

**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 II***

Elaborat inițial de:

**IAASB**

**International Auditing  
and Assurance  
Standards Board®**

Tradus și republicat de:

**CF**

**CAMERA AUDITORILOR FINANCIARI  
DIN  
ROMANIA**

**București, 2022**

**ISAE.**

**ISRE.**

**ISRS.**

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](http://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](http://permissions) sau să contactați [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).



529 Fifth Avenue, New York, NY 10017  
T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570  
[www.iaasb.org](http://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™

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

## PARTEA II

### CUPRINS

	Pagina
<b>AUDITURI ȘI REVIZUIRI ALE INFORMAȚIILOR FINANCIARE ISTORICE</b>	
<b>2000–2699 Standardele Internaționale privind Misiunile de Revizuire</b>	
2400 (Revizuit), Misiuni de revizuire a situațiilor financiare istorice .....	1–81
2410 Revizuirea informațiilor financiare interimare, efectuată de auditorul independent al entității .....	82–123
<b>MISIUNI DE ASIGURARE, ALTELE DECÂT AUDITURILE SAU REVIZUIRILE INFORMAȚIILOR FINANCIARE ISTORICE</b>	
<b>3000–3699 Standardele Internaționale privind Misiunile de Asigurare</b>	
3000–3399 Aplicabile tuturor misiunilor de asigurare	
3000 (Revizuit), Misiunile de asigurare, altele decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice .....	124–207
3400–3699 Standarde privind subiecte specifice	
3400 Examinarea informațiilor financiare prognozate (Fostul ISA 810) .....	208–217
3402 Rapoarte de asigurare privind controalele dintr-o organizație prestatoare de servicii .....	218–267
3410 Misiuni de asigurare privind declarațiile referitoare la gazele cu efect de seră .....	268–354
3420 Misiuni de asigurare pentru raportarea asupra compilării informațiilor financiare proforma incluse într-un prospect de emisiune .....	355–388
<b>SERVICII CONEXE</b>	
<b>4000–4699 Standardele Internaționale privind Serviciile Conexे</b>	
4400 Misiuni de efectuare a procedurilor convenite privind informațiile financiare (Fostul ISA 920) .....	389–398
4410 (Revizuit), Misiuni de compilare .....	399–439
4400 (Revizuit), Misiuni pe baza procedurilor convenite .....	440–474

# STANDARDUL INTERNAȚIONAL PRIVIND MISIUNILE DE REVIZUIRE 2400 (REVIZUIT)

## MISIUNI DE REVIZUIRE A SITUAȚIILOR FINANCIARE ISTORICE

(În vigoare începând cu revizuirile situațiilor financiare emise pentru perioadele  
care se încheie la 31 decembrie 2013 sau ulterior acestei date)

### CUPRINS

	Punct
<b>Introducere</b>	
Aria de aplicare a prezentului ISRE .....	1-4
Misiunea de revizuire a situațiilor financiare istorice .....	5-8
Autoritatea prezentului ISRE .....	9-12
Data intrării în vigoare .....	13
<b>Obiective</b> .....	14-15
<b>Definiții</b> .....	16-17
<b>Cerințe</b>	
Desfășurarea unei misiuni de revizuire în conformitate cu prezentul ISRE .....	18-20
Cerințe etice .....	21
Scepticismul profesional și raționamentul profesional .....	22-23
Controlul calității la nivelul misiunii .....	24-28
Acceptarea și continuarea relațiilor cu clientul și ale misiunilor de revizuire .....	29-41
Comunicarea cu conducerea și cu persoanele responsabile cu guvernanța .....	42
Efectuarea misiunii .....	43-57
Evenimente ulterioare .....	58-60
Declarații scrise .....	61-65
Evaluarea probelor obținute în urma procedurilor efectuate .....	66-68
Formularea concluziei practicianului cu privire la situațiile financiare ...	69-85

Raportul practicianului .....	86-92
Documentarea .....	93-96
<b>Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative</b>	
Aria de aplicare a prezentului ISRE .....	A1-A5
Misiunea de revizuire a situațiilor financiare istorice .....	A6-A7
Obiective .....	A8-A10
Definiții .....	A11-A13
Desfășurarea unei misiuni de revizuire în conformitate cu prezentul ISRE .....	A14
Cerințe etice .....	A15-A16
Scepticismul profesional și raționamentul profesional .....	A17-A25
Controlul calității la nivelul misiunii .....	A26-A33
Acceptarea și continuarea relațiilor cu clientul și ale misiunilor de revizuire .....	A34-A62
Comunicarea cu conducerea și cu persoanele responsabile cu guvernarea Efectuarea misiunii .....	A63-A69 A70-A105
Declarații scrise .....	A106-A108
Evaluarea probelor obținute în urma procedurilor efectuate .....	A109-A111
Formularea concluziei practicianului cu privire la situațiile financiare ....	A112-A123
Raportul practicianului .....	A124-A150
Documentarea .....	A151
Anexa 1: Exemplu de scrisoare de misiune pentru o misiune de revizuire a situațiilor financiare istorice	
Anexa 2: Exemple de rapoarte de revizuire ale practicienilor	

Standardul Internațional privind Misiunile de Revizuire (ISRE) 2400 (Revizuit), *Misiuni de revizuire a situațiilor financiare istorice*, trebuie citit în paralel cu *Prefața la reglementările internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe*.

## Introducere

### Aria de aplicare a prezentului ISRE

1. Prezentul Standard Internațional privind Misiunile de Revizuire (ISRE) tratează: (A se vedea punctul A1)
  - (a) Responsabilitățile practicianului atunci când este contractat să efectueze o revizuire a situațiilor financiare istorice, iar practicianul nu este auditorul situațiilor financiare ale entității și
  - (b) Forma și conținutul raportului practicianului cu privire la situațiile financiare.
2. Prezentul ISRE nu tratează o revizuire a situațiilor financiare sau a informațiilor financiare interimare ale unei entități efectuată de un practician care este auditorul independent al situațiilor financiare ale entității. (A se vedea punctul A2)
3. Prezentul ISRE se aplică, adaptat după caz, revizuirilor altor informații financiare istorice. Misiunile de asigurare limitată, altele decât revizuirile informațiilor financiare istorice, sunt efectuate conform ISAE 3000 (Revizuit)<sup>1</sup>.

### Relația cu ISQC 1<sup>2</sup>

4. Sistemele, politicile și procedurile de control al calității sunt responsabilitatea firmei. ISQC 1 se aplică firmelor de profesioniști contabili din perspectiva misiunilor unei firme de a revizui situațiile financiare.<sup>3</sup> Prevederile prezentului ISRE în ceea ce privește controlul calității la nivelul misiunilor de revizuire individuale pleacă de la premisa că firma face obiectul cerințelor ISQC 1 sau al unor cerințe care sunt cel puțin la fel de riguroase. (A se vedea punctele A3-A5)

### Misiunea de revizuire a situațiilor financiare istorice

5. Revizuirea situațiilor financiare istorice este o misiune de asigurare limitată, așa cum este descrisă în *Cadrul internațional pentru misiunile de asigurare* (Cadru de asigurare)<sup>4</sup>. (A se vedea punctele A6-A7)
6. Într-o revizuire a situațiilor financiare, practicianul exprimă o concluzie menită să crească gradul de încredere a utilizatorilor vizați în ceea ce privește întocmirea situațiilor financiare ale unei entități în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil. Concluzia practicianului are la bază obținerea de către acesta a unei asigurări limitate. Raportul practicianului include o descriere a naturii unei misiuni de revizuire, pentru a furniza cititorilor raportului contextul care să le permită înțelegerea concluziei.

1 Standardul Internațional privind Misiunile de Asigurare (ISAE) 3000 (Revizuit), *Misiunile de asigurare, altele decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice.*

2 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.*

3 ISQC 1, punctul 4.

4 Cadru de asigurare, punctele 15 și 16.

7. Practicianul efectuează în principal interviuri și proceduri analitice pentru a obține probe suficiente și adecvate ca bază a concluziei cu privire la situațiile financiare ca întreg, exprimată în conformitate cu cerințele prezentului ISRE.
8. Dacă practicianul descoperă un aspect care îl determină să considere că situațiile financiare pot fi denaturate semnificativ, practicianul concepe și efectuează procedurile suplimentare pe care le consideră adecvate circumstanțelor, pentru a putea formula o concluzie cu privire la situațiile financiare în conformitate cu prezentul ISRE.

### **Autoritatea prezentului ISRE**

9. Prezentul ISRE conține obiectivele pe care le urmărește practicianul în aplicarea ISRE-ului, care furnizează contextul în care sunt stabilite cerințele prezentului ISRE și sunt menite să ajute practicianul să înțeleagă ce trebuie realizat într-o misiune de revizuire.
10. ISRE-ul conține cerințe, exprimate prin utilizarea termenului „trebuie”, menite să îi permită practicianului să îndeplinească obiectivele stabilite.
11. În plus, prezentul ISRE conține materiale introductive, definiții, precum și materiale privind aplicarea și alte materiale explicative, care furnizează contextul relevant pentru o înțelegere corectă a ISRE-ului.
12. Materialele privind aplicarea și alte materiale explicative furnizează explicații mai detaliate privind cerințele și îndrumări pentru îndeplinirea acestora. Cu toate că astfel de îndrumări nu impun ele însele o cerință, acestea sunt relevante pentru aplicarea corespunzătoare a cerințelor. Materialele privind aplicarea și alte materiale explicative pot oferi, de asemenea, informații generale cu privire la aspectele tratate în prezentul ISRE care oferă sprijin în aplicarea cerințelor.

### **Data intrării în vigoare**

13. Prezentul ISRE este în vigoare începând cu revizuirile situațiilor financiare emise pentru perioadele care se încheie la 31 decembrie 2013 sau ulterior acestei date.

### **Obiective**

14. Conform prezentului ISRE, obiectivele practicianului într-o revizuire a situațiilor financiare constau în:
  - (a) Obținerea unei asigurări limitate, în primul rând prin efectuarea de interviuri și proceduri analitice, cu privire la măsura în care situațiile financiare ca întreg sunt lipsite de denaturări semnificative, permițându-i astfel practicianului să exprime o concluzie privind măsura în care a luat cunoștință de aspecte care să îl determine să considere că situațiile financiare nu sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil și
  - (b) Raportarea cu privire la situațiile financiare ca întreg și comunicarea, conform cerințelor prezentului ISRE.



15. În toate cazurile în care nu poate fi obținută asigurarea limitată și, în circumstanțele date, este insuficientă o concluzie cu rezerve în raportul practicianului, prezentul ISRE impune practicianului fie să declare imposibilitatea exprimării unei concluzii în raportul emis cu privire la misiune, fie, după caz, să se retragă din misiune dacă retragerea este permisă de legele sau reglementările aplicabile. (A se vedea punctele A8-A10, A121-A122)

## Definiții

16. Glosarul de termeni al Manualului<sup>5</sup> (Glosarul) include termenii definiți în prezentul ISRE, precum și descrieri ale altor termeni utilizați în prezentul ISRE, pentru a sprijini aplicarea și interpretarea consecvente. De exemplu, termenii „conducere” și „persoane responsabile cu guvernanta” utilizați în prezentul ISRE sunt cei definiți în Glosar. (A se vedea punctele A11-A12)
17. În contextul prezentului ISRE, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
- (a) *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.
  - (b) *Riscul misiunii* – Riscul ca practicianul să exprime o concluzie neadecvată atunci când situațiile financiare sunt denaturate semnificativ.
  - (c) *Situații financiare cu scop general* – Situații financiare întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop general.
  - (d) *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.
  - (e) *Intervievare* – Intervievarea constă în solicitarea de informații de la persoane în cunoștință de cauză din interiorul sau din afara entității.
  - (f) *Asigurare limitată* – 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

5 Glosarul de termeni referitori la Standardele Internaționale emise de IAASB din cadrul *Manualului de reglementări internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe* (Manualul), publicat de către IFAC.

sporească încrederea utilizatorilor vizați în situațiile financiare. (A se vedea punctul A13)

- (g) *Practician* – 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 acest ISRE 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.
- (h) *Raționament profesional* – 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.
- (i) *Cerințe etice relevante* – Cerințe etice sub incidența cărora intră echipa misiunii atunci când efectuează misiuni de revizuire și 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.
- (j) *Situații financiare cu scop special* – Situații financiare întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special.
- (k) *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.

## Cerințe

### Desfășurarea unei misiuni de revizuire în conformitate cu prezentul ISRE

18. Practicianul trebuie să cunoască întregul text al prezentului ISRE, inclusiv materialele privind aplicarea acestuia și alte materiale explicative, în vederea înțelegerii obiectivelor acestuia și a aplicării cerințelor sale în mod adecvat. (A se vedea punctul A14)

#### *Conformitatea cu cerințele relevante*

19. Practicianul trebuie să se conformeze cu fiecare cerință din prezentul ISRE, cu excepția cazului în care o cerință nu este relevantă pentru misiunea de revizuire. O cerință este relevantă pentru misiunea de revizuire atunci când circumstanțele abordate de acea cerință există.
20. Practicianul nu trebuie să declare conformitatea cu prezentul ISRE în raportul său decât dacă s-a conformat cu toate cerințele prezentului ISRE care sunt relevante pentru misiunea de revizuire.

**Cerințe etice**

21. Practicianul trebuie să se conformeze cu cerințele etice relevante, inclusiv cu cele referitoare la independență. (A se vedea punctele A15-A16)

**Scepticismul profesional și raționamentul profesional**

22. Practicianul trebuie să planifice și să efectueze misiunea cu scepticism profesional, recunoscând faptul că pot exista circumstanțe care pot determina denaturarea semnificativă a situațiilor financiare. (A se vedea punctele A17-A20)
23. Practicianul trebuie să exercite raționamentul profesional în desfășurarea unei misiuni de revizuire. (A se vedea punctele A21-A25)

**Controlul calității la nivelul misiunii**

24. Partenerul de misiune trebuie să aibă competențe în domeniul aptitudinilor și tehnicilor de asigurare, precum și competențe de raportare financiară, adecvate în circumstanțele misiunii. (A se vedea punctul A26)
25. Partenerul de misiune trebuie să își asume responsabilitatea pentru: (A se vedea punctele A27-A30)
- (a) Calitatea generală a fiecărei misiuni de revizuire care i-a fost desemnată,
  - (b) Coordonarea, supravegherea, planificarea și efectuarea misiunii de revizuire în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile, (A se vedea punctul A31)
  - (c) Caracterul adecvat al raportului practicianului în circumstanțele date și
  - (d) Efectuarea misiunii în conformitate cu politicile de control al calității din cadrul firmei, inclusiv:
    - (i) Să fie convins că au fost urmate procedurile adecvate de acceptare și continuare ale relațiilor cu clientul și ale misiunilor și că au fost formulate concluziile adecvate, inclusiv să analizeze dacă există informații care l-ar putea determina pe partenerul de misiune să concluzioneze că există o lipsă de integritate la nivelul conducerii, (A se vedea punctele A32-A33)
    - (ii) Să fie convins că echipa misiunii deține, în mod colectiv, competențele și capacitățile adecvate, inclusiv competențe și tehnici de asigurare și experiență în raportarea financiară, pentru:
      - a. A efectua misiunea de revizuire în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile și
      - b. A permite emiterea unui raport adecvat circumstanțelor date și
    - (iii) Să își asume responsabilitatea pentru menținerea documentației adecvate a misiunii.

*Considerente relevante în urma acceptării misiunii*

26. Dacă partenerul de misiune obține informații care ar fi putut determina firma să refuze misiunea în cazul în care acele informații ar fi fost disponibile anterior, partenerul de misiune trebuie să comunice firmei cu promptitudine acele informații, astfel încât firma și partenerul de misiune să poată lua măsurile adecvate.

*Conformitatea cu cerințele etice relevante*

27. Pe parcursul misiunii, partenerul de misiune trebuie să rămână vigilent, prin observare și efectuarea de interviuri, după caz, pentru a detecta existența unor probe cu privire la încălcarea cerințelor etice relevante de către membrii echipei misiunii. 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 au încălcat cerințele etice relevante, partenerul de misiune trebuie să determine măsurile corespunzătoare care trebuie adoptate, după consultarea cu alte persoane din cadrul firmei.

*Monitorizarea*

28. Un sistem eficient de control al calității la nivelul firmei include un proces de monitorizare proiectat pentru a-i furniza firmei o asigurare rezonabilă că politicile și procedurile sale referitoare la sistemul de control al calității sunt relevante, adecvate și funcționează eficient. Partenerul de misiune trebuie să ia în considerare rezultatele procesului de monitorizare al 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 revizuire.

**Acceptarea și continuarea relațiilor cu clientul și ale misiunilor de revizuire***Factori care afectează acceptarea și continuarea relațiilor cu clientul și ale misiunilor de revizuire*

29. Cu excepția cazului în care acceptarea este impusă prin legi sau reglementări, practicianul nu trebuie să accepte o misiune de revizuire dacă: (A se vedea punctele A34-A35)
- (a) Practicianul nu este convins:
    - (i) Că există un scop rațional pentru acea misiune, sau (A se vedea punctul A36)
    - (ii) Că o misiune de revizuire ar fi adecvată circumstanțelor, (A se vedea punctul A37)
  - (b) Practicianul are motive să creadă că nu vor fi respectate cerințele etice relevante, inclusiv cele referitoare la independență,

- (c) Înțelegerea sa preliminară cu privire la circumstanțele misiunii indică faptul că este probabil ca informațiile necesare pentru efectuarea misiunii de revizuire să nu fie disponibile sau să nu fie de încredere, (A se vedea punctul A38)
- (d) Practicianul are motive să se îndoiască de integritatea conducerii într-o asemenea măsură încât este probabil să fie afectată desfășurarea corespunzătoare a revizurii, sau (A se vedea punctul A33)
- (e) Conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta impune (impun) o limitare a ariei de aplicare a activității practicianului în ceea ce privește misiunea de revizuire propusă, de așa natură încât îl determină pe acesta să considere că limitarea va avea ca rezultat imposibilitatea exprimării unei concluzii cu privire la situațiile financiare.

*Condiții preliminare pentru acceptarea unei misiuni de revizuire*

30. Înainte de acceptarea unei misiuni de revizuire, practicianul trebuie: (A se vedea punctul A39)
  - (a) Să determine măsura în care cadrul de raportare financiară aplicat la întocmirea situațiilor financiare este acceptabil, inclusiv, în cazul situațiilor financiare cu scop special, să obțină o înțelegere cu privire la scopul în care sunt întocmite situațiile financiare și la utilizatorii vizați și (A se vedea punctele A40-A46)
  - (b) Să obțină acordul conducerii prin care aceasta își recunoaște și își înțelege responsabilitățile: (A se vedea punctele A47-A50)
    - (i) Pentru întocmirea situațiilor financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, inclusiv, după caz, pentru prezentarea fidelă a acestora,
    - (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
    - (iii) De a-i asigura practicianului:
      - a. Accesul la toate informațiile cunoscute conducerii care sunt relevante pentru întocmirea situațiilor financiare, precum înregistrări, documentație și alte aspecte,
      - b. Informațiile suplimentare pe care practicianul le-ar putea solicita din partea conducerii în scopul revizurii și
      - c. Accesul nerestricționat la persoanele din cadrul entității de la care practicianul consideră că este necesar să obțină probe.
31. Dacă practicianul nu este mulțumit de oricare dintre aspectele prezentate mai sus drept condiții preliminare pentru acceptarea unei misiuni de revizuire, practicianul trebuie să discute situația cu conducerea sau cu persoanele responsabile cu guvernanta. Dacă nu pot fi făcute modificări pentru a satisface cerințele practicianului cu privire la acele aspecte, practicianul nu trebuie să

accepte misiunea propusă, cu excepția cazului în care legile sau reglementările îi impun acest lucru. Totuși, o misiune desfășurată în astfel de circumstanțe nu este conformă cu prezentul ISRE. În consecință, practicianul nu trebuie să includă în raportul său nicio referire la faptul că revizuirea ar fi fost efectuată în conformitate cu prezentul ISRE.

32. Dacă după acceptarea misiunii se descoperă că practicianul nu este satisfăcut în legătură cu oricare dintre condițiile preliminare de mai sus, practicianul trebuie să discute aspectul cu conducerea sau cu persoanele responsabile cu governanța și să stabilească:
- (a) Dacă aspectul poate fi rezolvat,
  - (b) Dacă este adecvată continuarea misiunii și
  - (c) Dacă și, dacă da, cum trebuie comunicat aspectul în raportul practicianului.

*Considerente suplimentare atunci când exprimarea din raportul practicianului este prescrisă de legi sau reglementări*

33. Raportul practicianului emis pentru misiunea de revizuire trebuie să facă referire la prezentul ISRE doar dacă raportul se conformează cerințelor de la punctul 86.
34. În unele cazuri, atunci când revizuirea este efectuată în baza legilor sau reglementărilor aplicabile dintr-o jurisdicție, legile sau reglementările relevante pot prescrie formatul sau exprimarea din raportul practicianului într-o formă sau în termeni care diferă semnificativ de cerințele prezentului ISRE. În acele circumstanțe, practicianul trebuie să evalueze dacă utilizatorii ar putea interpreta greșit asigurarea obținută în urma revizuirii situațiilor financiare și, în caz afirmativ, dacă explicațiile suplimentare din raportul practicianului pot atenua posibilele neînțelegeri. (A se vedea punctele A51, A148)
35. Dacă practicianul ajunge la concluzia că explicațiile suplimentare din cadrul raportului său nu pot atenua posibilele neînțelegeri, practicianul nu trebuie să accepte misiunea de revizuire, cu excepția cazului în care legile sau reglementările îi impun acest lucru. O revizuire efectuată în conformitate cu astfel de legi sau reglementări nu este în conformitate cu prezentul ISRE. În consecință, practicianul nu trebuie să includă în raportul său nicio referire la faptul că revizuirea ar fi fost efectuată în conformitate cu prezentul ISRE. (A se vedea punctele A51, A148)

*Convenirea asupra termenilor misiunii*

36. Practicianul trebuie să convină asupra termenilor misiunii cu conducerea sau cu persoanele responsabile cu governanța, după caz, înainte de efectuarea misiunii.
37. Termenii conveniți ai misiunii trebuie să fie consemnați într-o scrisoare de misiune sau în altă formă adecvată de acord scris și trebuie să includă: (A se vedea punctele A52-A54, A56)

- (a) Utilizarea și distribuția vizate ale situațiilor financiare și orice restricții cu privire la utilizare și distribuție, după caz,
- (b) Identificarea cadrului de raportare financiară aplicabil,
- (c) Obiectivul și aria de aplicare ale misiunii de revizuire,
- (d) Responsabilitățile practicianului,
- (e) Responsabilitățile conducerii, inclusiv cele de la punctul 30 (b), (A se vedea punctele A47-A50, A55)
- (f) O declarație că misiunea nu este un audit și că practicianul nu va exprima o opinie de audit asupra situațiilor financiare și
- (g) Referiri cu privire la forma și conținutul preconizate ale raportului care urmează a fi emis de către practician și o declarație că ar putea exista circumstanțe în care raportul poate să difere de forma și conținutul preconizate.

#### Misiuni recurente

38. În cazul misiunilor de revizuire recurente, practicianul trebuie să evalueze dacă circumstanțele, inclusiv modificările aferente considerentelor legate de acceptarea misiunii, impun revizuirea termenilor misiunii și dacă este necesar să fie reamintiți conducerii sau persoanelor responsabile cu guvernanta, după caz, termenii existenți ai misiunii. (A se vedea punctul A57)

#### *Acceptarea unei modificări în termenii misiunii de revizuire*

39. Practicianul nu trebuie să fie de acord cu o modificare în termenii misiunii dacă nu există o justificare rezonabilă în acest sens. (A se vedea punctele A58-A60)
40. Dacă, înainte de finalizarea misiunii de revizuire, practicianului i se solicită să modifice misiunea într-o misiune pentru care nu se obține nicio asigurare, practicianul trebuie să determine dacă există o justificare rezonabilă în acest sens. (A se vedea punctele A61-A62)
41. Dacă termenii misiunii sunt modificați pe parcursul misiunii, practicianul și conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta, după caz, trebuie să convină asupra noilor termeni ai misiunii și să îi consemneze într-o scrisoare de misiune sau într-o altă formă adecvată de acord scris.

#### **Comunicarea cu conducerea și cu persoanele responsabile cu guvernanta**

42. Practicianul trebuie să comunice, în timp util pe parcursul misiunii de revizuire, cu conducerea sau cu persoanele responsabile cu guvernanta, după caz, cu privire la toate aspectele referitoare la misiunea de revizuire care, conform raționamentului profesional al practicianului, sunt suficient de importante pentru a merita atenția conducerii sau a persoanelor responsabile cu guvernanta, după caz. (A se vedea punctele A63-A69)

**Efectuarea misiunii***Pragul de semnificație într-o revizuire a situațiilor financiare*

43. Practicianul trebuie să determine pragul de semnificație al situațiilor financiare ca întreg și să aplice acest prag de semnificație la conceperea de proceduri și la evaluarea rezultatelor obținute în urma acelor proceduri. (A se vedea punctele A70-A73)
44. Practicianul trebuie să revizuiască pragul de semnificație al situațiilor financiare ca întreg în eventualitatea în care, pe parcursul revizuirii, ia cunoștință de informații care l-ar fi făcut să determine inițial o valoare diferită. (A se vedea punctul A74)

*Înțelegerea practicianului*

45. Practicianul trebuie să înțeleagă entitatea și mediul său, precum și cadrul de raportare financiară aplicabil, pentru a identifica în ce secțiuni din situațiile financiare este posibil să apară denaturări semnificative, furnizând, astfel, o bază pentru a concepe procedurile menite să abordeze acele secțiuni. (A se vedea punctele A75-A77)
46. Înțelegerea practicianului trebuie să includă următoarele: (A se vedea punctele A78, A87, A90)
- (a) Factorii specifici sectorului de activitate, de reglementare și alți factori externi relevanți, inclusiv cadrul de raportare financiară aplicabil,
  - (b) Natura entității, inclusiv:
    - (i) Operațiunile sale,
    - (ii) Structura sa de acționariat și guvernantă,
    - (iii) Tipurile de investiții pe care entitatea le face și plănuiește să le facă,
    - (iv) Modul în care entitatea este structurată și finanțată și
    - (v) Obiectivele și strategiile entității,
  - (c) Sistemele contabile și registrele contabile ale entității și
  - (d) Selectarea și aplicarea politicilor contabile de către entitate.

*Conceperea și efectuarea procedurilor*

47. Pentru a obține probe suficiente și adecvate ca bază pentru o concluzie cu privire la situațiile financiare ca întreg, practicianul trebuie să conceapă și să efectueze interviuri și proceduri analitice: (A se vedea punctele A79-A83, A87, A90)
- (a) Pentru a trata toate elementele semnificative din situațiile financiare, inclusiv prezentările de informații și



- (b) Pentru a se concentra pe tratarea secțiunilor din situațiile financiare în care este posibil să apară denaturări semnificative.
48. Intervievările conducerii și ale altor părți din cadrul entității, după caz, de către practician trebuie să includă următoarele: (A se vedea punctele A84-A88)
- (a) Modul în care conducerea efectuează estimările contabile semnificative prevăzute de cadrul de raportare financiară aplicabil,
- (b) Identificarea părților afiliate și a tranzacțiilor cu părțile afiliate, inclusiv scopului acelor tranzacții,
- (c) Dacă există tranzacții, evenimente sau aspecte semnificative, neobișnuite sau complexe care au afectat sau pot afecta situațiile financiare ale entității, inclusiv:
- (i) Modificări semnificative în activitățile de afaceri ale entității sau în operațiunile acesteia,
- (ii) Modificări semnificative ale termenilor contractelor care afectează semnificativ situațiile financiare ale entității, inclusiv termenii contractelor de finanțare sau de creditare ori clauzele restrictive,
- (iii) Înregistrări contabile semnificative sau alte ajustări ale situațiilor financiare,
- (iv) Tranzacții semnificative care au loc sau sunt recunoscute către finalul perioadei de raportare,
- (v) Situația oricăror denaturări necorectate identificate pe parcursul misiunilor anterioare și
- (vi) Efectele sau implicațiile posibile pentru entitate ale tranzacțiilor sau relațiilor cu părțile afiliate,
- (d) Existența oricăror cazuri concrete, suspectate sau care fac obiectul unor acuzații:
- (i) De fraudă sau acțiuni ilegale care afectează entitatea și
- (ii) De neconformitate cu prevederile legale și de reglementare care sunt în general recunoscute ca având un efect direct asupra determinării valorilor și a prezentărilor de informații semnificative din situațiile financiare, precum legile și reglementările fiscale și din domeniul pensiilor,
- (e) Măsura în care conducerea a identificat și a tratat evenimentele care au loc între data situațiilor financiare și data raportului practicianului, care impun ajustarea situațiilor financiare sau prezentarea în acestea,
- (f) Baza pentru evaluarea de către conducere a capacității entității de a-și continua activitatea, (A se vedea punctul A89)

- (g) Dacă există evenimente sau condiții care par să genereze îndoieli cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea,
  - (h) Angajamentele, obligațiile contractuale sau contingentele semnificative care au afectat sau pot afecta situațiile financiare ale entității, inclusiv prezentările de informații și
  - (i) Tranzacțiile nemonetare sau tranzacțiile fără contraprestație semnificative din perioada de raportare financiară respectivă.
49. Atunci când concepe proceduri analitice, practicianul trebuie să analizeze dacă datele din sistemul contabil al entității și registrele contabile sunt adecvate în scopul efectuării procedurilor analitice. (A se vedea punctele A90-A92)

#### Proceduri pentru tratarea circumstanțelor specifice

##### Părți afiliate

50. Pe parcursul revizuirii, practicianul trebuie să fie atent la angajamente sau informații care ar putea indica existența unor relații sau tranzacții cu părțile afiliate pe care conducerea nu le-a identificat sau nu le-a prezentat anterior practicianului.
51. Dacă practicianul identifică tranzacții semnificative care nu țin de activitatea normală a entității pe parcursul desfășurării revizuirii, practicianul trebuie să intervieze conducerea cu privire la:
- (a) Natura acelor tranzacții,
  - (b) Măsura în care ar putea fi implicate părțile afiliate și
  - (c) Argumentele economice ale acelor tranzacții (sau lipsa acestora).

##### Frauda și neconformitatea cu legile și reglementările

52. Atunci când există un indiciu cu privire la existența în cadrul entității a unei fraude sau a unei neconformități cu legile și reglementările ori a unei fraude sau neconformități suspectate cu legile și reglementările, practicianul trebuie:
- (a) Să comunice acest aspect, dacă acest lucru nu este interzis prin legi sau reglementări, către nivelul adecvat al conducerii sau către persoanele responsabile cu guvernarea, după caz, (A se vedea punctul A93)
  - (b) Să solicite evaluarea conducerii cu privire la efectul (efectele), dacă există, asupra situațiilor financiare,
  - (c) Să analizeze efectul, dacă există, al evaluării conducerii cu privire la efectele pe care frauda sau neconformitatea cu legile și reglementările identificate sau suspectate comunicată practicianului le are asupra concluziei acestuia privind situațiile financiare și asupra raportului său și
  - (d) Să stabilească dacă legile, reglementările sau cerințele etice relevante: (A se vedea punctele A94-A98)
    - (i) Impun practicianului să raporteze unei autorități competente din afara entității.

- (ii) Stabilesc responsabilități conform cărora raportarea către o autoritate competentă din afara entității poate fi adecvată în circumstanțele date.

#### Continuitatea activității

53. O revizuire a situațiilor financiare include analizarea capacității entității de a-și continua activitatea. Atunci când analizează evaluarea conducerii cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea, practicianul trebuie să acopere aceeași perioadă cu cea utilizată de conducere în efectuarea evaluării sale, așa cum prevede cadrul de raportare financiară aplicabil ori legile sau reglementările atunci când este specificată o perioadă mai îndelungată.
54. Dacă, pe parcursul efectuării revizurii, practicianul ia cunoștință de evenimente sau condiții care pot genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea, practicianul trebuie: (A se vedea punctul A99)
- (a) Să intervieveze conducerea cu privire la planurile de acțiuni viitoare care afectează capacitatea entității de a-și continua activitatea și cu privire la fezabilitatea acelor planuri și, de asemenea, dacă aceasta consideră că rezultatele acelor planuri vor îmbunătăți situația referitoare la capacitatea entității de a-și continua activitatea,
  - (b) Să evalueze rezultatele acelor interviuri, pentru a analiza dacă răspunsurile conducerii furnizează o bază suficientă pentru:
    - (i) A continua să prezinte situațiile financiare pe baza principiului continuității activității atunci când cadrul de raportare financiară aplicabil include ipoteza continuității activității entității, sau
    - (ii) A concluziona dacă situațiile financiare sunt denaturate semnificativ sau induc în eroare în alt mod cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea, și
  - (c) Să analizeze răspunsurile conducerii în contextul tuturor informațiilor relevante de care practicianul a luat cunoștință ca urmare a revizurii.

#### Utilizarea activității efectuate de alte părți

55. În efectuarea revizurii, poate fi necesar ca practicianul să utilizeze activitatea altor practicieni ori activitatea unei persoane sau organizații care deține competențe într-un alt domeniu decât contabilitatea sau asigurarea. Dacă practicianul utilizează activitatea unui alt practician sau a unui expert pe parcursul efectuării revizurii, practicianul trebuie să parcurgă etapele corespunzătoare pentru a fi convins că activitatea respectivă este adecvată scopului său. (A se vedea punctul A80)

#### *Reconcilierea situațiilor financiare cu registrele contabile care stau la baza acestora*

56. Practicianul trebuie să obțină probe că situațiile financiare sunt consecvente sau reconciliate cu registrele contabile ale entității care stau la baza acestora. (A se vedea punctul A100)

*Proceduri suplimentare atunci când practicianul constată că situațiile financiare ar putea fi denaturate semnificativ*

57. Dacă practicianul ia cunoștință de un aspect (aspecte) care îl determină să considere că situațiile financiare ar putea fi denaturate semnificativ, practicianul trebuie să conceapă și să efectueze suficiente proceduri suplimentare care să îi permită: (A se vedea punctele A101-A105)
- (a) Să concluzioneze că nu este probabil ca acel aspect (acele aspecte) să aibă ca rezultat denaturarea semnificativă a situațiilor financiare ca întreg, sau
  - (b) Să stabilească faptul că acel aspect (acele aspecte) determină denaturarea semnificativă a situațiilor financiare ca întreg.

**Evenimente ulterioare**

58. Dacă practicianul ia cunoștință de evenimente care au loc între data situațiilor financiare și data raportului său care impun ajustarea situațiilor financiare sau prezentarea în acestea, practicianul trebuie să îi solicite conducerii să corecteze acele denaturări.
59. Practicianul nu are obligația de a efectua nicio procedură cu privire la situațiile financiare după data raportului practicianului. Totuși, dacă după data raportului practicianului, dar înainte de data emiterii situațiilor financiare, practicianului îi devine cunoscut un fapt care, dacă i-ar fi fost cunoscut la data raportului său, l-ar fi determinat să își modifice raportul, practicianul trebuie:
- (a) Să discute aspectul cu conducerea sau cu persoanele responsabile cu guvernarea, după caz,
  - (b) Să stabilească dacă este necesară modificarea situațiilor financiare și
  - (c) Dacă da, să intervieveze conducerea cu privire la modul în care intenționează să trateze aspectul în situațiile financiare.
60. În cazul în care conducerea nu modifică situațiile financiare în circumstanțele în care practicianul consideră că acestea necesită modificări, iar raportul practicianului i-a fost deja furnizat entității, acesta trebuie să notifice conducerea și persoanele responsabile cu guvernarea să nu emită situațiile financiare către terțe părți înainte ca modificările necesare să fie efectuate. Dacă situațiile financiare sunt totuși publicate ulterior, fără să se fi efectuat modificările necesare, practicianul trebuie să ia măsurile adecvate pentru a încerca să prevină acordarea de credibilitate raportului său.

**Declarații scrise**

61. Practicianul trebuie să îi solicite conducerii să furnizeze o declarație scrisă că aceasta și-a îndeplinit responsabilitățile descrise în termenii conveniți ai misiunii. Declarația scrisă trebuie să includă faptul că: (A se vedea punctele A106-A108)
- (a) Conducerea și-a îndeplinit responsabilitatea de a întocmi situațiile financiare conform cadrului de raportare financiară aplicabil, inclusiv,

acolo unde este relevant, de a oferi o prezentare fidelă a acestora, și că i-a furnizat practicianului toate informațiile relevante și i-a asigurat accesul la informații așa cum s-a convenit în termenii misiunii și

- (b) Toate tranzacțiile au fost înregistrate și sunt reflectate în situațiile financiare.

Dacă legile sau reglementările impun conducerii să facă declarații publice scrise cu privire la responsabilitățile sale și practicianul determină că acele declarații furnizează câteva dintre sau toate declarațiile prevăzute la literalele (a)-(b), nu este necesar ca aspectele relevante acoperite de acele declarații să fie incluse în declarația scrisă.

62. Practicianul trebuie, de asemenea, să solicite conducerii declarații scrise că aceasta i-a prezentat practicianului: (A se vedea punctul A107)
- (a) Identitatea părților afiliate ale entității și toate relațiile și tranzacțiile cu părțile afiliate cu care conducerea este la curent,
  - (b) Faptele semnificative referitoare la orice fraude sau suspiciuni de fraude cunoscute conducerii care este posibil să fi afectat entitatea,
  - (c) Cazurile concrete sau posibile de neconformitate cu legile și reglementările ale căror efecte afectează situațiile financiare ale entității,
  - (d) Toate informațiile relevante pentru utilizarea ipotezei continuității activității în situațiile financiare,
  - (e) Faptul că toate evenimentele care au loc ulterior datei situațiilor financiare și pentru care cadrul de raportare financiară aplicabil prevede ajustarea sau prezentarea au fost ajustate sau prezentate,
  - (f) Angajamentele, obligațiile contractuale sau contingentele semnificative care au afectat sau pot afecta situațiile financiare ale entității, inclusiv prezentările de informații, și
  - (g) Tranzacțiile nemonetare sau tranzacțiile fără contraprestație semnificative ale entității din perioada de raportare financiară respectivă.
63. Atunci când conducerea nu furnizează una sau mai multe dintre declarațiile scrise prevăzute, practicianul trebuie: (A se vedea punctul A106)
- (a) Să discute aspectul cu conducerea și cu persoanele responsabile cu guvernanta, după caz,
  - (b) Să reevalueze integritatea conducerii și să evalueze efectul pe care aceasta îl poate avea asupra credibilității declarațiilor (verbale sau scrise) și asupra probelor, în general și
  - (c) Să ia măsurile adecvate, inclusiv să determine efectul posibil asupra concluziei din raportul practicianului în conformitate cu prezentul ISRE.
64. Practicianul trebuie să declare imposibilitatea exprimării unei concluzii cu privire la situațiile financiare sau să se retragă din misiune dacă retragerea este permisă de legile sau reglementările aplicabile, după caz, dacă:

- (a) Practicianul concluzionează că există suficiente îndoieli cu privire la integritatea conducerii încât declarațiile scrise să nu fie credibile, sau
- (b) Conducerea nu furnizează declarațiile scrise prevăzute la punctul 61.

*Data declarațiilor scrise și perioada acoperită (perioadele acoperite) de acestea*

65. Data declarațiilor scrise trebuie să fie cât se poate de apropiată de, dar fără să depășească, data raportului practicianului. Declarațiile scrise trebuie să se refere la toate situațiile financiare și la toată perioada (toate perioadele) la care se face referire în raportul practicianului.

### **Evaluarea probelor obținute în urma procedurilor efectuate**

- 66. Practicianul trebuie să evalueze dacă au fost obținute probe suficiente și adecvate în urma procedurilor efectuate și, dacă nu, acesta trebuie să efectueze alte proceduri pe care le consideră necesare în circumstanțele date pentru a putea formula o concluzie asupra situațiilor financiare. (A se vedea punctul A109)
- 67. Dacă practicianul nu poate obține probe suficiente și adecvate pentru a formula o concluzie, acesta trebuie să discute cu conducerea și cu persoanele responsabile cu guvernarea, după caz, efectele acestor limitări asupra ariei de aplicare a revizurii. (A se vedea punctele A110-A111)

*Evaluarea efectului asupra raportului practicianului*

68. Practicianul trebuie să evalueze probele obținute în urma procedurilor efectuate pentru a determina efectul asupra raportului său. (A se vedea punctul A109)

### **Formularea concluziei practicianului cu privire la situațiile financiare**

*Analizarea cadrului de raportare financiară aplicabil în relație cu situațiile financiare*

- 69. Pentru formularea concluziei cu privire la situațiile financiare, practicianul trebuie:
  - (a) 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 A112-A113)
  - (b) Să analizeze dacă, în contextul cerințelor cadrului de raportare financiară aplicabil și al rezultatelor procedurilor efectuate:
    - (i) Terminologia utilizată în situațiile financiare, inclusiv titlul fiecărei situații financiare, este adecvată,
    - (ii) Situațiile financiare prezintă în mod adecvat politicile contabile semnificative selectate și aplicate,
    - (iii) Politicile contabile selectate și aplicate sunt consecvente cu cadrul de raportare financiară aplicabil și sunt adecvate,
    - (iv) Estimările contabile realizate de conducere par rezonabile,

- (v) Informațiile prezentate în situațiile financiare par relevante, credibile, comparabile și inteligibile și
  - (vi) Situațiile financiare furnizează prezentări de informații adecvate care le permit utilizatorilor vizați să înțeleagă efectele tranzacțiilor și evenimentelor semnificative asupra informațiilor comunicate în situațiile financiare. (A se vedea punctele A114-A116)
70. Practicianul trebuie să analizeze impactul:
- (a) Denaturărilor necorectate identificate pe parcursul revizuirii și în cadrul revizuirii din anul anterior a situațiilor financiare ale entității asupra situațiilor financiare ca întreg și
  - (b) Caracteristicilor calitative ale practicilor contabile ale entității, inclusiv indiciile unui posibil subiectivism în raționamentele conducerii. (A se vedea punctele A117-A118)
71. Dacă situațiile financiare sunt întocmite pe baza unui cadru de prezentare fidelă, analiza practicianului trebuie să includă, de asemenea: (A se vedea punctul A115)
- (a) Prezentarea, structura și conținutul situațiilor financiare la nivel general în conformitate cu cadrul aplicabil și
  - (b) Măsura în care situațiile financiare, inclusiv notele aferente, par să reprezinte tranzacțiile și evenimentele care le stau la bază în așa fel încât să se realizeze o prezentare fidelă sau să se ofere o imagine fidelă, după caz, în contextul situațiilor financiare ca întreg.

### *Forma concluziei*

72. Concluzia practicianului cu privire la situațiile financiare, indiferent dacă este nemodificată sau modificată, trebuie să fie exprimată în forma adecvată contextului cadrului de raportare financiară aplicat în situațiile financiare.

### *Concluzie nemodificată*

73. Practicianul trebuie să exprime o concluzie nemodificată în raportul său asupra situațiilor financiare ca întreg atunci când a obținut o asigurare limitată care îi permite să concluzioneze că nu a luat cunoștință de niciun aspect care să îl determine să considere că situațiile financiare nu sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, conform cadrului de raportare financiară aplicabil.
74. Cu excepția cazului în care legile sau reglementările prevăd altfel, practicianul trebuie, atunci când exprimă o concluzie nemodificată, să utilizeze una dintre următoarele exprimări, după caz: (A se vedea punctele A119-A120)
- (a) „Pe baza revizuirii noastre, nu am luat cunoștință de niciun aspect care să ne determine să considerăm că situațiile financiare nu prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative, (sau nu oferă o imagine fidelă cu privire la) ... conform cadrului de raportare financiară aplicabil,” (în cazul

situațiilor financiare întocmite pe baza unui cadru de prezentare fidelă), sau

- (b) „Pe baza revizurii noastre, nu am luat cunoștință de niciun aspect care să ne determine să considerăm că situațiile financiare nu sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, conform cadrului de raportare financiară aplicabil,” (în cazul situațiilor financiare întocmite pe baza unui cadru de conformitate).

#### Concluzie modificată

75. Practicianul trebuie să exprime o concluzie modificată în raportul său asupra situațiilor financiare ca întreg atunci când:
- (a) Practicianul stabilește, pe baza procedurilor efectuate și a probelor obținute, că situațiile financiare sunt denaturate semnificativ, sau
  - (b) Practicianul nu poate obține probe suficiente și adecvate în relație cu unul sau mai multe elemente din situațiile financiare care sunt semnificative în raport cu situațiile financiare ca întreg.
76. Atunci când practicianul modifică concluzia exprimată asupra situațiilor financiare, practicianul trebuie:
- (a) Să folosească titlul „Concluzie cu rezerve”, „Concluzie contrară” sau „Imposibilitatea exprimării unei concluzii”, după caz, pentru paragraful referitor la concluzie din raportul practicianului și
  - (b) Să furnizeze o descriere a aspectului care a determinat modificarea, utilizând un titlu corespunzător (de exemplu, „Baza concluziei cu rezerve”, „Baza concluziei contrare” sau „Baza imposibilității exprimării unei concluzii”, după caz), într-un paragraf separat din raportul practicianului imediat înainte de paragraful referitor la concluzie (denumit și paragraful privind baza concluziei).

#### Situațiile financiare sunt denaturate semnificativ

77. Dacă practicianul determină că situațiile financiare sunt denaturate semnificativ, acesta trebuie să exprime:
- (a) O concluzie cu rezerve, atunci când practicianul concluzionează că efectele aspectului (aspectelor) care determină modificarea sunt semnificative, dar nu generalizate la nivelul situațiilor financiare, sau
  - (b) O concluzie contrară, atunci când efectele aspectului (aspectelor) care determină modificarea sunt atât semnificative, cât și generalizate la nivelul situațiilor financiare.
78. Cu excepția cazului în care legile sau reglementările prevăd altfel, practicianul trebuie, atunci când exprimă o concluzie cu rezerve asupra situațiilor financiare din cauza unei denaturări semnificative, să utilizeze una dintre următoarele exprimări, după caz:



- (a) „Pe baza revizuirii noastre, cu excepția efectelor aspectului descris (aspectelor descrise) în paragraful Baza concluziei cu rezerve, nu am luat cunoștință de niciun aspect care să ne determine să considerăm că situațiile financiare nu prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative, (sau nu oferă o imagine fidelă cu privire la) ... conform cadrului de raportare financiară aplicabil,” (în cazul situațiilor financiare întocmite pe baza unui cadru de prezentare fidelă), sau
- (b) „Pe baza revizuirii noastre, cu excepția efectelor aspectului descris (aspectelor descrise) în paragraful Baza concluziei cu rezerve, nu am luat cunoștință de niciun aspect care să ne determine să considerăm că situațiile financiare nu sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, conform cadrului de raportare financiară aplicabil,” (în cazul situațiilor financiare întocmite pe baza unui cadru de conformitate).
79. Cu excepția cazului în care legile sau reglementările prevăd altfel, practicianul trebuie, atunci când exprimă o concluzie contrară asupra situațiilor financiare, să utilizeze una dintre următoarele exprimări, după caz:
- (a) „Pe baza revizuirii noastre, din cauza importanței aspectului descris (aspectelor descrise) în paragraful Baza concluziei contrare, situațiile financiare nu prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative, (sau nu oferă o imagine fidelă cu privire la)... conform cadrului de raportare financiară aplicabil,” (în cazul situațiilor financiare întocmite pe baza unui cadru de prezentare fidelă), sau
- (b) „Pe baza revizuirii noastre, din cauza importanței aspectului descris (aspectelor descrise) în paragraful Baza concluziei contrare, situațiile financiare nu sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, conform cadrului de raportare financiară aplicabil,” (în cazul situațiilor financiare întocmite pe baza unui cadru de conformitate).
80. În paragraful privind baza concluziei, în legătură cu denaturările semnificative care au ca rezultat fie o concluzie cu rezerve, fie o concluzie contrară, practicianul trebuie:
- (a) Să descrie și să cuantifice efectele financiare ale denaturării dacă denaturarea semnificativă se referă la valori specifice din situațiile financiare (inclusiv prezentări de informații cantitative), cu excepția cazului în care nu este posibil, situație în care practicianul trebuie să precizeze acest lucru,
- (b) Să explice modul în care prezentările de informații sunt denaturate, dacă denaturarea semnificativă se referă la prezentări de informații narrative, sau
- (c) Să descrie natura informațiilor omise, dacă denaturarea semnificativă se referă la neprezentarea unor informații care trebuiau prezentate. Cu excepția cazului în care îi este interzis prin legi sau reglementări, practicianul trebuie să includă prezentările de informații omise, atunci când acest lucru este posibil.

## Imposibilitatea de a obține probe suficiente și adecvate

81. Dacă practicianul nu poate formula o concluzie asupra situațiilor financiare din cauza imposibilității de a obține probe suficiente și adecvate, acesta trebuie:
- Să exprime o concluzie cu rezerve dacă determină că efectele posibile asupra situațiilor financiare ale denaturărilor nedetectate, dacă există, ar putea fi semnificative, dar nu generalizate, sau
  - Să declare imposibilitatea exprimării unei concluzii dacă determină că efectele posibile asupra situațiilor financiare ale denaturărilor nedetectate, dacă există, ar putea fi atât semnificative, cât și generalizate.
82. Practicianul trebuie să se retragă din misiune dacă sunt prezente următoarele condiții: (A se vedea punctele A121-A123)
- Din cauza unei limitări a ariei de aplicare a revizurii impuse de către conducere după ce practicianul a acceptat misiunea, acesta nu poate obține probe suficiente și adecvate pentru a formula o concluzie asupra situațiilor financiare,
  - Practicianul a determinat că efectele posibile asupra situațiilor financiare ale denaturărilor nedetectate sunt semnificative și generalizate și
  - Retragerea este permisă conform legilor sau reglementărilor aplicabile.
83. Cu excepția cazului în care legile sau reglementările prevăd altfel, practicianul trebuie, atunci când exprimă o concluzie cu rezerve asupra situațiilor financiare din cauza imposibilității de a obține probe suficiente și adecvate, să utilizeze una dintre următoarele exprimări, după caz:
- „Pe baza revizurii noastre, cu excepția efectelor posibile ale aspectului descris (aspectelor descrise) în paragraful Baza concluziei cu rezerve, nu am luat cunoștință de niciun aspect care să ne determine să considerăm că situațiile financiare nu prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative, (sau nu oferă o imagine fidelă cu privire la) ... conform cadrului de raportare financiară aplicabil,” (în cazul situațiilor financiare întocmite pe baza unui cadru de prezentare fidelă), sau
  - „Pe baza revizurii noastre, cu excepția efectelor posibile ale aspectului descris (aspectelor descrise) în paragraful Baza concluziei cu rezerve, nu am luat cunoștință de niciun aspect care să ne determine să considerăm că situațiile financiare nu sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, conform cadrului de raportare financiară aplicabil,” (în cazul situațiilor financiare întocmite pe baza unui cadru de conformitate).
84. Atunci când nu poate exprima o concluzie asupra situațiilor financiare, practicianul trebuie să declare în paragraful referitor la concluzie că:
- Din cauza importanței aspectului descris (aspectelor descrise) în paragraful Baza imposibilității exprimării unei concluzii, practicianul nu

poate obține probe suficiente și adecvate pentru a formula o concluzie asupra situațiilor financiare și

- (b) În consecință, practicianul nu exprimă o concluzie asupra situațiilor financiare.

85. În paragraful privind Baza concluziei, în legătură cu concluzia cu rezerve, ca urmare a imposibilității de a obține probe suficiente și adecvate, sau atunci când practicianul nu poate exprima o concluzie, acesta trebuie să includă motivul (motivele) pentru care a fost imposibil să se obțină probe suficiente și adecvate.

### **Raportul practicianului**

86. Raportul practicianului cu privire la misiunea de revizuire trebuie să fie în scris și trebuie să conțină următoarele elemente: (A se vedea punctele A124-A127, A148, A150)
- (a) Un titlu, care trebuie să indice clar că acesta este un raport al unui practician independent pentru o misiune de revizuire,
  - (b) Destinatarul (destinatarii), așa cum este necesar în circumstanțele misiunii,
  - (c) Un paragraf introductiv care:
    - (i) Identifică situațiile financiare revizuite, inclusiv titlul fiecărei situații din setul de situații financiare și data fiecărei situații financiare și perioada acoperită de aceasta,
    - (ii) Face referire la rezumatul politicilor contabile semnificative și la alte informații explicative și
    - (iii) Specifică faptul că situațiile financiare au fost revizuite,
  - (d) O descriere a responsabilității conducerii pentru întocmirea situațiilor financiare, inclusiv o explicație privind responsabilitatea conducerii față de: (A se vedea punctele A128-A131)
    - (i) Întocmirea lor în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, inclusiv, acolo unde este relevant, față de prezentarea lor fidelă,
    - (ii) Controlul intern pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite întocmirea unor situații financiare care nu conțin denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare,
  - (e) Dacă situațiile financiare sunt situații financiare cu scop special:
    - (i) O descriere a scopului în care sunt întocmite situațiile financiare și, dacă este necesar, utilizatorii vizați sau o referință la o notă din situațiile financiare cu scop special care conține acea informație și

- (ii) În cazul în care conducerea are de ales între mai multe cadre de raportare financiară la întocmirea unor astfel de situații financiare, o referință în cadrul explicației referitoare la responsabilitatea acesteia pentru situațiile financiare cu privire la responsabilitatea conducerii pentru stabilirea faptului că acel cadru de raportare financiară aplicabil este acceptabil în circumstanțele date.
- (f) O descriere a responsabilității practicianului de a exprima o concluzie asupra situațiilor financiare, inclusiv o referință la prezentul ISRE și, acolo unde este relevant, la legile sau reglementările aplicabile, (A se vedea punctele A132-A133, A149)
- (g) O descriere a unei revizuii a situațiilor financiare și a limitărilor sale și următoarele afirmații: (A se vedea punctul A134)
  - (i) O misiune de revizuire conformă cu prezentul ISRE este o misiune de asigurare limitată,
  - (ii) Practicianul efectuează proceduri, constând în principal în interviuări ale conducerii și ale altor persoane din cadrul entității, după caz, și în aplicarea de proceduri analitice, și evaluează probele obținute și
  - (iii) Procedurile efectuate într-o revizuire sunt substanțial mai puține decât cele efectuate într-un audit desfășurat în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri) și, în consecință, practicianul nu exprimă o opinie de audit asupra situațiilor financiare,
- (h) Un paragraf cu titlul „Concluzie” care conține:
  - (i) Concluzia practicianului asupra situațiilor financiare ca întreg, în conformitate cu punctele 72-85, după caz, și
  - (ii) O referință la cadrul de raportare financiară aplicabil utilizat la întocmirea situațiilor financiare, inclusiv identificarea jurisdicției de origine a unui cadru de raportare financiară diferit de Standardele Internaționale de Raportare Financiară sau de Standardul Internațional de Raportare Financiară pentru Întreprinderi Mici și Mijlocii emis(e) de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate ori de Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public, (A se vedea punctele A135-A136)
- (i) Atunci când concluzia practicianului asupra situațiilor financiare este modificată:
  - (i) Un paragraf cu titlul corespunzător care conține concluzia modificată a practicianului în conformitate cu punctele 72 și 75-85, după caz, și

- (ii) Un paragraf cu titlul corespunzător care furnizează o descriere a aspectului (aspectelor) care determină modificarea, (A se vedea punctul A137)
- (j) O referință la obligația practicianului, în baza prezentului ISRE, de a se conforma cu cerințele etice relevante,
- (k) Data raportului practicianului, (A se vedea punctele A144-A147)
- (l) Semnătura practicianului și (A se vedea punctul A138)
- (m) Locul din jurisdicția în care practicianul își desfășoară activitatea.

*Paragrafele de Evidențiere a unor aspecte și paragrafele privind Alte aspecte din raportul practicianului*

Paragrafe de Evidențiere a unor aspecte

87. Practicianul poate considera necesar să atragă atenția utilizatorilor asupra unui aspect prezentat sau descris în situațiile financiare care, potrivit raționamentului practicianului, este atât de important încât este fundamental pentru înțelegerea de către utilizatori a situațiilor financiare. În astfel de cazuri, practicianul trebuie să includă un paragraf de Evidențiere a unor aspecte în raportul său, cu condiția ca practicianul să fi obținut probe suficiente și adecvate pentru a concluziona că nu este probabil ca acel aspect să fie denaturat semnificativ așa cum este prezentat în situațiile financiare. Acest paragraf trebuie să se refere doar la informațiile prezentate sau descrise în situațiile financiare.
88. Raportul practicianului cu privire la situațiile financiare cu scop special trebuie să includă un paragraf de Evidențiere a unor aspecte care atenționează utilizatorii raportului practicianului asupra faptului că situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special și, în consecință, s-ar putea ca situațiile financiare să nu fie adecvate în alt scop. (A se vedea punctele A139-A140)
89. Practicianul trebuie să includă un paragraf de Evidențiere a unor aspecte imediat după paragraful care conține concluzia practicianului asupra situațiilor financiare, cu titlul „Evidențierea unor aspecte” sau cu un alt titlu adecvat.

Paragrafe privind Alte aspecte

90. Dacă practicianul consideră necesar să comunice un alt aspect decât cele prezentate sau descrise în situațiile financiare care, potrivit raționamentului practicianului, este relevant pentru înțelegerea de către utilizatori a revizuirii, a responsabilităților sale sau a raportului său și acest lucru nu îi este interzis prin legi sau reglementări, practicianul trebuie să facă acest lucru într-un paragraf din raportul său cu titlul „Alte aspecte” sau cu un alt titlu adecvat.

*Alte responsabilități de raportare*

91. Unui practician i se poate impune să trateze alte responsabilități de raportare în raportul său cu privire la situațiile financiare, care sunt suplimentare

responsabilităților practicianului conform prezentului ISRE de a raporta cu privire la situațiile financiare. În astfel de situații, aceste alte responsabilități de raportare trebuie să fie tratate de practician într-o secțiune distinctă din raportul său cu titlul „Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare” sau cu un alt titlu adecvat conținutului secțiunii, după caz, care să fie plasată după secțiunea din raport intitulată „Raport cu privire la situațiile financiare”. (A se vedea punctele A141-A143)

#### *Data raportului practicianului*

92. Practicianul trebuie să dateze raportul nu mai devreme de data la care a obținut probe suficiente și adecvate pe care să își bazeze concluzia cu privire la situațiile financiare, inclusiv probe care să îl convingă: (A se vedea punctele A144-A147)
- (a) Că au fost întocmite toate situațiile care constituie situațiile financiare conform cadrului de raportare financiară aplicabil, inclusiv notele aferente, după caz, și
  - (b) Că persoanele cu autoritatea necesară au declarat că și-au asumat responsabilitatea pentru acele situații financiare.

#### **Documentarea**

93. Întocmirea documentației pentru revizuire furnizează probe că revizuirea a fost efectuată în conformitate cu prezentul ISRE și cu cerințele legale și de reglementare, după caz, precum și o evidență suficientă și adecvată a bazei pentru raportul practicianului. Practicianul trebuie să documenteze următoarele aspecte ale misiunii în timp util, suficient pentru a-i permite unui practician cu experiență, care nu are nicio legătură anterioară cu misiunea, să înțeleagă: (A se vedea punctul A151)
- (a) Natura, plasarea în timp și amplexarea procedurilor efectuate în vederea conformării cu prezentul ISRE și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile,
  - (b) Rezultatele obținute în urma procedurilor și concluziile practicianului formulate pe baza acelor rezultate și
  - (c) Aspectele semnificative care au apărut pe parcursul misiunii, concluziile formulate de practician cu privire la acestea și raționamentele profesionale semnificative aplicate în formularea acelor concluzii.
94. La documentarea naturii, plasării în timp și amplexării procedurilor efectuate conform prezentului ISRE, practicianul trebuie să consemneze:
- (a) Cine a efectuat activitatea și data la care aceasta a fost finalizată și
  - (b) Cine a revizuit activitatea efectuată în scopul controlului calității aferent misiunii și data și amplexarea revizuirii.
95. De asemenea, practicianul trebuie să documenteze discuțiile cu conducerea, cu persoanele responsabile cu guvernarea și cu alte persoane, după cum este

relevant pentru desfășurarea revizuirii, referitoare la aspectele semnificative apărute pe parcursul misiunii, inclusiv natura acestor aspecte.

96. Dacă, pe parcursul misiunii, practicianul a identificat informații care sunt inconsecvente cu constatările sale cu privire la aspecte semnificative care afectează situațiile financiare, practicianul trebuie să documenteze modul în care a fost abordată inconsecvența.

\*\*\*

## **Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative**

### **Aria de aplicare a prezentului ISRE (A se vedea punctele 1-2)**

- A1 În desfășurarea unei revizuirii a situațiilor financiare, practicianul ar putea avea obligația de a se conforma unor cerințe legale sau de reglementare, care s-ar putea să difere de cerințele stabilite de prezentul ISRE. Deși practicianul poate considera că unele aspecte din prezentul ISRE îi sunt utile în aceste circumstanțe, el are responsabilitatea de a asigura conformitatea cu toate obligațiile legale, de reglementare și profesionale relevante.

*Revizuirii ale informațiilor financiare ale componentelor în contextul unui audit al situațiilor financiare ale unui grup de entități*

- A2 Misiuni de revizuire în conformitate cu prezentul ISRE pot fi solicitate pentru entitățile componente de către auditorul situațiilor financiare ale unui grup de entități.<sup>6</sup> O astfel de misiune de revizuire, efectuată în conformitate cu prezentul ISRE, ar putea fi însoțită de o solicitare din partea auditorului grupului de a desfășura activități și proceduri suplimentare după cum sunt necesare în circumstanțele misiunii de audit al grupului.

*Relația cu ISQC 1 (A se vedea punctul 4)*

- A3 ISQC 1 tratează responsabilitățile firmei de a institui și menține un sistem de control al calității pentru misiunile de asigurare, inclusiv misiunile de revizuire. Aceste responsabilități vizează stabilirea:
- Sistemului de control al calității din cadrul firmei și
  - Politicilor aferente, elaborate pentru a îndeplini obiectivul sistemului de control al calității și procedurile firmei care vizează implementarea și monitorizarea conformității cu acele politici, inclusiv politicile și procedurile care abordează fiecare dintre următoarele elemente:
    - Responsabilitățile conducerii privind calitatea în cadrul firmei.
    - Cerințele etice relevante.

<sup>6</sup> ISA 600, *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)*, punctul A52.

- Acceptarea și continuarea relațiilor cu clientul și ale misiunilor specifice.
  - Resursele umane.
  - Efectuarea misiunilor.
  - Monitorizarea.
- A4 Potrivit ISQC 1, firma are obligația de a institui și de a menține un sistem de control al calității care să îi ofere o asigurare rezonabilă că:
- (a) Firma și personalul său se conformează cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile și
  - (b) Rapoartele emise de către firmă sau de către partenerii de misiune sunt adecvate în circumstanțele date.<sup>7</sup>
- A5 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 tratează toate elementele la care se face referire la punctul A3 și impun firmei obligații care duc la îndeplinirea obiectivelor cerințelor stabilite în ISQC 1.

**Misiunea de revizuire a situațiilor financiare istorice (A se vedea punctele 5-8, 14)**

- A6 Revizuirile ale situațiilor financiare pot fi efectuate pentru o gamă largă de entități care diferă ca tip sau dimensiune ori ca nivel de complexitate a raportării financiare. În unele jurisdicții, revizuirea situațiilor financiare ale anumitor tipuri de entități poate face, de asemenea, obiectul legilor sau reglementărilor locale și al cerințelor de raportare aferente.
- A7 Revizuirile pot fi efectuate într-o varietate de circumstanțe. De exemplu, ele pot fi prevăzute pentru entitățile care sunt scutite de aplicarea cerințelor specificate în legi sau reglementări în ceea ce privește auditul obligatoriu. Revizuirile pot fi, de asemenea, solicitate în mod voluntar, de exemplu, în legătură cu raportarea financiară efectuată în cazul unor angajamente conform termenilor unui contract privat sau în sprijinul unor angajamente de finanțare.

**Obiective (A se vedea punctul 15)**

- A8 Prezentul ISRE impune practicianului să declare imposibilitatea exprimării unei concluzii cu privire la situațiile financiare dacă:
- (a) Practicianul emite un raport sau i se solicită să emită un raport cu privire la misiune și
  - (b) Practicianul nu poate formula o concluzie asupra situațiilor financiare ca urmare a imposibilității de a obține probe suficiente și adecvate și acesta concluzionează că efectele posibile asupra situațiilor financiare ale denaturărilor nedetectate, dacă există, ar putea fi atât semnificative, cât și generalizate.

---

<sup>7</sup> ISQC 1, punctul 11.



- A9. Situația în care nu pot fi obținute probe suficiente și adecvate într-o misiune de revizuire (denumită o limitare a ariei de aplicare) poate apărea în urma:
- Unor circumstanțe aflate în afara controlului entității,
  - Unor circumstanțe aferente naturii sau plasării în timp a activității practicianului sau
  - Unor limitări impuse de conducerea entității sau de persoanele responsabile cu guvernanta din cadrul entității.
- A10. Prezentul ISRE stabilește cerințe și îndrumări pentru practician în situația în care acesta se confruntă cu o limitare a ariei de aplicare, fie înainte de acceptarea unei misiuni de revizuire, fie pe parcursul acesteia.

### Definiții (A se vedea punctul 16)

*Utilizarea termenilor „conducere” și „persoane responsabile cu guvernanta”*

- A11. Responsabilitățile care revin conducerii și respectiv persoanelor responsabile cu guvernanta vor varia în funcție de jurisdicție și de diferitele tipuri de entități. Aceste diferențe afectează modul în care practicianul aplică cerințele din prezentul ISRE în relația cu persoanele responsabile cu guvernanta sau conducerea. În consecință, sintagma „conducerea și, după caz, persoanele responsabile cu guvernanta”, utilizată în diferite locuri pe parcursul prezentului ISRE, este menită să îl atenționeze pe practician că mediile diferite din cadrul entităților pot presupune structuri și aranjamente diferite de conducere și guvernanta.
- A12. Diferite responsabilități cu privire la întocmirea informațiilor financiare și raportarea financiară externă vor reveni fie conducerii, fie persoanelor responsabile cu guvernanta, în funcție de factori precum:
- Resursele și structura entității și
  - Rolurile conducerii și, respectiv, ale persoanelor responsabile cu guvernanta din cadrul entității, așa cum sunt prevăzute în legile sau reglementările relevante ori, dacă entitatea nu este reglementată, în orice aranjamente formale privind guvernanta sau răspunderea stabilite pentru entitate (de exemplu, așa cum sunt consemnate în contracte, un act constitutiv sau alt tip de document de înființare a entității).

De exemplu, în entitățile mici nu există, de regulă, nicio separare între rolurile de conducere și cele de guvernanta. În entitățile mai mari, conducerea este, de obicei, responsabilă de derularea afacerilor sau activităților entității și raportarea cu privire la acestea, în timp ce persoanele responsabile cu guvernanta supraveghează conducerea. În unele jurisdicții, responsabilitatea pentru întocmirea situațiilor financiare ale unei entități este responsabilitatea legală a persoanelor responsabile cu guvernanta, iar în alte jurisdicții, această responsabilitate îi revine conducerii.

*Asigurare limitată – utilizarea termenului probe suficiente și adecvate (A se vedea punctul 17(f))*

A13. Pentru a obține o asigurare limitată care să sprijine concluzia practicianului sunt necesare probe suficiente și adecvate. Probele sunt cumulative ca natură și sunt obținute, în principal, prin intermediul procedurilor efectuate pe parcursul revizuirii.

**Desfășurarea unei misiuni de revizuire în conformitate cu prezentul ISRE (A se vedea punctul 18)**

A14. Prezentul ISRE nu prevalează asupra legilor și reglementărilor care guvernează o revizuire a situațiilor financiare. În eventualitatea în care acele legi și reglementări diferă de cerințele prezentului ISRE, o revizuire efectuată doar în conformitate cu legile și reglementările nu va fi, în mod automat, conformă cu prezentul ISRE.

**Cerințe etice (A se vedea punctul 21)**

A15. 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 prevăd standardul de conduită așteptat din partea unui profesionist contabil.

Codul IESBA prevede un cadru conceptual care stabilește abordarea pe care un profesionist contabil trebuie să o aplice pentru identificarea, evaluarea și tratarea amenințărilor la adresa conformității cu principiile fundamentale. În cazul auditurilor, revizuirilor și altor misiuni de asigurare, Codul IESBA prevede *Standardele internaționale privind independența*, stabilite prin aplicarea cadrului conceptual în cazul amenințărilor la adresa independenței în legătură cu astfel de misiuni.

A16. În cazul unei misiuni de revizuire a situațiilor financiare, Codul IESBA prevede ca practicianul să fie independent de entitatea ale cărei situații financiare sunt revizuite. Codul IESBA descrie independența ca o noțiune care cuprinde atât independența în gândire, cât și independența percepută. Independența practicianului protejează capacitatea acestuia de a formula o concluzie fără a fi afectat de influențe care ar putea compromite, altfel, acea concluzie. Independența crește capacitatea practicianului de a acționa cu integritate, de a fi obiectiv și de a menține o atitudine de scepticism profesional.

**Scepticismul profesional și raționamentul profesional***Scepticismul profesional* (A se vedea punctul 22)

- A17. Scepticismul profesional este necesar pentru evaluarea critică a probelor în cadrul unei revizuii. Aceasta include chestionarea cu privire la inconsecvențe și investigarea probelor contradictorii, precum și chestionarea cu privire la credibilitatea răspunsurilor la interviuri și a altor informații obținute de la conducere și de la persoanele responsabile cu guvernarea. Ea include, de asemenea, analizarea suficienței și a gradului de adecvare ale probelor obținute în contextul circumstanțelor misiunii.
- A18. Scepticismul profesional presupune, de exemplu, atenția față de:
- Probe care sunt inconsecvente cu alte probe obținute.
  - Informații care pun la îndoială credibilitatea documentelor și a răspunsurilor la interviuri care vor fi folosite ca probe.
  - Condiții care ar putea indica o posibilă fraudă.
  - Orice alte circumstanțe care sugerează necesitatea unor proceduri suplimentare.
- A19. Menținerea scepticismului profesional pe parcursul revizuirii este necesară dacă practicianul își propune să reducă riscurile de:
- Nesensibilizare a unor circumstanțe neobișnuite.
  - Generalizare excesivă în momentul formulării concluziilor pe baza probelor obținute.
  - Utilizare a unor ipoteze inadecvate în determinarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor efectuate în cadrul revizuirii și în evaluarea rezultatelor acestora.
- A20. Nu se poate aștepta ca practicianul să nu țină seama de experiența anterioară cu privire la onestitatea și integritatea conducerii entității și ale persoanelor responsabile cu guvernarea din cadrul acesteia. Cu toate acestea, convingerea că membrii conducerii și persoanele responsabile cu guvernarea acționează cu onestitate și integritate nu îl exonerează pe practician de necesitatea menținerii scepticismului profesional sau nu îi permite acestuia să fie satisfăcut de probe inadecvate scopului revizuirii.

*Raționamentul profesional* (A se vedea punctul 23)

- A21. Raționamentul profesional este esențial pentru desfășurarea corespunzătoare a unei misiuni de revizuire. Acest lucru se datorează faptului că interpretarea cerințelor etice relevante și a cerințelor din prezentul ISRE, precum și necesitatea de a lua decizii informate pe parcursul efectuării unei misiuni de revizuire presupun aplicarea unor cunoștințe și a unei experiențe relevante pentru faptele și circumstanțele misiunii. Raționamentul profesional este necesar în special:

- Cu privire la deciziile referitoare la pragul de semnificație, natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor utilizate în vederea îndeplinirii cerințelor din prezentul ISRE și pentru colectarea probelor.
- Pentru a evalua dacă probele obținute în urma procedurilor efectuate reduc riscul misiunii la un nivel care este acceptabil în circumstanțele misiunii.
- Pentru analizarea raționamentelor conducerii în aplicarea cadrului de raportare financiară aplicabil al entității.
- Pentru formularea unei concluzii cu privire la situațiile financiare pe baza probelor obținute, inclusiv pentru analizarea caracterului rezonabil al estimărilor realizate de conducere în întocmirea situațiilor financiare.

A22. Trăsătura distinctivă a raționamentului profesional așteptat din partea unui practician este că acesta este exercitat de către un practician ale cărui pregătire, cunoștințe și experiență, inclusiv utilizarea aptitudinilor și tehnicilor de asigurare, i-au permis să își dezvolte competențele necesare pentru a efectua raționamente rezonabile. Consultarea cu privire la aspectele dificile sau controversate pe parcursul misiunii, atât în cadrul echipei misiunii, cât și între echipa misiunii și alte părți de la un nivel adecvat din cadrul firmei sau din afara acesteia, sprijină practicianul în efectuarea unor raționamente informate și rezonabile.

A23. Exercițarea raționamentului profesional în cadrul misiunilor individuale are la bază fapte și circumstanțe care sunt cunoscute de practician pe parcursul misiunii, inclusiv:

- Cunoștințele dobândite în urma misiunilor derulate cu privire la situațiile financiare ale entității în perioadele anterioare, unde este cazul.
- Înțelegerea de către practician a entității și a mediului său, inclusiv a sistemului său contabil, și a aplicării cadrului de raportare financiară aplicabil în sectorul de activitate al entității.
- Măsura în care întocmirea și prezentarea situațiilor financiare necesită exercitarea de către conducere a raționamentului.

A24. Raționamentul profesional poate fi evaluat pe baza măsurii în care raționamentul la care s-a ajuns reflectă aplicarea competență a principiilor de asigurare și de contabilitate și este adecvat în contextul faptelor și circumstanțelor cunoscute de practician până la data raportului acestuia și consecvent cu acestea.

A25. Raționamentul profesional trebuie exercitat pe tot parcursul misiunii. Acesta trebuie, de asemenea, să fie documentat adecvat, în conformitate cu cerințele din prezentul ISRE. Raționamentul profesional nu trebuie folosit ca o justificare pentru decizii care nu sunt, altfel, susținute de faptele și circumstanțele misiunii sau de probele obținute.

**Controlul calității la nivelul misiunii** (A se vedea punctele 24-25)

A26. Competențele și tehnicile de asigurare includ:

- Aplicarea scepticismului profesional și a raționamentului profesional în planificarea și efectuarea unei misiuni de asigurare, inclusiv în obținerea și evaluarea probelor,
- Înțelegerea sistemelor de informații și a rolului și limitărilor controlului intern,
- Corelarea analizării pragului de semnificație și a riscurilor misiunii cu natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de revizuire,
- Aplicarea procedurilor adecvate misiunii de revizuire, care ar putea include alte tipuri de proceduri în plus față de interviu și procedurile analitice (precum inspecția, recalcularea, repetarea executării, observarea și confirmarea),
- Practicile de documentare sistematică și
- Aplicarea aptitudinilor și practicilor relevante pentru întocmirea rapoartelor cu privire la misiunile de asigurare.

A27. În contextul sistemului de control al calității din cadrul firmei, echipele misiunii au responsabilitatea de a implementa procedurile de control al calității aplicabile misiunii și de a furniza firmei informațiile relevante care să permită funcționarea părții din sistemul de control al calității al acesteia care vizează independența.

A28. Acțiunile partenerului de misiune și mesajele adecvate către alți membri ai echipei misiunii, în contextul în care partenerul de misiune își asumă responsabilitatea pentru calitatea generală a fiecărei misiuni de revizuire, subliniază caracterul esențial al calității în efectuarea unei misiuni de revizuire și importanța pentru calitatea misiunii de revizuire a:

- (a) Desfășurării unei activități care se conformează cu standardele profesionale, precum și cu cerințele legale și de reglementare.
- (b) Conformității cu politicile și procedurile de control al calității din cadrul firmei, după caz.
- (c) Emiterii unui raport cu privire la misiune care să fie adecvat circumstanțelor.
- (d) Capacității echipei misiunii de a-și exprima preocupările fără teamă de repercusiuni.

A29. Cu excepția cazului în care informațiile furnizate de firmă sau de alte părți sugerează contrariul, echipa misiunii este îndreptățită să se bazeze pe sistemul de control al calității din cadrul firmei. De exemplu, echipa misiunii se poate baza pe sistemul de control al calității din cadrul firmei cu privire la:

- Competența personalului, prin recrutarea și pregătirea formală a acestuia.
- Independență, prin acumularea și comunicarea informațiilor relevante cu privire la independență.
- Menținerea relațiilor cu clientul, prin sisteme de acceptare și continuare.
- Respectarea cerințelor legale și de reglementare, prin procesul de monitorizare.

La analizarea deficiențelor identificate în sistemul de control al calității din cadrul firmei, care pot afecta misiunea de revizuire, partenerul de misiune poate lua în considerare măsurile întreprinse de firmă pentru rectificarea acelor deficiențe.

A30. O deficiență în sistemul de control al calității din cadrul firmei nu înseamnă neapărat că o misiune de revizuire nu a fost efectuată în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile sau că raportul practicianului nu a fost adecvat.

*Desemnarea echipelor misiunii (A se vedea punctul 25(b))*

A31. Atunci când determină competența și abilitățile adecvate necesare pentru echipa misiunii, în ansamblu, partenerul de misiune poate lua în considerare aspecte precum:

- Înțelegerea și experiența practică a echipei în ceea ce privește misiuni de revizuire similare ca natură și complexitate prin formarea și participarea corespunzătoare.
- Înțelegerea de către echipă a standardelor profesionale și a cerințelor legale și de reglementare aplicabile.
- Competențele tehnice ale echipei, inclusiv competențele în tehnologia informațiilor relevantă și domeniile specializate de contabilitate sau asigurare.
- Cunoștințele echipei cu privire la sectoarele de activitate relevante în care operează clientul.
- Capacitatea echipei de a aplica raționamentul profesional.
- Înțelegerea de către echipă a politicilor și procedurilor de control al calității din cadrul firmei.

*Acceptarea și continuarea relațiilor cu clientul și ale misiunilor de revizuire (A se vedea punctul 25(d)(i))*

A32. ISQC 1 impune firmei să obțină informațiile pe care le consideră necesare în circumstanțele date înainte de acceptarea unei misiuni pentru 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. Informațiile care îl ajută pe partenerul de misiune să determine dacă

acceptarea și continuarea relațiilor cu clientul și ale misiunilor de revizuire sunt adecvate pot include informații referitoare la:

- Integritatea proprietarilor principali, a personalului-cheie din conducere și a persoanelor responsabile cu guvernanta și
- Aspectele semnificative care au apărut pe parcursul misiunii de revizuire actuale sau anterioare și implicațiile lor asupra continuării relației.

A33. Dacă partenerul de misiune are motive să se îndoiască de integritatea conducerii într-o măsură care este probabil să afecteze efectuarea corespunzătoare a revizuirii, conform prezentului ISRE nu este adecvată acceptarea misiunii, cu excepția cazului în care aceasta este prevăzută prin legi sau reglementări, deoarece acceptarea poate avea ca rezultat asocierea în mod necorespunzător a practicianului cu situațiile financiare ale entității.

**Acceptarea și continuarea relațiilor cu clientul și ale misiunilor de revizuire (A se vedea punctul 29)**

A34. Luarea în considerare de către practician a continuării misiunii și a cerințelor etice relevante, inclusiv cele privind independența, se exercită pe toată durata misiunii, pe măsură ce apar anumite condiții și modificări ale circumstanțelor. Efectuarea procedurilor inițiale cu privire la continuarea misiunii și evaluarea cerințelor etice relevante (inclusiv a celor privind independența) la începutul unei misiuni oferă practicianului informații pe care să-și bazeze deciziile și acțiunile înainte de efectuarea altor activități semnificative pentru misiune.

*Factori care afectează acceptarea și continuarea relațiilor cu clientul și ale misiunilor de revizuire (A se vedea punctul 29)*

A35. Misiunile de asigurare pot fi acceptate doar atunci când misiunea prezintă anumite caracteristici<sup>8</sup> care sunt favorabile îndeplinirii de către practician a obiectivelor specificate pentru misiune.

*Scop rațional (A se vedea punctul 29(a)(i))*

A36. Poate fi puțin probabil să existe un scop rațional al misiunii dacă, de exemplu:

- (a) Există o limitare semnificativă a ariei de aplicare a activității practicianului,
- (b) Practicianul suspectează că partea contractantă intenționează să asocieze numele practicianului cu situațiile financiare într-o manieră inadecvată, sau
- (c) Misiunea este menită să îndeplinească cerințele de conformitate din legile sau reglementările relevante și acele legi sau reglementări prevăd ca situațiile financiare să fie auditate.

8 Cadru de asigurare, punctul 22.

Misiunea de revizuire este adecvată (A se vedea punctul 29(a)(ii))

A37. Atunci când înțelegerea preliminară de către practician a circumstanțelor misiunii indică faptul că acceptarea unei misiuni de revizuire nu ar fi adecvată, practicianul poate lua în considerare recomandarea efectuării unui alt tip de misiune. În funcție de circumstanțe, practicianul poate, de exemplu, să considere că desfășurarea unei misiuni de audit ar fi mai adecvată decât o revizuire. În alte cazuri, când circumstanțele misiunii împiedică desfășurarea unei misiuni de asigurare, practicianul poate recomanda o misiune de compilare sau o misiune pentru realizarea altor servicii de contabilitate, după caz.

Informații necesare efectuării misiunii de revizuire (A se vedea punctul 29(c))

A38. Un exemplu de situație în care practicianul poate avea motive să se îndoiască de faptul că informațiile necesare efectuării revizuirii vor fi disponibile sau credibile este atunci când registrele contabile, necesare în scopul efectuării procedurilor analitice, sunt suspectate a fi substanțial incorecte sau incomplete. Această analiză nu se referă la necesitatea care apare uneori pe parcursul unei misiuni de revizuire de a sprijini conducerea recomandându-i înregistrări de ajustare necesare în vederea finalizării situațiilor financiare întocmite de către conducere.

*Condiții preliminare pentru acceptarea unei misiuni de revizuire (A se vedea punctul 30)*

A39. Prezentul ISRE impune, de asemenea, practicianului ca înainte de acceptarea misiunii să verifice anumite aspecte asupra cărora este necesar ca practicianul și conducerea entității să convină și care sunt sub controlul entității.

Cadrul de raportare financiară aplicabil (A se vedea punctul 30(a))

A40. O condiție pentru acceptarea unei misiuni de asigurare este ca acele criterii<sup>9</sup> la care se face referire în definiția unei misiuni de asigurare să fie adecvate și disponibile pentru utilizatorii vizati.<sup>10</sup> În contextul prezentului ISRE, cadrul de raportare financiară aplicabil furnizează criteriile utilizate de practician în revizuirea situațiilor financiare, inclusiv, acolo unde este relevant, prezentarea fidelă a situațiilor financiare. Unele cadre de raportare financiară sunt cadre de prezentare fidelă, iar altele sunt cadre de conformitate. Cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil determină forma și conținutul situațiilor financiare, inclusiv ceea ce constituie un set complet de situații financiare.

Caracterul acceptabil al cadrului de raportare financiară aplicabil

A41. Fără un cadru de raportare financiară acceptabil, conducerea nu are o bază adecvată pentru întocmirea situațiilor financiare, iar practicianul nu are criterii adecvate pentru revizuirea situațiilor financiare.

---

9 Cadru de asigurare, punctul 42.

10 Cadru de asigurare, punctul 22 (b) (ii).



- A42. Determinarea de către practician a caracterului acceptabil al cadrului de raportare financiară aplicat în situațiile financiare depinde de contextul în care practicianul înțelege care sunt utilizatorii vizați ai situațiilor financiare. Utilizatorii vizați sunt reprezentați de persoana, persoanele sau grupul de persoane pentru care practicianul întocmește raportul. Este posibil ca practicianul să nu îi poată identifica pe toți cei care vor citi raportul de asigurare, în special dacă există un număr mare de persoane care au acces la el.
- A43. În majoritatea cazurilor, când nimic nu arată contrariul, practicianul poate presupune că acel cadru de raportare financiară aplicabil este acceptabil (de exemplu, un cadru de raportare financiară prevăzut de legile sau reglementările dintr-o jurisdicție pentru a fi utilizat la întocmirea situațiilor financiare cu scop general ale anumitor tipuri de entități).
- A44. Printre factorii relevanți pentru determinarea de către practician a gradului de acceptabilitate al cadrului de raportare financiară care urmează a fi aplicat la întocmirea situațiilor financiare se numără:
- Natura entității (de exemplu, dacă este o întreprindere comercială, 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 de utilizatori sau nevoile de informații financiare ale unor utilizatori specifici).
  - Natura situațiilor financiare (de exemplu, dacă situațiile financiare reprezintă un set complet de situații financiare sau o situație financiară individuală).
  - Măsura în care cadrul de raportare financiară aplicabil este prescris de legile sau reglementările relevante.
- A45. În cazul în care cadrul de raportare financiară utilizat pentru întocmirea situațiilor financiare nu este acceptabil din perspectiva scopului situațiilor financiare și conducerea nu va fi de acord să utilizeze un cadru de raportare financiară care este acceptabil în opinia practicianului, conform prezentului ISRE, practicianul trebuie să refuze misiunea.
- A46. Deficiențele din cadrul de raportare financiară aplicabil care indică faptul că acel cadru nu este acceptabil pot fi descoperite după ce misiunea de revizuire a fost acceptată. Când utilizarea acelui cadru de raportare financiară nu este prevăzută de legi sau reglementări, conducerea poate decide să adopte un alt cadru care este acceptabil. În aceste cazuri, conform prezentului ISRE, practicianul și conducerea trebuie să convină asupra noilor termeni ai misiunii de revizuire, pentru a reflecta modificarea cadrului de raportare financiară aplicabil.

Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernanta (A se vedea punctele 30(b), 37(e))

- A47. Situațiile financiare care fac obiectul unei revizuirii sunt cele ale entității, care au fost întocmite de conducerea entității sub supravegherea persoanelor responsabile cu guvernanta. Prezentul ISRE nu impune responsabilități conducerii și persoanelor responsabile cu guvernanta și nici nu prevalează asupra legilor și reglementărilor care guvernează responsabilitățile acestora. Cu toate acestea, o revizuire în conformitate cu prezentul ISRE este desfășurată pe baza premisei că persoanele responsabile cu guvernanta și conducerea, după caz, și-au asumat anumite responsabilități care sunt fundamentale pentru derularea revizuirii. Revizuirea situațiilor financiare nu scutește conducerea și persoanele responsabile cu guvernanta de responsabilitățile lor.
- A48. Ca parte a responsabilității sale pentru întocmirea situațiilor financiare, conducerea trebuie să își exercite raționamentul în efectuarea unor estimări contabile care sunt rezonabile în circumstanțele date și să selecteze și să aplice politicile contabile adecvate. Aceste raționamente sunt realizate în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil.
- A49. Având în vedere importanța condițiilor preliminare pentru desfășurarea unei revizuirii a situațiilor financiare, conform prezentului ISRE, înainte de acceptarea misiunii de revizuire, practicianul trebuie să obțină acordul conducerii că aceasta își înțelege responsabilitățile. Practicianul poate obține acordul conducerii fie verbal, fie în scris. Cu toate acestea, acordul conducerii este ulterior consemnat în scris în termenii misiunii.
- A50. În cazul în care conducerea și persoanele responsabile cu guvernanta, după caz, nu își asumă sau nu își vor asuma responsabilitățile în legătură cu situațiile financiare, nu este adecvată acceptarea misiunii, cu excepția cazului în care legile sau reglementările îi impun practicianului acest lucru. În circumstanțele în care practicianului i se impune să accepte misiunea de revizuire, acesta poate fi nevoit să explice conducerii și persoanelor responsabile cu guvernanta, dacă sunt diferite, importanța acestor aspecte și implicațiile asupra misiunii.

*Considerente suplimentare atunci când exprimarea din raportul practicianului este prescrisă de legi sau reglementări (A se vedea punctele 34-35)*

- A51. Prezentul ISRE impune practicianului să nu declare conformitatea cu prezentul ISRE decât dacă s-a conformat tuturor cerințelor din prezentul ISRE care sunt relevante pentru misiunea de revizuire. Legile sau reglementările pot prescrie aspecte referitoare la o misiune care l-ar determina, de regulă, pe practician să refuze misiunea dacă acest lucru ar fi posibil, de exemplu, în cazul în care:
- Practicianul consideră inacceptabil cadrul de raportare financiară prevăzut de legi sau reglementări, sau
  - Formatul prevăzut sau exprimarea prevăzută pentru raportul practicianului este semnificativ diferit(ă), ca formă sau ca terminologie, de cele prevăzute de prezentul ISRE.

Conform prezentului ISRE, o revizuire desfășurată în aceste situații nu se conformează prezentului ISRE și practicianul nu poate să invoce conformitatea cu acest standard în raportul emis cu privire la misiune. Deși practicianului îi este interzis să declare conformitatea cu prezentul ISRE, acesta este, totuși, încurajat să aplice pe cât posibil prezentul ISRE, inclusiv cerințele de raportare. Dacă este cazul, pentru a evita o neînțelegere, practicianul poate lua în considerare includerea în raport a unei declarații care să arate că revizuirea nu este efectuată în conformitate cu prezentul ISRE.

#### *Convenirea asupra termenilor misiunii*

Scrisoarea de misiune sau altă formă de acord scris (A se vedea punctul 37)

A52. Este atât în interesul conducerii și al persoanelor responsabile cu governanța, cât și în interesul practicianului ca acesta să trimită o scrisoare de misiune înainte de efectuarea misiunii de revizuire, pentru a ajuta la evitarea neînțelegerilor cu privire la misiune.

#### Forma și conținutul scrisorii de misiune

A53. Forma și conținutul scrisorii de misiune pot varia în funcție de fiecare misiune. Pe lângă includerea tuturor aspectelor prevăzute de prezentul ISRE, o scrisoare de misiune poate face referire, de exemplu, la:

- Angajamentele referitoare la implicarea altor practicieni și experți în misiunea de revizuire.
- Angajamentele care urmează a fi făcute cu practicianul precedent, dacă există, în cazul unei misiuni inițiale.
- Faptul că o misiune de revizuire nu va îndeplini nicio cerință statutară sau impusă de terțe părți pentru un audit.
- Așteptarea potrivit căreia conducerea îi va furniza practicianului declarații scrise.
- Acordul conducerii de a informa practicianul cu privire la fapte care ar putea afecta situațiile financiare, care ar putea fi descoperite de către conducere în perioada cuprinsă între data raportului practicianului și data emiterii situațiilor financiare.
- Solicitarea unei confirmări din partea conducerii, în care aceasta să specifice că a primit scrisoarea de misiune și că acceptă termenii misiunii descriși în scrisoare.

#### Revizuirea componentelor grupurilor de entități

A54. Auditorul situațiilor financiare ale unui grup de entități poate solicita ca un practician să efectueze o revizuire a informațiilor financiare ale unei entități componente a grupului. În funcție de instrucțiunile auditorului grupului, o revizuire a informațiilor financiare ale unei componente poate fi efectuată în conformitate cu prezentul ISRE. Auditorul grupului poate, de asemenea, să

specifice proceduri suplimentare în completarea activității aferente revizuirii efectuate conform prezentului ISRE. Atunci când practicianul care efectuează revizuirea este auditorul situațiilor financiare ale entității componente, revizuirea nu este efectuată în conformitate cu prezentul ISRE.

Responsabilitățile conducerii prescrise de legi sau reglementări (A se vedea punctul 37(e))

A55. Dacă, în circumstanțele misiunii, practicianul concluzionează că nu este necesar să consemneze anumiți termeni ai misiunii într-o scrisoare de misiune, acesta trebuie, totuși, să ceară acordul scris din partea conducerii și a persoanelor responsabile cu governanța, după caz, conform prezentului ISRE, că aceștia își asumă și înțeleg responsabilitățile prevăzute de prezentul ISRE. Acest acord scris poate utiliza terminologia din legile sau reglementările care stabilesc responsabilitățile conducerii, dacă acestea au un efect echivalent cu cele descrise în prezentul ISRE.

Exemplu de scrisoare de misiune (A se vedea punctul 37)

A56. Un exemplu de scrisoare de misiune pentru o misiune de revizuire este prezentat în Anexa 1 la prezentul ISRE.

Misiuni recurente (A se vedea punctul 38)

A57. Practicianul poate decide să nu trimită o nouă scrisoare de misiune sau altă formă de acord scris în fiecare perioadă. Totuși, următorii factori pot indica necesitatea de a revizui termenii misiunii de revizuire sau de a reaminti conducerii și persoanelor responsabile cu governanța, după caz, termenii existenți ai misiunii:

- Orice indiciu privind înțelegerea greșită a obiectivului și a ariei de aplicare a revizuirii de către conducere.
- Orice termeni revizuiți sau speciali ai misiunii.
- O modificare recentă a conducerii superioare a entității.
- O modificare semnificativă a acționariatului entității.
- O modificare semnificativă a naturii sau dimensiunii activității entității.
- O modificare a cerințelor legale sau de reglementare care afectează

entitatea.

- O modificare a cadrului de raportare financiară aplicabil.

*Acceptarea unei modificări în termenii misiunii de revizuire*

Solicitarea modificării termenilor misiunii de revizuire (A se vedea punctul 39)

A58. O solicitare din partea entității ca practicianul să modifice termenii misiunii de revizuire poate fi generată de factori precum:

- O modificare a circumstanțelor care afectează necesitatea serviciului.

- Neînțelegerea naturii misiunii de revizuire așa cum a fost solicitată inițial.
- O restricție asupra ariei de aplicare a misiunii de revizuire, fie impusă de către conducere, fie cauzată de alte circumstanțe.

A59. O modificare a circumstanțelor care afectează necesitățile entității sau o neînțelegere cu privire la natura serviciului solicitat inițial poate fi considerată un motiv rezonabil pentru a solicita o modificare a termenilor misiunii de revizuire.

A60. 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 practicianul nu poate obține probe suficiente și adecvate pentru un element semnificativ din situațiile financiare, iar conducerea solicită transformarea misiunii într-o misiune de servicii conexe, pentru a evita exprimarea de către practician a unei concluzii modificate.

Solicitarea modificării naturii misiunii (A se vedea punctul 40)

A61. Înainte de a fi de acord să modifice o misiune de revizuire în alt tip de misiune sau serviciu conex, un practician care a fost contractat să efectueze o revizuire în conformitate cu prezentul ISRE poate fi nevoit să evalueze, în plus față de aspectele la care se face referire în prezentul ISRE, orice implicații legale sau contractuale ale modificării.

A62. Dacă practicianul concluzionează că există o justificare rezonabilă pentru modificarea misiunii de revizuire în alt tip de misiune sau serviciu conex, activitatea efectuată în cadrul misiunii de revizuire până la acea dată poate fi relevantă pentru misiunea modificată; totuși, activitatea prevăzută a fi efectuată și raportul care urmează a fi emis vor corespunde misiunii revizuite. Pentru a evita orice inducere în eroare a cititorului, raportul cu privire la cealaltă misiune sau la serviciul conex nu va include referiri la:

- Misiunea de revizuire inițială sau
- Orice proceduri care ar fi putut fi efectuate în cadrul misiunii de revizuire inițiale, exceptând cazul în care misiunea de revizuire este modificată într-o misiune de efectuare a procedurilor convenite și, astfel, referința la procedurile efectuate constituie o parte normală a raportului.

**Comunicarea cu conducerea și cu persoanele responsabile cu guvernarea** (A se vedea punctul 42)

A63. Într-o misiune de revizuire, comunicările practicianului cu conducerea și cu persoanele responsabile cu guvernarea iau forma:

- Intervievărilor pe care practicianul le derulează pe parcursul efectuării procedurilor de revizuire și

- (b) Altor comunicări, în contextul existenței unei comunicări reciproce eficiente, pentru a înțelege aspectele care apar și pentru a dezvolta o relație de lucru constructivă în cadrul misiunii.

- A64. Plasarea în timp adecvată a comunicărilor va varia în funcție de circumstanțele misiunii. Factorii relevanți includ importanța și natura aspectului și orice acțiune pe care conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta este de așteptat să o întreprindă. De exemplu, poate fi adecvată comunicarea cât de curând posibil a unei dificultăți semnificative întâlnite pe parcursul revizuirii, dacă persoanele responsabile cu guvernanta sau conducerea îl pot (poate) ajuta pe practician să depășească acea dificultate.
- A65. Legile sau reglementările pot restricționa comunicarea anumitor aspecte de către practician către persoanele responsabile cu guvernanta. De exemplu, legile sau reglementările pot interzice expres o comunicare sau o altă acțiune care ar putea prejudicia o investigație derulată de o autoritate competentă, cu privire la un act ilicit concret sau suspectat. În unele circumstanțe, contradicțiile potențiale dintre obligațiile practicianului referitoare la confidențialitate și obligațiile de comunicare pot fi complexe. În astfel de cazuri, practicianul poate lua în considerare obținerea de consiliere juridică.

*Comunicarea aspectelor referitoare la revizuire*

- A66. Conform prezentului ISRE, aspectele de comunicat către conducere sau persoanele responsabile cu guvernanta, după caz, pot include:
- Responsabilitățile practicianului privind misiunea de revizuire, așa cum sunt prevăzute în scrisoarea de misiune sau în altă formă corespunzătoare de acord scris.
  - Constatările semnificative în urma revizuirii, de exemplu:
    - Opiniile practicianului cu privire la aspecte calitative semnificative referitoare la practicile contabile ale entității, inclusiv politicile contabile, estimările contabile și prezentările de informații din situațiile financiare.
    - Constatările semnificative în urma efectuării procedurilor, inclusiv situațiile în care practicianul a luat în considerare efectuarea de proceduri suplimentare necesare conform prezentului ISRE. Practicianului i se poate solicita să confirme că persoanele responsabile cu guvernanta înțeleg la fel faptele și circumstanțele relevante pentru tranzacțiile sau evenimentele specifice.
    - Aspectele care apar care pot genera o modificare a concluziei practicianului.
    - Dificultățile semnificative, dacă există, întâlnite pe parcursul revizuirii; de exemplu, indisponibilitatea informațiilor așteptate; imposibilitatea neprevăzută de a obține probele pe care practicianul le consideră necesare pentru revizuire; sau restricțiile impuse

practicianului de către conducere. În anumite circumstanțe, aceste dificultăți pot constitui o limitare a ariei de aplicare care, dacă nu este tratată de conducere sau de persoanele responsabile cu guvernarea, poate conduce, în anumite circumstanțe, la modificarea concluziei practicianului sau la retragerea practicianului din misiune.

- A67. În unele entități, de conducerea și guvernarea entității sunt responsabile persoane diferite. În aceste circumstanțe, conducerea poate avea responsabilitatea de a comunica aspecte de interes pentru guvernare către persoanele responsabile cu guvernarea. Comunicarea de către conducere către persoanele responsabile cu guvernarea a aspectelor pe care practicianul trebuie să le comunice nu îl scutesc pe acesta de responsabilitatea de a comunica, la rândul său, aceste aspecte către persoanele responsabile cu guvernarea. Totuși, comunicarea acestor aspecte de către conducere poate afecta forma sau momentul comunicării practicianului cu persoanele responsabile cu guvernarea.

#### *Comunicarea cu terțe părți*

- A68. În unele jurisdicții, practicianului i se poate impune prin legi sau reglementări, de exemplu:

- Să înștiințeze o autoritate de reglementare sau de implementare cu privire la anumite aspecte comunicate persoanelor responsabile cu guvernarea. De exemplu, în unele jurisdicții, practicianul are datoria de a raporta denaturările către autorități în cazul în care conducerea și persoanele responsabile cu guvernarea nu au luat măsuri corective.
- Să depună copii ale anumitor rapoarte întocmite pentru persoanele responsabile cu guvernarea la organisme de reglementare sau finanțare relevante ori, în unele cazuri, să facă publice acele rapoarte.

- A69. Cu excepția cazului în care legile sau reglementările prevăd obligativitatea de a pune la dispoziția unor terțe părți copii ale comunicărilor scrise ale practicianului cu persoanele responsabile cu guvernarea, acesta ar putea avea nevoie de consimțământul prealabil al conducerii sau persoanelor responsabile cu guvernarea înainte de a proceda astfel.

#### **Efectuarea misiunii**

*Pragul de semnificație într-o revizuire a situațiilor financiare (A se vedea punctul 43)*

- A70. Analizarea de către practician a pragului de semnificație are loc în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil. Unele cadre de raportare financiară tratează conceptul de prag de semnificație în contextul întocmirii și prezentării situațiilor financiare. Deși cadrele de raportare financiară ar putea să trateze pragul de semnificație în mai multe feluri, ele explică în general faptul că:

- Denaturările, inclusiv omisiunile, sunt considerate a fi semnificative dacă se poate preconiza, în mod rezonabil, că acestea vor influența, individual sau cumulativ, deciziile economice ale utilizatorilor luate pe baza situațiilor financiare,

- Raționamentele cu privire la pragul de semnificație sunt exercitate în contextul circumstanțelor date 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. Efectul posibil al denaturărilor asupra unor utilizatori individuali specifici, ale căror nevoi ar putea să varieze mult, nu este luat în considerare.

A71. Dacă este prezentă în cadrul de raportare financiară aplicabil, o discuție privind conceptul de prag de semnificație furnizează un cadru de referință pentru practician în determinarea pragului de semnificație al revizuirii. Dacă nu este prezentă, considerentele de mai sus îi oferă practicianului un cadru de referință.

A72. Stabilirea pragului de semnificație de către practician este un aspect ce ține de raționamentul profesional și este afectată de percepția acestuia cu privire la nevoile utilizatorilor vizați ai situațiilor financiare. În acest context, este rezonabil ca practicianul să presupună că utilizatorii:

- Au suficiente cunoștințe despre activitățile economice și de afaceri și despre contabilitate și sunt dispuși să studieze informațiile din situațiile financiare cu suficientă atenție,
- Înțeleg faptul că situațiile financiare sunt întocmite, prezentate și revizuite la nivelurile pragurilor de semnificație,
- Recunosc incertitudinile inerente în evaluarea sumelor pe baza utilizării estimărilor, raționamentului și luării în considerare a evenimentelor viitoare și
- Iau decizii economice rezonabile pe baza informațiilor din situațiile financiare.

Mai mult, cu excepția cazului în care misiunea de revizuire este derulată cu privire la situații financiare menite să răspundă nevoilor unor utilizatori specifici, efectul posibil al denaturărilor asupra utilizatorilor specifici, ale căror nevoi de informații pot varia considerabil, nu este de obicei luat în considerare.

A73. Raționamentul practicianului cu privire la ce este semnificativ în relație cu situațiile financiare ca întreg este același, indiferent de nivelul de asigurare obținut de practician ca bază pentru exprimarea concluziei cu privire la situațiile financiare.

Revizuirea pragului de semnificație (A se vedea punctul 44)

A74. Stabilirea de către practician a pragului de semnificație pentru situațiile financiare ca întreg poate necesita să fie revizuită pe parcursul misiunii ca urmare a:



- Unei modificări a circumstanțelor care a survenit pe parcursul revizuirii (de exemplu, o decizie de a ceda o parte importantă din afacerile entității).
- Unor informații noi sau a unei modificări a modului în care practicianul înțelege entitatea și mediul său, ca urmare a efectuării de proceduri de revizuire în conformitate cu prezentul ISRE (de exemplu, dacă pe parcursul revizuirii pare că rezultatele financiare reale pot fi diferite substanțial de rezultatele anticipate la finalul perioadei, care au fost utilizate inițial pentru determinarea pragului de semnificație pentru situațiile financiare ca întreg).

*Înțelegerea practicianului (A se vedea punctele 45-46)*

- A75. Practicianul utilizează raționamentul profesional pentru a determina amploarea înțelegerii entității și a mediului său care este necesară în vederea efectuării revizuirii situațiilor financiare ale entității în conformitate cu prezentul ISRE. Practicianul va ține cont în primul rând de măsura în care înțelegerea obținută este suficientă pentru îndeplinirea obiectivelor sale pentru acea misiune. Amploarea și profunzimea înțelegerii generale pe care o obține practicianul sunt mai reduse decât ale celei deținute de către conducere.
- A76. Obținerea unei înțelegeri cu privire la entitate și mediul său este un proces dinamic și permanent de colectare, actualizare și analiză a informațiilor pe parcursul misiunii de revizuire. Înțelegerea practicianului este obținută și aplicată în mod repetat pe parcursul efectuării misiunii și este actualizată pe măsură ce apar modificări ale condițiilor și circumstanțelor. Procedurile inițiale de acceptare și continuare a misiunii de la momentul începerii unei misiuni de revizuire au la bază înțelegerea preliminară a practicianului cu privire la entitate și la circumstanțele misiunii. În cazul unei relații cu clientul care continuă, înțelegerea practicianului include cunoștințele obținute în urma misiunilor anterioare efectuate de către practician în relație cu situațiile financiare ale entității și cu alte informații financiare.
- A77. Înțelegerea stabilește un cadru de referință în interiorul căruia practicianul planifică și efectuează misiunea de revizuire și își exercită raționamentul profesional pe parcursul misiunii. Mai precis, înțelegerea trebuie să fie suficientă pentru ca practicianul să poată identifica secțiunile din situațiile financiare în care este posibil să apară denaturări semnificative, astfel încât acesta să aibă o abordare informată cu privire la elaborarea și efectuarea de proceduri menite să trateze acele secțiuni.
- A78. Pentru obținerea unei înțelegeri cu privire la entitate și mediul său, precum și la cadrul de raportare financiară aplicabil, practicianul poate lua, de asemenea, în considerare:
- Dacă entitatea este o componentă a unui grup de entități sau o entitate asociată unei alte entități.
  - Complexitatea cadrului de raportare financiară.

- Obligațiile sau cerințele de raportare financiară ale entității și dacă acele obligații sau cerințe există conform legilor sau reglementărilor aplicabile ori în contextul unor angajamente de raportare financiară voluntară instituite conform unor angajamente formale de guvernare sau asumare a răspunderii, de exemplu, conform unor angajamente contractuale cu terțe părți.
- Prevederile relevante din legi și reglementări care sunt recunoscute în general ca având un efect direct asupra determinării valorilor și a prezentărilor de informații semnificative din situațiile financiare, precum legile și reglementările fiscale și din domeniul pensiilor.
- Nivelul de dezvoltare al structurii de conducere și guvernare a entității cu privire la gestionarea și supravegherea registrelor contabile și a sistemelor de raportare financiară ale entității care susțin întocmirea situațiilor financiare. Entitățile mici au, de regulă, mai puțini angajați, fapt care poate influența modul în care conducerea își exercită atribuțiile de supraveghere. De exemplu, se poate ca separarea sarcinilor să nu fie 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 oportunitățile în general mai limitate de separare a sarcinilor.
- „Tonul la vârf” și mediul de control al entității prin care entitatea tratează riscurile cu privire la raportarea financiară și conformitatea cu obligațiile de raportare financiară ale entității.
- Nivelul de dezvoltare și complexitatea sistemelor de contabilitate și raportare financiară ale entității și ale controalelor aferente prin care sunt păstrate registrele contabile și informațiile conexe ale entității.
- Procedurile entității pentru consemnarea, clasificarea și sintetizarea tranzacțiilor, prin care se adună informațiile care urmează a fi incluse în situațiile financiare și prezentările aferente.
- Tipurile de aspecte care au necesitat ajustări contabile în situațiile financiare ale entității din perioadele anterioare.

*Conceperea și efectuarea procedurilor (A se vedea punctele 47, 55)*

A79. Natura, plasarea în timp și amploarea planificate ale procedurilor pe care practicianul le consideră necesare pentru a obține probe suficiente și adecvate ca bază a unei concluzii cu privire la situațiile financiare ca întreg sunt influențate de:

- (a) Cerințele din prezentul ISRE și
- (b) Cerințele stabilite de legile sau reglementările aplicabile, inclusiv cerințele de raportare suplimentare cuprinse în legile sau reglementările aplicabile.

- A80. Atunci când practicianul este contractat să revizuiască situațiile financiare ale unui grup de entități, natura, plasarea în timp și amploarea planificate ale procedurilor de revizuire au în vedere îndeplinirea obiectivelor practicianului pentru misiunea de revizuire prevăzute în prezentul ISRE, dar în contextul situațiilor financiare ale grupului.
- A81. Cerințele din prezentul ISRE cu privire la elaborarea și desfășurarea de interviuri și proceduri analitice și de proceduri care tratează circumstanțe specifice sunt menite să îi permită practicianului să îndeplinească obiectivele specificate în prezentul ISRE. Circumstanțele misiunii de revizuire variază considerabil și, în consecință, este posibil să existe circumstanțe în care practicianul poate considera că este eficace sau eficient să elaboreze și efectueze alte proceduri. De exemplu, dacă pe parcursul obținerii înțelegerii cu privire la entitate, practicianul ia cunoștință despre un contract semnificativ, acesta poate alege să citească acest contract.
- A82. Faptul că practicianul poate considera necesară efectuarea altor proceduri nu afectează obiectivul acestuia de a obține o asigurare limitată cu privire la situațiile financiare ca întreg.

#### Tranzacții semnificative sau neobișnuite

- A83. Practicianul poate lua în considerare revizuirea registrelor contabile în vederea identificării tranzacțiilor semnificative sau neobișnuite care pot necesita o atenție deosebită în cadrul revizurii.

#### Interviurile (A se vedea punctele 46-48)

- A84. Într-o revizuire, interviurile include solicitarea de informații din partea conducerii și a altor persoane din cadrul entității, pe care practicianul le consideră necesare în circumstanțele misiunii. De asemenea, practicianul poate extinde interviurile în vederea obținerii de date nefinanciare, dacă este cazul. Evaluarea răspunsurilor furnizate de conducere face parte integrantă din procesul de interviu.
- A85. În funcție de circumstanțele misiunii, interviurile pot include, de asemenea, interviuri cu privire la:
- Măsurile luate în cadrul ședințelor proprietarilor, persoanelor responsabile cu guvernarea și comitetelor aferente și lucrările din cadrul altor ședințe, dacă există, care afectează informațiile și prezentările cuprinse în situațiile financiare.
  - Comunicările pe care entitatea le-a primit sau se așteaptă să le primească ori să le obțină de la agențiile de reglementare.
  - Aspectele care apar pe parcursul aplicării altor proceduri. Atunci când efectuează interviuri suplimentare referitoare la consecvențele identificate, practicianul analizează caracterul rezonabil și consecvența răspunsurilor conducerii din perspectiva rezultatelor obținute în urma altor proceduri și a cunoștințelor și înțelegerii practicianului cu privire la entitate și la sectorul în care aceasta își desfășoară activitatea.

- A86. Probele obținute prin interviu reprezintă, de regulă, principala sursă de probe cu privire la intenția conducerii. Totuși, informațiile disponibile pentru a demonstra intenția conducerii pot fi limitate. În acest caz, 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 coroboreze probele obținute prin interviu. Aplicarea scepticismului profesional în evaluarea răspunsurilor furnizate de conducere este importantă pentru a-i permite practicianului să evalueze dacă există orice aspect (aspecte) care l-ar putea determina să considere că situațiile financiare ar putea fi denaturate semnificativ.
- A87. Efectuarea procedurilor de interviu îl ajută, de asemenea, pe practician să obțină sau să își actualizeze înțelegerea cu privire la entitate și mediul său, pentru a putea identifica secțiunile din situațiile financiare în care este probabil să apară denaturări semnificative.
- A88. Practicianul poate avea responsabilități suplimentare conform legilor, reglementărilor sau cerințelor etice relevante în ceea ce privește neconformitatea unei entități cu legile și reglementările, inclusiv fraudă, care pot fi diferite de cele din prezentul ISRE sau le pot depăși pe acestea, precum:
- 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 guvernarea, și stabilirea măsurii în care sunt necesare acțiuni suplimentare,
  - Comunicarea situațiilor identificate sau suspectate de neconformitate cu legislația și reglementările către un auditor, de exemplu, un partener de misiune la nivelul grupului<sup>11</sup> și
  - Cerințe privind documentarea situațiilor identificate sau suspectate de neconformitate cu legislația și reglementările.

Conformarea cu orice responsabilități adiționale poate furniza informații suplimentare relevante pentru activitatea practicianului în conformitate cu prezentul ISRE (de exemplu, cu privire la integritatea conducerii sau, după caz, a persoanelor responsabile cu guvernarea).

Interviul cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea (A se vedea punctul 48(f))

- A89. Adesea, în entitățile mici, conducerea se poate să nu fi realizat o evaluare a capacității entității de a-și continua activitatea, bazându-se, mai degrabă, pe cunoștințele referitoare la activitate și la perspectivele viitoare anticipate. În aceste circumstanțe, poate fi adecvată discutarea cu conducerea a perspectivelor pe termen mediu și lung și a finanțării entității, inclusiv analizarea măsurii în care argumentele conducerii nu sunt inconsecvente cu înțelegerea entității de către practician.

---

<sup>11</sup> A se vedea, de exemplu, punctele C360.31-360.35 A1 din Codul IESBA.

Proceduri analitice (A se vedea punctele 46-47, 49)

A90. Într-o revizuire a situațiilor financiare, efectuarea de proceduri analitice îl sprijină pe practician în:

- Obținerea sau actualizarea înțelegerii sale cu privire la entitate și mediul său, inclusiv pentru a-i permite să poată identifica secțiunile din situațiile financiare unde pot apărea denaturări semnificative.
- Identificarea inconsecvențelor sau a variațiilor față de tendințele, valorile sau normele așteptate în situațiile financiare, precum nivelul concordanței situațiilor financiare cu datele-cheie, inclusiv indicatorii-cheie de performanță.
- Furnizarea de probe coroborative cu privire la alte proceduri de intervievare sau analitice deja efectuate.
- Utilizarea ca proceduri suplimentare atunci când practicianul ia cunoștință de un aspect (aspecte) care îl poate (pot) determina să considere că situațiile financiare ar putea fi denaturate semnificativ. Un exemplu de astfel de procedură suplimentară este o analiză comparativă a venitului lunar și a cifrelor aferente costurilor pentru toate centrele de profit, filialele sau alte componente ale entității, în vederea obținerii de probe cu privire la informațiile financiare incluse în elementele-rând sau prezentările din situațiile financiare.

A91. Pot fi folosite diferite metode pentru a efectua proceduri analitice. Aceste metode variază de la efectuarea unor comparații simple până la efectuarea unor analize complexe folosind tehnici statistice. Practicianul poate, de exemplu, să aplice proceduri analitice pentru a evalua informațiile financiare care stau la baza situațiilor financiare prin analiza relațiilor plauzibile dintre datele financiare și nefinanciare, precum și prin evaluarea rezultatelor în ceea ce privește consecvența cu valorile preconizate în vederea identificării relațiilor și elementelor individuale care par neobișnuite ori care diferă de tendințele sau valorile preconizate. Practicianul ar compara valorile consemnate sau indicatorii elaborați pe baza valorilor consemnate cu valorile preconizate de practician pe baza informațiilor obținute din surse relevante. Exemple de surse de informații pe care practicianul le utilizează adesea pentru a determina valorile preconizate, în funcție de circumstanțele misiunii, includ:

- Informațiile financiare aferente perioadei (perioadelor) anterioare comparabile, ținând cont de modificările cunoscute.
- Informațiile despre rezultatele de exploatare și financiare așteptate, precum bugete sau previziuni ce includ extrapolări ale datelor interimare sau anuale.
- Relațiile dintre elementele informațiilor financiare din cadrul perioadei.
- Informațiile despre sectorul de activitate în care entitatea își desfășoară activitatea, precum informațiile privind marja brută sau o comparație

între raportul dintre vânzările și creanțele entității, pe de o parte, și valorile medii pentru sectorul de activitate sau alte entități de dimensiuni similare din același sector de activitate, pe de altă parte.

- Relațiile dintre informațiile financiare și informațiile nefinanciare relevante, cum ar fi costul salariilor față de numărul de angajați.

A92. Analiza practicianului asupra măsurii în care datele ce urmează a fi utilizate în procedurile analitice corespund scopului vizat (scopurilor vizate) de acele proceduri are la bază înțelegerea de către practician a entității și a mediului său și este influențată de natura și sursa datelor, precum și de circumstanțele în care sunt obținute acestea. Următoarele considerente pot fi relevante:

- Sursa informațiilor disponibile. De exemplu, informațiile pot fi mai credibile atunci când sunt obținute din surse independente din afara entității,
- Comparabilitatea informațiilor disponibile. De exemplu, datele generale pentru sectorul de activitate pot necesita completări sau ajustări pentru a fi comparabile cu datele unei entități care produce și vinde produse specializate,
- Natura și relevanța informațiilor disponibile. De exemplu, dacă bugetele entității sunt stabilite mai degrabă ca rezultate preconizate decât ca obiective care trebuie îndeplinite și
- Cunoștințele și competențele necesare pentru întocmirea informațiilor și controalele aferente proiectate în vederea asigurării exhaustivității, acurateții și corectitudinii lor. Aceste controale pot include, de exemplu, controalele asupra întocmirii, revizuirii și păstrării informațiilor bugetare.

Proceduri pentru tratarea circumstanțelor specifice

Frauda și neconformitatea cu legile și reglementările (A se vedea punctul 52 (a) și (d))

Comunicarea cu conducerea și cu persoanele responsabile cu guvernanta

A93. În anumite jurisdicții, legile sau reglementările pot restricționa comunicarea practicianului cu conducerea sau cu persoanele responsabile cu guvernanta cu privire la anumite aspecte. Legile sau reglementările pot interzice, în mod specific, comunicarea sau o altă acțiune care ar putea prejudicia o investigație desfășurată de o autoritate competentă cu privire la un act ilegal concret sau suspectat, inclusiv alertarea entității, de exemplu, atunci când practicianului i se impune să raporteze unei autorități competente, în baza legislației împotriva spălării banilor, neconformitatea identificată sau suspectată cu legile și reglementările. În aceste circumstanțe, aspectele luate în considerare de practician ar putea fi complexe, iar acesta ar putea considera adecvat să apeleze la consiliere juridică.

Raportarea neconformității identificate sau suspectate cu legile și reglementările către o autoritate competentă din afara entității

- A94. Raportarea neconformității identificate sau suspectate cu legile și reglementările către o autoritate competentă din afara entității poate fi prevăzută sau adecvată în circumstanțele date deoarece:
- Legile, reglementările sau cerințele etice relevante impun practicianului să raporteze,
  - Practicianul a stabilit că raportarea este răspunsul adecvat la neconformitatea identificată sau suspectată, în conformitate cu cerințele etice relevante (a se vedea punctul A95) sau
  - Legile, reglementările sau cerințele etice relevante îi conferă practicianului dreptul de a proceda în acest fel (a se vedea punctul A96).
- A95. În unele cazuri, cerințele etice relevante pot impune practicianului să raporteze sau să analizeze dacă raportarea fraudei identificate sau suspectate sau a 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 practicianului să adopte măsurile necesare pentru a răspunde la cazurile identificate sau suspectate de neconformitate cu legile și reglementările și să analizeze dacă sunt necesare măsuri suplimentare, care ar putea include raportarea către o autoritate competentă din afara entității.<sup>12</sup> Conform Codului IESBA, o astfel de raportare nu este considerată o încălcare a obligației de confidențialitate.<sup>13</sup>
- A96. Chiar dacă legile, reglementările sau cerințele etice relevante nu includ cerințe care tratează raportarea neconformității identificate sau suspectate, acestea îi pot conferi practicianului dreptul de a raporta fraudă sau neconformitatea cu legile și reglementările identificată sau suspectată către o autoritate competentă din afara entității.
- A97. În alte circumstanțe, obligația de confidențialitate a practicianului conform legilor, reglementărilor sau cerințelor etice relevante poate împiedica raportarea neconformității identificate sau suspectate cu legile și reglementările către o autoritate competentă din afara entității.
- A98. Determinarea prevăzută la punctul 52 (d) poate presupune analize și raționamente profesionale complexe. În consecință, practicianul poate lua în considerare consultarea la nivel intern (de exemplu, în cadrul firmei sau al unei firme din rețea) sau consultarea confidențială cu un organism de reglementare sau un organism profesional (exceptând cazul în care acest lucru este interzis prin legi sau reglementări ori ar încălca obligația de confidențialitate). De asemenea, practicianul poate lua în considerare obținerea de consiliere juridică în vederea înțelegerii opțiunilor sale și a implicațiilor profesionale sau juridice ale inițierii oricărui demers specific.

12 A se vedea, de exemplu, punctele C360.36-360.36 A3 din Codul IESBA.

13 A se vedea, de exemplu, punctele C114.1, 114.1 A1 și C360.37 din Codul IESBA.

Evenimente sau condiții care pot genera îndoieli cu privire la utilizarea ipotezei de continuitate a activității în situațiile financiare (A se vedea punctul 54)

A99. Lista de factori de mai jos furnizează exemple de evenimente sau condiții care, individual sau colectiv, pot genera îndoieli semnificative cu privire la ipoteza de continuitate a activității. Lista nu este atotcuprinzătoare și existența unuia sau a mai multor elemente nu înseamnă întotdeauna că există o incertitudine privind măsura în care entitatea își poate continua activitatea.

De natură financiară

- Datoria netă sau poziția datoriei nete curente,
- Împrumuturi cu termen fix care se apropie de scadență fără perspective realiste de reînnoire sau rambursare ori dependența excesivă de împrumuturi pe termen scurt pentru a finanța activele pe termen lung,
- Indicii privind retragerea suportului financiar de către creditorii,
- Fluxuri de trezorerie din exploatare negative indicate de situațiile financiare istorice sau prospective,
- Indicatori financiari cheie nefavorabili,
- Pierderi din exploatare substanțiale sau deteriorarea semnificativă a valorii activelor utilizate pentru a genera fluxuri de trezorerie,
- Restanțe sau întreruperi în ceea ce privește dividendele,
- Incapacitatea de a plăti creditorii la datele scadente,
- Incapacitatea de a respecta termenii contractelor de creditare,
- 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.

De natură operațională

- Intențiile conducerii de a lichida entitatea sau de a înceta operațiunile,
- Pierderea unor persoane-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 forța de muncă,
- Deficiențe în ceea ce privește stocuri importante,
- Apariția unui concurent de mare succes.

Alți factori

- Neconformitatea cu cerințele legate de capital sau cu alte cerințe statutare,



- Proceduri legale sau de reglementare în desfășurare împotriva entității, care, dacă ar fi încheiate cu succes, ar putea avea ca rezultat revendicări pe care este puțin probabil ca entitatea să le poată satisface,
- Schimbări ale legilor, reglementărilor sau politicilor guvernamentale care se preconizează că vor afecta în mod negativ entitatea,
- Catastrofe neasigurate sau asigurate insuficient 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 trezorerie 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.

*Reconcilierea situațiilor financiare cu registrele contabile care stau la baza acestora (A se vedea punctul 56)*

A100. De regulă, practicianul obține probe că situațiile financiare corespund sau sunt reconciliate cu registrele contabile care stau la baza lor prin corelarea valorilor și soldurilor din situațiile financiare cu registrele contabile relevante, precum registrul Cartea mare, ori cu o evidență sau planificare sintetizată care reflectă faptul că valorile din situațiile financiare corespund sau sunt reconciliate cu registrele contabile care stau la baza lor (precum o balanță de verificare).

*Efectuarea de proceduri suplimentare (A se vedea punctul 57)*

A101. Prezentul ISRE impune efectuarea de proceduri suplimentare dacă practicianul descoperă un aspect care îl determină să considere că situațiile financiare ar putea fi denaturate semnificativ.

A102. Răspunsul practicianului cu privire la derularea de proceduri suplimentare în legătură cu un element despre care are motive să considere că ar putea fi denaturat semnificativ în situațiile financiare va diferi în funcție de circumstanțe și ține de raționamentul profesional al practicianului.

A103. Raționamentul practicianului cu privire la natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor suplimentare necesare în vederea obținerii de probe pentru a concluziona fie că denaturarea semnificativă nu este probabilă, fie că există o denaturare semnificativă este determinat de:

- Informațiile obținute în urma evaluării de către practician a rezultatelor procedurilor deja efectuate,
- Înțelegerea actualizată a practicianului cu privire la entitate și mediul său, obținută pe parcursul misiunii și
- Opinia practicianului cu privire la caracterul convingător al probelor necesare pentru a trata aspectul care îl determină pe practician să considere că situațiile financiare ar putea fi denaturate semnificativ.

A104. Procedurile suplimentare se axează pe obținerea de probe suficiente și adecvate care să îi permită practicianului să formuleze o concluzie cu privire la aspectul despre care acesta consideră că ar putea cauza denaturarea semnificativă a situațiilor financiare. Procedurile pot consta în:

- Proceduri de interviu sau analitice suplimentare, de exemplu, care sunt efectuate mult mai detaliat sau care sunt axate pe elementele afectate (adică valori sau prezentări de informații referitoare la conturile sau tranzacțiile afectate, așa cum sunt acestea reflectate în situațiile financiare), sau
- Alte tipuri de proceduri, de exemplu, o testare de fond a detaliilor sau confirmări externe.

A105. Următorul exemplu ilustrează evaluarea de către practician a necesității de a efectua proceduri suplimentare și răspunsul practicianului atunci când acesta consideră că sunt necesare proceduri suplimentare.

- Pe parcursul efectuării interviurilor și procedurilor analitice aferente revizuirii, analiza practicianului cu privire la conturile de creanțe arată o valoare semnificativă a conturilor de creanțe restante, pentru care nu există nicio ajustare pentru creanțele irecuperabile sau îndoielnice.
- Aceasta îl determină pe practician să considere că soldul conturilor de creanțe din situațiile financiare ar putea fi denaturat semnificativ. Așadar, practicianul interviuează conducerea cu privire la măsura în care există conturi de creanțe necolectabile care ar trebui prezentate drept depreciate.
- În funcție de răspunsul conducerii, evaluarea de către practician a răspunsului poate:
  - (a) Să îi permită practicianului să concluzioneze că nu este probabil ca soldul conturilor de creanțe să fie denaturat semnificativ. În acest caz, nu sunt necesare proceduri suplimentare.
  - (b) Să îi permită practicianului să determine că acel aspect are ca rezultat denaturarea semnificativă a situațiilor financiare. Nu sunt necesare proceduri suplimentare, iar practicianul ar formula concluzia că situațiile financiare ca întreg sunt denaturate semnificativ.
  - (c) Să îl determine pe practician să continue să considere că soldul conturilor de creanțe ar putea fi denaturat semnificativ, fără a-i furniza însă practicianului probe suficiente și adecvate pentru a stabili că acesta este, într-adevăr, denaturat.

În acest caz, practicianul trebuie să efectueze proceduri suplimentare, de exemplu, solicitând conducerii o analiză a sumelor primite pentru acele conturi ulterior datei bilanțului, în scopul identificării conturilor de creanțe necolectabile. Evaluarea rezultatelor procedurilor suplimentare i-ar putea permite practicianului să

ajungă la concluziile de la literele (a) sau (b) de mai sus. În caz contrar, practicianul trebuie:

- (i) Să continue să efectueze proceduri suplimentare până ajunge la una dintre concluziile de la literele (a) sau (b) de mai sus, sau
- (ii) Dacă practicianul nu poate nici să concluzioneze că nu este probabil ca acel aspect să cauzeze denaturarea semnificativă a situațiilor financiare ca întreg, nici să determine că acel aspect cauzează denaturarea semnificativă a situațiilor financiare ca întreg, atunci există o limitare a ariei de aplicare și practicianul nu poate formula o concluzie nemodificată cu privire la situațiile financiare.

### **Declarații scrise (A se vedea punctele 61-63)**

A106. Declarațiile scrise sunt o sursă importantă de probe într-o misiune de revizuire. În cazul în care conducerea modifică sau nu furnizează declarațiile scrise solicitate, acest lucru poate alerta practicianul cu privire la posibilitatea existenței uneia sau mai multor probleme semnificative. Mai mult, în majoritatea cazurilor, o solicitare de declarații scrise, mai degrabă decât verbale, poate determina conducerea să analizeze aceste aspecte cu mai multă rigurozitate, îmbunătățind astfel calitatea declarațiilor.

A107. Pe lângă declarațiile scrise prevăzute în prezentul ISRE, practicianul poate considera necesar să solicite alte declarații scrise cu privire la situațiile financiare. Acestea pot fi necesare, de exemplu, pentru a completa probele practicianului cu privire la anumite elemente sau prezentări reflectate în situațiile financiare, atunci când acesta consideră că astfel de declarații sunt importante pentru formularea unei concluzii asupra situațiilor financiare, indiferent dacă aceasta este una modificată sau nemodificată.

A108. În anumite cazuri, conducerea poate include în declarațiile scrise un text explicativ menit să evidențieze faptul că declarațiile sunt întocmite de către conducere conform datelor disponibile acesteia. Este rezonabil ca practicianul să accepte o asemenea formulare dacă acesta este convins că declarațiile sunt efectuate de persoane care au responsabilități și cunoștințe adecvate privind aspectele incluse în declarații.

### **Evaluarea probelor obținute în urma procedurilor efectuate (A se vedea punctele 66-68)**

A109. În unele circumstanțe se poate ca practicianul să nu fi obținut probele pe care acesta se aștepta să le obțină prin proiectarea de proceduri analitice și de interviuare și de proceduri care tratează circumstanțe specifice. În aceste circumstanțe, practicianul consideră că probele obținute în urma procedurilor efectuate nu sunt suficiente și adecvate pentru a putea formula o concluzie cu privire la situațiile financiare. Practicianul poate:

- Să extindă activitatea efectuată, sau

- Să efectueze alte proceduri pe care acesta le consideră necesare în circumstanțele date.

Atunci când niciuna dintre aceste variante nu este posibilă în circumstanțele date, practicianul nu va putea obține probe suficiente și adecvate pentru a putea formula o concluzie și, conform prezentului ISRE, trebuie să determine efectul asupra raportului său, ori asupra capacității sale de a finaliza misiunea, de exemplu, dacă un membru al conducerii este indisponibil la momentul revizurii și nu poate răspunde la interviurile practicianului referitoare la aspecte semnificative. Această situație poate apărea chiar dacă practicianul nu a descoperit niciun aspect (aspecte) care să îl determine să considere că situațiile financiare ar putea fi denaturate semnificativ, așa cum se menționează la punctul 57.

#### *Limitări ale ariei de aplicare*

- A110. Imposibilitatea de a efectua o procedură specifică nu constituie o limitare a ariei de aplicare a revizurii dacă practicianul poate obține probe suficiente și adecvate efectuând alte proceduri.
- A111. Limitările ariei de aplicare a revizurii impuse de către conducere pot avea alte implicații asupra revizurii, precum cele asupra analizei practicianului cu privire la secțiunile din situațiile financiare care ar putea fi denaturate semnificativ și asupra continuării misiunii.

#### **Formularea concluziei practicianului cu privire la situațiile financiare**

##### *Descrierea cadrului de raportare financiară aplicabil (A se vedea punctul 69(a))*

- A112. Descrierea cadrului de raportare financiară aplicabil în situațiile financiare este importantă deoarece informează utilizatorii situațiilor financiare cu privire la cadrul care stă la baza situațiilor financiare. Dacă situațiile financiare sunt situații financiare cu scop special, ele pot fi întocmite conform unui cadru de raportare financiară cu scop special disponibil doar pentru partea contractantă și practician. Descrierea cadrului de raportare financiară cu scop special utilizat este importantă deoarece este posibil ca situațiile financiare cu scop special să nu fie adecvate pentru alte utilizări decât cele vizate identificate pentru situațiile financiare cu scop special.
- A113. 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 aceluși cadru deoarece ar putea induce în eroare utilizatorii situațiilor financiare.

##### *Prezentarea efectelor tranzacțiilor și evenimentelor semnificative asupra informațiilor comunicate în situațiile financiare (A se vedea punctele 69 (b) (vi), 71)*

- A114. Conform prezentului ISRE, practicianului i se impune să evalueze dacă situațiile financiare furnizează prezentări de informații adecvate care să le permită utilizatorilor vizati să înțeleagă efectul tranzacțiilor și evenimentelor

semnificative asupra poziției financiare, performanței financiare și fluxurilor de trezorerie ale entității.

A115. În cazul situațiilor financiare întocmite în conformitate cu cerințele unui cadru de prezentare fidelă, poate fi necesară includerea de către conducere a unor prezentări de informații suplimentare în situațiile financiare, dincolo de cele prevăzute expres de cadrul de raportare financiară aplicabil, ori, în circumstanțe extrem de rare, abaterea de la o cerință a cadrului pentru a realiza prezentarea fidelă a situațiilor financiare.

*Considerente atunci când se utilizează un cadru de conformitate*

A116. Se va întâmpla extrem de rar ca practicianul să considere că situațiile financiare întocmite potrivit unui cadru de conformitate induc în eroare dacă, potrivit prezentului ISRE, practicianul a stabilit la momentul acceptării misiunii că acel cadru este acceptabil.

*Caracteristici calitative ale practicilor contabile ale entității (A se vedea punctul 70(b))*

A117. Atunci când analizează caracteristicile calitative ale practicilor contabile ale entității, practicianul poate observa un posibil subiectivism în raționamentele conducerii. Practicianul poate concluziona că efectul cumulat al lipsei de neutralitate, alături de efectul unor posibile denaturări necorectate, duce la denaturarea semnificativă a situațiilor financiare ca întreg. Indiciile unei lipse de neutralitate care poate afecta evaluarea de către practician a măsurii în care situațiile financiare ca întreg ar putea fi denaturate semnificativ includ:

- Corectarea selectivă a posibilelor denaturări aduse la cunoștința conducerii pe parcursul revizuirii (de exemplu, corectarea denaturărilor care au ca efect creșterea rezultatului raportat, dar necorectarea denaturărilor care au ca efect scăderea rezultatului raportat).
- Un posibil subiectivism al conducerii în realizarea estimărilor contabile.

A118. Indiciile unui posibil subiectivism al conducerii nu înseamnă neapărat că există denaturări în scopul formulării de concluzii cu privire la caracterul rezonabil al estimărilor contabile individuale. Acestea pot însă afecta analizarea de către practician a măsurii în care situațiile financiare, ca întreg, pot fi denaturate semnificativ.

*Forma concluziei (A se vedea punctul 74)*

Descrierea informațiilor prezentate de situațiile financiare

A119. În cazul unor situații financiare întocmite în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă, concluzia practicianului afirmă că acesta nu a luat cunoștință de niciun aspect care să îl determine să considere că situațiile financiare nu prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative, ... (sau nu oferă o imagine fidelă cu privire la ...) în conformitate cu [cadrul de prezentare fidelă aplicabil]. În cazul multor cadre de raportare cu scop general, de exemplu, situațiile financiare trebuie să prezinte fidel (sau să ofere o imagine fidelă cu privire la)

poziția financiară a entității la finalul unei perioade și performanța financiară și fluxurile de trezorerie ale entității pentru acea perioadă.

*„Prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative,” sau „oferă o imagine fidelă”*

A120. 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 legile sau reglementările care guvernează revizuirea situațiilor financiare în acea jurisdicție ori de practica general acceptată din acea jurisdicție. Acolo unde legile sau reglementările prevăd utilizarea unei formulări diferite, acest lucru nu afectează cerința din prezentul ISRE conform căreia practicianul trebuie să evalueze prezentarea fidelă a situațiilor financiare întocmite în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă.

*Imposibilitatea formulării unei concluzii din cauza unei limitări a ariei de aplicare a revizuirii impuse de conducere după acceptarea misiunii (A se vedea punctele 15, 82)*

A121. Fezabilitatea retragerii din misiune poate depinde de stadiul de realizare a misiunii la momentul în care conducerea impune limitarea ariei de aplicare. În măsura în care practicianul a efectuat o parte considerabilă a revizuirii, acesta poate decide să finalizeze revizuirea în măsura posibilă, să declare că se află în imposibilitatea de a exprima o opinie și să explice limitarea ariei de aplicare în paragraful din raport care descrie baza imposibilității exprimării concluziei.

A122. În anumite circumstanțe se poate ca retragerea din misiune să nu fie posibilă dacă legile sau reglementările impun practicianului să continue misiunea. De exemplu, această situație poate fi întâlnită în cazul unui practician desemnat să revizuiască situațiile financiare ale unei entități din sectorul public. Același lucru se poate întâmpla și în cazul jurisdicțiilor în care practicianul este desemnat pentru a revizui situațiile financiare care acoperă o anumită perioadă, ori este desemnat pentru o anumită perioadă, și i se interzice să se retragă înainte de finalizarea revizuirii situațiilor financiare respective sau înainte de sfârșitul perioadei, după caz. De asemenea, practicianul poate considera necesar să includă în raportul său un paragraf privind Alte aspecte pentru a explica de ce nu poate să se retragă din misiune.

Comunicarea cu organismele de reglementare sau cu proprietarii entității

A123. Atunci când practicianul concluzionează că este necesară retragerea din misiune din cauza unei limitări a ariei de aplicare, este posibil să existe o cerință profesională, legală sau de reglementare care să impună practicianului să comunice aspectele legate de retragerea din misiune organismelor de reglementare sau proprietarilor entității.

### **Raportul practicianului (A se vedea punctele 86-92)**

A124. Raportul scris include rapoartele publicate în format tipărit și pe cele emise pe suport electronic.

*Elementele raportului practicianului (A se vedea punctul 86)*

A125. Un titlu care indică faptul că raportul este raportul unui practician independent, de exemplu, „Raport de revizuire al practicianului independent”, afirmă că

practicianul a respectat toate cerințele etice relevante referitoare la independență și, prin urmare, diferențiază raportul practicianului independent de rapoartele emise de alte părți.

- A126. Legile sau reglementările pot să specifice cui îi va fi adresat raportul practicianului în acea jurisdicție. Raportul practicianului este, de obicei, adresat persoanelor pentru care este întocmit raportul, deseori fie acționarii, fie persoanele responsabile cu guvernarea din cadrul entității ale cărei situații financiare sunt revizuite.
- A127. Atunci când practicianul știe că situațiile financiare care au fost revizuite vor fi incluse într-un document care conține alte informații, precum un raport financiar, practicianul ar putea să ia în considerare, dacă forma de prezentare permite, identificarea numerelor paginilor la care sunt prezentate situațiile financiare care au fost revizuite. Aceasta ajută utilizatorii să identifice situațiile financiare la care se referă raportul practicianului.

*Responsabilitatea conducerii cu privire la situațiile financiare (A se vedea punctul 86(d))*

- A128. Cerința din prezentul ISRE potrivit căreia practicianul trebuie să obțină acordul conducerii cu privire la asumarea și înțelegerea responsabilităților sale, atât în relație cu întocmirea situațiilor financiare, cât și în relație cu misiunea de revizuire, este fundamentală pentru efectuarea revizurii și raportarea cu privire la misiune. Descrierea responsabilităților conducerii în raportul practicianului furnizează cititorilor raportului contextul responsabilităților conducerii aferente misiunii de revizuire efectuate.
- A129. Raportul practicianului nu trebuie să se refere expres la „conducere”, ci poate utiliza termenul adecvat în contextul cadrului legal din jurisdicția respectivă. În unele jurisdicții, referința adecvată ar putea fi la persoanele responsabile cu guvernarea din cadrul entității.
- A130. Pot exista circumstanțe în care este adecvat ca practicianul să adauge în prezentarea responsabilităților conducerii, așa cum este descris în prezentul ISRE, informații pentru a reflecta responsabilitățile suplimentare care sunt relevante pentru întocmirea situațiilor financiare în contextul unei jurisdicții sau ca urmare a tipului entității.
- A131. 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, prezentul ISRE nu utilizează aceste descrieri și nu face o referire specifică la acestea.

*Responsabilitatea practicianului (A se vedea punctul 86(f))*

- A132. Raportul practicianului afirmă că responsabilitatea acestuia este aceea de a exprima o concluzie asupra situațiilor financiare, pe baza revizurii efectuate, pentru a diferenția responsabilitatea practicianului de responsabilitatea conducerii pentru întocmirea situațiilor financiare.

Referința la standarde (A se vedea punctul 86(f))

A133. Referința la standardele utilizate de către practician în cadrul revizurii informează utilizatorii raportului practicianului că revizuirea a fost efectuată în conformitate cu standarde stabilite.

Comunicarea naturii unei revizurii a situațiilor financiare (A se vedea punctul 86 (g))

A134. Descrierea naturii unei misiuni de revizuire în raportul practicianului explică aria de aplicare și limitările misiunii derulate în beneficiul cititorilor raportului. Această explicație clarifică, pentru evitarea oricărei îndoieli, faptul că revizuirea nu este un audit și, în consecință, practicianul nu exprimă o opinie de audit asupra situațiilor financiare.

Descrierea cadrului de raportare financiară aplicabil și a modului în care acesta poate afecta concluzia practicianului (A se vedea punctul 86(i)(ii))

A135. Identificarea cadrului de raportare financiară aplicabil în concluzia practicianului este menită să îi informeze pe utilizatorii raportului practicianului cu privire la contextul în care este exprimată acea concluzie. Aceasta nu este menită să limiteze evaluarea prevăzută la punctul 30(a). 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 ...”.

A136. Atunci când cadrul de raportare financiară aplicabil încorporează standarde de raportare financiară și cerințe legale sau de reglementare, cadrul este identificat în termeni precum „... în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară și cu cerințele Legii companiilor din Jurisdicția X”.

Paragraful privind baza modificării atunci când concluzia este modificată (A se vedea punctul 85(h)(ii))

A137. O concluzie contrară sau o imposibilitate de exprimare a unei concluzii care are legătură cu un aspect specific descris în paragraful privind baza modificării nu justifică omiterea unei descrieri a altor aspecte identificate care, altminteri, ar fi impus o modificare a concluziei practicianului. În astfel de cazuri, prezentarea unor astfel de alte aspecte pe care practicianul le cunoaște ar putea fi relevantă pentru utilizatorii situațiilor financiare.

Semnătura practicianului (A se vedea punctul 86(l))

A138. Semnătura practicianului este fie în numele firmei practicianului, fie în numele personal al practicianului individual, sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție. Pe lângă semnătura practicianului, în anumite jurisdicții, practicianului i se poate impune să facă în raportul său o declarație



referitoare la titlul profesional sau la recunoașterea de către autoritatea competentă de autorizare din acea jurisdicție.

*Atenționarea cititorilor asupra faptului că situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special (A se vedea punctul 88)*

A139. Situațiile financiare cu scop special pot fi utilizate în alte scopuri decât cele pentru care au fost destinate. De exemplu, un organism de reglementare poate să impună anumitor entități să facă publice situațiile financiare cu scop special. Pentru evitarea neînțelegerilor, este important ca practicianul să îi atenționeze pe utilizatorii raportului său că situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu un cadru cu scop special și, prin urmare, este posibil ca acestea să nu fie adecvate în alte scopuri.

Restricție privind distribuția sau utilizarea

A140. Pe lângă atenționarea cititorului raportului practicianului prevăzută de prezentul ISRE atunci când situațiile financiare sunt întocmite utilizând un cadru de raportare cu scop special, practicianul poate considera adecvat să precizeze că raportul său este destinat doar utilizatorilor specifici. În funcție de legile sau reglementările unei anumite jurisdicții, acest lucru se poate realiza prin restricționarea distribuției sau utilizării raportului practicianului. În aceste circumstanțe, paragraful care conține atenționarea cu privire la utilizarea unui cadru de raportare cu scop special poate fi extins pentru a include aceste alte aspecte, iar titlul va fi modificat în consecință.

*Alte responsabilități de raportare (A se vedea punctul 91)*

A141. În unele jurisdicții, practicianul poate avea responsabilități suplimentare de a raporta cu privire la alte aspecte care vin în completarea responsabilităților sale conform prezentului ISRE. De exemplu, practicianului i se poate solicita să raporteze anumite aspecte dacă ia cunoștință de acestea pe parcursul revizuirii situațiilor financiare. În mod alternativ, practicianului i se poate solicita să desfășoare proceduri suplimentare specificate și să raporteze cu privire la acestea sau să exprime o concluzie cu privire la aspecte specifice, precum caracterul adecvat al registrelor și înregistrărilor contabile. Standardele privind misiunile de revizuire a situațiilor financiare din jurisdicția respectivă pot furniza îndrumări referitoare la responsabilitățile practicianului privind responsabilitățile suplimentare de raportare specifice din acea jurisdicție.

A142. În unele cazuri, legile sau reglementările relevante îi pot impune sau îi pot permite practicianului să raporteze cu privire la aceste alte responsabilități în cadrul raportului acestuia cu privire la situațiile financiare. În alte cazuri, practicianului i se poate impune sau i se poate permite să raporteze cu privire la acestea în cadrul unui raport separat.

A143. Aceste alte responsabilități de raportare sunt tratate într-o secțiune separată din raportul practicianului, pentru a le diferenția în mod clar de responsabilitatea practicianului conform prezentului ISRE de a raporta cu privire la situațiile financiare. După caz, această secțiune poate conține un subtitlu (subtitluri) care să descrie conținutul paragrafului referitor (paragrafelor referitoare) la

alte responsabilități de raportare. În unele jurisdicții, responsabilitățile de raportare suplimentare pot fi tratate într-un raport care este distinct de raportul practicianului furnizat cu privire la revizuirea situațiilor financiare.

*Data raportului practicianului* (A se vedea punctele 86(k), 92)

A144. Data raportului practicianului informează utilizatorul raportului că practicianul a luat în considerare efectul evenimentelor și tranzacțiilor de care acesta a luat cunoștință și care au avut loc până la acea dată.

A145. Concluzia practicianului este furnizată cu privire la situațiile financiare, iar situațiile financiare sunt responsabilitatea conducerii. Practicianul nu este în poziția de a concluziona că au fost obținute probe suficiente și adecvate până când acesta nu este convins că toate situațiile care constituie situațiile financiare, inclusiv notele aferente, au fost întocmite și conducerea și-a asumat responsabilitatea pentru acestea.

A146. În unele jurisdicții, legile sau reglementările precizează persoanele sau structurile (de exemplu, directorii) responsabile pentru a concluziona că au fost întocmite toate situațiile care constituie situațiile financiare, inclusiv notele aferente, și specifică procesul de aprobare necesar. În astfel de cazuri, probele referitoare la această aprobare se obțin înainte de datarea raportului cu privire la situațiile financiare. În alte jurisdicții însă, procesul de aprobare nu este prevăzut de legi sau reglementări. În astfel de cazuri, procedurile pe care entitatea le urmează pentru întocmirea și finalizarea situațiilor sale financiare, ținând cont de structurile sale de conducere și guvernanta, sunt luate în considerare în vederea identificării persoanelor sau structurilor care au autoritatea de a concluziona că au fost întocmite toate situațiile care constituie situațiile financiare, inclusiv notele aferente. În unele cazuri, legile sau reglementările ar putea identifica, de asemenea, momentul din cadrul procesului de raportare cu privire la situațiile financiare în care se preconizează că va fi finalizată revizuirea.

A147. 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 practicianul să formuleze o concluzie asupra situațiilor financiare. Data aprobării situațiilor financiare în sensul prezentului ISRE este prima dintre data la care persoanele care au autoritatea necesară determină că au fost întocmite toate situațiile care constituie situațiile financiare, inclusiv notele aferente, și data la care persoanele care au autoritatea necesară au declarat că își asumă responsabilitatea pentru acele situații financiare.

*Raportul practicianului prevăzut de legi sau reglementări* (A se vedea punctele 34-35, 86)

A148. Consecvența din raportul practicianului, atunci când revizuirea a fost efectuată în conformitate cu prezentul ISRE, promovează credibilitatea pe piața globală prin facilitarea identificării acelor revizurii ale situațiilor financiare care au fost efectuate în conformitate cu standarde recunoscute la nivel global. Raportul practicianului poate face referire la prezentul ISRE atunci când diferențele

dintre cerințele legale sau de reglementare și prezentul ISRE se referă doar la formatul sau exprimarea din raportul practicianului și raportul se conformează cel puțin cerințelor de la punctul 86 din prezentul ISRE. În consecință, în aceste circumstanțe se consideră că practicianul s-a conformat cu cerințele din prezentul ISRE, chiar dacă formatul și exprimarea utilizate în raportul practicianului sunt cele specificate de cerințele de raportare legale sau de reglementare. Atunci când cerințele specifice dintr-o anumită jurisdicție nu sunt în contradicție cu prezentul ISRE, adoptarea formatului și a exprimării utilizate în prezentul ISRE îi ajută pe utilizatorii raportului practicianului să identifice mai ușor acest raport drept un raport cu privire la o revizuire a situațiilor financiare efectuată în conformitate cu prezentul ISRE. Circumstanțele în care legile sau reglementările prescriu formatul sau exprimarea din raportul practicianului în termeni care diferă semnificativ de cerințele din prezentul ISRE sunt tratate în prevederile din prezentul ISRE referitoare la acceptarea misiunilor de revizuire și continuarea relațiilor cu clientul.

*Raportul practicianului pentru revizuirii efectuate în conformitate atât cu prezentul ISRE, cât și cu standardele relevante dintr-o jurisdicție specifică (A se vedea punctul 86(f))*

A149. Atunci când, în plus față de conformarea cu cerințele prezentului ISRE, practicianul se conformează și cu standardele naționale relevante, raportul poate face referire la faptul că revizuirea a fost efectuată atât în conformitate cu prezentul ISRE, cât și cu standardele naționale relevante pentru misiunile de revizuire a situațiilor financiare. Totuși, nu este adecvată o referință atât la prezentul ISRE, cât și la standardele naționale relevante dacă există o contradicție între cerințele din prezentul ISRE și cele din standardele naționale relevante care l-ar determina pe practician să formuleze o concluzie diferită sau să nu includă un paragraf de Evidențiere a unor aspecte care, în circumstanțe specifice, ar fi prevăzute de prezentul ISRE. Într-un astfel de caz, raportul practicianului face referire doar la standardele relevante (fie prezentul ISRE, fie standardele naționale relevante) în conformitate cu care a fost întocmit.

*Exemple de rapoarte de revizuire (A se vedea punctul 86)*

A150. Anexa 2 la prezentul ISRE conține exemple de rapoarte ale practicienilor pentru o revizuire a situațiilor financiare care înglobează cerințele de raportare din prezentul ISRE.

## **Documentarea**

*Caracterul oportun al documentației misiunii (A se vedea punctul 93)*

A151. ISQC 1 prevede ca firma să stabilească limite de timp care să reflecte necesitatea finalizării în timp util a constituirii dosarelor complete ale misiunii.

**Anexa 1**

(A se vedea punctul A56)

**Exemplu de scrisoare de misiune pentru o misiune de revizuire a situațiilor financiare istorice**

Următorul este un exemplu de scrisoare de misiune pentru o revizuire a situațiilor financiare cu scop general (întocmite în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri)), care ilustrează cerințele și îndrumările relevante cuprinse în prezentul ISRE. Această scrisoare nu are caracter obligatoriu, având doar scopul de a oferi o îndrumare care poate fi utilizată împreună cu considerentele descrise în prezentul ISRE. Ea trebuie adaptată conform nevoilor și circumstanțelor individuale. Scrisoarea este elaborată pentru a face referire la revizuirea situațiilor financiare aferente unei singure perioade de raportare și ar trebui adaptată dacă se intenționează sau se preconizează aplicarea acesteia pentru misiuni de revizuire recurente. Poate fi indicat să se apeleze la consiliere juridică pentru a determina dacă orice scrisoare propusă este adecvată.

\*\*\*

Către reprezentantul adecvat al conducerii sau al persoanelor responsabile cu guvernanta din cadrul Companiei ABC:<sup>1</sup>

*[Obiectivul și aria de aplicare ale revizurii]*

Ne-ați<sup>2</sup> solicitat să revizuiem situațiile financiare cu scop general ale Companiei ABC, care cuprind situația poziției financiare la 31 decembrie 20X1 și situația rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie pentru exercițiul încheiat la acea dată, precum și un rezumat al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative. Prin intermediul acestei scrisori, avem plăcerea de a vă confirma acceptul nostru și înțelegerea noastră în ceea ce privește prezenta misiune de revizuire.

Revizuirea noastră va fi desfășurată în scopul exprimării unei concluzii cu privire la situațiile financiare. Concluzia noastră, dacă este nemodificată, va fi formulată astfel:

„Pe baza revizurii noastre, nu am luat cunoștință de niciun aspect care să ne determine să considerăm că aceste situații financiare nu prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative, *(sau nu oferă o imagine fidelă cu privire la)* poziția financiară a companiei la [data] și *(la)* performanța sa financiară și fluxurile sale de trezorerie pentru exercițiul încheiat la acea dată, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri)”.

*[Responsabilitățile practicianului]*

1 Destinatarii și referințele din prezenta scrisoare vor fi cei adecvați în circumstanțele misiunii, inclusiv în jurisdicția relevantă. Este important să se facă referire la persoanele adecvate – a se vedea punctul A36 din prezentul ISRE.

2 Pe parcursul prezentei scrisori, referințele la „dumneavoastră”, „noi”, „conducere”, „persoanele responsabile cu guvernanta” și „practician” vor fi utilizate sau modificate conform circumstanțelor.

Vom desfășura revizuirea noastră în conformitate cu Standardul Internațional privind Misiunile de Revizuire (ISRE) 2400 (Revizuit), *Misiuni de revizuire a situațiilor financiare istorice*. ISRE 2400 (Revizuit) ne impune să concluzionăm dacă am luat cunoștință de vreun aspect care să ne determine să considerăm că situațiile financiare ca întreg nu sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, conform cadrului de raportare financiară aplicabil. ISRE 2400 (Revizuit) ne impune, de asemenea, să ne conformăm cu cerințele etice relevante.

O revizuire a situațiilor financiare în conformitate cu ISRE 2400 (Revizuit) este o misiune de asigurare limitată. Vom efectua proceduri, constând în principal în interviuri ale conducerii și ale altor persoane din cadrul entității, după caz, și aplicarea de proceduri analitice și vom evalua probele obținute. Vom efectua, de asemenea, proceduri suplimentare dacă descoperim aspecte care ne determină să considerăm că situațiile financiare ca întreg ar putea fi denaturate semnificativ. Aceste proceduri sunt efectuate pentru a ne permite să exprimăm o concluzie cu privire la situațiile financiare în conformitate cu ISRE 2400 (Revizuit). Procedurile selectate vor depinde de ce vom considera necesar, în urma aplicării raționamentului nostru profesional, pe baza înțelegerii noastre cu privire la Compania ABC și mediul său și a cunoștințelor noastre în ceea ce privește IFRS-urile și aplicarea acestora în contextul sectorului de activitate relevant.

O revizuire nu reprezintă un audit al situațiilor financiare, așadar:

- (a) Există un risc proporțional mai mare decât în cazul unui audit ca orice denaturare semnificativă care există în situațiile financiare revizuite să nu fie identificată în urma revizuirii, chiar dacă revizuirea este efectuată corespunzător, în conformitate cu ISRE 2400 (Revizuit).
- (b) Atunci când ne exprimăm concluzia în urma revizuirii situațiilor financiare, raportul nostru cu privire la situațiile financiare va afirma clar că nu se exprimă o opinie de audit cu privire la situațiile financiare.

*[Responsabilitățile conducerii și identificarea cadrului de raportare financiară aplicabil (în contextul acestui exemplu, se presupune că practicianul nu a determinat că legile sau reglementările prescriu acele responsabilități în termeni adecvați; prin urmare, sunt utilizate descrierile de la punctul 30 (b) din prezentul ISRE)]*

Revizuirea noastră va fi efectuată pe baza faptului că [membrii conducerii și, după caz, persoanele responsabile cu guvernanta]<sup>3</sup> recunosc și înțeleg faptul că au responsabilitatea:

- (a) Pentru întocmirea și prezentarea fidelă a situațiilor financiare în conformitate cu IFRS-urile,<sup>4</sup>
- (b) Pentru controlul intern pe care conducerea îl consideră necesar în vederea întocmirii unor situații financiare fără denaturări semnificative, cauzate fie de

3 Se utilizează terminologia adecvată circumstanțelor.

4 Sau, dacă este cazul, „Pentru întocmirea unor situații financiare care oferă o imagine fidelă în conformitate cu IFRS-urile”.

fraudă, fie de eroare și

(c) De a ne asigura:

- (i) Accesul la toate informațiile cunoscute conducerii care sunt relevante pentru întocmirea și prezentarea fidelă a situațiilor financiare, precum înregistrări, documentație și alte aspecte,
- (ii) Informațiile suplimentare pe care le-am putea solicita din partea conducerii în scopul revizuirii și
- (iii) Accesul nerestricționat la persoanele din cadrul Companiei ABC de la care considerăm că este necesar să obținem probe.

Ca parte a revizuirii noastre, vom solicita din partea [conducerii și, după caz, a persoanelor responsabile cu governanța] confirmări scrise legate de declarațiile care ne-au fost făcute în legătură cu revizuirea.

Ne așteptăm la cooperarea deplină a tuturor angajaților dumneavoastră pe parcursul revizuirii noastre.

*[Alte informații relevante]*

*[Introduceți alte informații, ca, de exemplu, angajamente privind onorariul, facturarea și alți termeni specifici, după caz.]*

*[Raportarea]*

*[Introduceți referința adecvată la forma și conținutul preconizate ale raportului practicianului.]*

Forma și conținutul raportului nostru ar putea necesita modificări în funcție de constatările identificate în urma revizuirii.

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 revizuirea de către noi a situațiilor financiare, inclusiv responsabilitățile fiecărei părți.

XYZ & Co.

Luat la cunoștință și acceptat în numele Companiei ABC de către (semnătura)

.....

Numele și funcția

Data

**Anexa 2**

(A se vedea punctul A150)

**Exemple de rapoarte de revizuire ale practicienilor****Rapoarte de revizuire cu privire la situații financiare cu scop general***Exemplu de raport de revizuire cu concluzie nemodificată*

- Exemplul 1: Un raport al practicianului cu privire la situații financiare întocmite 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, Standardul Internațional de Raportare Financiară pentru Întreprinderi Mici și Mijlocii)

*Exemple de rapoarte de revizuire cu concluzii modificate*

- Exemplul 2: Un raport al practicianului care conține o concluzie cu rezerve ca urmare a unei posibile denaturări semnificative a situațiilor financiare. Situațiile financiare sunt întocmite potrivit unui cadru de conformitate conceput pentru a răspunde nevoilor comune de informații ale unei game largi de utilizatori. (Situații financiare întocmite utilizând un cadru de conformitate)
- Exemplul 3: Un raport al practicianului care conține o concluzie cu rezerve ca urmare a faptului că practicianul nu a putut obține probe suficiente și adecvate. (Situații financiare întocmite utilizând un cadru de prezentare fidelă – IFRS-urile)
- Exemplul 4: Un raport al practicianului care conține o concluzie contrară ca urmare a denaturării semnificative a situațiilor financiare. (Situații financiare întocmite utilizând un cadru de prezentare fidelă – IFRS-urile)
- Exemplul 5: Un raport al practicianului care conține o declarație de imposibilitate a exprimării unei opinii ca urmare a faptului că practicianul nu a putut obține probe suficiente și adecvate cu privire la mai multe elemente din situațiile financiare – conducând la imposibilitatea finalizării revizuirii. (Situații financiare întocmite utilizând un cadru de prezentare fidelă – IFRS-urile)

**Rapoarte de revizuire cu privire la situații financiare cu scop special**

- Exemplul 6: Un raport al practicianului cu privire la situații financiare întocmite în conformitate cu prevederile de raportare financiară dintr-un contract (în contextul acestui exemplu, un cadru de conformitate).
- Exemplul 7: Un raport al practicianului cu privire la o situație financiară individuală întocmită în conformitate cu contabilitatea pe bază de încasări și plăți (în contextul acestui exemplu, un cadru de prezentare fidelă).

**Exemplul 1**

**Circumstanțele includ următoarele:**

- **Revizuirea unui set complet de situații financiare.**
- **Situațiile financiare sunt întocmite pentru un scop general de către conducerea entității în conformitate cu Standardul Internațional de Raportare Financiară pentru Întreprinderi Mici și Mijlocii.**
- **Termenii misiunii de revizuire reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare de la punctul 30 (b) din prezentul ISRE.**
- **Pe lângă revizuirea situațiilor financiare, practicianul are și alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația locală.**

## **RAPORT DE REVIZUIRE AL PRACTICIANULUI INDEPENDENT**

[Destinatarul adecvat]

### **Raport cu privire la situațiile financiare<sup>1</sup>**

Am revizuit situațiile financiare anexate ale Companiei ABC, care cuprind situația poziției financiare la 31 decembrie 20X1 și situația rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie pentru exercițiul încheiat la acea dată, precum și un rezumat al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative.

#### *Responsabilitatea conducerii<sup>2</sup> pentru situațiile financiare*

Conducerea este responsabilă pentru întocmirea și prezentarea fidelă a acestor situații financiare în conformitate cu Standardul Internațional de Raportare Financiară pentru Întreprinderi Mici și Mijlocii<sup>3</sup> și pentru controlul intern pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite întocmirea unor situații financiare care nu conțin denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare.

#### *Responsabilitatea practicianului*

Responsabilitatea noastră este de a exprima o concluzie cu privire la situațiile financiare anexate. Am desfășurat revizuirea noastră în conformitate cu Standardul Internațional privind Misiunile de Revizuire (ISRE) 2400 (Revizuit), *Misiuni de revizuire a situațiilor financiare istorice*. ISRE 2400 (Revizuit) ne impune să concluzionăm dacă am luat cunoștință de vreun aspect care să ne determine să

1 Subtitlul „Raport cu privire la situațiile 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.

2 Sau alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal al respectivei jurisdicții.

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 Standardul Internațional de Raportare Financiară pentru Întreprinderi Mici și Mijlocii și pentru ...”.



considerăm că situațiile financiare ca întreg nu sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, conform cadrului de raportare financiară aplicabil. Acest standard ne impune, de asemenea, să ne conformăm cu cerințele etice relevante.

O revizuire a situațiilor financiare în conformitate cu ISRE 2400 (Revizuit) este o misiune de asigurare limitată. Practicianul efectuează proceduri, constând în principal în interviuri ale conducerii și ale altor persoane din cadrul entității, după caz, și în aplicarea de proceduri analitice, și evaluează probele obținute.

Procedurile efectuate în cadrul unei revizuirii sunt substanțial mai puține decât cele efectuate într-un audit desfășurat în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit. În consecință, nu exprimăm o opinie de audit cu privire la aceste situații financiare.

### *Concluzie*

Pe baza revizuirii noastre, nu am luat cunoștință de niciun aspect care să ne determine să considerăm că aceste situații financiare nu prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative, (sau *nu oferă o imagine fidelă cu privire la*) poziția financiară a Companiei ABC la data de 31 decembrie 20X1 și (*la*) performanța sa financiară și fluxurile sale de trezorerie pentru exercițiul încheiat la acea dată, în conformitate cu Standardul Internațional de Raportare Financiară pentru Întreprinderi Mici și Mijlocii.

### **Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare**

[Forma și conținutul acestei secțiuni din raportul practicianului vor varia în funcție de natura altor responsabilități de raportare ale practicianului.]

[Semnătura practicianului]

[Data raportului practicianului]

[Adresa practicianului]

**Exemplul 2**

**Circumstanțele includ următoarele:**

- **Revizuirea unui set complet de situații financiare prevăzut de legi sau reglementări.**
- **Situațiile financiare sunt întocmite pentru un scop general 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 revizuire reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare de la punctul 30 (b) din prezentul ISRE.**
- **Conform revizuirii, stocurile sunt denaturate. Denaturarea este semnificativă, dar nu este generalizată la nivelul situațiilor financiare.**
- **Pe lângă revizuirea situațiilor financiare, practicianul are și alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația locală.**

## **RAPORT DE REVIZUIRE AL PRACTICIANULUI INDEPENDENT**

[Destinatarul adecvat]

### **Raport cu privire la situațiile financiare<sup>4</sup>**

Am revizuit situațiile financiare anexate ale Companiei ABC, care cuprind situația poziției financiare la 31 decembrie 20X1 și situația rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie pentru exercițiul încheiat la acea dată, precum și un rezumat al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative.

#### *Responsabilitatea conducerii<sup>5</sup> pentru situațiile financiare*

Conducerea este responsabilă pentru întocmirea acestor situații financiare în conformitate cu Legea XYZ din Jurisdicția X și pentru controlul intern pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite întocmirea unor situații financiare care nu conțin denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare.

#### *Responsabilitatea practicianului*

Responsabilitatea noastră este de a exprima o concluzie cu privire la situațiile financiare anexate. Am desfășurat revizuirea noastră în conformitate cu Standardul

4 Subtitlul „Raport cu privire la situațiile 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 Sau alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal al respectivei jurisdicții.

Internațional privind Misiunile de Revizuire (ISRE) 2400 (Revizuit), *Misiuni de revizuire a situațiilor financiare istorice*. ISRE 2400 (Revizuit) ne impune să concluzionăm dacă am luat cunoștință de vreun aspect care să ne determine să considerăm că situațiile financiare ca întreg nu sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, conform cadrului de raportare financiară aplicabil. Acest standard ne impune, de asemenea, să ne conformăm cu cerințele etice relevante.

O revizuire a situațiilor financiare în conformitate cu ISRE 2400 (Revizuit) este o misiune de asigurare limitată. Practicianul efectuează proceduri, constând în principal în interviuri ale conducerii și ale altor persoane din cadrul entității, după caz, și în aplicarea de proceduri analitice, și evaluează probele obținute.

Procedurile efectuate în cadrul unei revizuirii sunt substanțial mai puține decât cele efectuate într-un audit desfășurat în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit. În consecință, nu exprimăm o opinie de audit cu privire la aceste situații financiare.

#### *Baza concluziei 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 cerințele Cadrului de raportare financiară (Legea XYZ) din Jurisdicția X. Evidențele companiei arată 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 reduce 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 reduce cu xxx, xxx și respectiv xxx.

#### *Concluzie cu rezerve*

Pe baza revizuirii noastre, cu excepția efectelor aspectului descris în paragraful Baza concluziei cu rezerve, nu am luat cunoștință de niciun aspect care să ne determine să considerăm că situațiile financiare ale Companiei ABC nu sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, conform Cadrului de raportare financiară (Legea XYZ) din Jurisdicția X.

#### **Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare**

[Forma și conținutul acestei secțiuni din raportul practicianului vor varia în funcție de natura altor responsabilități de raportare ale practicianului.]

[Semnătura practicianului]

[Data raportului practicianului]

[Adresa practicianului]

**Exemplul 3**

**Circumstanțele includ următoarele:**

- **Revizuirea unui set complet de situații financiare cu scop general întocmite de conducerea entității în conformitate cu [un cadru de raportare financiară conceput în vederea prezentării fidele, altul decât Standardele Internaționale de Raportare Financiară].**
- **Termenii misiunii de revizuire reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare de la punctul 30 (b) din prezentul ISRE.**
- **Practicianul nu a putut obține probe suficiente și adecvate cu privire la o investiție într-o entitate afiliată din străinătate. Posibilele efecte ale imposibilității de a obține probe suficiente și adecvate sunt considerate a fi semnificative, dar nu generalizate la nivelul situațiilor financiare.**
- **Practicianul nu are alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația locală pe lângă revizuirea situațiilor financiare consolidate.**

## **RAPORT DE REVIZUIRE AL PRACTICIANULUI INDEPENDENT**

[Destinatarul adecvat]

Am revizuit situațiile financiare anexate ale Companiei ABC, care cuprind situația poziției financiare la 31 decembrie 20X1 și situația rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie pentru exercițiul încheiat la acea dată, precum și un rezumat al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative.

### **Responsabilitatea conducerii<sup>6</sup> pentru situațiile financiare**

Conducerea este responsabilă pentru întocmirea și prezentarea fidelă a acestor situații financiare în conformitate cu [denumirea cadrului de raportare financiară aplicabil, inclusiv o referință la jurisdicția sau țara de origine a cadrului de raportare financiară atunci când cadrul de raportare financiară utilizat este diferit de Standardele Internaționale de Raportare Financiară]<sup>7</sup> și pentru controlul intern pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite întocmirea unor situații financiare care nu conțin denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare.

6 Sau alt termen care este adecvat 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 [denumirea cadrului de raportare financiară aplicabil, inclusiv o referință la jurisdicția sau țara de origine a cadrului de raportare financiară atunci când cadrul de raportare financiară utilizat este diferit de Standardele Internaționale de Raportare Financiară] și pentru...”.

## Responsabilitatea practicianului

Responsabilitatea noastră este de a exprima o concluzie cu privire la situațiile financiare anexate. Am desfășurat revizuirea noastră în conformitate cu Standardul Internațional privind Misiunile de Revizuire (ISRE) 2400 (Revizuit), *Misiuni de revizuire a situațiilor financiare istorice*. ISRE 2400 (Revizuit) ne impune să concluzionăm dacă am luat cunoștință de vreun aspect care să ne determine să considerăm că situațiile financiare ca întreg nu sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, conform cadrului de raportare financiară aplicabil. Acest standard ne impune, de asemenea, să ne conformăm cu cerințele etice relevante.

O revizuire a situațiilor financiare în conformitate cu ISRE 2400 (Revizuit) este o misiune de asigurare limitată. Practicianul efectuează proceduri, constând în principal în interviuri ale conducerii și ale altor persoane din cadrul entității, după caz, și în aplicarea de proceduri analitice, și evaluează probele obținute.

Procedurile efectuate în cadrul unei revizuirii sunt substanțial mai puține decât cele efectuate într-un audit desfășurat în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit. În consecință, nu exprimăm o opinie de audit cu privire la aceste situații financiare.

## Baza concluziei cu rezerve

Investiția Companiei ABC 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 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 încheiat la acea dată. Nu am putut să obținem accesul la informațiile financiare relevante ale lui XYZ cu privire la valoarea contabilă a investiției lui ABC în XYZ la 31 decembrie 20X1 și cu privire la partea ce îi revine lui ABC din venitul net al lui XYZ pentru exercițiul respectiv. În consecință, nu am putut efectua procedurile pe care le-am considerat necesare.

## Concluzie cu rezerve

Pe baza revizuirii noastre, cu excepția posibilelor efecte ale aspectului descris în paragraful Baza concluziei cu rezerve, nu am luat cunoștință de niciun aspect care să ne determine să considerăm că situațiile financiare anexate nu prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative, (sau *nu oferă o imagine fidelă cu privire la*) poziția financiară a Companiei ABC la data de 31 decembrie 20X1 și (*la*) performanța sa financiară și fluxurile sale de trezorerie pentru exercițiul încheiat la acea dată, în conformitate cu [denumirea cadrului de raportare financiară aplicabil, inclusiv o referință la jurisdicția sau țara de origine a cadrului de raportare financiară atunci când cadrul de raportare financiară utilizat este diferit de Standardele Internaționale de Raportare Financiară].

[Semnătura practicianului]

[Data raportului practicianului]

[Adresa practicianului]

**Exemplul 4**

**Circumstanțele includ următoarele:**

- **Revizuirea situațiilor financiare consolidate cu scop general, întocmite de conducerea societății-mamă în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară.**
- **Termenii misiunii de revizuire reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare de la punctul 30 (b) din prezentul ISRE.**
- **Situațiile financiare sunt denaturate semnificativ din cauza neconsolidării unei filiale. Denaturarea semnificativă este considerată a fi generalizată la nivelul situațiilor financiare. Efectele denaturării asupra situațiilor financiare nu au fost stabilite deoarece acest lucru nu a fost posibil.**
- **Practicianul nu are alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația locală pe lângă revizuirea situațiilor financiare consolidate.**

## **RAPORT DE REVIZUIRE AL PRACTICIANULUI INDEPENDENT**

[Destinatarul adecvat]

### **Raport cu privire la situațiile financiare consolidate<sup>8</sup>**

Am revizuit situațiile financiare consolidate anexate ale Companiei ABC, care cuprind situația consolidată a poziției financiare la 31 decembrie 20X1 și situația consolidată a rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie pentru exercițiul încheiat la acea dată, precum și un rezumat al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative.

#### *Responsabilitatea conducerii<sup>9</sup> pentru situațiile financiare*

Conducerea este responsabilă pentru întocmirea și prezentarea fidelă a acestor situații financiare consolidate în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară<sup>10</sup> și pentru controlul intern pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite întocmirea unor situații financiare consolidate care nu conțin denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare.

8 Subtitlul „Raport cu privire la situațiile 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.

9 Sau alt termen care este adecvat 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 ...”.

*Responsabilitatea practicianului*

Responsabilitatea noastră este de a exprima o concluzie cu privire la situațiile financiare consolidate anexate. Am desfășurat revizuirea noastră în conformitate cu Standardul Internațional privind Misiunile de Revizuire (ISRE) 2400 (Revizuit), *Misiuni derevizuire a situațiilor financiare istorice*. ISRE 2400 (Revizuit) ne impune să concluzionăm dacă am luat cunoștință de vreun aspect care să ne determine să considerăm că situațiile financiare consolidate ca întreg nu sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, conform cadrului de raportare financiară aplicabil. Acest standard ne impune, de asemenea, să ne conformăm cu cerințele etice relevante.

O revizuire a situațiilor financiare consolidate în conformitate cu ISRE 2400 (Revizuit) este o misiune de asigurare limitată. Practicianul efectuează proceduri, constând în principal în interviuri ale conducerii și ale altor persoane din cadrul entității, după caz, și în aplicarea de proceduri analitice, și evaluează probele obținute.

Procedurile efectuate în cadrul unei revizuirii sunt substanțial mai puține decât cele efectuate într-un audit desfășurat în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit. În consecință, nu exprimăm o opinie de audit cu privire la aceste situații financiare consolidate.

*Baza concluziei contrare*

Așa cum s-a explicat în Nota X, compania nu a consolidat situațiile financiare ale filialei, Compania XYZ, pe care aceasta a dobândit-o în cursul anului 20X1, deoarece nu a putut stabili încă valorile juste ale anumitor active și datorii semnificative ale filialei la data achiziției. Prin urmare, această investiție este contabilizată la cost. În conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, filiala ar fi trebuit consolidată deoarece este controlată de companie. Dacă XYZ ar fi fost consolidată, multe elemente din situațiile financiare anexate ar fi fost afectate semnificativ.

*Concluzie contrară*

Pe baza revizuirii noastre, din cauza importanței aspectului descris în paragraful Baza concluziei contrare, situațiile financiare consolidate nu prezintă fidel (sau *nu oferă o imagine fidelă cu privire la*) poziția financiară a Companiei ABC și a filialelor sale la 31 decembrie 20X1 și (*la*) performanța sa financiară și fluxurile sale de trezorerie pentru exercițiul încheiat la acea dată, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară.

**Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare**

[Forma și conținutul acestei secțiuni din raportul practicianului vor varia în funcție de natura altor responsabilități de raportare ale practicianului.]

[Semnătura practicianului]

[Data raportului practicianului]

[Adresa practicianului]

**Exemplul 5**

**Circumstanțele includ următoarele:**

- **Revizuirea unui set complet de situații financiare cu scop general întocmite de conducerea entității în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară.**
- **Termenii misiunii de revizuire reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare de la punctul 30 (b) din prezentul ISRE.**
- **Practicianul nu a putut formula o concluzie asupra situațiilor financiare din cauza imposibilității de a obține probe suficiente și adecvate cu privire la mai multe elemente din situațiile financiare și, în opinia practicianului, efectul asupra situațiilor financiare este semnificativ și generalizat. Mai precis, practicianul nu a putut obține probe despre stocurile fizice și conturile de creanțe ale entității.**

## **RAPORT DE REVIZUIRE AL PRACTICIANULUI INDEPENDENT**

[Destinatarul adecvat]

Am fost contractați să revizuiem situațiile financiare anexate ale Companiei ABC, care cuprind situația poziției financiare la 31 decembrie 20X1 și situația rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie pentru exercițiul încheiat la acea dată, precum și un rezumat al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative.

### **Responsabilitatea conducerii<sup>11</sup> pentru situațiile financiare**

Conducerea este responsabilă pentru întocmirea și prezentarea fidelă a acestor situații financiare în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară<sup>12</sup> și pentru controlul intern pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite întocmirea unor situații financiare care nu conțin denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare.

### **Responsabilitatea practicianului**

Responsabilitatea noastră este de a exprima o concluzie cu privire la situațiile financiare anexate. Cu toate acestea, din cauza aspectului descris (aspectelor descrise) în paragraful Baza imposibilității exprimării unei concluzii, nu am putut obține probe suficiente și adecvate ca bază pentru exprimarea unei concluzii cu privire la situațiile financiare.

11 Sau alt termen care este adecvat 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...”.



**Baza imposibilității exprimării unei concluzii**

Conducerea nu a efectuat o inventariere fizică a stocurilor disponibile la finalul exercițiului. Nu am putut efectua procedurile pe care le-am considerat necesare cu privire la cantitățile de stocuri deținute la data de 31 decembrie 20X1, care sunt contabilizate la valoarea de xxx în situația poziției financiare la 31 decembrie 20X1.

În plus, introducerea unui nou sistem de evidență computerizat pentru conturile de creanțe în septembrie 20X1 a avut drept rezultat un număr ridicat de erori în ceea ce privește conturile de creanțe și stocurile. La data raportului nostru, conducerea se afla în continuare în procesul de rectificare a deficiențelor sistemului și de corectare a erorilor. Ca urmare a 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 alcătuiesc situația rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie.

**Imposibilitatea exprimării unei concluzii**

Din cauza importanței aspectelor descrise în paragraful Baza imposibilității exprimării unei concluzii, nu am putut obține probe suficiente și adecvate pentru a formula o concluzie cu privire la situațiile financiare anexate. În consecință, nu exprimăm o concluzie cu privire la aceste situații financiare.

[Semnătura practicianului]

[Data raportului practicianului]

[Adresa practicianului]

**Exemplul 6**

**Circumstanțele includ următoarele:**

- **Situațiile financiare au fost întocmite de conducerea entității în conformitate cu prevederile de raportare financiară ale unui contract (adică un cadru cu scop special), în vederea conformării cu prevederile contractului. 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 revizuire reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare de la punctul 30 (b) din prezentul ISRE.**
- **Distribuția sau utilizarea raportului practicianului este restricționată.**

## **RAPORT DE REVIZUIRE AL PRACTICIANULUI INDEPENDENT**

[Destinatarul adecvat]

Am revizuit situațiile financiare anexate ale Companiei ABC, care cuprind bilanțul la 31 decembrie 20X1 și situația veniturilor și cheltuielilor, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie pentru exercițiul încheiat la acea dată, precum și un rezumat al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative. Situațiile financiare au fost întocmite de conducerea Companiei ABC pe baza prevederilor de raportare financiară din Secțiunea Z a contractului încheiat la 1 ianuarie 20X1 între Compania ABC și Compania DEF („contractul”).

### **Responsabilitatea conducerii<sup>13</sup> pentru situațiile financiare**

Conducerea este responsabilă pentru întocmirea acestor situații financiare în conformitate cu prevederile de raportare financiară ale Secțiunii Z din contract și pentru controlul intern pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite întocmirea unor situații financiare care nu conțin denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare.

### **Responsabilitatea practicianului**

Responsabilitatea noastră este de a exprima o concluzie cu privire la situațiile financiare anexate. Am desfășurat revizuirea noastră în conformitate cu Standardul Internațional privind Misiunile de Revizuire (ISRE) 2400 (Revizuit), *Misiuni de revizuire a situațiilor financiare istorice*. ISRE 2400 (Revizuit) ne impune să concluzionăm dacă am luat cunoștință de vreun aspect care să ne determine să considerăm că situațiile financiare ca întreg nu sunt întocmite, sub toate aspectele

---

<sup>13</sup> Sau alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal al respectivei jurisdicții.

semnificative, conform cadrului de raportare financiară aplicabil. Acest standard ne impune, de asemenea, să ne conformăm cu cerințele etice relevante.

O revizuire a situațiilor financiare în conformitate cu ISRE 2400 (Revizuit) este o misiune de asigurare limitată. Practicianul efectuează proceduri, constând în principal în interviuri ale conducerii și ale altor persoane din cadrul entității, după caz, și în aplicarea de proceduri analitice, și evaluează probele obținute.

Procedurile efectuate în cadrul unei revizuii sunt substanțial mai puține decât cele efectuate într-un audit desfășurat în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit. În consecință, nu exprimăm o opinie de audit cu privire la aceste situații financiare.

### **Concluzie**

Pe baza revizuirii noastre, nu am luat cunoștință de niciun aspect care să ne determine să considerăm că aceste situații financiare nu sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu prevederile de raportare financiară din Secțiunea Z a contractului.

### **Baza de contabilitate și restricția cu privire la distribuție și utilizare**

Fără a ne modifica concluzia, atragem atenția asupra Notei X la situațiile financiare, care descrie baza contabilă. Situațiile financiare sunt întocmite pentru a ajuta Compania ABC să se conformeze prevederilor de raportare 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 ABC și Compania DEF și nu trebuie distribuit sau utilizat de alte părți decât Compania ABC sau Compania DEF.

[Semnătura practicianului]

[Data raportului practicianului]

[Adresa practicianului]

**Exemplul 7**

**Circumstanțele includ următoarele:**

- **Revizuirea unei situații a încasărilor și plăților în numerar**
- **Situația financiară a fost întocmită de conducerea entității în conformitate cu contabilitatea pe bază de încasări și plăți în numerar pentru a răspunde unei solicitări de informații despre fluxurile de trezorerie primite de la un creditor. Baza de contabilitate aplicată pentru întocmirea situației financiare a fost convenită între entitate și creditor.**
- **Cadrul de raportare financiară aplicabil este un cadru de prezentare fidelă conceput pentru a răspunde nevoilor de informații financiare ale unor utilizatori specifici.**
- **Practicianul a determinat că este adecvată utilizarea expresiei „prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative”, în cadrul concluziei practicianului.**
- **Termenii misiunii de revizuire reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situația financiară de la punctul 30 (b) din prezentul ISRE.**
- **Distribuția sau utilizarea raportului practicianului nu este restricționată.**

## **RAPORT DE REVIZUIRE AL PRACTICIANULUI INDEPENDENT**

[Destinatarul adecvat]

Am revizuit situația încasărilor și plăților în numerar anexată a Companiei ABC pentru exercițiul încheiat la data de 31 decembrie 20X1, precum și un rezumat al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative (care formează împreună „situația financiară”). Situația financiară a fost întocmită de conducerea Companiei ABC utilizând contabilitatea pe bază de încasări și plăți în numerar descrisă în Nota X.

### **Responsabilitatea conducerii<sup>14</sup> pentru situația financiară**

Conducerea este responsabilă pentru întocmirea și prezentarea fidelă a acestei situații financiare în conformitate cu contabilitatea pe bază de încasări și plăți în numerar descrisă în Nota X și pentru controlul intern pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite întocmirea unei situații financiare care nu conține denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare.

### **Responsabilitatea practicianului**

Responsabilitatea noastră este de a exprima o concluzie cu privire la situația financiară anexată. Am desfășurat revizuirea noastră în conformitate cu Standardul Internațional

<sup>14</sup> Sau alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal al respectivei jurisdicții.

privind Misiunile de Revizuire (ISRE) 2400 (Revizuit), *Misiuni de revizuire a situațiilor financiare istorice*. ISRE 2400 (Revizuit) ne impune să concluzionăm dacă am luat cunoștință de vreun aspect care să ne determine să considerăm că situația financiară nu este întocmită, sub toate aspectele semnificative, conform cadrului de raportare financiară aplicabil. Acest standard ne impune, de asemenea, să ne conformăm cu cerințele etice relevante.

O revizuire a situațiilor financiare în conformitate cu ISRE 2400 (Revizuit) este o misiune de asigurare limitată. Practicianul efectuează proceduri, constând în principal în interviuri ale conducerii și ale altor persoane din cadrul entității, după caz, și în aplicarea de proceduri analitice, și evaluează probele obținute.

Procedurile efectuate în cadrul unei revizuirii sunt substanțial mai puține decât cele efectuate într-un audit desfășurat în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit. În consecință, nu exprimăm o opinie de audit cu privire la această situație financiară.

### **Concluzie**

Pe baza revizuirii noastre, nu am luat cunoștință de niciun aspect care să ne determine să considerăm că situația financiară nu prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative, (sau *nu oferă o imagine fidelă cu privire la*) încasările și plățile în numerar ale Companiei ABC pentru exercițiul încheiat la 31 decembrie 20X1, în conformitate cu contabilitatea pe bază de încasări și plăți în numerar descrisă în Nota X.

### **Baza de contabilitate**

Fără a ne modifica concluzia, atragem atenția asupra Notei X la situația financiară, care descrie baza de contabilitate. Situația financiară este întocmită pentru a furniza informații Creditorului XYZ. În consecință, este posibil ca situația financiară să nu fie adecvată în alt scop.

[Semnătura practicianului]

[Data raportului practicianului]

[Adresa practicianului]

**STANDARDUL INTERNAȚIONAL PRIVIND  
MISIUNILE DE REVIZUIRE 2410  
REVIZUIREA INFORMAȚIILOR FINANCIARE  
INTERIMARE, EFECTUATĂ DE AUDITORUL INDEPENDENT  
AL ENTITĂȚII**

(În vigoare pentru revizuirile informațiilor financiare emise începând cu  
15 decembrie 2006 sau ulterior acestei date)

**CUPRINS**

---

	Punct
Principiile generale ale unei misiuni de revizuire a informațiilor financiare interimare .....	4-6
Obiectivele unei misiuni de revizuire a informațiilor financiare interimare .....	7-9
Convenirea asupra termenilor misiunii .....	10-11
Proceduri privind revizuirea informațiilor financiare interimare .....	12-29
Evaluarea denaturărilor .....	30-33
Declarațiile conducerii .....	34-35
Responsabilitatea auditorului pentru informațiile anexate .....	36-37
Comunicarea .....	38-42
Raportarea naturii, amplitudinii și rezultatelor revizuirii informațiilor financiare interimare .....	43-63
Documentarea .....	64
Data intrării în vigoare .....	65
Anexa 1: Exemplu de scrisoare de misiune pentru o revizuire a informațiilor financiare interimare	
Anexa 2: Proceduri analitice pe care auditorul le poate lua în considerare în efectuarea unei revizuirii a informațiilor financiare interimare	
Anexa 3: Exemplu de scrisoare de reprezentare a conducerii	
Anexa 4: Exemple de rapoarte de revizuire privind informațiile financiare interimare	
Anexa 5: Exemple de rapoarte de revizuire cu o concluzie cu rezerve ca urmare a unei abateri de la cadrul de raportare financiară aplicabil	

Anexa 6: Exemple de rapoarte de revizuire cu o concluzie cu rezerve, ca urmare a unei limitări a ariei de aplicare care nu a fost impusă de conducere

Anexa 7: Exemple de rapoarte de revizuire cu o concluzie contrară ca urmare a unei abateri de la cadrul de raportare financiară aplicabil

---

Standardul Internațional privind Misiunile de Revizuire (ISRE) 2410, *Revizuirea informațiilor financiare interimare efectuată de auditorul independent al entității*, trebuie citit în contextul *Prefeței la reglementările internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe*.

## Introducere

1. Scopul prezentului Standard Internațional privind Misiunile de Revizuire (ISRE) este de a stabili standarde și de a furniza îndrumări cu privire la responsabilitățile profesionale ale auditorului atunci când acesta efectuează o misiune de revizuire a informațiilor financiare interimare ale unui client de audit, precum și cu privire la forma și conținutul raportului. Termenul „auditor” este utilizat pe tot parcursul prezentului ISRE nu pentru că auditorul realizează o funcție de audit, ci pentru că aria de aplicare a prezentului ISRE se limitează la o revizuire a informațiilor financiare interimare efectuată de auditorul independent al situațiilor financiare ale entității.
2. În contextul prezentului ISRE, informațiile financiare interimare sunt informațiile financiare întocmite și prezentate în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil<sup>1</sup> și sunt alcătuite fie dintr-un set complet, fie dintr-un set simplificat de situații financiare pentru o perioadă mai scurtă decât exercițiul financiar al entității.
3. **Auditorul contractat pentru a efectua o revizuire a informațiilor financiare interimare trebuie să realizeze revizuirea în conformitate cu prezentul ISRE.** Prin efectuarea auditului situațiilor financiare anuale, auditorul obține o înțelegere a entității și a mediului său, inclusiv a controlului său intern. Atunci când auditorul este contractat pentru a revizui informațiile financiare interimare, această înțelegere este actualizată prin interviurile realizate pe parcursul revizurii și îl ajută pe auditor în direcționarea interviurilor care urmează a fi făcute și a procedurilor analitice și altor proceduri de revizuire care urmează a fi aplicate. Un practician contractat pentru a efectua o revizuire a unor informații financiare interimare și care nu este auditorul entității va realiza revizuirea în conformitate cu ISRE 2400 (revizuit), *Misiuni de revizuire a situațiilor financiare istorice*. Întrucât practicianul nu deține, în mod normal, aceleași cunoștințe despre entitate și mediul său, inclusiv despre controlul său intern, precum auditorul entității, practicianul trebuie să efectueze alte interviuri și proceduri pentru a îndeplini obiectivul revizurii.
- 3a. Prezentul ISRE este orientat spre revizuirea informațiilor financiare interimare de către auditorul unei entități. Cu toate acestea, acest standard trebuie aplicat, adaptat conform circumstanțelor, atunci când auditorul entității desfășoară o misiune de revizuire a altor informații financiare istorice decât informațiile financiare interimare ale unui client de audit.\*

## Principiile generale ale unei misiuni de revizuire a informațiilor financiare interimare

4. **Auditorul trebuie să respecte cerințele etice relevante pentru auditul situațiilor financiare anuale ale entității.** Aceste cerințe etice guvernează res-

---

1 De exemplu, Standardele Internaționale de Raportare Financiară emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate.

\* Punctul 3a și nota de subsol 4 au fost inserate în prezentul ISRE în decembrie 2007 pentru a clarifica modul în care se aplică ISRE-ul.



ponsabilitățile profesionale ale auditorului în următoarele domenii: independență, integritate, obiectivitate, competență profesională și atenție cuvenită, confidențialitate, conduită profesională și standarde tehnice.

5. **Auditorul trebuie să implementeze proceduri de control al calității care să fie aplicabile misiunii individuale.** Elementele de control al calității care sunt relevante pentru o misiune individuală includ responsabilitățile conducerii pentru calitatea misiunii, cerințele etice, acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor specifice, desemnarea echipelor misiunii, efectuarea misiunii și monitorizarea.
6. **Auditorul trebuie să planifice și să efectueze revizuirea cu o atitudine de scepticism profesional, admitând că pot exista anumite circumstanțe în care informațiile financiare interimare să necesite o ajustare semnificativă pentru a fi întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.** Atitudinea de scepticism profesional se referă la evaluarea critică de către auditor, cu o gândire rezervată, a validității probelor obținute, fiind atent la probele care contrazic sau pun sub semnul îndoielii credibilitatea documentelor sau a declarațiilor conducerii entității.

## **Obiectivele unei misiuni de revizuire a informațiilor financiare interimare**

7. Obiectivul unei misiuni de revizuire a informațiilor financiare interimare este de a-i permite auditorului să exprime o concluzie în care să precizeze dacă, pe baza revizuirii, a descoperit vreun aspect care să îl determine să considere că informațiile financiare interimare nu sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil. Auditorul efectuează interviuri și aplică proceduri analitice și alte proceduri de revizuire pentru a reduce la un nivel moderat riscul de exprimare a unei concluzii inadecvate, în cazul în care informațiile financiare interimare sunt denaturate în mod semnificativ.
8. Obiectivul unei revizuirii a informațiilor financiare interimare diferă semnificativ de cel al unui audit desfășurat în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri). O revizuire a informațiilor financiare interimare nu furnizează o bază pentru exprimarea unei opinii cu privire la măsura în care informațiile financiare oferă o imagine fidelă sau sunt prezentate fidel, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil.
9. Spre deosebire de un audit, o revizuire nu are scopul de a obține o asigurare rezonabilă că informațiile financiare interimare nu conțin denaturări semnificative. O revizuire constă în efectuarea de interviuri, în principal ale persoanelor responsabile de aspectele financiare și contabile, și în aplicarea procedurilor analitice și a altor proceduri de revizuire. O revizuire poate aduce în atenția auditorului aspecte semnificative care afectează informațiile financiare interimare, dar nu furnizează toate probele care ar fi necesare în cazul unui audit.

## Convenirea asupra termenilor misiunii

10. **Auditorul și clientul ar trebui să convină asupra termenilor misiunii.**
11. Termenii conveniți ai misiunii sunt, de regulă, consemnați într-o scrisoare de misiune. O astfel de comunicare ajută la evitarea neînțelegerilor privind natura misiunii și, în special, privind obiectivul și aria de aplicare ale revizuirii, responsabilitățile conducerii, amploarea responsabilităților auditorului, nivelul de asigurare obținut și natura și forma raportului. De obicei, comunicarea cuprinde următoarele aspecte:
  - Obiectivul revizuirii informațiilor financiare interimare.
  - Aria de aplicare a revizuirii.
  - Responsabilitatea conducerii cu privire la informațiile financiare interimare.
  - Responsabilitatea conducerii de a stabili și a menține un control intern eficient, relevant pentru întocmirea informațiilor financiare interimare.
  - Responsabilitatea conducerii de a pune la dispoziția auditorului toate înregistrările financiare și informațiile aferente disponibile.
  - Acordul conducerii de a-i furniza auditorului declarații scrise care să susțină declarațiile verbale de pe parcursul revizuirii, precum și declarațiile care rezultă în mod implicit din înregistrările entității.
  - Forma și conținutul preconizate ale raportului care urmează a fi întocmit, inclusiv identitatea destinatarului raportului.
  - Acordul conducerii ca, atunci când un document care include informații financiare interimare indică faptul că acestea au fost revizuite de auditorul entității, raportul de revizuire să fie inclus, de asemenea, în documentul respectiv.

În Anexa 1 la prezentul ISRE este prevăzut un exemplu de scrisoare de misiune. Termenii misiunii de revizuire a informațiilor financiare interimare pot fi, de asemenea, combinați cu termenii misiunii de audit al situațiilor financiare anuale.

## Proceduri privind revizuirea informațiilor financiare interimare

### Înțelegerea entității și a mediului său, inclusiv a controlului său intern

12. **Auditorul trebuie să înțeleagă entitatea și mediul său, inclusiv controlul său intern, în ceea ce privește întocmirea informațiilor financiare anuale, precum și a celor interimare, într-o măsură suficientă pentru a planifica și desfășura misiunea în așa fel încât să poată:**
  - (a) **Identifica tipurile de denaturări semnificative potențiale și analiza probabilitatea apariției acestora și**

- (b) **Selecta interviurile, procedurile analitice și alte proceduri de revizuire care îi vor furniza o bază pentru a raporta dacă a descoperit vreun aspect care să îl determine să considere că informațiile financiare interimare nu sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.**
13. Așa cum prevede ISA 315 (Revizuit), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său*, auditorul care a efectuat un audit al situațiilor financiare ale entității pentru una sau mai multe perioade anuale a obținut un nivel de înțelegere a entității și a mediului acesteia, inclusiv a controlului său intern, în ceea ce privește întocmirea informațiilor financiare anuale suficient pentru a desfășura auditul. La planificarea unei revizui a informațiilor financiare interimare, auditorul își actualizează aceste cunoștințe. Auditorul obține, de asemenea, un nivel suficient de înțelegere a controlului intern în ceea ce privește întocmirea informațiilor financiare interimare, întrucât acesta poate fi diferit de controlul intern în ceea ce privește întocmirea informațiilor financiare anuale.
14. Auditorul utilizează înțelegerea entității și a mediului său, inclusiv a controlului său intern, pentru a stabili ce interviuri trebuie realizate și ce proceduri analitice sau alte proceduri de revizuire trebuie aplicate, precum și pentru a identifica evenimentele, tranzacțiile sau aserțiunile specifice asupra cărora pot fi orientate interviurile sau asupra cărora pot fi aplicate procedurile analitice sau alte proceduri de revizuire.
15. Procedurile efectuate de auditor pentru actualizarea înțelegerii entității și a mediului său, inclusiv a controlului său intern, includ, de obicei, următoarele:
- În măsura în care este necesar, citirea documentației referitoare la auditul anului anterior și la revizuirile perioadei (perioadelor) interimare anterioare din anul curent și ale perioadei (perioadelor) interimare comparative din anul anterior, pentru a permite auditorului să identifice aspectele care ar putea afecta informațiile financiare interimare ale perioadei curente.
  - Analizarea oricăror riscuri semnificative, inclusiv a riscului de evitare a controalelor de către conducere, care au fost identificate în auditul situațiilor financiare ale anului anterior.
  - Citirea celor mai recente informații financiare anuale și a informațiilor financiare interimare comparabile din perioada anterioară.
  - Analizarea pragului de semnificație cu referire la cadrul de raportare financiară aplicabil în măsura în care acesta afectează informațiile financiare interimare, pentru a putea determina natura și amploarea procedurilor care trebuie realizate și pentru a evalua efectele denaturărilor.
  - Analizarea naturii oricăror denaturări semnificative corectate și a oricăror denaturări nesemnificative necorectate identificate în situațiile financiare ale anului anterior.

- Analizarea aspectelor financiar-contabile și de raportare semnificative care ar putea fi importante în continuare, precum deficiențele semnificative în controlul intern.
  - Analizarea rezultatelor oricăror proceduri de audit efectuate în legătură cu situațiile financiare ale anului curent.
  - Analizarea rezultatelor oricăror audituri interne efectuate și a acțiunilor ulterioare întreprinse de către conducere.
  - Interviewarea conducerii cu privire la rezultatele evaluării de către conducere a riscului ca informațiile financiare interimare să fie denaturate semnificativ ca urmare a fraudei.
  - Interviewarea conducerii cu privire la efectul modificărilor în activitățile de afaceri ale entității.
  - Interviewarea conducerii cu privire la modificările semnificative în controlul intern și efectul posibil al acestor modificări asupra întocmirii informațiilor financiare interimare.
  - Interviewarea conducerii cu privire la procesul prin care au fost întocmite informațiile financiare interimare și la credibilitatea înregistrărilor contabile cu care informațiile financiare interimare au fost corelate sau reconciliate.
16. Auditorul determină natura procedurilor de revizuire, dacă este cazul, care trebuie aplicate asupra componentelor și, după caz, comunică aceste aspecte celorlalți auditori implicați în revizuire. Factorii care trebuie analizați includ pragul de semnificație și riscul de denaturare a informațiilor financiare interimare ale componentelor, precum și înțelegerea de către auditor a măsurii în care controlul intern asupra întocmirii acestor informații este centralizat sau descentralizat.
17. **Pentru a planifica și a efectua o revizuire a informațiilor financiare interimare, un auditor recent desemnat, care nu a efectuat încă un audit al situațiilor financiare anuale în conformitate cu ISA-urile, trebuie să obțină o înțelegere a entității și a mediului său, inclusiv a controlului său intern, în ceea ce privește întocmirea atât a informațiilor financiare anuale, cât și a celor interimare.**
18. Această înțelegere îi permite auditorului să își direcționeze interviurile realizate, precum și procedurile analitice și alte proceduri de revizuire aplicate în efectuarea unei revizuiți a informațiilor financiare interimare în conformitate cu prezentul ISRE. Ca parte a obținerii acestei înțelegeri, auditorul efectuează, de obicei, interviuri ale auditorului precedent și, acolo unde este posibil, revizuieste documentația auditorului precedent pentru auditul anului anterior, precum și pentru orice perioadă interimară din anul curent care a fost revizuită de auditorul precedent. Astfel, auditorul analizează natura oricăror denaturări corectate și a oricăror denaturări necorectate cumulate de auditorul

precedent, orice riscuri semnificative, inclusiv riscul de evitare a controalelor de către conducere și orice aspecte contabile și de raportare semnificative care ar putea fi importante în continuare, precum deficiențele semnificative în controlul intern.

### **Intervievări, proceduri analitice și alte proceduri de revizuire**

19. **Auditorul trebuie să realizeze interviuări, în principal ale persoanelor responsabile de aspectele financiare și contabile, și să aplice proceduri analitice și alte proceduri de revizuire care să îi permită să concluzioneze dacă, în baza procedurilor efectuate, a descoperit vreun aspect care să îl determine să considere că informațiile financiare interimare nu sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.**
20. În mod obișnuit, o revizuire nu necesită efectuarea unor teste ale înregistrărilor contabile prin inspecție, observare sau confirmare. Procedurile aferente efectuării unei revizuiți a informațiilor financiare interimare se rezumă, de obicei, la interviuări, în principal ale persoanelor responsabile de aspectele financiare și contabile, și la aplicarea procedurilor analitice și a altor proceduri de revizuire, mai degrabă decât la coroborarea informațiilor obținute cu privire la aspectele contabile semnificative referitoare la informațiile financiare interimare. Înțelegerea entității și a mediului său de către auditor, inclusiv a controlului intern al acesteia, rezultatele evaluărilor riscurilor aferente auditului precedent și analiza de către auditor a pragului de semnificație în ceea ce privește informațiile financiare interimare afectează natura și amploarea interviuărilor, precum și ale procedurilor analitice și ale altor proceduri de revizuire aplicate.
21. În mod obișnuit, auditorul efectuează următoarele proceduri:
  - Citește minutele ședințelor acționarilor, ale persoanelor responsabile cu guvernanta și ale altor comitete relevante pentru a identifica aspectele care ar putea afecta informațiile financiare interimare și efectuează interviuări cu privire la aspectele dezbătute în cadrul ședințelor ale căror minute nu sunt disponibile și care ar putea afecta informațiile financiare interimare.
  - Analizează efectul, dacă există, al aspectelor care ar putea genera modificarea raportului de audit sau de revizuire, ajustări contabile sau denaturări neajustate, în cadrul auditului precedent sau al revizuirilor precedente.
  - Comunică, acolo unde este cazul, cu alți auditori care efectuează revizuiți ale informațiilor financiare interimare ale componentelor semnificative ale entității raportoare.
  - Intervievează membrii conducerii responsabili pentru aspectele financiare și contabile, precum și alte persoane adecvate cu privire la următoarele:
    - Dacă informațiile financiare interimare au fost întocmite și prezentate în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.

- Dacă au existat modificări în principiile contabile sau în metodele de aplicare a acestora.
- Dacă oricare dintre tranzacțiile noi a necesitat aplicarea unui principiu contabil nou.
- Dacă informațiile financiare interimare conțin denaturări necorectate cunoscute.
- Situații complexe sau neobișnuite care ar fi putut afecta informațiile financiare interimare, precum o combinație de întreprinderi sau cedarea unui segment de activitate.
- Ipoteze semnificative care sunt relevante pentru evaluarea la valoarea justă sau prezentarea informațiilor și intenția și capacitatea conducerii de a duce la bun sfârșit diferite acțiuni în numele entității.
- Dacă tranzacțiile cu părți afiliate au fost contabilizate și prezentate în mod corespunzător în informațiile financiare interimare.
- Modificări semnificative în angajamente și obligații contractuale.
- Modificări semnificative în datoriile contingente, inclusiv litigii sau despăgubiri.
- Respectarea clauzelor restrictive din contractele de creditare.
- Aspecte care au ridicat semne de întrebare în cursul aplicării procedurilor de revizuire.
- Tranzacții semnificative care au avut loc în ultimele câteva zile din perioada interimară sau în primele câteva zile din următoarea perioadă interimară.
- Informații referitoare la o fraudă sau suspiciune de fraudă care afectează entitatea și care implică:
  - Conducerea,
  - Angajații cu roluri importante în controlul intern, sau
  - Alte persoane, în cazul în care fraudă ar putea avea un efect semnificativ asupra informațiilor financiare interimare.
- Informații referitoare la orice acuzații de fraudă sau suspiciuni de fraudă care afectează informațiile financiare interimare ale entității comunicate de angajați, foști angajați, analiști, organisme de reglementare sau alte părți.
- Informații despre orice neconformitate, concretă sau posibilă, cu legile și reglementările care ar putea avea un efect semnificativ asupra informațiilor financiare interimare.

- Aplicarea unor proceduri analitice asupra informațiilor financiare interimare concepute în scopul de a identifica relațiile și elementele individuale care par neobișnuite și care pot reflecta o denaturare semnificativă a informațiilor financiare interimare. Procedurile analitice pot include analiza indicatorilor și tehnici statistice, precum analiza tendințelor sau analiza de regresie, și pot fi aplicate manual sau pe baza tehnicilor asistate de calculator. Anexa 2 la prezentul ISRE conține exemple de proceduri analitice pe care auditorul le poate lua în considerare atunci când efectuează o revizuire a informațiilor financiare interimare.
  - Parcurgerea informațiilor financiare interimare și analizarea măsurii în care auditorul a descoperit un aspect care să îl determine să considere că informațiile financiare interimare nu sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.
22. Auditorul poate efectua multe dintre procedurile de revizuire anterior sau în timpul întocmirii informațiilor financiare interimare de către entitate. De exemplu, ar putea fi utilă actualizarea înțelegerii entității și a mediului său, inclusiv a controlului său intern, și citirea minutelor relevante înainte de finalul perioadei interimare. Efectuarea unora dintre procedurile de revizuire în prima parte a perioadei interimare permite, de asemenea, identificarea și analizarea din timp ale aspectelor contabile semnificative care afectează informațiile financiare interimare.
23. Auditorul care efectuează o revizuire a informațiilor financiare interimare este contractat, de asemenea, să efectueze și auditul situațiilor financiare anuale ale entității. Din motive de convenabilitate și eficiență, auditorul poate decide să efectueze anumite proceduri de audit în același timp cu revizuirea informațiilor financiare interimare. De exemplu, informațiile obținute în urma citirii minutelor ședințelor consiliului de administrație care au legătură cu revizuirea informațiilor financiare interimare pot fi folosite, de asemenea, pentru auditul anual. Auditorul poate decide, de asemenea, să aplice, la momentul efectuării revizurii interimare, proceduri de audit care ar fi necesare în vederea auditului anual al situațiilor financiare, de exemplu, aplicarea procedurilor de audit asupra unor tranzacții semnificative sau neobișnuite ce au avut loc în timpul perioadei, precum combinări de întreprinderi, restructurări sau tranzacții cu venituri semnificative.
24. De regulă, revizuirea informațiilor financiare interimare nu necesită interviuri cu privire la litigii sau reclamații. Așadar, de obicei nu este necesar să se trimită o scrisoare de interviu avocatului entității. Comunicarea directă cu avocatul entității în legătură cu litigiile sau reclamațiile poate fi necesară, totuși, atunci când auditorul descoperă un aspect care îl determină să se îndoiască de faptul că informațiile financiare sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, iar auditorul consideră că avocatul entității ar putea deține informații pertinente în acest caz.
25. Auditorul trebuie să obțină probe că situațiile financiare interimare corespund sau sunt reconciliate cu înregistrările contabile care stau la baza acestora.

Auditorul poate obține probe care să indice că situațiile financiare interimare corespund sau sunt reconciliate cu înregistrările contabile care stau la baza acestora prin corelarea informațiilor financiare interimare cu:

- (a) Registrele contabile, precum registrul Cartea mare, sau un tabel de consolidare care corespunde sau este reconciliat cu înregistrările contabile și
- (b) Alte situații justificative din evidențele entității, după cum este necesar.

26. **Auditorul ar trebui să efectueze interviuri cu privire la măsura în care conducerea a identificat toate evenimentele de până la data raportului de revizuire care pot necesita ajustări sau prezentări în informațiile financiare interimare.** Nu este necesar ca auditorul să aplice alte proceduri pentru a identifica evenimentele care au avut loc ulterior datei raportului de revizuire.

27. **Auditorul ar trebui să efectueze interviuri cu privire la măsura în care conducerea și-a schimbat propria evaluare privind capacitatea entității de a-și continua activitatea. Atunci când, ca urmare a acestei interviuri sau a altor proceduri de revizuire, auditorul ia cunoștință de evenimente sau condiții care pot pune serios la îndoială capacitatea entității de a-și continua activitatea, acesta trebuie:**

- (a) **Să intervieveze conducerea cu privire la planurile sale de acțiune viitoare, bazate pe evaluările acesteia privind continuitatea activității, fezabilitatea acestor planuri și măsura în care conducerea consideră că rezultatul acestor planuri va duce la o îmbunătățire a situației și**
- (b) **Să analizeze gradul de adecvare al prezentării acestor aspecte în informațiile financiare interimare.**

28. Este posibil ca evenimentele sau condițiile care pot genera îndoiele semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea să fi existat la data întocmirii situațiilor financiare anuale sau ca acestea să fie identificate ca rezultat al interviurii conducerii sau în cursul efectuării altor proceduri de revizuire. Atunci când astfel de evenimente sau condiții intră în atenția auditorului, acesta intervievează conducerea cu privire la planurile sale de acțiune viitoare, cum ar fi planurile de a lichida active, de a împrumuta bani sau de a restructura datorii, de a reduce sau amâna cheltuieli ori de a crește capitalul. Auditorul efectuează, de asemenea, interviuri cu privire la fezabilitatea planurilor conducerii și la măsura în care conducerea consideră că rezultatul acestor planuri va îmbunătăți situația. Totuși, în mod obișnuit, nu este necesar ca auditorul să coroboreze fezabilitatea planurilor conducerii și măsura în care rezultatul acestor planuri va îmbunătăți situația.

29. **Atunci când auditorul descoperă un aspect care îl determină să se întrebe dacă este necesară o ajustare semnificativă pentru ca situațiile financiare interimare să fie întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, auditorul trebuie să realizeze interviuri suplimentare sau să aplice alte proceduri pentru a-i**



**permite să formuleze o concluzie în raportul de revizuire.** De exemplu, dacă procedurile de revizuire ale auditorului îl determină pe acesta să se întrebese dacă o tranzacție de vânzare semnificativă a fost înregistrată în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, auditorul efectuează suficiente proceduri suplimentare pentru a înlătura îndoielile, precum discutarea termenilor tranzacției cu personalul de nivel superior din cadrul departamentelor de marketing și contabilitate sau citirea contractului de vânzare.

## **Evaluarea denaturărilor**

30. **Auditorul trebuie să evalueze, individual și în ansamblu, dacă denaturările necorectate pe care le-a descoperit sunt semnificative pentru informațiile financiare interimare.**
31. Spre deosebire de o misiune de audit, o revizuire a informațiilor financiare interimare nu este menită să furnizeze o asigurare rezonabilă că informațiile financiare interimare nu conțin denaturări semnificative. Totuși, denaturările pe care le descoperă auditorul, inclusiv prezentările de informații inadecvate, sunt evaluate individual și în ansamblu pentru a determina dacă este necesară o ajustare semnificativă a informațiilor financiare interimare pentru ca acestea să fie întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.
32. Auditorul își exercită raționamentul profesional la evaluarea pragului de semnificație al tuturor denaturărilor necorectate de entitate. Auditorul analizează aspecte precum natura, cauza și valoarea denaturărilor, dacă acestea au avut loc în anul anterior sau într-o perioadă interimară a anului curent, precum și efectul potențial al denaturărilor asupra perioadelor interimare sau anuale viitoare.
33. Auditorul poate desemna o valoare sub care nu este necesară agregarea denaturărilor, întrucât consideră că agregarea acestor valori nu va avea, în mod clar, un efect semnificativ asupra informațiilor financiare interimare. Procedând astfel, auditorul ia în considerare faptul că determinarea pragului de semnificație implică atât considerente cantitative, cât și considerente calitative și că denaturările care au valori relativ mici ar putea avea, totuși, un efect semnificativ asupra informațiilor financiare interimare.

## **Declarațiile conducerii**

34. **Auditorul trebuie să obțină declarații scrise din partea conducerii care să ateste că:**
  - (a) **Aceasta își asumă responsabilitatea pentru proiectarea și implementarea controlului intern cu scopul de a preveni și a detecta fraudele și erorile,**
  - (b) **Informațiile financiare interimare sunt întocmite și prezentate în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil,**

- (c) **Aceasta consideră că efectul denaturărilor necorectate agregate de auditor în timpul revizuirii este nesemnificativ, atât individual, cât și în ansamblu, pentru informațiile financiare interimare ca întreg. În declarațiile scrise este inclus sau anexat un rezumat al acestor elemente,**
- (d) **Aceasta a prezentat auditorului toate faptele semnificative care au legătură cu orice fraude sau suspiciuni de fraudă care ar fi putut afecta entitatea,**
- (e) **Aceasta a prezentat auditorului rezultatele evaluării sale privind riscul de denaturare semnificativă a informațiilor financiare interimare ca urmare a fraudei,<sup>2</sup>**
- (f) **Aceasta a prezentat auditorului toate cazurile cunoscute, concrete sau posibile de neconformitate cu legile sau reglementările ale căror efecte trebuie analizate la întocmirea informațiilor financiare interimare și**
- (g) **Aceasta a prezentat auditorului toate evenimentele semnificative care au avut loc după data bilanțului și până la data raportului de revizuire și care pot necesita ajustarea sau prezentarea în informațiile financiare interimare.**

35. Auditorul obține declarații suplimentare, după caz, în legătură cu aspecte specifice activității entității sau sectorului de activitate al acesteia. În Anexa 3 la prezentul ISRE este prezentat un exemplu de scrisoare de reprezentare a conducerii.

## **Responsabilitatea auditorului pentru informațiile anexate**

36. **Auditorul trebuie să parcurgă și alte informații care însoțesc informațiile financiare interimare, pentru a analiza dacă aceste informații prezintă inconsecvențe semnificative față de informațiile financiare interimare.** Dacă auditorul identifică o inconsecvență semnificativă, acesta va analiza dacă este necesară o modificare în informațiile financiare interimare sau în alte informații. Dacă este necesară modificarea informațiilor financiare interimare, iar conducerea refuză să opereze modificarea, auditorul analizează implicațiile pe care le are acest fapt asupra raportului de revizuire. Dacă este necesară o modificare în alte informații, iar conducerea refuză să opereze modificarea, auditorul analizează includerea în raportul de revizuire a unui paragraf suplimentar care să descrie inconsecvența semnificativă sau posibilitatea de a lua alte măsuri, cum ar fi să refuze emiterea raportului de revizuire sau să se retragă din misiune. De exemplu, conducerea poate prezenta parametri alternativi ai rezultatelor, care înfățișează performanțele financiare mai optimiste decât informațiile financiare interimare, iar acești parametri sunt scoși

---

2 Punctul 36 din ISA 240, *Responsabilitățile auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor financiare*, explică faptul că natura, amploarea și frecvența unei astfel de evaluări variază de la o entitate la alta, iar conducerea poate face o evaluare detaliată anual sau ca parte a monitorizării continue. În consecință, această declarație, în măsura în care se referă la informațiile financiare interimare, trebuie adaptată circumstanțelor specifice ale entității.

în evidență în mod excesiv, nu sunt clar definiți sau nu sunt reconciliați în mod clar cu informațiile financiare interimare, astfel încât pot genera confuzii și pot induce în eroare.

37. **Dacă auditorul descoperă un aspect care îl determină să considere că alte informații par să conțină o denaturare semnificativă a unui fapt, auditorul trebuie să discute acest aspect cu conducerea entității.** Atunci când parcurge alte informații în scopul identificării inconsecvențelor semnificative, auditorul poate descoperi o posibilă denaturare semnificativă a unui fapt (adică informații incorect formulate sau prezentate care nu au legătură cu aspectele prezentate în informațiile financiare interimare). Atunci când discută acest aspect cu conducerea entității, auditorul analizează validitatea altor informații și răspunsurile conducerii la interviurile sale, dacă există diferențe valide de raționament sau de opinie și dacă este necesar să solicite conducerii să consulte o terță parte calificată pentru a rezolva posibila denaturare a aceluși fapt. Dacă este necesară o modificare pentru a corecta o denaturare semnificativă a unui fapt, iar conducerea refuză să opereze modificarea respectivă, auditorul analizează posibilitatea de a lua măsuri suplimentare adecvate, cum ar fi înștiințarea persoanelor responsabile cu guvernanta și apelarea la consiliere juridică.

## Comunicarea

38. **Atunci când, ca rezultat al efectuării revizuirii informațiilor financiare interimare, auditorul descoperă un aspect care îl determină să considere că este necesar să se facă o ajustare semnificativă în informațiile financiare interimare pentru ca acestea să fie întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, auditorul trebuie să comunice acest aspect cât mai curând posibil către nivelul de conducere adecvat.**
39. **În cazul în care, conform raționamentului auditorului, conducerea nu furnizează răspunsurile adecvate în decursul unei perioade de timp rezonabile, auditorul trebuie să informeze persoanele responsabile cu guvernanta.** Comunicarea se va face cât de curând posibil, fie verbal, fie în scris. Decizia auditorului de a comunica verbal sau în scris este influențată de factori precum natura, sensibilitatea și importanța aspectului care trebuie comunicat și plasarea în timp a comunicării. Dacă informația este comunicată verbal, auditorul trebuie să documenteze comunicarea respectivă.
40. **În cazul în care, conform raționamentului auditorului, persoanele responsabile cu guvernanta nu furnizează răspunsurile adecvate în decursul unei perioade de timp rezonabile, auditorul trebuie să ia în considerare:**
- (a) **Dacă să modifice raportul, sau**
  - (b) **Posibilitatea de a se retrage din misiune și**
  - (c) **Posibilitatea de a se retrage din misiunea de a audita situațiile financiare anuale.**

41. **Atunci când, ca rezultat al efectuării revizuirii informațiilor financiare interimare, auditorul descoperă un aspect care îl determină să suspecteze existența unei fraude sau neconformitatea entității cu legile și reglementările, auditorul trebuie să comunice acest aspect cât mai curând posibil către nivelul de conducere adecvat.** Determinarea nivelului de conducere adecvat este influențată de probabilitatea complicității sau implicării unui membru al conducerii. Auditorul ia în considerare, de asemenea, necesitatea raportării acestor aspecte către persoanele responsabile cu guvernanta și implicațiile asupra misiunii de revizuire.
42. **Auditorul trebuie să comunice persoanelor responsabile cu guvernanta aspectele relevante de interes pentru guvernanta care rezultă din revizuirea informațiilor financiare interimare.** În urma efectuării revizuirii informațiilor financiare interimare, auditorul poate lua cunoștință de aspecte care, în opinia sa, sunt atât importante, cât și relevante pentru persoanele responsabile cu guvernanta în supervizarea procesului de raportare financiară și prezentare de informații. Auditorul comunică astfel de aspecte persoanelor responsabile cu guvernanta.

### **Raportarea naturii, amplitudinii și rezultatelor revizuirii informațiilor financiare interimare**

43. **Auditorul trebuie să emită un raport scris care să conțină următoarele:**
- (a) **Un titlu adecvat.**
  - (b) **Un destinatar, așa cum impun circumstanțele misiunii.**
  - (c) **Identificarea informațiilor financiare interimare revizuite, inclusiv identificarea titlului fiecărei situații din setul complet sau simplificat de situații financiare și a datei informațiilor financiare interimare și a perioadei acoperite de acestea.**
  - (d) **Dacă informațiile financiare interimare cuprind un set complet de situații financiare cu scop general întocmite în conformitate cu un cadru de raportare financiară conceput pentru a oferi o prezentare fidelă, o declarație conform căreia conducerea este responsabilă pentru întocmirea și prezentarea adecvată a informațiilor financiare interimare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.**
  - (e) **În alte circumstanțe, o declarație conform căreia conducerea este responsabilă pentru întocmirea și prezentarea informațiilor financiare interimare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.**
  - (f) **O declarație conform căreia auditorul este responsabil pentru exprimarea unei concluzii cu privire la informațiile financiare interimare, pe baza revizuirii efectuate.**
  - (g) **O declarație conform căreia revizuirea informațiilor financiare interimare a fost efectuată în conformitate cu Standardul Internațional**

**privind Misiunile de Revizuire (ISRE) 2410, *Revizuirea informațiilor financiare interimare efectuată de auditorul independent al entității, și o declarație conform căreia o astfel de revizuire constă în efectuarea de interviu, în principal ale persoanelor responsabile de aspectele financiare și contabile, precum și în aplicarea de proceduri analitice și alte proceduri de revizuire.***

- (h) **O declarație conform căreia aria de aplicare a unei misiuni de revizuire este mai redusă decât aria de aplicare a unui audit efectuat în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit și, în consecință, nu îi permite auditorului să obțină asigurarea că va descoperi toate aspectele semnificative care ar putea fi identificate în cadrul unui audit și, prin urmare, nu este exprimată o opinie de audit.**
- (i) **Dacă informațiile financiare interimare cuprind un set complet de situații financiare cu scop general întocmite în conformitate cu un cadru de raportare financiară conceput pentru a oferi o prezentare fidelă, o concluzie referitoare la măsura în care auditorul a descoperit aspecte care îl determină să considere că situațiile financiare interimare nu oferă o imagine fidelă sau nu prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil (inclusiv o referință la jurisdicția sau țara de origine a cadrului de raportare financiară atunci când cadrul de raportare financiară utilizat nu este reprezentat de Standardele Internaționale de Raportare Financiară).**
- (j) **În alte circumstanțe, o concluzie referitoare la măsura în care auditorul a descoperit aspecte care îl determină să considere că informațiile financiare interimare nu sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil (inclusiv o referință la jurisdicția sau țara de origine a cadrului de raportare financiară atunci când cadrul de raportare financiară utilizat nu este reprezentat de Standardele Internaționale de Raportare Financiară).**
- (k) **Data raportului.**
- (l) **Locul din țara sau jurisdicția unde auditorul își desfășoară activitatea.**
- (m) **Semnătura auditorului.**

În Anexa 4 la prezentul ISRE sunt prezentate exemple de rapoarte de revizuire.

44. **În unele jurisdicții, legile sau reglementările care guvernează revizuirea informațiilor financiare interimare pot prevedea formulări pentru concluzia auditorului care sunt diferite de formulările descrise la punctul 43 (i) sau (j). Deși auditorul poate fi obligat să utilizeze formularea prevăzută, responsabilitățile auditorului privind formularea concluziei, așa cum sunt descrise în prezentul ISRE, rămân aceleași.**

### **Abaterea de la cadrul de raportare financiară aplicabil**

45. **Auditorul trebuie să exprime o concluzie cu rezerve sau o concluzie contrară dacă a descoperit un aspect care îl determină să considere că este necesară o ajustare semnificativă a informațiilor financiare interimare pentru ca acestea să fie întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.**
46. Dacă auditorul a descoperit aspecte care îl determină să considere că informațiile financiare interimare sunt, sau pot fi, afectate semnificativ de o abatere de la cadrul de raportare financiară aplicabil, iar conducerea nu corectează informațiile financiare interimare, auditorul modifică raportul de revizuire. Modificarea descrie natura abaterii și, dacă este posibil, menționează efectele asupra informațiilor financiare interimare. Dacă informațiile pe care auditorul le consideră necesare pentru realizarea unei prezentări adecvate nu sunt incluse în informațiile financiare interimare, auditorul modifică raportul de revizuire și, dacă este posibil, include informațiile necesare în raportul de revizuire. Modificarea raportului de revizuire se realizează, de obicei, prin adăugarea unui paragraf explicativ în raport și exprimarea unei concluzii cu rezerve. În Anexa 5 la prezentul ISRE sunt prezentate exemple de rapoarte de revizuire care conțin concluzii cu rezerve.
47. În cazul în care efectul abaterii asupra informațiilor financiare interimare este atât de semnificativ și de generalizat încât auditorul consideră că o concluzie cu rezerve nu este adecvată pentru a prezenta faptul că informațiile financiare interimare sunt incomplete sau induc în eroare, auditorul exprimă o concluzie contrară. În Anexa 7 la prezentul ISRE sunt prezentate exemple de rapoarte de revizuire care conțin concluzii contrare.

### **Limitarea ariei de aplicare**

48. De obicei, limitarea ariei de aplicare nu îi permite auditorului să finalizeze revizuirea.
49. **În cazul în care auditorul nu poate finaliza revizuirea, acesta trebuie să comunice în scris, către nivelul de conducere adecvat și către persoanele responsabile cu guvernarea, motivul pentru care revizuirea nu poate fi finalizată și trebuie să analizeze dacă este adecvată emiterea unui raport.**

### **Limitarea ariei de aplicare impusă de conducere**

50. Auditorul nu acceptă o misiune de revizuire a informațiilor financiare interimare dacă informațiile preliminare ale auditorului cu privire la circumstanțele misiunii arată că acesta nu va putea duce la bun sfârșit revizuirea, întrucât va exista o limitare a ariei de aplicare a revizuirii impusă de conducerea entității.
51. Dacă, după acceptarea misiunii, conducerea impune o limitare a ariei de aplicare a revizuirii, auditorul va solicita înlăturarea limitării respective. În cazul în care conducerea refuză să facă acest lucru, auditorul nu va putea finaliza revizuirea și nu va putea exprima o concluzie. În astfel de cazuri, auditorul

comunică, în scris, către nivelul de conducere adecvat și către persoanele responsabile cu guvernarea motivul pentru care revizuirea nu poate fi finalizată. Totuși, dacă auditorul descoperă un aspect care îl determină să considere că este necesară o ajustare semnificativă a informațiilor financiare interimare pentru ca acestea să fie întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, auditorul comunică acest aspect în conformitate cu îndrumările de la punctele 38-40.

52. Auditorul analizează, de asemenea, responsabilitățile legale și de reglementare, inclusiv dacă există o cerință care să îi impună să emită un raport. Dacă există o asemenea cerință, auditorul declară imposibilitatea exprimării unei concluzii și menționează în raportul de revizuire motivul pentru care revizuirea nu poate fi finalizată. Totuși, dacă auditorul descoperă un aspect care îl determină să considere că este necesară o ajustare semnificativă a informațiilor financiare interimare pentru ca acestea să fie întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, auditorul comunică, de asemenea, acest aspect în raport.

### **Alte limitări ale ariei de aplicare**

53. O limitare a ariei de aplicare poate apărea ca urmare a altor circumstanțe decât o limitare a ariei de aplicare impusă de conducere. În astfel de circumstanțe, de obicei, auditorul nu poate finaliza revizuirea și nu poate exprima o concluzie și se ghidează după îndrumările de la punctele 51-52. Pot exista, totuși, circumstanțe mai rar întâlnite în care limitarea ariei de aplicare a activității auditorului se rezumă în mod evident la unul sau mai multe aspecte specifice care, deși sunt semnificative, nu au, conform raționamentului auditorului, un impact generalizat asupra informațiilor financiare interimare. În astfel de circumstanțe, auditorul modifică raportul de revizuire indicând că, exceptând aspectul descris în paragraful explicativ din raportul de revizuire, revizuirea a fost efectuată în conformitate cu prezentul ISRE și exprimă o concluzie cu rezerve. În Anexa 6 la prezentul ISRE sunt prezentate exemple de rapoarte de revizuire care conțin concluzii cu rezerve.
54. Este posibil ca auditorul să fi exprimat o opinie cu rezerve cu privire la auditul celor mai recente situații financiare anuale, din cauza limitării ariei de aplicare a auditului respectiv. Auditorul analizează dacă aria de aplicare încă este limitată și, dacă da, analizează care sunt implicațiile acestei limitări asupra raportului de revizuire.

### **Continuitatea activității și incertitudini semnificative**

55. În anumite circumstanțe poate fi adăugat un paragraf de Evidențiere a unor aspecte în cadrul raportului de revizuire, fără ca acest lucru să afecteze concluzia auditorului, pentru a scoate în evidență un aspect inclus într-o notă la informațiile financiare interimare care prezintă mai pe larg aspectul respectiv. Este de preferat ca acel paragraf să fie inclus după paragraful aferent concluziei, făcând referire, de regulă, la faptul că nu este exprimată o concluzie cu rezerve, ca urmare a acestui aspect.

56. **Dacă informațiile financiare interimare prezintă informațiile în mod adecvat, auditorul trebuie să adauge un paragraf de Evidențiere a unor aspecte în raportul de revizuire, pentru a sublinia o incertitudine semnificativă cu privire la un eveniment sau o condiție care poate genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea.**
57. Este posibil ca auditorul să fi emis anterior un raport modificat de audit sau de revizuire, prin adăugarea unui paragraf de Evidențiere a unor aspecte care subliniază o incertitudine semnificativă referitoare la un eveniment sau la o condiție care poate genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea. Dacă incertitudinea semnificativă persistă și informațiile financiare interimare conțin o prezentare adecvată a acesteia, auditorul modifică raportul de revizuire privind informațiile financiare interimare pentru perioada curentă prin adăugarea unui paragraf de evidențiere a incertitudinii semnificative persistente.
58. Dacă, în urma interviurilor și a altor proceduri de revizuire, auditorul descoperă o incertitudine semnificativă referitoare la un eveniment sau la o condiție care poate genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea, iar acest lucru este prezentat adecvat în informațiile financiare interimare, auditorul modifică raportul de revizuire prin adăugarea unui paragraf de Evidențiere a unor aspecte.
59. **Dacă o incertitudine semnificativă care generează îndoieli importante cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea nu este prezentată adecvat în informațiile financiare interimare, auditorul trebuie să exprime o concluzie cu rezerve sau o concluzie contrară, după caz. Raportul trebuie să includă referințe specifice cu privire la existența unei astfel de incertitudini semnificative.**
60. **Auditorul trebuie să ia în considerare modificarea raportului de revizuire prin adăugarea unui paragraf care să evidențieze o incertitudine semnificativă (alta decât cea legată de continuitatea activității) descoperită de auditor, a cărei rezolvare depinde de evenimente ulterioare și care ar putea afecta informațiile financiare interimare.**

#### **Alte considerente**

61. Termenii misiunii includ acordul conducerii ca, în cazul în care orice document care conține informații financiare interimare indică faptul că acele informații au fost revizuite de auditorul entității, raportul de revizuire să fie, de asemenea, inclus în document. În cazul în care conducerea nu a inclus raportul de revizuire în document, auditorul ia în considerare apelarea la consiliere juridică în vederea determinării demersurilor adecvate în circumstanțele date.
62. Dacă auditorul a emis un raport de revizuire modificat, iar conducerea emite informațiile financiare interimare fără a include raportul de revizuire modificat în documentul care conține informațiile financiare interimare, auditorul ia în considerare apelarea la consiliere juridică în vederea determinării demersurilor



adecvate în circumstanțele date, precum și posibilitatea de a se retrage din misiunea de auditare a situațiilor financiare anuale.

63. Informațiile financiare interimare care constau într-un set simplificat de situații financiare nu includ, în mod necesar, toate informațiile care ar fi incluse într-un set complet de situații financiare, ci, mai degrabă, pot prezenta o explicație a evenimentelor și modificărilor care sunt semnificative pentru înțelegerea modificărilor survenite, de la data de raportare anuală, în poziția și performanța financiară ale entității. Aceasta deoarece se presupune că utilizatorii informațiilor financiare interimare vor avea acces la cele mai recente situații financiare auditate, așa cum se întâmplă în cazul entităților cotate. În alte circumstanțe, auditorul discută cu conducerea necesitatea ca informațiile financiare interimare să includă o declarație că acestea trebuie parcurse împreună cu cele mai recente situații financiare auditate. În absența unei astfel de declarații, auditorul analizează dacă, fără o referință la cele mai recente situații financiare auditate, informațiile financiare interimare induc în eroare în circumstanțele date și care sunt implicațiile asupra raportului de revizuire.

## Documentarea

64. **Auditorul trebuie să întocmească o documentație de revizuire suficientă și adecvată pentru a oferi o bază pentru concluzia auditorului și pentru a furniza probe care să ateste că revizuirea a fost realizată în conformitate cu prezentul ISRE și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile.** Documentația îi permite unui auditor cu experiență, care nu a avut nici o legătură anterioară cu misiunea, să înțeleagă natura, plasarea în timp și amploarea interviurilor efectuate, precum și procedurile analitice și alte proceduri de revizuire aplicate, informațiile obținute și orice aspecte semnificative analizate pe parcursul revizuirii, inclusiv modul în care au fost rezolvate aspectele respective.

## Data intrării în vigoare

65. Prezentul ISRE este în vigoare pentru revizuirile informațiilor financiare interimare emise începând cu 15 decembrie 2006 sau ulterior acestei date. Este permisă adoptarea ISRE-ului anterior acestei date.

## Perspectiva sectorului public

1. *Punctul 10 prevede faptul că auditorul și clientul trebuie să convină asupra termenilor misiunii. Punctul 11 explică faptul că o scrisoare de misiune ajută la evitarea neînțelegerilor privind natura misiunii și, în special, privind obiectivul și aria de aplicare ale revizuirii, responsabilitățile conducerii, amploarea responsabilităților auditorului, nivelul de asigurare obținut și natura și forma raportului. Legile sau reglementările care guvernează misiunile de revizuire din sectorul public stipulează, de obicei, desemnarea auditorului. În consecință, scrisorile de misiune pot să nu reprezinte o practică răspândită în sectorul public. Totuși, o scrisoare de misiune care face referire la aspectele menționate la punctul 11 îi poate fi utilă atât auditorului din sectorul public,*

*cât și clientului. Așadar, auditorii din sectorul public iau în considerare posibilitatea de a conveni cu clientul asupra termenilor misiunii de revizuire prin intermediul unei scrisori de misiune.*

2. *În sectorul public, obligația de audit statutar a auditorului se poate extinde și la alte activități, precum revizuirea informațiilor financiare interimare. În acest caz, auditorul din sectorul public nu poate evita o astfel de obligație și, în consecință, este posibil să nu aibă capacitatea de a nu accepta (a se vedea punctul 50) sau de a se retrage dintr-o misiune de revizuire (a se vedea punctele 36 și 40(b)). Este posibil, de asemenea, ca auditorul din sectorul public să nu se poată retrage din misiunea de audit a situațiilor financiare anuale (a se vedea punctele 40(c) și 62).*
3. *Punctul 41 tratează responsabilitățile auditorului atunci când acesta sesizează un aspect care îl determină să suspecteze existența unei fraude sau neconformitatea entității cu legile și reglementările. În sectorul public, auditorul poate face obiectul unor cerințe statutare sau al altor cerințe de reglementare care prevăd raportarea acestor aspecte autorităților de reglementare sau altor autorități publice.*

## Anexa 1

### Exemplu de scrisoare de misiune pentru o revizuire a informațiilor financiare interimare

Următoarea scrisoare se utilizează în scop de îndrumare, împreună cu considerentele prezentate la punctul 10 din prezentul ISRE, și va trebui adaptată în funcție de necesitățile și circumstanțele individuale.

Către consiliul de administrație (sau reprezentantul adecvat al conducerii superioare)

Vă furnizăm această scrisoare pentru a confirma înțelegerea noastră cu privire la termenii și obiectivele misiunii noastre de revizuire a bilanțului interimar al entității la data de 30 iunie 20X1 și a situațiilor aferente ale veniturilor și cheltuielilor, modificărilor capitalurilor proprii și fluxurilor de trezorerie pentru perioada de șase luni care s-a încheiat la acea dată.

Revizuirea noastră va fi desfășurată în conformitate cu Standardul Internațional privind Misiunile de Revizuire 2410, *Revizuirea informațiilor financiare interimare efectuată de auditorul independent al entității*, emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare, având obiectivul de a ne furniza o bază pentru a raporta dacă am descoperit vreun aspect care să ne determine să considerăm că situațiile financiare interimare nu sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu [indicați cadrul de raportare financiară aplicabil, inclusiv o referință la jurisdicția sau țara de origine a raportării financiare atunci când cadrul de raportare financiară utilizat nu este reprezentat de Standardele Internaționale de Raportare Financiară]. O astfel de revizuire constă în realizarea de interviuri, în principal ale persoanelor responsabile de aspectele financiare și contabile, și în aplicarea unor proceduri analitice și a altor proceduri de revizuire și nu necesită, în mod obișnuit, coroborarea informațiilor obținute. Aria de aplicare a unei revizuiți a informațiilor financiare interimare este mult mai redusă decât aria de aplicare a unui audit desfășurat în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit, al cărui obiectiv este exprimarea unei opinii cu privire la situațiile financiare și, în consecință, noi nu vom exprima o astfel de opinie.

Preconizăm că vom raporta cu privire la informațiile financiare interimare după cum urmează:

[Includeți textul modelului de raport.]

Responsabilitatea pentru informațiile financiare interimare, inclusiv pentru prezentarea corespunzătoare a informațiilor, îi revine conducerii entității. Această responsabilitate include proiectarea, implementarea și menținerea unui control intern relevant pentru întocmirea și prezentarea informațiilor financiare interimare care să nu conțină denaturări semnificative cauzate fie de fraudă, fie de eroare; selectarea și aplicarea politicilor contabile adecvate; și realizarea unor estimări contabile rezonabile în circumstanțele date. Ca parte a revizuirii noastre, vom solicita declarații scrise din partea conducerii cu privire la aserțiunile făcute în legătură cu revizuirea. Vom solicita, de asemenea, ca atunci când orice document care conține informații finan-

ciare interimare indică faptul că informațiile financiare interimare respective au fost revizuite, raportul nostru să fie, de asemenea, inclus în document.

O revizuire a informațiilor financiare interimare nu oferă asigurarea că vom descoperi toate aspectele semnificative care ar putea fi identificate în cadrul unui audit. Mai mult, nu se poate aștepta ca misiunea noastră să arate dacă există fraude sau erori ori acte ilegale. Cu toate acestea, vă vom informa asupra oricăror aspecte semnificative care ne atrag atenția.

Sperăm că vom beneficia de cooperarea deplină a angajaților dumneavoastră și suntem convinși că ne vor pune la dispoziție orice înregistrări, documente și alte informații pe care le vom solicita în legătură cu revizuirea noastră.

[Inserați aici informații suplimentare legate de aranjamentele referitoare la onorarii și modalitățile de facturare, după caz.]

Această scrisoare este valabilă pentru anii viitori, cu excepția cazului în care este reziliată, modificată sau înlocuită (după caz).

Vă rugăm să semnați și să returnați copia anexată a acestei scrisori pentru a indica faptul că aceasta este conformă înțelegerii dumneavoastră referitoare la aranjamentele pentru revizuirea de către noi a situațiilor financiare.

Luat la cunoștință în numele Entității ABC de către

(semnătura)

Numele și funcția

Data

## Anexa 2

### **Proceduri analitice pe care auditorul le poate lua în considerare în efectuarea unei revizui a informațiilor financiare interimare**

Exemplele de proceduri analitice pe care auditorul le poate lua în considerare atunci când efectuează o revizuire a informațiilor financiare interimare includ următoarele:

- Compararea informațiilor financiare interimare cu informațiile financiare interimare ale perioadei imediat anterioare, cu informațiile financiare interimare aferente perioadei interimare corespunzătoare din exercițiul financiar anterior, cu informațiile financiare interimare pe care conducerea le-a preconizat pentru perioada curentă și cu cele mai recente situații financiare anuale auditate.
- Compararea informațiilor financiare interimare curente cu rezultatele anticipate, precum bugetele sau previziunile (de exemplu, compararea soldurilor conturilor fiscale și a relației dintre provizionul pentru impozitele pe profit și profitul înainte de impozitare din informațiile financiare interimare curente cu informațiile corespunzătoare din (a) bugete, folosind ratele estimate, și din (b) informațiile financiare aferente perioadelor anterioare).
- Compararea informațiilor financiare interimare curente cu informațiile nefinanciare relevante.
- Compararea sumelor înregistrate, ori a ratelor/indicilor calculați pe baza sumelor înregistrate, cu așteptările emise de auditor. Auditorul dezvoltă astfel de așteptări prin identificarea și aplicarea unor relații a căror existență poate fi preconizată, în mod rezonabil, pe baza înțelegerii de către auditor a entității și a sectorului de activitate în care operează aceasta.
- Compararea ratelor și indicatorilor aferenți perioadei interimare curente cu cei ai entităților din același sector de activitate.
- Compararea relațiilor dintre elementele din informațiile financiare interimare curente cu relațiile corespunzătoare din informațiile financiare interimare aferente perioadelor anterioare, de exemplu, cheltuielile pe categorii ca procent din vânzări, activele pe categorii ca procent din activele totale și procentul variației vânzărilor cu procentul variației creanțelor.
- Compararea datelor dezagregate. Următoarele sunt exemple de moduri în care pot fi dezagregate datele:
  - După perioadă, de exemplu, elementele de venituri sau cheltuieli dezagregate în sume trimestriale, lunare sau săptămânale.
  - După linia de produse sau sursa de venit.
  - După locație, de exemplu, după componentă.
  - După atributele tranzacției, de exemplu, venitul generat de designeri, arhitecți sau meșteșugari.
  - După mai multe atribute ale tranzacției, de exemplu, vânzările clasificate după produs și luna în care au avut loc.

## Anexa 3

### Exemplu de scrisoare de reprezentare a conducerii

Nu se intenționează ca scrisoarea următoare să fie o scrisoare standard. Declarațiile conducerii vor varia de la o entitate la alta și de la o perioadă interimară la alta.

(Antetul entității)

(Către Auditorul)

(Data)

Paragrafele de deschidere, în cazul în care informațiile financiare interimare cuprind situații financiare simplificate:

Această scrisoare de reprezentare este furnizată în legătură cu revizuirea de către dumneavoastră a bilanțului simplificat al Entității ABC la data de 31 martie 20X1 și a situațiilor simplificate ale veniturilor și cheltuielilor, modificărilor capitalurilor proprii și fluxurilor de trezorerie pentru perioada de trei luni încheiată la acea dată, în scopul exprimării unei concluzii privind măsura în care ați descoperit vreun aspect care să vă determine să considerați că informațiile financiare interimare nu sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu [indicați cadrul de raportare financiară aplicabil, inclusiv o referință la jurisdicția sau țara de origine a cadrului de raportare financiară atunci când cadrul de raportare financiară utilizat nu este reprezentat de Standardele Internaționale de Raportare Financiară].

Ne asumăm responsabilitatea pentru întocmirea și prezentarea informațiilor financiare interimare în conformitate cu [indicați cadrul de raportare financiară aplicabil].

Paragrafele de deschidere, în cazul în care informațiile financiare interimare cuprind un set complet de situații financiare cu scop general întocmite în conformitate cu un cadru de raportare financiară menit să ofere o prezentare fidelă:

Această scrisoare de reprezentare este furnizată în legătură cu revizuirea de către dumneavoastră a bilanțului Entității ABC la data de 31 martie 20X1 și a situațiilor aferente ale veniturilor și cheltuielilor, modificărilor capitalurilor proprii și fluxurilor de trezorerie pentru perioada de trei luni încheiată la acea dată, precum și a unui rezumat al politicilor contabile semnificative și alte note explicative, în scopul exprimării unei concluzii privind măsura în care ați descoperit vreun aspect care să vă determine să considerați că informațiile financiare interimare nu oferă o imagine fidelă cu privire la (*sau „nu prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative”*) poziția financiară a Entității ABC la data de 31 martie 20X1 și la performanța sa financiară și fluxurile sale de trezorerie în conformitate cu [indicați cadrul de raportare financiară aplicabil, inclusiv o referință la jurisdicția sau țara de origine a cadrului de raportare financiară, atunci când cadrul de raportare financiară utilizat nu este reprezentat de Standardele Internaționale de Raportare Financiară].

Ne asumăm responsabilitatea pentru prezentarea fidelă a informațiilor financiare interimare în conformitate cu [indicați cadrul de raportare financiară aplicabil].

Confirmăm, în baza cunoștințelor pe care le deținem și de bună credință, următoarele declarații ca fiind adevărate:

- Informațiile financiare interimare la care se face referire mai sus au fost întocmite și prezentate în conformitate cu [indicați cadrul de raportare financiară aplicabil].
- V-am pus la dispoziție toate registrele contabile și documentația aferentă, precum și toate minutele ședințelor acționarilor și ale consiliului de administrație (în speță ale ședințelor care au avut loc la [introduceți datele la care au avut loc]).
- Nu există tranzacții semnificative care să nu fi fost înregistrate corespunzător în registrele contabile pe baza cărora s-au întocmit informațiile financiare interimare.
- Nu au existat cazuri concrete sau posibile de neconformitate cu legile și reglementările care ar fi putut avea un efect semnificativ asupra informațiilor financiare interimare, în eventualitatea neconformității.
- Ne asumăm responsabilitatea pentru proiectarea și implementarea controlului intern în scopul prevenirii și detectării fraudelor și erorilor.
- V-am prezentat toate faptele semnificative cu privire la orice fraude cunoscute sau suspiciuni de fraudă care ar fi putut afecta entitatea.
- V-am prezentat rezultatele evaluării noastre cu privire la riscul ca informațiile financiare interimare să fie denaturate semnificativ ca urmare a fraudei.
- Considerăm că efectele denaturărilor necorectate rezumate în schema anexată sunt ne semnificative, atât individual, cât și cumulativ, pentru informațiile financiare interimare ca întreg.
- Confirmăm că informațiile pe care vi le-am furnizat cu privire la identificarea părților afiliate sunt complete.
- Următoarele au fost înregistrate corespunzător și, după caz, au fost prezentate adecvat în informațiile financiare interimare:
  - Tranzacțiile cu părțile afiliate, inclusiv vânzările, achizițiile, împrumuturile, transferurile, contractele de leasing și garanțiile, precum și sumele datorate de sau datorate către părțile afiliate,
  - Garanțiile, scrise sau verbale, în baza cărora entitatea are o datorie contingentă și
  - Contractele și opțiunile de răscumpărare a activelor vândute anterior.
- Prezentarea și descrierea evaluărilor la valoarea justă ale activelor și datoriilor sunt în conformitate cu [indicați cadrul de raportare financiară aplicabil]. Ipotezele utilizate reflectă intenția și capacitatea noastră de a realiza acțiuni specifice în numele entității, atunci când acestea sunt relevante pentru evaluările la valoarea justă sau pentru prezentările de informații la valoarea justă.

- Nu avem niciun plan sau nici o intenție care ar putea afecta în mod semnificativ valoarea contabilă sau clasificarea activelor și datoriilor reflectate în informațiile financiare interimare.
- Nu avem niciun plan de a abandona anumite linii de produse sau alte planuri ori intenții care vor genera stocuri în exces sau stocuri uzate moral și niciun stoc nu este evaluat la o valoare mai mare decât valoarea realizabilă.
- Entitatea dispune de documente de proprietate satisfăcătoare pentru toate activele sale, neexistând drepturi de retenție sau servituți asupra activelor entității.
- Am înregistrat sau am prezentat, după caz, toate datoriile, atât cele concrete, cât și cele contingente.
- [Adăugați orice declarații suplimentare care au legătură cu noile standarde de contabilitate ce sunt implementate prima dată și luați în considerare orice declarații suplimentare prevăzute de un Standard Internațional de Audit nou care sunt relevante pentru informațiile financiare interimare.]

În baza celor mai bune cunoștințe pe care le deținem și a celor mai bune diligențe pe care le-am depus, confirmăm că nu au avut loc evenimente între data bilanțului și data acestei scrisori care ar putea necesita ajustarea sau prezentarea în informațiile financiare interimare mai sus menționate.

---

(Director executiv)

---

(Director financiar)



## Anexa 4

### Exemple de rapoarte de revizuire privind informațiile financiare interimare

**Un set complet de situații financiare cu scop general întocmite în conformitate cu un cadru de raportare financiară conceput pentru a obține o prezentare fidelă (a se vedea punctul 43(i))**

Raport privind revizuirea informațiilor financiare interimare

(Destinatarul adecvat)

#### *Introducere*

Am revizuit bilanțul anexat al Entității ABC la data de 31 martie 20X1 și situațiile aferente ale veniturilor și cheltuielilor, modificărilor capitalurilor proprii și fluxurilor de trezorerie pentru perioada de trei luni încheiată la acea dată, precum și un rezumat al politicilor contabile semnificative și alte note explicative.<sup>1</sup> Conducerea este responsabilă pentru întocmirea și prezentarea fidelă a acestor informații financiare interimare în conformitate cu [indicați cadrul de raportare financiară aplicabil]. Responsabilitatea noastră este de a exprima o concluzie cu privire la aceste informații financiare interimare, pe baza revizuirii noastre.

#### *Aria de aplicare a revizuirii*

Am desfășurat revizuirea în conformitate cu Standardul Internațional privind Misiunile de Revizuire 2410, *Revizuirea informațiilor financiare interimare efectuată de auditorul independent al entității*.<sup>2</sup> O revizuire a informațiilor financiare interimare constă în realizarea de interviuri, în principal ale persoanelor responsabile pentru aspectele financiare și contabile, și în aplicarea procedurilor analitice și a altor proceduri de revizuire. Aria de aplicare a unei revizuirii este mult mai redusă decât aria de aplicare a unui audit desfășurat în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit și, în consecință, nu ne permite să obținem asigurarea că am fi descoperit toate aspectele semnificative care ar fi putut fi identificate în cadrul unui audit. Prin urmare, nu exprimăm o opinie de audit.

#### *Concluzie*

Pe baza revizuirii noastre, nu am identificat niciun aspect care să ne determine să considerăm că informațiile financiare interimare anexate nu oferă o imagine fidelă cu privire la (sau „nu prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative,”) poziția financiară a entității la data de 31 martie 20X1 și la performanța sa financiară și fluxurile sale de trezorerie pentru perioada de trei luni încheiată la acea dată, în

1 Auditorul poate dori să specifice autoritatea de reglementare sau echivalentul acesteia la care vor fi depuse informațiile financiare interimare.

2 În cazul unei revizuirii a altor informații financiare istorice decât informațiile financiare interimare, această frază trebuie modificată în felul următor: „Am desfășurat revizuirea în conformitate cu Standardul Internațional privind Misiunile de Revizuire 2410, care se aplică unei revizuirii a informațiilor financiare istorice efectuate de auditorul independent al entității”. Restul raportului trebuie adaptat conform circumstanțelor.

REVIZUIREA INFORMAȚIILOR FINANCIARE INTERIMARE, EFECTUATĂ  
DE AUDITORUL INDEPENDENT AL ENTITĂȚII

conformitate cu [cadrul de raportare financiară aplicabil, inclusiv o referință la jurisdicția sau țara de origine a cadrului de raportare financiară atunci când cadrul de raportare financiară utilizat nu este reprezentat de Standardele Internaționale de Raportare Financiară].

AUDITOR

Data

Adresa

## Alte informații financiare interimare (a se vedea punctul 43(j))

### Raport privind revizuirea informațiilor financiare interimare

(Destinatarul adecvat)

#### Introducere

Am revizuit bilanțul [simplificat] anexat al Entității ABC la data de 31 martie 20X1 și situațiile [simplificate] aferente ale veniturilor și cheltuielilor, modificărilor capitalurilor proprii și fluxurilor de trezorerie pentru perioada de trei luni încheiată la acea dată.<sup>3</sup> Conducerea este responsabilă pentru întocmirea și prezentarea acestor informații financiare interimare în conformitate cu [*indicați cadrul de raportare financiară aplicabil*]. Responsabilitatea noastră este de a exprima o concluzie cu privire la aceste informații financiare interimare, pe baza revizuirii noastre.

#### Aria de aplicare a revizuirii

Am desfășurat revizuirea în conformitate cu Standardul Internațional privind Misiunile de Revizuire 2410, *Revizuirea informațiilor financiare interimare efectuată de auditorul independent al entității*.<sup>4</sup> O revizuire a informațiilor financiare interimare constă în realizarea de interviuri, în principal ale persoanelor responsabile pentru aspectele financiare și contabile, și în aplicarea procedurilor analitice și a altor proceduri de revizuire. Aria de aplicare a unei revizuirii este mult mai redusă decât aria de aplicare a unui audit desfășurat în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit și, în consecință, nu ne permite să obținem asigurarea că am fi descoperit toate aspectele semnificative care ar fi putut fi identificate în cadrul unui audit. Prin urmare, nu exprimăm o opinie de audit.

#### Concluzie

Pe baza revizuirii noastre, nu am identificat niciun aspect care să ne determine să considerăm că informațiile financiare interimare anexate nu sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu [*cadrul de raportare financiară aplicabil*], inclusiv o referință la jurisdicția sau țara de origine a cadrului de raportare financiară atunci când cadrul de raportare financiară utilizat nu este reprezentat de Standardele Internaționale de Raportare Financiară].

AUDITOR

Data

Adresa

---

3 A se vedea nota de subsol 1.

4 A se vedea nota de subsol 2.

## Anexa 5

### **Exemple de rapoarte de revizuire cu o concluzie cu rezerve ca urmare a unei abateri de la cadrul de raportare financiară aplicabil**

**Un set complet de situații financiare cu scop general întocmite în conformitate cu un cadru de raportare financiară conceput pentru a obține o prezentare fidelă (a se vedea punctul 43(i))**

Raport privind revizuirea informațiilor financiare interimare

(Destinatarul adecvat)

#### *Introducere*

Am revizuit bilanțul anexat al Entității ABC la data de 31 martie 20X1 și situațiile aferente ale veniturilor și cheltuielilor, modificărilor capitalurilor proprii și fluxurilor de trezorerie pentru perioada de trei luni încheiată la acea dată, precum și un rezumat al politicilor contabile semnificative și alte note explicative.<sup>1</sup> Conducerea este responsabilă pentru întocmirea și prezentarea fidelă a acestor informații financiare interimare în conformitate cu [indicați cadrul de raportare financiară aplicabil]. Responsabilitatea noastră este de a exprima o concluzie cu privire la aceste informații financiare interimare, pe baza revizuirii noastre.

#### *Aria de aplicare a revizuirii*

Am desfășurat revizuirea în conformitate cu Standardul Internațional privind Misiunile de Revizuire 2410, *Revizuirea informațiilor financiare interimare efectuată de auditorul independent al entității*.<sup>2</sup> O revizuire a informațiilor financiare interimare constă în realizarea de interviuri, în principal ale persoanelor responsabile pentru aspectele financiare și contabile, și în aplicarea procedurilor analitice și a altor proceduri de revizuire. Aria de aplicare a unei revizuirii este mult mai redusă decât aria de aplicare a unui audit desfășurat în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit și, în consecință, nu ne permite să obținem asigurarea că am fi descoperit toate aspectele semnificative care ar fi putut fi identificate în cadrul unui audit. Prin urmare, nu exprimăm o opinie de audit.

#### *Baza concluziei cu rezerve*

Conform informațiilor care ne-au fost furnizate de conducere, Entitatea ABC a exclus din imobilizări și din datoriile pe termen lung anumite obligații de leasing despre care noi considerăm că ar fi trebuit să fie capitalizate, în conformitate cu [indicați cadrul de raportare financiară aplicabil]. Aceste informații arată că, dacă aceste obligații de leasing ar fi fost capitalizate la data de 31 martie 20X1, imobilizările ar fi crescut cu \_\_\_\_\_USD, datoriile pe termen lung ar fi crescut cu \_\_\_\_\_USD și venitul net și rezultatele pe acțiune ar fi crescut (scăzut) cu \_\_\_\_\_USD, \_\_\_\_\_USD, \_\_\_\_\_USD și, respectiv, \_\_\_\_\_USD pe perioada de trei luni încheiată la acea dată.

---

1 A se vedea nota de subsol 1 din Anexa 4.

2 A se vedea nota de subsol 2 din Anexa 4.

*Concluzie cu rezerve*

Pe baza revizuirii noastre, cu excepția aspectului descris la punctul anterior, nu am identificat niciun aspect care să ne determine să considerăm că informațiile financiare interimare anexate nu oferă o imagine fidelă cu privire la (*sau „nu prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative,”*) poziția financiară a entității la data de 31 martie 20X1 și la performanța sa financiară și fluxurile sale de trezorerie pentru perioada de trei luni încheiată la acea dată, în conformitate cu [indicați cadrul de raportare financiară aplicabil, inclusiv o referință la jurisdicția sau țara de origine a cadrului de raportare financiară atunci când cadrul de raportare financiară utilizat nu este reprezentat de Standardele Internaționale de Raportare Financiară].

AUDITOR

Data

Adresa

## **Alte informații financiare interimare (a se vedea punctul 43(j))**

### Raport privind revizuirea informațiilor financiare interimare

(Destinatarii adecvați)

#### *Introducere*

Am revizuit bilanțul [simplificat] anexat al Entității ABC la data de 31 martie 20X1 și situațiile [simplificate] aferente ale veniturilor și cheltuielilor, modificărilor capitalurilor proprii și fluxurilor de trezorerie pentru perioada de trei luni încheiată la acea dată.<sup>3</sup> Conducerea este responsabilă pentru întocmirea și prezentarea acestor informații financiare interimare în conformitate cu [indicați cadrul de raportare financiară aplicabil]. Responsabilitatea noastră este de a exprima o concluzie cu privire la aceste informații financiare interimare, pe baza revizuirii noastre.

#### *Aria de aplicare a revizurii*

Am desfășurat revizuirea în conformitate cu Standardul Internațional privind Misiunile de Revizuire 2410, *Revizuirea informațiilor financiare interimare efectuată de auditorul independent al entității*.<sup>4</sup> O revizuire a informațiilor financiare interimare constă în realizarea de interviuri, în principal ale persoanelor responsabile pentru aspectele financiare și contabile, și în aplicarea procedurilor analitice și a altor proceduri de revizuire. Aria de aplicare a unei revizurii este mult mai redusă decât aria de aplicare a unui audit desfășurat în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit și, în consecință, nu ne permite să obținem asigurarea că am fi descoperit toate aspectele semnificative care ar fi putut fi identificate în cadrul unui audit. Prin urmare, nu exprimăm o opinie de audit.

#### *Baza concluziei cu rezerve*

Conform informațiilor care ne-au fost furnizate de conducere, Entitatea ABC a exclus din imobilizări și din datoriile pe termen lung anumite obligații de leasing despre care noi considerăm că ar fi trebuit să fie capitalizate, în conformitate cu [indicați cadrul de raportare financiară aplicabil]. Aceste informații arată că dacă aceste obligații de leasing ar fi fost capitalizate la data de 31 martie 20X1, imobilizările ar fi crescut cu \_\_\_\_\_ USD, datoriile pe termen lung ar fi crescut cu \_\_\_\_\_ USD și venitul net și rezultatele pe acțiune ar fi crescut (scăzut) cu \_\_\_\_\_ USD, \_\_\_\_\_ USD, USD și, respectiv, \_\_\_\_\_ USD pe perioada de trei luni încheiată la acea dată.

#### *Concluzie cu rezerve*

Pe baza revizurii noastre, cu excepția aspectului descris în paragraful anterior, nu am identificat niciun aspect care să ne determine să considerăm că informațiile financiare interimare anexate nu sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu [indicați cadrul de raportare financiară aplicabil, inclusiv o referință la

---

3 A se vedea nota de subsol 1 din Anexa 4.

4 A se vedea nota de subsol 2 din Anexa 4.

jurisdicția sau țara de origine a cadrului de raportare financiară atunci când cadrul de raportare financiară utilizat nu este reprezentat de Standardele Internaționale de Raportare Financiară].

AUDITOR

Data

Adresa

## Anexa 6

### **Exemple de rapoarte de revizuire cu o concluzie cu rezerve, ca urmare a unei limitări a ariei de aplicare care nu a fost impusă de conducere**

**Un set complet de situații financiare cu scop general întocmite în conformitate cu un cadru de raportare financiară conceput pentru a obține o prezentare fidelă (a se vedea punctul 43(i))**

Raport privind revizuirea informațiilor financiare interimare

(Destinatarul adecvat)

#### *Introducere*

Am revizuit bilanțul anexat al Entității ABC la data de 31 martie 20X1 și situațiile aferente ale veniturilor și cheltuielilor, modificărilor capitalurilor proprii și fluxurilor de trezorerie pentru perioada de trei luni încheiată la acea dată, precum și un rezumat al politicilor contabile semnificative și alte note explicative.<sup>1</sup> Conducerea este responsabilă pentru întocmirea și prezentarea fidelă a acestor informații financiare interimare în conformitate cu [indicați cadrul de raportare financiară aplicabil]. Responsabilitatea noastră este de a exprima o concluzie cu privire la aceste informații financiare interimare, pe baza revizuirii noastre.

#### *Aria de aplicare a revizuirii*

Cu excepția aspectelor prezentate în paragraful următor, am desfășurat revizuirea în conformitate cu Standardul Internațional privind Misiunile de Revizuire 2410, *Revizuirea informațiilor financiare interimare efectuată de auditorul independent al entității*.<sup>2</sup> O revizuire a informațiilor financiare interimare constă în realizarea de interviuri, în principal ale persoanelor responsabile pentru aspectele financiare și contabile, și în aplicarea procedurilor analitice și a altor proceduri de revizuire. Aria de aplicare a unei revizuirii este mult mai redusă decât aria de aplicare a unui audit desfășurat în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit și, în consecință, nu ne permite să obținem asigurarea că am fi descoperit toate aspectele semnificative care ar fi putut fi identificate în cadrul unui audit. Prin urmare, nu exprimăm o opinie de audit.

#### *Baza concluziei cu rezerve*

În urma unui incendiu la un sediu al unei sucursale la (data) care a distrus înregistrările conturilor sale de creanțe, nu am putut finaliza revizuirea conturilor de creanțe totalizând \_\_\_\_\_ USD incluse în informațiile financiare interimare. Entitatea este în curs de reconstituire a acestor înregistrări și nu este sigur dacă aceste înregistrări vor confirma suma menționată mai sus și ajustările aferente pentru creanțele nerecuperabile. Dacă am fi reușit să finalizăm revizuirea conturilor de creanțe, ar fi fost

---

1 A se vedea nota de subsol 1 din Anexa 4.

2 A se vedea nota de subsol 2 din Anexa 4.



posibil să descoperim aspecte care să indice că este necesară efectuarea de ajustări ale informațiilor financiare interimare.

*Concluzie cu rezerve*

Cu excepția ajustărilor informațiilor financiare interimare pe care le-am fi putut descoperi dacă nu ar fi existat situația descrisă mai sus, pe baza revizuirii noastre, nu am identificat niciun aspect care să ne determine să considerăm că informațiile financiare interimare anexate nu oferă o imagine fidelă cu privire la (*sau „nu prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative,”*) poziția financiară a entității la data de 31 martie 20X1 și la performanța sa financiară și fluxurile sale de trezorerie pentru perioada de trei luni încheiată la acea dată, în conformitate cu [indicați cadrul de raportare financiară aplicabil, inclusiv o referință la jurisdicția sau țara de origine a cadrului de raportare financiară atunci când cadrul de raportare financiară utilizat nu este reprezentat de Standardele Internaționale de Raportare Financiară].

AUDITOR

Data

Adresa

## **Alte informații financiare interimare (a se vedea punctul 43(j))**

### Raport privind revizuirea informațiilor financiare interimare

(Destinatarul adecvat)

#### *Introducere*

Am revizuit bilanțul [simplificat] anexat al Entității ABC la data de 31 martie 20X1 și situațiile [simplificate] aferente ale veniturilor și cheltuielilor, modificărilor capitalurilor proprii și fluxurilor de trezorerie pentru perioada de trei luni încheiată la acea dată.<sup>3</sup> Conducerea este responsabilă pentru întocmirea și prezentarea acestor informații financiare interimare în conformitate cu [indicați cadrul de raportare financiară aplicabil]. Responsabilitatea noastră este de a exprima o concluzie cu privire la aceste informații financiare interimare, pe baza revizuirii noastre.

#### *Aria de aplicare a revizurii*

Cu excepția aspectelor prezentate în paragraful următor, am desfășurat revizuirea în conformitate cu Standardul Internațional privind Misiunile de Revizuire 2410, *Revizuirea informațiilor financiare interimare efectuată de auditorul independent al entității*.<sup>4</sup> O revizuire a informațiilor financiare interimare constă în realizarea de interviuri, în principal ale persoanelor responsabile pentru aspectele financiare și contabile, și în aplicarea procedurilor analitice și a altor proceduri de revizuire. Aria de aplicare a unei revizurii este mult mai redusă decât aria de aplicare a unui audit desfășurat în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit și, în consecință, nu ne permite să obținem asigurarea că am fi descoperit toate aspectele semnificative care ar fi putut fi identificate în cadrul unui audit. Prin urmare, nu exprimăm o opinie de audit.

#### *Baza concluziei cu rezerve*

În urma unui incendiu la un sediu al unei sucursale la (data) care a distrus înregistrările conturilor sale de creanțe, nu am putut finaliza revizuirea conturilor de creanțe totalizând \_\_\_\_\_ USD incluse în informațiile financiare interimare. Entitatea este în curs de reconstituire a acestor înregistrări și nu este sigur dacă aceste înregistrări vor confirma suma menționată mai sus și ajustările aferente pentru creanțele nerecuperabile. Dacă am fi reușit să finalizăm revizuirea conturilor de creanțe, ar fi fost posibil să descoperim aspecte care să indice că este necesară efectuarea de ajustări ale informațiilor financiare interimare.

#### *Concluzie cu rezerve*

Cu excepția ajustărilor informațiilor financiare interimare pe care le-am fi putut descoperi dacă nu ar fi existat situația descrisă mai sus, pe baza revizuirii noastre, nu am identificat niciun aspect care să ne determine să considerăm că informațiile financiare interimare anexate nu sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu [indicați cadrul de raportare financiară aplicabil, inclusiv o referință la

---

3 A se vedea nota de subsol 1 din Anexa 4.

4 A se vedea nota de subsol 2 din Anexa 4.

jurisdicția sau țara de origine a cadrului de raportare financiară atunci când cadrul de raportare financiară utilizat nu este reprezentat de Standardele Internaționale de Raportare Financiară].

AUDITOR

Data

Adresa

## Anexa 7

### **Exemple de rapoarte de revizuire cu o concluzie contrară ca urmare a unei abateri de la cadrul de raportare financiară aplicabil**

**Un set complet de situații financiare cu scop general întocmite în conformitate cu  
un cadru de raportare financiară conceput pentru a obține o prezentare fidelă (a  
se vedea punctul 43(i))**

Raport privind revizuirea informațiilor financiare interimare

(Destinatarii adecvați)

#### *Introducere*

Am revizuit bilanțul anexat al Entității ABC la data de 31 martie 20X1 și situațiile aferente ale veniturilor și cheltuielilor, modificărilor capitalurilor proprii și fluxurilor de trezorerie pentru perioada de trei luni încheiată la acea dată, precum și un rezumat al politicilor contabile semnificative și alte note explicative.<sup>1</sup> Conducerea este responsabilă pentru întocmirea și prezentarea fidelă a acestor informații financiare interimare în conformitate cu [indicați cadrul de raportare financiară aplicabil]. Responsabilitatea noastră este de a exprima o concluzie cu privire la aceste informații financiare interimare, pe baza revizuirii noastre.

#### *Aria de aplicare a revizuirii*

Am desfășurat revizuirea în conformitate cu Standardul Internațional privind Misiunile de Revizuire 2410, *Revizuirea informațiilor financiare interimare efectuată de auditorul independent al entității*.<sup>2</sup> O revizuire a informațiilor financiare interimare constă în realizarea de interviuri, în principal ale persoanelor responsabile pentru aspectele financiare și contabile, și în aplicarea procedurilor analitice și a altor proceduri de revizuire. Aria de aplicare a unei revizuirii este mult mai redusă decât aria de aplicare a unui audit desfășurat în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit și, în consecință, nu ne permite să obținem asigurarea că am fi descoperit toate aspectele semnificative care ar fi putut fi identificate în cadrul unui audit. Prin urmare, nu exprimăm o opinie de audit.

#### *Baza concluziei contrare*

Începând cu această perioadă, conducerea entității a încetat să consolideze situațiile financiare ale filialelor sale, deoarece conducerea consideră consolidarea drept inadecvată din cauza existenței unor noi interese semnificative care nu dețin controlul. Aceasta nu este în conformitate cu [indicați cadrul de raportare financiară aplicabil, inclusiv o referință la jurisdicția sau țara de origine a cadrului de raportare financiară atunci când cadrul de raportare financiară utilizat nu este reprezentat de Standardele Internaționale de Raportare Financiară]. Dacă ar fi fost întocmite situații

---

1 A se vedea nota de subsol 1 din Anexa 4.

2 A se vedea nota de subsol 2 din Anexa 4.

financiare consolidate, practic fiecare cont din informațiile financiare interimare ar fi fost semnificativ diferit.

*Concluzie contrară*

Din revizuirea noastră rezultă că, deoarece investițiile făcute de entitate în filiale nu sunt contabilizate pe o bază consolidată, așa cum se descrie în paragraful anterior, aceste informații financiare interimare nu oferă o imagine fidelă cu privire la (*sau „nu prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative,”*) poziția financiară a entității la data de 31 martie 20X1 și la performanța sa financiară și fluxurile sale de trezorerie pentru perioada de trei luni încheiată la acea dată, în conformitate cu [indicați cadrul de raportare financiară aplicabil, inclusiv o referință la jurisdicția sau țara de origine a cadrului de raportare financiară atunci când cadrul de raportare financiară utilizat nu este reprezentat de Standardele Internaționale de Raportare Financiară].

AUDITOR

Data

Adresa

## **Alte informații financiare interimare (a se vedea punctul 43(j))**

### Raport privind revizuirea informațiilor financiare interimare

(Destinatarul adecvat)

#### *Introducere*

Am revizuit bilanțul [simplificat] anexat al Entității ABC la data de 31 martie 20X1 și situațiile [simplificate] aferente ale veniturilor și cheltuielilor, modificărilor capitalurilor proprii și fluxurilor de trezorerie pentru perioada de trei luni încheiată la acea dată.<sup>3</sup> Conducerea este responsabilă pentru întocmirea și prezentarea acestor informații financiare interimare în conformitate cu [indicați cadrul de raportare financiară aplicabil]. Responsabilitatea noastră este de a exprima o concluzie cu privire la aceste informații financiare interimare, pe baza revizuirii noastre.

#### *Aria de aplicare a revizurii*

Am desfășurat revizuirea în conformitate cu Standardul Internațional privind Misiunile de Revizuire 2410, *Revizuirea informațiilor financiare interimare efectuată de auditorul independent al entității*.<sup>4</sup> O revizuire a informațiilor financiare interimare constă în realizarea de interviuri, în principal ale persoanelor responsabile pentru aspectele financiare și contabile, și în aplicarea procedurilor analitice și a altor proceduri de revizuire. Aria de aplicare a unei revizurii este mult mai redusă decât aria de aplicare a unui audit desfășurat în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit și, în consecință, nu ne permite să obținem asigurarea că am fi descoperit toate aspectele semnificative care ar fi putut fi identificate în cadrul unui audit. Prin urmare, nu exprimăm o opinie de audit.

#### *Baza concluziei contrare*

Începând cu această perioadă, conducerea entității a încetat să consolideze situațiile financiare ale filialelor sale, deoarece conducerea consideră consolidarea drept inadecvată din cauza existenței unor noi interese semnificative care nu dețin controlul. Aceasta nu este în conformitate cu [indicați cadrul de raportare financiară aplicabil, inclusiv o referință la jurisdicția sau țara de origine a cadrului de raportare financiară atunci când cadrul de raportare financiară utilizat nu este reprezentat de Standardele Internaționale de Raportare Financiară]. Dacă ar fi fost întocmite situații financiare consolidate, practic fiecare cont din informațiile financiare interimare ar fi fost semnificativ diferit.

#### *Concluzie contrară*

Din revizuirea noastră rezultă că, deoarece investițiile făcute de entitate în filiale nu sunt contabilizate pe o bază consolidată, așa cum se descrie în paragraful anterior, aceste informații financiare interimare nu sunt întocmite, din toate punctele de vedere

---

3 A se vedea nota de subsol 1 din Anexa 4.

4 A se vedea nota de subsol 2 din Anexa 4.

REVIZUIREA INFORMAȚIILOR FINANCIARE INTERIMARE, EFECTUATĂ  
DE AUDITORUL INDEPENDENT AL ENTITĂȚII

semnificative, în conformitate cu [indicați cadrul de raportare financiară aplicabil, inclusiv o referință la jurisdicția sau țara de origine a cadrului de raportare financiară atunci când cadrul de raportare financiară utilizat nu este reprezentat de Standardele Internaționale de Raportare Financiară].

AUDITOR

Data

Adresa

**STANDARDUL INTERNAȚIONAL  
PRIVIND MISIUNILE DE ASIGURARE 3000 (REVIZUIT)**

**MISIUNILE DE ASIGURARE, ALTELE DECÂT  
AUDITURILE SAU REVIZUIRILE INFORMAȚIILOR  
FINANCIARE ISTORICE**

(În vigoare pentru rapoartele de asigurare datate la 15 decembrie 2015  
sau ulterior acestei date)

**CUPRINS**

	Punct
<b>Introducere</b> .....	1-4
Aria de aplicare .....	5-8
Data intrării în vigoare .....	9
<b>Obiective</b> .....	10-11
<b>Definiții</b> .....	12-13
<b>Cerințe</b>	
Desfășurarea unei misiuni de asigurare în conformitate cu ISAE .....	14-19
Cerințe etice .....	20
Acceptarea și continuarea .....	21-30
Controlul calității .....	31-36
Scepticismul profesional, raționamentul profesional, competențele și tehnicile de asigurare .....	37-39
Planificarea și efectuarea misiunii .....	40-47
Obținerea probelor .....	48-60
Evenimente ulterioare .....	61
Alte informații.....	62
Descrierea criteriilor aplicabile .....	63
Formularea concluziei de asigurare .....	64-66
Întocmirea raportului de asigurare .....	67-71
Concluzii nemodificate și concluzii modificate .....	72-77
Alte responsabilități privind comunicarea .....	78
Documentația .....	79-83



## **Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative**

Introducere .....	A1
Obiective .....	A2
Definiții .....	A3-A20
Desfășurarea unei misiuni de asigurare în conformitate cu ISAE .....	A21-A29
Cerințe etice .....	A30-A34
Acceptarea și continuarea .....	A35-A59
Controlul calității .....	A60-A75
Scepticismul profesional și raționamentul profesional .....	A76-A85
Planificarea și efectuarea misiunii .....	A86-A108
Obținerea probelor .....	A109-A140
Evenimente ulterioare .....	A141-A142
Alte informații .....	A143
Descrierea criteriilor aplicabile .....	A144-A146
Formularea concluziei de asigurare .....	A147-A158
Întocmirea raportului de asigurare .....	A159-A188
Concluzii nemodificate și concluzii modificate .....	A189-A192
Alte responsabilități privind comunicarea .....	A193-A199
Documentația .....	A193–A200
Anexa: Roluri și responsabilități	

Standardul Internațional privind Misiunile de Asigurare (ISAE) 3000 (revizuit), *Misiunile de asigurare, altele decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice*, trebuie citit în paralel cu *Prefața la reglementările internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe*.

## Introducere

1. Prezentul Standard Internațional privind Misiunile de Asigurare (ISAE) tratează misiunile de asigurare, altele decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice, care sunt tratate în Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri) și, respectiv, în Standardele Internaționale privind Misiunile de Revizuire (ISRE-uri). (A se vedea punctele A21-A22)
2. Misiunile de asigurare includ atât misiunile de atestare, în care o parte, alta decât practicianul, evaluează subiectul implicit în raport cu criteriile, cât și misiunile directe, în care practicianul este cel care evaluează subiectul implicit în raport cu criteriile. Prezentul ISAE conține cerințe și materiale privind aplicarea și alte materiale explicative specifice misiunilor de atestare cu asigurare rezonabilă și limitată. De asemenea, prezentul ISAE poate fi aplicat misiunilor directe de asigurare rezonabilă și limitată și poate fi adaptat și completat după caz, în funcție de circumstanțele misiunii.
3. Prezentul ISAE pleacă de la premisa că:
  - (a) Membrii echipei misiunii și partenerul de revizuire a controlului de calitate a misiunii (în cazul misiunilor în care a fost desemnat un astfel de partener) fac obiectul prevederilor din *Codul etic internațional pentru profesioniștii contabili (inclusiv Standardele Internaționale privind Independența)* emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili (Codul IESBA) cu privire la misiunile de asigurare sau al altor cerințe profesionale, ori cerințe din legi sau reglementări, care sunt cel puțin la fel de stricte și (A se vedea punctele A30-A34)
  - (b) Practicianul care efectuează misiunea este membru al unei firme care face obiectul ISQC 1<sup>1</sup> sau al altor cerințe profesionale, sau cerințe din legi sau reglementări, cu privire la responsabilitatea firmei pentru funcționarea propriului sistem de control al calității, care sunt cel puțin la fel de stricte ca ISQC 1. (A se vedea punctele A61-A66)
4. Controlul calității în cadrul firmelor care efectuează misiuni de asigurare și conformitatea cu principiile de etică, inclusiv cu cerințele privind independența, sunt recunoscute pe scară largă ca fiind în interesul public și ca parte integrantă a unor misiuni de asigurare de înaltă calitate. Profesioniștii contabili cu drept de practică trebuie să se familiarizeze cu astfel de cerințe. În cazul în care un practician competent care nu este profesionist contabil cu drept de practică alege să se conformeze acestui standard sau altui ISAE, trebuie cunoscut faptul că prezentul ISAE include cerințe care reflectă premisa de la punctul anterior.

---

1 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.*

## Aria de aplicare

5. Prezentul ISAE acoperă misiunile de asigurare, altele decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice, așa cum sunt descrise în *Cadrul internațional pentru misiunile de asigurare* (Cadrul pentru misiunile de asigurare). În cazurile în care un ISAE care vizează un subiect specific este relevant pentru subiectul specific al unei anumite misiuni, pe lângă prezentul standard se aplică și acel ISAE. (A se vedea punctele A21-A22)
6. Nu toate misiunile efectuate de practicieni sunt misiuni de asigurare. Alte misiuni efectuate în mod frecvent, care nu sunt misiuni de asigurare, conform definiției de la punctul 12 (a) (și prin urmare nu fac obiectul prezentului ISAE) includ:
  - (a) Misiunile tratate în Standardele Internaționale privind Serviciile Conexe (ISRS-uri), cum ar fi misiunile pe baza procedurilor convenite și cele de compilare,<sup>2</sup>
  - (b) Întocmirea declarațiilor de impunere în cazurile în care nu se exprimă o concluzie de asigurare și
  - (c) Misiunile de consultare (sau consiliere), cum ar fi consultanța fiscală sau de management. (A se vedea punctul A1)
7. O misiune de asigurare efectuată conform ISAE-urilor poate face parte dintr-o misiune mai amplă. În astfel de circumstanțe, ISAE-urile sunt relevante numai pentru partea de asigurare a misiunii.
8. Următoarele misiuni, care pot corespunde descrierii de la punctul 12 (a), nu sunt considerate misiuni de asigurare în condițiile ISAE:
  - (a) Misiunile în care se depune mărturie în cadrul unor acțiuni în justiție cu privire la aspecte care țin de contabilitate, audit, fiscalitate sau alte aspecte și
  - (b) Misiunile care includ opinii, puncte de vedere sau formulări profesionale din care utilizatorii pot obține un anumit grad de asigurare, în cazul în care se aplică toate cerințele următoare:
    - (i) Acele opinii, puncte de vedere sau formulări au o importanță redusă raportat la întreaga misiune,
    - (ii) Utilizarea oricărui raport scris emis este limitată la utilizatorii vizați menționați în raport,
    - (iii) Conform unui acord scris cu utilizatorii vizați menționați, nu se intenționează ca misiunea să fie o misiune de asigurare și
    - (iv) Misiunea nu este prezentată drept o misiune de asigurare în raportul profesionistului contabil.

---

2 ISRS 4400, *Misiuni de efectuare a procedurilor convenite privind informațiile financiare* și ISRS 4410 (Revizuit), *Misiuni de compilare*.

## Data intrării în vigoare

9. Prezentul ISAE este în vigoare pentru misiunile de asigurare în care raportul de asigurare este datat la 15 decembrie 2015 sau ulterior acestei date.

## Obiective

10. La desfășurarea unei misiuni de asigurare, obiectivele practicianului sunt următoarele:
- (a) Să obțină fie o asigurare rezonabilă, fie o asigurare limitată, după caz, cu privire la faptul că informațiile specifice nu conțin denaturări semnificative,
  - (b) Să exprime o concluzie cu privire la rezultatul măsurării sau evaluării subiectului implicit printr-un raport scris care comunică fie o concluzie de asigurare rezonabilă, fie o concluzie de asigurare limitată și care descrie baza concluziei (A se vedea punctul A2) și
  - (c) Să comunice aspectele suplimentare conform prevederilor prezentului ISAE și ale oricăror alte ISAE-uri relevante.
11. În toate cazurile în care nu se poate obține o asigurare rezonabilă sau o asigurare limitată, după caz, iar o concluzie cu rezerve în raportul de asigurare al practicianului este insuficientă în circumstanțele date în scopul raportării către utilizatorii vizați, prezentul ISAE prevede ca practicianul să se declare în imposibilitatea exprimării unei concluzii sau să se retragă (ori să demisioneze) din misiune, în cazul în care legile și reglementările aplicabile permit retragerea.

## Definiții

12. În cazul în care nu există prevederi contrarii, în contextul prezentului standard sau al altor ISAE-uri, următorii termeni au semnificațiile atribuite mai jos: (A se vedea punctul A27)
- (a) 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: (A se vedea punctul A3)
    - (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. (A se vedea punctul A3-A7)
- (ii) Fie o misiune de atestare, fie o misiune directă: (A se vedea punctul A8)
- 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 într-o 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: (A se vedea punctele A179, A181)
- 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.
- (b) 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 implicit al oricărei misiuni de asigurare specifice, sau de aprecierea ori evaluarea acestuia. (A se vedea punctul A9)

- (c) Criterii – Parametrii de referință utilizați pentru a măsura sau a evalua subiectul implicit. „Criteriile aplicabile” sunt criteriile utilizate într-o misiune specifică. (A se vedea punctul A10)
- (d) 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 implicit; criteriile de măsurare sau evaluare; nevoile de informații ale utilizatorilor vizati; 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.
- (e) Partener de misiune – 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. Termenul „Partener de misiune” trebuie interpretat, după caz, ca făcând referire la termenii echivalenți acestuia din sectorul public.
- (f) Riscul misiunii – Riscul ca practicianul să exprime o concluzie neadecvată atunci când informațiile specifice sunt denaturate semnificativ. (A se vedea punctele A11-A14)
- (g) Parte contractantă – Partea (părțile) care contractează practicianul în vederea efectuării misiunii de asigurare. (A se vedea punctul A15)
- (h) Echipa 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 practicianului contractați de firmă sau de o firmă din rețea.
- (i) 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: (A se vedea punctele A147-A153)
  - (i) Suficiența probelor este un indicator al cantității probelor.
  - (ii) Gradul de adecvare al probelor este un indicator al calității probelor.
- (j) Firmă – Un practician individual, un parteneriat sau o corporație ori o altă entitate de practicieni individuali. Termenul „firmă” trebuie interpretat, după caz, ca făcând referire la termenii echivalenți acestuia din sectorul public.
- (k) 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.

- (l) 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 guvernare, gestionare a riscurilor și control intern ale entității.
- (m) 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. (A se vedea punctele A16-A18, A37)
- (n) Persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul – Partea (părțile) care măsoară sau evaluează subiectul implicit în raport cu criteriile. Persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul dispune de competențe în ceea ce privește subiectul implicit. (A se vedea punctele A37, A39)
- (o) Denaturare – O diferență între informațiile specifice și măsurarea sau evaluarea adecvată a subiectului implicit în conformitate cu criteriile. Denaturările pot fi intenționate sau neintenționate, calitative sau cantitative și includ omisiunile.
- (p) Denaturarea unui fapt (în legătură cu alte informații) – 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.
- (q) Alte informații – 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.
- (r) Practician – 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”. (A se vedea punctul A37)
- (s) 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 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.

- (t) Raționament profesional – 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.
  - (u) Scepticism profesional – O atitudine care include perspicacitate, atenție la condițiile care ar putea indica posibile denaturări și o evaluare critică a probelor.
  - (v) Parte responsabilă – Partea responsabilă (părțile responsabile) de subiectul implicit. (A se vedea punctul A37)
  - (w) Risc de denaturare semnificativă – Riscul ca informațiile specifice să fie denaturate semnificativ anterior misiunii.
  - (x) Informații specifice – Rezultatul măsurării sau evaluării subiectului implicit în raport cu criteriile, și anume, informațiile care rezultă din aplicarea criteriilor asupra subiectului implicit. (A se vedea punctul A19)
  - (y) Subiect implicit – Fenomenul care este măsurat sau evaluat prin aplicarea criteriilor.
13. În contextul prezentului standard și al altor ISAE-uri, referințele la „partea adecvată (părțile adecvate)” trebuie interpretate în continuare drept „partea responsabilă, persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul sau partea contractantă, după caz”. (A se vedea punctele A20, A37)

## **Cerințe**

### **Desfășurarea unei misiuni de asigurare în conformitate cu ISAE**

#### *Conformitatea cu standardele relevante pentru misiune*

- 14. Practicianul trebuie să se conformeze cu prezentul ISAE și cu orice alt ISAE care vizează un subiect specific și este relevant pentru misiune.
- 15. Practicianul nu trebuie să declare conformitatea cu prezentul standard sau cu oricare alt ISAE decât dacă acesta s-a conformat cerințelor prezentului standard și ale oricărui alt ISAE relevant pentru misiune. (A se vedea punctele A21-A22, A171)

#### *Textul unui ISAE*

- 16. Practicianul trebuie să înțeleagă textul unui ISAE în integralitatea sa, inclusiv materialele privind aplicarea și alte materiale explicative, pentru a-i putea înțelege obiectivele și pentru a pune în aplicare cerințele în mod corespunzător. (A se vedea punctele A23-A28)

#### *Conformitatea cu cerințele relevante*

- 17. Sub rezerva următorului punct, practicianul trebuie să se conformeze cu fiecare cerință din prezentul standard și din orice ISAE care vizează un subiect specific, cu excepția cazului în care, în circumstanțele misiunii, cerința nu este relevantă pentru că este condițională, iar condiția respectivă nu există.



Cerințele aplicabile doar misiunilor de asigurare limitată sau doar misiunilor de asigurare rezonabilă au fost prezentate pe coloane cu litera „L” (asigurare limitată) sau „R” (asigurare rezonabilă), după numărul punctului. (A se vedea punctul A29)

18. În circumstanțe excepționale, practicianul poate considera că este necesar să se abată de la o cerință relevantă dintr-un anumit ISAE. În asemenea circumstanțe, practicianul trebuie să efectueze proceduri alternative pentru a atinge scopul respectivei cerințe. Se preconizează că va fi necesară abaterea practicianului de la o cerință relevantă doar în cazul în care cerința se referă la efectuarea unei proceduri specifice și, în circumstanțele specifice ale misiunii, respectiva procedură nu ar fi eficace pentru atingerea scopului cerinței.

#### *Neîndeplinirea unui obiectiv*

19. În cazul în care nu se poate îndeplini un obiectiv al prezentului ISAE sau al unui ISAE care vizează un subiect specific, practicianul trebuie să evalueze dacă se impune să își modifice concluzia sau să se retragă din misiune (în cazul în care legile sau reglementările aplicabile permit retragerea). Neîndeplinirea unui obiectiv dintr-un ISAE relevant reprezintă un aspect important, care trebuie documentat conform punctului 79 din prezentul ISAE.

#### **Cerințe etice**

20. Practicianul trebuie să se conformeze cu Părțile A și B din Codul IESBA cu privire la misiunile de asigurare sau cu alte cerințe profesionale ori cerințe impuse de legi sau reglementări care sunt cel puțin la fel de stricte. (A se vedea punctele A30-A34, A60)

#### **Acceptarea și continuarea**

21. Partenerul de misiune trebuie să fie convins că firma a urmat procedurile co-respunzătoare privind acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și ale misiunilor de asigurare și trebuie să stabilească dacă sunt adecvate concluziile la care s-a ajuns în această privință.
22. Practicianul trebuie să accepte sau să continue o misiune de asigurare numai în cazul în care: (A se vedea punctele A30-A34)
- (a) Practicianul nu are niciun motiv să creadă că nu vor fi îndeplinite cerințele etice relevante, inclusiv cele privind independența,
  - (b) Practicianul este convins că persoanele care urmează să efectueze misiunea dețin împreună competențele și capacitățile necesare (a se vedea, de asemenea, punctul 32) și
  - (c) Baza pe care se va efectua misiunea a fost convenită, prin:
    - (i) Stabilirea faptului că sunt întrunite condițiile preliminare pentru o misiune de asigurare (a se vedea, de asemenea, punctele 24-26) și
    - (ii) Confirmarea că există o înțelegere comună între practician și partea contractantă în ceea ce privește termenii misiunii, inclusiv responsabilitățile de raportare ale practicianului.

23. Dacă partenerul de misiune obține informații care ar fi putut determina firma să refuze misiunea în cazul în care acele informații ar fi fost disponibile anterior, partenerul de misiune trebuie să comunice firmei, cu promptitudine, acele informații, astfel încât firma și partenerul de misiune să poată lua măsurile adecvate.

*Condiții preliminare pentru o misiune de asigurare*

24. Pentru a stabili dacă au fost îndeplinite condițiile preliminare pentru o misiune de asigurare, pe baza cunoștințelor preliminare privind circumstanțele misiunii și a discuției cu partea adecvată (părțile adecvate), practicianul trebuie să stabilească dacă: (A se vedea punctele A35-A36)
- (a) Rolurile și responsabilitățile părților adecvate sunt corespunzătoare circumstanțelor date și (A se vedea punctele A37-A39)
  - (b) Misiunea prezintă toate caracteristicile următoare:
    - (i) Subiectul implicit este adecvat, (A se vedea punctele A40-A44)
    - (ii) Criteriile despre care practicianul preconizează că vor fi aplicate la întocmirea informațiilor specifice corespund circumstanțelor misiunii, prezentând inclusiv următoarele caracteristici: (A se vedea punctele A45-A50)
      - a. Relevanță.
      - b. Exhaustivitate.
      - c. Credibilitate.
      - d. Neutralitate.
      - e. Inteligibilitate.
    - (iii) Criteriile despre care practicianul preconizează că vor fi aplicate la întocmirea informațiilor specifice vor fi puse la dispoziția utilizatorilor vizați, (A se vedea punctele A51-A52)
    - (iv) Practicianul se așteaptă să poată obține probele necesare pentru susținerea concluziei sale, (A se vedea punctele A53-A55)
    - (v) Concluzia practicianului, în forma corespunzătoare fie unei misiuni de asigurare rezonabilă, fie unei misiuni de asigurare limitată, va fi inclusă într-un raport scris și
    - (vi) Un scop rațional care include, în cazul unei misiuni de asigurare limitată, faptul că practicianul se așteaptă să poată obține un nivel de asigurare pertinent. (A se vedea punctul A56)
25. În cazul în care nu sunt îndeplinite condițiile preliminare pentru o misiune de asigurare, practicianul trebuie să discute acest aspect cu partea contractantă. Dacă nu se pot face modificări în vederea îndeplinirii condițiilor preliminare, practicianul nu trebuie să accepte misiunea ca misiune de asigurare, cu excepția

cazului în care acest lucru îi este impus prin legi sau reglementări. Totuși, o misiune desfășurată în asemenea circumstanțe nu este conformă cu ISAE. Prin urmare, practicianul nu trebuie să includă în raportul de asigurare nicio referință la conformitatea misiunii cu prezentul ISAE sau cu orice alt ISAE (alte ISAE-uri).

#### *Limitarea ariei de aplicare înainte de acceptarea misiunii*

26. În cazul în care partea contractantă impune o limitare a ariei de aplicare a activității practicianului în ceea ce privește o misiune de asigurare propusă, de așa natură încât acesta consideră că limitarea l-ar putea determina să declare imposibilitatea exprimării unei concluzii referitoare la informațiile specifice, practicianul nu trebuie să accepte o astfel de misiune ca misiune de asigurare, cu excepția cazului în care legile sau reglementările îi impun acest lucru. (A se vedea punctul A156(c))

#### *Convenirea asupra termenilor misiunii*

27. Practicianul trebuie să convină cu partea contractantă asupra termenilor misiunii. Termenii conveniți ai misiunii trebuie specificați în detaliu într-o scrisoare de misiune sau într-o altă formă corespunzătoare de acord scris, confirmare scrisă, ori în legi sau reglementări. (A se vedea punctele A57-A58)
28. În cazul misiunilor recurente, practicianul trebuie să evalueze dacă circumstanțele impun revizuirea termenilor misiunii și dacă este nevoie să îi reamintească părții contractante de termenii existenți ai misiunii.

#### *Acceptarea unei modificări a termenilor misiunii*

29. Practicianul nu trebuie să fie de acord cu o modificare în termenii misiunii dacă nu există o justificare rezonabilă în acest sens. Dacă se operează o astfel de modificare, practicianul nu trebuie să ignore probele obținute înainte de efectuarea modificării. (A se vedea punctul A59)

#### *Raportul de asigurare prevăzut de legi sau reglementări*

30. În anumite cazuri, legile sau reglementările din jurisdicția relevantă prescriu formatul sau formulările unui raport de asigurare. În aceste condiții, practicianul trebuie să evalueze:
- (a) Dacă utilizatorii vizați ar putea înțelege eronat concluzia misiunii de asigurare și,
  - (b) În caz afirmativ, dacă furnizarea unor explicații suplimentare în raportul de asigurare ar putea atenua posibilele interpretări eronate.

În cazul în care practicianul concluzionează că explicațiile suplimentare incluse în raportul de asigurare nu pot atenua posibilele interpretări eronate, acesta nu trebuie să accepte misiunea, cu excepția cazului în care legile sau reglementările îi impun acest lucru. O misiune efectuată în conformitate cu astfel de legi sau reglementări nu este conformă cu ISAE. În consecință, practicianul nu trebuie să includă în raportul de asigurare nicio referință la

conformitatea misiunii cu prezentul standard sau cu orice alte ISAE-uri. (A se vedea, de asemenea, punctul 71).

## **Controlul calității**

### *Caracteristicile partenerului de misiune*

31. Partenerul de misiune trebuie:

- (a) Să fie membru al unei firme care aplică ISQC 1 sau alte cerințe profesionale ori cerințe din legi sau reglementări care sunt cel puțin la fel de stricte ca ISQC 1, (A se vedea punctele A60-A66)
- (b) Să aibă competențe în ceea ce privește competențele și tehnicile de asigurare dezvoltate prin instruire și aplicații practice extensive și (A se vedea punctul A60)
- (c) Să aibă suficientă competență în ceea ce privește subiectul implicat și evaluarea acestuia, pentru a-și putea asuma responsabilitatea pentru concluzia de asigurare. (A se vedea punctele A67-A68)

### *Desemnarea echipei misiunii*

32. Partenerul de misiune trebuie: (A se vedea punctul A69)

- (a) Să fie convins că persoanele care urmează să efectueze misiunea dețin împreună competențele și capacitățile adecvate pentru: (A se vedea punctele A70-A71)
  - (i) A efectua misiunea în conformitate cu standardele relevante și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile și
  - (ii) A emite un raport de asigurare adecvat în circumstanțele date.
- (b) Să aibă certitudinea că practicianul va putea fi implicat în activitatea:
  - (i) Unui expert al practicianului, în cazul în care urmează să fie utilizată activitatea respectivului expert și a (A se vedea punctele A70-A71)
  - (ii) Unui alt practician, care nu face parte din echipa misiunii, în cazul în care urmează să fie utilizată activitatea de asigurare a respectivului practician, (A se vedea punctele A72-A73)

într-o măsură suficientă pentru asumarea responsabilității pentru concluzia de asigurare cu privire la informațiile specifice.

### *Responsabilitățile partenerului de misiune*

33. Partenerul de misiune trebuie să își asume responsabilitatea pentru calitatea generală a misiunii. Aceasta include responsabilitatea pentru:

- (a) Efectuarea procedurilor adecvate privind acceptarea și continuarea misiunilor și a relațiilor cu clienții,

- (b) Planificarea și efectuarea misiunii (inclusiv coordonarea și monitorizarea corespunzătoare) în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile,
  - (c) Efectuarea revizuirilor în conformitate cu politicile și procedurile de revizuire ale firmei, precum și revizuirea documentației misiunii la data raportului de asigurare sau anterior acesteia, (A se vedea punctul A74)
  - (d) Menținerea documentației adecvate a misiunii în vederea furnizării unor probe care să ateste faptul că practicianul și-a atins obiectivele și că misiunea a fost efectuată în conformitate cu ISAE-urile relevante și cu cerințele legale și de reglementare relevante și
  - (e) Realizarea unei consultări adecvate de către echipa misiunii pe probleme dificile sau controversate.
34. Pe parcursul misiunii, partenerul de misiune trebuie să își păstreze vigilența, prin observare și prin realizarea de interviuri în funcție de necesitate, în ceea ce privește probele care reflectă neconformitatea membrilor echipei misiunii cu cerințele etice relevante. 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, după consultarea cu alte persoane din cadrul firmei, trebuie să determine măsurile corespunzătoare care vor fi adoptate.
35. Partenerul de misiune trebuie să analizeze rezultatele procesului de monitorizare a firmei așa cum sunt reflectate în ultimele informații distribuite de firmă și, după caz, de alte firme din rețea, precum și măsura în care deficiențele menționate în acele informații pot afecta misiunea de asigurare.

#### *Revizuirea controlului calității misiunii*

36. Pentru acele misiuni, dacă există, pentru care este prevăzută, conform legilor sau reglementărilor, o revizuire a controlului calității sau pentru care firma a stabilit că este necesară o revizuire a controlului calității misiunii:
- (a) Partenerul de misiune trebuie să își asume responsabilitatea pentru discutarea aspectelor importante apărute pe parcursul misiunii cu partenerul de revizuire al controlului de calitate al misiunii și să nu dateze raportul de asigurare până la momentul finalizării respectivei revizuiți și
  - (b) Partenerul de revizuire al controlului de calitate al misiunii trebuie să efectueze o evaluare obiectivă a raționamentelor importante realizate de echipa misiunii și a concluziilor formulate în raportul de asigurare. Această evaluare trebuie să includă: (A se vedea punctul A75)
    - (i) Discutarea aspectelor importante cu partenerul de misiune,
    - (ii) Revizuirea informațiilor specifice și a raportului de asigurare propus,

- (iii) Revizuirea documentației misiunii selectate în ceea ce privește raționamentele importante realizate de echipa misiunii și concluziile la care a ajuns aceasta și
- (iv) Evaluarea concluziilor la care s-a ajuns în formularea raportului de asigurare și analizarea măsurii în care raportul de asigurare propus este adecvat.

### **Scepticismul profesional, raționamentul profesional, competențele și tehnicile de asigurare**

- 37. Practicianul trebuie să planifice și să efectueze o misiune dând dovadă de scepticism profesional, recunoscând că pot exista circumstanțe care să cauzeze denaturarea semnificativă a informațiilor specifice. (A se vedea punctele A76-A80)
- 38. Practicianul trebuie să își exercite raționamentul profesional în planificarea și efectuarea unei misiuni de asigurare, inclusiv în ceea ce privește stabilirea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor. (A se vedea punctele A81-A85)
- 39. Practicianul trebuie să pună în aplicare competențele și tehnicile de asigurare ca parte a unui proces repetitiv, sistematic al misiunii.

### **Planificarea și efectuarea misiunii**

#### *Planificarea*

- 40. Practicianul trebuie să planifice misiunea astfel încât aceasta să poată fi efectuată într-un mod eficace, inclusiv să stabilească aria de aplicare, plasarea în timp și coordonarea misiunii, și să determine natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor planificate, necesare pentru ca practicianul să își îndeplinească obiectivul. (A se vedea punctele A86-A89)
- 41. Practicianul trebuie să stabilească dacă criteriile sunt adecvate în circumstanțele misiunii, inclusiv dacă prezintă caracteristicile identificate la punctul 24(b)(ii).
- 42. În cazul în care se descoperă după acceptarea misiunii că una sau mai multe dintre condițiile preliminare pentru o misiune de asigurare nu este (nu sunt) îndeplinită (îndeplinite), practicianul trebuie să discute acest aspect cu partea adecvată (părțile adecvate) și să stabilească:
  - (a) Dacă aspectul se poate soluționa într-un mod satisfăcător pentru practician,
  - (b) Dacă este adecvată continuarea misiunii și
  - (c) Dacă și, dacă da, cum trebuie comunicat aspectul în raportul de asigurare.
- 43. În cazul în care se descoperă după acceptarea misiunii că unele dintre sau toate criteriile aplicabile nu sunt potrivite ori că o parte din subiectul implicit sau întregul subiect implicit nu este adecvat pentru o misiune de asigurare, practicianul trebuie să ia în considerare retragerea din misiune, dacă legile sau reglementările aplicabile permit acest lucru. În cazul în care practicianul continuă misiunea, acesta trebuie să exprime o concluzie cu rezerve sau

contrară ori să declare imposibilitatea exprimării unei concluzii, după cum este adecvat în circumstanțele date. (A se vedea punctele A90-A91)

*Pragul de semnificație*

44. Practicianul trebuie să ia în considerare pragul de semnificație la: (A se vedea punctele A92-A100)
- (a) Planificarea și efectuarea misiunii de asigurare, inclusiv la stabilirea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor, și la
  - (b) Evaluarea măsurii în care informațiile specifice sunt lipsite de denaturări semnificative.

*Înțelegerea subiectului implicit și a altor circumstanțe ale misiunii*

45. Practicianul trebuie să intervieveze partea (părțile) adecvată (adecvate) în ceea ce privește:
- (a) Măsura în care cunoaște (cunosc) orice caz concret, suspectat sau care face obiectul unor acuzații de denaturare intenționată ori de neconformitate intenționată cu legile și reglementările, care afectează informațiile specifice, (A se vedea punctele A101-A102)
  - (b) Măsura în care partea responsabilă deține o funcție de audit intern și, dacă da, practicianul trebuie să efectueze interviuri ulterioare pentru a înțelege activitățile și principalele constatări ale funcției de audit intern în legătură cu informațiile specifice și
  - (c) Măsura în care partea responsabilă a utilizat experți pentru pregătirea informațiilor specifice.

<b>Asigurare limitată</b>	<b>Asigurare rezonabilă</b>
<p>46L. Practicianul trebuie să înțeleagă suficient subiectul implicit, precum și alte circumstanțe ale misiunii, astfel încât:</p> <p>(a) Practicianul să poată identifica secțiunile în care poate să apară o denaturare semnificativă a informațiilor specifice și</p> <p>(b) Să ofere, astfel, o bază pentru proiectarea și efectuarea procedurilor prin care să trateze secțiunile identificate la punctul 46L (a) și să obțină o asigurare limitată în vederea sprijinirii concluziei practicianului. (A se vedea punctele A101-A105, A108)</p>	<p>46R. Practicianul trebuie să înțeleagă suficient subiectul implicit, precum și alte circumstanțe ale misiunii, astfel încât:</p> <p>(a) Practicianul să poată identifica și evalua riscurile de denaturare semnificativă a informațiilor specifice și</p> <p>(b) Să ofere, astfel, o bază pentru proiectarea și efectuarea procedurilor pentru a răspunde la riscurile evaluate și pentru a obține o asigurare rezonabilă în vederea sprijinirii concluziei practicianului. (A se vedea punctele A101-A104, A108)</p>
<p>47L. Pentru înțelegerea subiectului implicit și a altor circumstanțe ale misiunii conform punctului 46L, practicianul trebuie să ia în considerare procesul utilizat pentru întocmirea informațiilor specifice. (A se vedea punctul A107)</p>	<p>47R. Pentru înțelegerea subiectului implicit și a altor circumstanțe ale misiunii conform punctului 46R, practicianul trebuie să înțeleagă și controlul intern asupra întocmirii informațiilor specifice relevante pentru misiune. Aceasta include evaluarea proiectării controalelor relevante pentru misiune și stabilirea măsurii în care acestea au fost implementate prin efectuarea unor proceduri în plus față de interviuarea personalului responsabil de informațiile specifice. (A se vedea punctul A106)</p>



## Obținerea probelor

*Luarea în considerare a riscurilor și răspunsurile la riscuri*

Asigurare limitată	Asigurare rezonabilă
<p>48L. Pe baza înțelegerii practicianului (a se vedea punctul 46L), acesta trebuie: (A se vedea punctele A109-A113)</p> <p>(a) Să identifice secțiunile în care poate să apară o denaturare semnificativă a informațiilor specifice și</p> <p>(a) Să proiecteze și să efectueze proceduri prin care să trateze secțiunile identificate la punctul 48L (a) și să obțină o asigurare limitată în vederea sprijinirii concluziei practicianului.</p>	<p>48R. Pe baza înțelegerii practicianului (a se vedea punctul 46R), acesta trebuie: (A se vedea punctele A109-A111)</p> <p>(a) Să identifice și să evalueze riscurile de denaturare semnificativă a informațiilor specifice și</p> <p>(b) Să proiecteze și să efectueze proceduri pentru a răspunde la riscurile evaluate, și pentru a obține o asigurare rezonabilă în vederea sprijinirii concluziei practicianului. În plus față de orice alte proceduri legate de informațiile specifice care sunt adecvate în circumstanțele misiunii, procedurile utilizate de practician vor include obținerea de probe suficiente și adecvate privind eficacitatea operațională a controalelor relevante asupra informațiilor specifice în cazul în care:</p> <p>(i) Evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă de către practician include o așteptare legată de funcționarea eficace a controalelor, sau</p> <p>(ii) Procedurile, altele decât testele controalelor, nu pot oferi, singure, probe suficiente și adecvate.</p>

Asigurare limitată	Asigurare rezonabilă
<p>Stabilirea necesității unor proceduri suplimentare într-o misiune de asigurare limitată</p> <p>49L. Dacă practicianul ia cunoștință de un aspect (aspecte) care îl determină să considere că informațiile specifice ar putea fi denaturate semnificativ, acesta trebuie să proiecteze și să efectueze proceduri suplimentare pentru a obține mai multe probe, până când acesta poate: (A se vedea punctele A113-A118)</p> <p>(a) Să concluzioneze că este improbabil ca aspectul respectiv să cauzeze denaturarea semnificativă a informațiilor specifice, sau</p> <p>(c) Să stabilească faptul că aspectul respectiv (aspectele respective) cauzează denaturarea semnificativă a informațiilor specifice.</p>	<p>Revizuirea evaluării riscului într-o misiune de asigurare rezonabilă</p> <p>49R. Evaluarea de către practician a riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul informațiilor specifice se poate modifica pe parcursul misiunii, pe măsură ce se obțin probe suplimentare. În cazul în care practicianul obține probe inconsecvente cu probele pe care și-a bazat inițial evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă, acesta trebuie să revizuiască evaluarea și să modifice în mod corespunzător procedurile planificate. (A se vedea punctul A113)</p>

50. La proiectarea și efectuarea procedurilor, practicianul trebuie să ia în considerare relevanța și credibilitatea informațiilor folosite ca probe. Dacă:

- (a) Probele obținute de la una dintre surse sunt inconsecvente cu cele obținute de la o altă sursă, sau
- (b) Practicianul are îndoieli referitoare la credibilitatea informațiilor care vor fi utilizate ca probe,

practicianul trebuie să stabilească ce modificări sau adăugiri la proceduri sunt necesare pentru a rezolva aspectul respectiv și trebuie să analizeze efectul acestui aspect, dacă există, asupra celorlalte aspecte ale misiunii.

51. Practicianul trebuie să cumuleze denaturările necorectate identificate pe parcursul misiunii, în afara celor care sunt evident ne semnificative. (A se vedea punctele A119-A120)

*Activitatea efectuată de un expert al practicianului*

52. În cazul în care se va utiliza activitatea unui expert al practicianului, practicianul trebuie, de asemenea: (A se vedea punctele A121-A125)
- (a) Să evalueze dacă expertul practicianului dispune de competențele, capacitățile și obiectivitatea necesare pentru îndeplinirea obiectivelor practicianului. În cazul unui expert extern al practicianului, evaluarea obiectivității trebuie să includă intervierea cu privire la interesele și relațiile care ar putea genera o amenințare la adresa obiectivității respectivului expert, (A se vedea punctele A126-A129)
  - (b) Să înțeleagă suficient domeniul de competență a expertului practicianului, (A se vedea punctele A130-A131)
  - (c) Să convină cu expertul practicianului asupra naturii, ariei de aplicare și a obiectivelor activității respectivului expert și (A se vedea punctele A132-A133)
  - (d) Să evalueze gradul de adecvare a activității expertului practicianului în scopurile practicianului. (A se vedea punctele A134-A135)

*Activitatea efectuată de un alt practician, de un expert al unei părți responsabile sau al persoanei care efectuează măsurarea sau al evaluatorului ori de un auditor intern (A se vedea punctul A136)*

53. În cazul în care urmează să fie utilizată activitatea unui alt practician, practicianul trebuie să evalueze dacă activitatea respectivă este adecvată în scopurile practicianului.
54. Dacă informațiile care vor fi utilizate ca probe au fost întocmite folosind activitatea unui expert al părții responsabile, al persoanei care efectuează măsurarea sau al evaluatorului, în măsura în care este necesar și având în vedere importanța activității respectivului expert pentru obiectivele practicianului, practicianul trebuie:
- (a) Să evalueze competența, capacitățile și obiectivitatea respectivului expert,
  - (b) Să înțeleagă activitatea respectivului expert și
  - (c) Să evalueze gradul de adecvare a activității expertului respectiv drept probă.
55. În cazul în care practicianul intenționează să utilizeze activitatea de audit intern, practicianul trebuie să evalueze următoarele:
- (a) Măsura în care statutul organizațional al funcției de audit intern, și politicile și procedurile relevante sprijină obiectivitatea auditorilor interni,
  - (b) Nivelul de competență a funcției de audit intern,
  - (c) Dacă funcția de audit intern aplică o abordare sistematică și disciplinată, inclusiv controlul calității și

- (d) Dacă activitatea de audit intern este adecvată în scopul obiectivelor misiunii.

#### *Declarații scrise*

56. Practicianul trebuie să solicite părții (părților) adecvate o declarație scrisă:
- (a) Conform căreia partea adecvată (părțile adecvate) a (au) furnizat practicianului toate informațiile relevante pentru misiune de care dispun. (A se vedea punctele A54-A55 și A137-A139)
  - (b) Care confirmă măsurarea sau evaluarea subiectului implicat în raport cu criteriile aplicabile, inclusiv faptul că toate aspectele relevante sunt reflectate în informațiile specifice.
57. Dacă, în plus față de declarațiile prevăzute, practicianul stabilește că este necesar să mai obțină una sau mai multe declarații scrise pentru a sprijini alte probe relevante pentru informațiile specifice, practicianul trebuie să solicite alte asemenea declarații scrise.
58. În cazul în care declarațiile scrise vizează aspecte semnificative pentru informațiile specifice, practicianul trebuie:
- (a) Să evalueze dacă acestea sunt rezonabile și consecvente cu alte probe obținute, inclusiv cu alte declarații (verbale sau scrise) și
  - (b) Să analizeze dacă semnatarii declarațiilor sunt bine informați cu privire la respectivele aspecte.
59. Data declarațiilor scrise trebuie să fie cât mai apropiată posibil de data raportului de asigurare, dar să nu o depășească.

Declarațiile scrise solicitate nu sunt furnizate sau nu sunt credibile

60. Dacă una sau mai multe dintre declarațiile scrise solicitate nu sunt furnizate sau dacă practicianul concluzionează că există suficiente îndoieli legate de competența, integritatea, valorile etice sau diligența celor care semnează declarațiile scrise ori dacă declarațiile scrise nu sunt credibile din orice alt motiv, practicianul trebuie: (A se vedea punctul A140)
- (a) Să discute acest aspect cu partea adecvată (părțile adecvate),
  - (b) Să reevalueze integritatea celor cărora li s-au solicitat declarațiile sau de la care a primit declarațiile și să evalueze efectul pe care aceasta l-ar putea avea asupra credibilității declarațiilor (verbale sau scrise) și a probelor în general și
  - (c) Să ia măsurile adecvate, inclusiv stabilirea efectului potențial asupra concluziei raportului de asigurare.

#### **Evenimente ulterioare**

61. În cazul în care este relevant pentru misiune, practicianul trebuie să ia în considerare efectul asupra informațiilor specifice și asupra raportului de

asigurare al evenimentelor anterioare datei raportului de asigurare și să răspundă corespunzător faptelor care îi sunt aduse la cunoștință ulterior datei raportului de asigurare și care, dacă ar fi fost cunoscute de practician la data raportului, l-ar fi determinat pe acesta să modifice raportul de asigurare. Amploarea analizei evenimentelor ulterioare depinde de potențialul lor de a afecta informațiile specifice și gradul de adecvare a concluziei practicianului. Cu toate acestea, practicianul nu are responsabilitatea de a efectua nicio procedură privind informațiile specifice după data raportului de asigurare. (A se vedea punctele A141-A142)

### **Alte informații**

62. În cazul în care documentele care conțin informațiile specifice și raportul de asigurare aferent includ alte informații, practicianul trebuie să citească respectivele informații pentru a identifica inconsecvențele semnificative, dacă acestea există, cu informațiile specifice conținute în raportul de asigurare, iar în cazul în care, citind informațiile respective, practicianul: (A se vedea punctul A143)

- (a) Identifică o inconsecvență semnificativă între alte informații și informațiile specifice sau raportul de asigurare, sau
- (b) Ia cunoștință de o denaturare semnificativă a unui fapt inclus în alte informații care nu are legătură cu aspectele incluse în informațiile specifice sau în raportul de asigurare,

practicianul trebuie să discute acest aspect cu partea adecvată (părțile adecvate) și să ia măsuri suplimentare adecvate.

### **Descrierea criteriilor aplicabile**

63. Practicianul trebuie să evalueze dacă informațiile specifice se referă la, sau descriu în mod adecvat, criteriile aplicabile. (A se vedea punctele A144-A146)

### **Formularea concluziei de asigurare**

64. Practicianul trebuie să evalueze suficiența și gradul de adecvare ale probelor obținute în contextul misiunii și, dacă este cazul în circumstanțele date, să încerce să obțină probe suplimentare. Practicianul trebuie să ia în considerare toate probele relevante, indiferent dacă acestea par să confirme sau să contrazică măsurarea sau evaluarea subiectului implicit în raport cu criteriile aplicabile. În cazul în care practicianul nu reușește să obțină probele suplimentare necesare, acesta trebuie să ia în considerare consecințele asupra concluziei practicianului de la punctul 65. (A se vedea punctele A147-A153)

65. Practicianul trebuie să formuleze o concluzie cu privire la măsura în care informațiile specifice sunt sau nu denaturate semnificativ. Pentru a-și formula această concluzie, practicianul trebuie să ia în calcul concluzia practicianului de la punctul 64 privind suficiența și gradul de adecvare ale probelor obținute, și o evaluare privind măsura în care denaturările necorectate sunt semnificative, individual sau cumulativ. (A se vedea punctele A3 și A154-A155)

66. În cazul în care practicianul nu reușește să obțină probe suficiente și adecvate, există o limitare a ariei de aplicare, iar practicianul trebuie să exprime o concluzie cu rezerve, să declare imposibilitatea exprimării unei concluzii sau să se retragă din misiune, dacă legile sau reglementările permit retragerea, după caz. (A se vedea punctele A156-A158)

### **Întocmirea raportului de asigurare**

67. Raportul de asigurare trebuie să fie în format scris și să exprime clar concluzia practicianului privind informațiile specifice. (A se vedea punctele A2, A159-A161)
68. Concluzia practicianului trebuie să fie separată clar de informațiile sau explicațiile care nu sunt menite să o influențeze, inclusiv orice paragraf de Evidențiere a unor aspecte, paragraf privind Alte aspecte, constatări legate de aspecte specifice ale misiunii, recomandări sau informații suplimentare incluse în raportul de asigurare. Formularea utilizată trebuie să arate clar că paragraful de Evidențiere a unor aspecte, paragraful privind Alte aspecte, constatările, recomandările sau informațiile suplimentare nu sunt menite să distragă atenția de la concluzia practicianului. (A se vedea punctele A159-A161)

### *Conținutul raportului de asigurare*

69. Raportul de asigurare trebuie să conțină cel puțin următoarele elemente de bază:
- (a) Un titlu care indică clar faptul că raportul este un raport de asigurare independent. (A se vedea punctul A162)
  - (b) Un destinatar. (A se vedea punctul A163)
  - (c) O identificare sau o descriere a nivelului de asigurare obținut de practician, a informațiilor specifice și, dacă este cazul, a subiectului implicit. În situația în care concluzia practicianului este formulată ca declarație a părții (părților) adecvate, respectiva declarație trebuie să însoțească raportul de asigurare, să fie reprodusă în raportul de asigurare sau să se facă referire la o sursă disponibilă utilizatorilor vizați. (A se vedea punctul A164)
  - (d) Identificarea criteriilor aplicabile. (A se vedea punctul A165)
  - (e) Dacă este cazul, o descriere a oricăror limitări inerente semnificative asociate cu măsurarea sau evaluarea subiectului implicit în raport cu criteriile aplicabile. (A se vedea punctul A166)
  - (f) În cazul în care criteriile aplicabile au un scop specific, o declarație prin care cititorii sunt atenționați cu privire la acest fapt și, drept urmare, cu privire la faptul că informațiile specifice ar putea să nu fie adecvate în alt scop. (A se vedea punctele A167-A168)
  - (g) O declarație pentru identificarea părții responsabile, a persoanei care efectuează măsurarea sau a evaluatorului, dacă aceștia diferă, și pentru a

descrie responsabilitățile acestora și pe cele ale practicianului. (A se vedea punctul A169)

- (h) O declarație că misiunea a fost efectuată în conformitate cu prezentul ISAE sau, în cazul în care este vorba de un ISAE care vizează un subiect specific, cu acel ISAE. (A se vedea punctele A170-A171)
- (i) O declarație că firma din care face parte practicianul aplică ISQC 1 sau alte cerințe profesionale ori cerințe din legi sau reglementări care sunt cel puțin la fel de stricte ca ISQC 1. Dacă practicianul nu este un profesionist contabil, declarația trebuie să identifice cerințele profesionale aplicate, ori cerințele din legi sau reglementări aplicate, care sunt cel puțin la fel de stricte ca ISQC 1. (A se vedea punctul A172)
- (j) O declarație că practicianul se conformează cu cerințele privind independența și alte cerințe etice din Codul IESBA sau cu alte cerințe profesionale ori cerințe impuse prin legi sau reglementări care sunt cel puțin la fel de stricte ca Părțile A și B din Codul IESBA cu privire la misiunile de asigurare. Dacă practicianul nu este un profesionist contabil, declarația trebuie să identifice cerințele profesionale aplicate ori cerințele impuse de legi sau reglementări aplicate care sunt cel puțin la fel de stricte ca Părțile A și B din Codul IESBA cu privire la misiunile de asigurare. (A se vedea punctul A173)
- (k) Un rezumat informativ cu privire la activitatea efectuată ca bază pentru concluzia practicianului. În cazul unei misiuni de asigurare limitată, o apreciere privind natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor efectuate este vitală pentru înțelegerea concluziei practicianului. Într-o misiune de asigurare limitată, rezumatul activității efectuate trebuie să consemneze că:
  - (i) Procedurile efectuate într-o misiune de asigurare limitată variază în ceea ce privește natura și plasarea în timp, și sunt mai puțin ample decât cele pentru o misiune de asigurare rezonabilă și,
  - (ii) În consecință, nivelul de asigurare obținut într-o misiune de asigurare limitată este substanțial mai scăzut decât cel care ar fi fost obținut în cazul în care ar fi fost efectuată o misiune de asigurare rezonabilă. (A se vedea punctele A6, A174-A178)
- (l) Concluzia practicianului: (A se vedea punctele A2, A179-A181)
  - (i) După caz, concluzia trebuie să informeze utilizatorii vizati privind contextul în care trebuie citită concluzia practicianului. (A se vedea punctul A180)
  - (ii) Într-o misiune de asigurare rezonabilă, concluzia trebuie exprimată într-o formă pozitivă. (A se vedea punctul A179)
  - (iii) Într-o misiune de asigurare limitată, concluzia trebuie să fie exprimată într-o formă care transmite dacă, pe baza procedurilor

efectuate și a probelor obținute, practicianul a luat cunoștință de unul sau mai multe aspecte care să îl determine să considere că informațiile specifice sunt denaturate semnificativ. (A se vedea punctul A181)

- (iv) Concluzia de la subpunctele (ii) sau (iii) trebuie să fie exprimată utilizând formulările corespunzătoare pentru subiectul implicit și criteriile aplicabile, în funcție de circumstanțele misiunii, și trebuie exprimată în raport cu: (A se vedea punctul A182)
  - a. Subiectul implicit și criteriile aplicabile,
  - b. Informațiile specifice și criteriile aplicabile, sau
  - c. O declarație emisă de partea adecvată (părțile adecvate).
- (v) În cazul în care practicianul exprimă o concluzie modificată, raportul de asigurare trebuie să conțină:
  - a. O secțiune care oferă o descriere a aspectului (aspectelor) care generează modificarea și
  - b. O secțiune care conține concluzia modificată a practicianului. (A se vedea punctul A183)
- (m) Semnătura practicianului. (A se vedea punctul A184)
- (n) Data raportului de asigurare. Raportul de asigurare nu trebuie datat anterior datei la care practicianul a obținut probele pe care se bazează concluzia sa, inclusiv probele că persoanele care dețin autoritatea necesară au declarat că și-au asumat răspunderea pentru informațiile specifice. (A se vedea punctul A185)
- (o) Locul din jurisdicție în care practicianul își desfășoară activitatea.

#### *Referințele la expertul practicianului în raportul de asigurare*

70. Dacă practicianul face referire în raportul de asigurare la activitatea expertului său, formularea respectivului raport nu trebuie să sugereze că răspunderea practicianului pentru concluzia exprimată în respectivul raport este redusă prin implicarea aceluși expert. (A se vedea punctele A186-A188)

#### *Raportul de asigurare prevăzut de legi sau reglementări*

71. Dacă practicianului i se impune prin legi sau reglementări să utilizeze un anumit format sau o anumită formulare a raportului de asigurare, raportul de asigurare trebuie să facă referire la prezentul standard sau la alte ISAE-uri numai dacă raportul de asigurare include, cel puțin, fiecare element dintre cele identificate la punctul 69.

#### **Concluzii neschimbate și concluzii schimbate**

72. Practicianul trebuie să exprime o concluzie neschimbată atunci când concluzionează:



- (a) În cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă, că informațiile specifice sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu criteriile aplicabile, sau
- (b) În cazul unei misiuni de asigurare limitată, că, pe baza procedurilor efectuate și a probelor obținute, practicianul nu a luat cunoștință de un aspect (aspecte) care să îl determine să considere că informațiile specifice nu sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu criteriile aplicabile.

73. Dacă practicianul consideră necesar:

- (a) Să atragă atenția utilizatorilor vizați asupra unui aspect prezentat sau descris în informațiile specifice care, conform raționamentului practicianului, este de o importanță fundamentală pentru ca utilizatorii vizați să înțeleagă informațiile specifice (un paragraf de Evidențiere a unor aspecte), sau
- (b) Să comunice un aspect, în afara celor prezentate sau descrise în informațiile specifice care, conform raționamentului practicianului, este relevant pentru ca utilizatorii vizați să înțeleagă misiunea, responsabilitățile practicianului sau raportul de asigurare (un paragraf privind Alte aspecte),

iar acest lucru nu este interzis prin legi sau reglementări. Practicianul trebuie să facă aceasta într-un paragraf din raportul de asigurare, cu un titlu adecvat, care indică, în mod clar, faptul că respectivul aspect nu a determinat modificarea concluziei practicianului. În cazul unui paragraf de Evidențiere a unor aspecte, un astfel de paragraf trebuie să facă referire doar la informațiile prezentate sau descrise în informațiile specifice.

74. Practicianul trebuie să exprime o concluzie modificată în următoarele circumstanțe:

- (a) Atunci când, conform raționamentului profesional al practicianului, există o limitare a ariei de aplicare și efectul acestui aspect poate fi semnificativ (a se vedea punctul 66). În astfel de cazuri, practicianul trebuie să exprime o concluzie cu rezerve sau să declare imposibilitatea exprimării unei concluzii.
- (b) Atunci când, conform raționamentului profesional al practicianului, informațiile specifice prezintă denaturări semnificative. În astfel de cazuri, practicianul trebuie să exprime o concluzie cu rezerve sau o concluzie contrară. (A se vedea punctul A191)

75. Practicianul trebuie să exprime o concluzie cu rezerve în cazul în care, conform raționamentului său profesional, efectele sau posibilele efecte ale unui aspect nu sunt semnificative și generalizate în asemenea măsură încât să impună o concluzie contrară sau declararea imposibilității exprimării unei concluzii. O concluzie cu rezerve trebuie exprimată „excluzând” efectele, sau posibilele efecte, ale aspectului la care se referă rezerva. (A se vedea punctele A189-A190)

76. În cazul în care practicianul exprimă o concluzie modificată din cauza unei limitări a ariei de aplicare, însă este totodată conștient de unul sau mai multe aspecte care cauzează denaturarea semnificativă a informațiilor specifice, practicianul trebuie să includă în raportul de asigurare o descriere clară atât a limitării ariei de aplicare, cât și a aspectului (aspectelor) care a (au) cauzat denaturarea semnificativă a informațiilor specifice.
77. În cazul în care declarația făcută de partea adecvată (părțile adecvate) a identificat și a descris corespunzător faptul că informațiile specifice sunt denaturate semnificativ, practicianul trebuie fie:
- (a) Să exprime o concluzie cu rezerve sau o concluzie contrară formulată în raport cu subiectul implicit și cu criteriile aplicabile, fie
  - (b) Dacă i se impune în mod expres prin termenii misiunii, să formuleze concluzia în raport cu o declarație a părții (părților) adecvate, să exprime o concluzie fără rezerve, incluzând însă în raportul de asigurare un paragraf de Evidențiere a unor aspecte în care să se facă referire la declarația părții (părților) adecvate, care identifică și descrie în mod corespunzător faptul că informațiile specifice sunt denaturate semnificativ. (A se vedea punctul A192)

#### **Alte responsabilități privind comunicarea**

78. Practicianul trebuie să stabilească dacă, conform termenilor misiunii sau altor circumstanțe ale misiunii, practicianul a luat cunoștință de vreun aspect care ar trebui comunicat părții responsabile, persoanei care efectuează măsurarea sau evaluatorului, părții contractante, persoanelor responsabile cu guvernarea sau altora. (A se vedea punctele A193-A199)

#### **Documentația**

79. Practicianul trebuie să întocmească, în timp util, documentația aferentă misiunii, care oferă o evidență a bazei raportului de asigurare, suficientă și adecvată pentru a permite unui practician cu experiență, care nu a mai avut legătură cu misiunea în trecut, să înțeleagă: (A se vedea punctele A200-A204)
- (a) Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor efectuate pentru conformarea cu ISAE-urile relevante și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile,
  - (b) Rezultatele procedurilor efectuate și probele obținute și
  - (c) Aspectele semnificative apărute pe parcursul misiunii, concluziile la care s-a ajuns și raționamentele profesionale semnificative care s-au făcut pentru a ajunge la aceste concluzii.
80. Dacă practicianul a identificat informații inconsecvente cu concluzia sa finală privind un aspect semnificativ, acesta trebuie să documenteze modul în care a tratat inconsecvența respectivă.

81. Practicianul trebuie să colecteze documentația misiunii într-un dosar al misiunii și să finalizeze procesul administrativ de constituire a dosarului complet al misiunii în timp util, ulterior datei raportului de asigurare. (A se vedea punctele A205-A206)
82. După ce constituirea dosarului complet al misiunii este finalizată, practicianul nu trebuie să elimine și nici să înlăture documentația misiunii de orice natură înainte de sfârșitul perioadei de păstrare. (A se vedea punctul A207)
83. Dacă practicianul consideră că este necesar să modifice documentația deja existentă a misiunii sau să adauge o nouă documentație după constituirea dosarului complet al misiunii, practicianul, indiferent de natura modificărilor și adău girilor, trebuie să documenteze:
  - (a) Motivele specifice pentru efectuarea amendamentelor sau adăugirilor și
  - (b) Data când au fost efectuate și revizuite, și persoana care le-a efectuat și revizuit.

\*\*\*

## **Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative**

### **Introducere** (A se vedea punctul 6)

- A1. Într-o misiune de consultanță, practicianul aplică competențele, educația, observațiile, experiențele și cunoștințele tehnice deținute. Misiunile de consultanță implică un proces analitic care include, în mod obișnuit, o combinație de activități legate de: stabilirea obiectivelor, constatarea faptelor, definirea problemelor sau a oportunităților, evaluarea alternativelor, elaborarea de recomandări, inclusiv de acțiuni, comunicarea rezultatelor și uneori implementare și monitorizare. Rapoartele (în cazul în care sunt emise) se scriu, în general, în stil narativ (sau „formă lungă”). De obicei, activitatea efectuată este destinată exclusiv utilizării de către client și în beneficiul acestuia. Natura și aria de aplicare ale activității se stabilesc prin acord comun între practician și client. Orice serviciu care corespunde definiției unei misiuni de asigurare nu este o misiune de consultanță, ci o misiune de asigurare.

### **Obiective**

*Misiuni cu informații specifice care includ mai multe aspecte* (A se vedea punctele 10, 65, 69(l))

- A2. În cazul în care informațiile specifice conțin mai multe aspecte, se pot formula concluzii separate pentru fiecare aspect. Nu este necesar ca toate concluziile separate de acest gen să aibă același nivel de asigurare. Mai degrabă, fiecare concluzie trebuie exprimată în forma care corespunde unei misiuni de asigurare rezonabilă sau unei misiuni de asigurare limitată. Referințele din

prezentul ISAE la concluzia raportului de asigurare includ fiecare concluzie, dacă sunt exprimate concluzii separate.

## Definiții

*Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor în misiunile de asigurare limitată și rezonabilă (A se vedea punctul 12(a)(i))*

A3. Dat fiind faptul că nivelul de asigurare obținut într-o misiune de asigurare limitată este mai scăzut decât cel obținut în cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă, procedurile efectuate de practician pe parcursul unei misiuni de asigurare limitată variază în ceea ce privește natura și plasarea în timp și au o amploare mai redusă decât cele utilizate în cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă. Diferențele majore între procedurile utilizate pentru o misiune de asigurare rezonabilă și cele utilizate pentru o misiune de asigurare limitată includ:

- (a) Accentul pus pe natura diverselor proceduri ca sursă de probe va fi probabil diferit, în funcție de circumstanțele misiunii. De exemplu, practicianul poate considera că este adecvat în circumstanțele unei anumite misiuni de asigurare limitată să pună mai mult accent pe interviuarea personalului entității și pe procedurile analitice și mai puțin sau deloc pe testarea controalelor și obținerea de probe din surse externe, spre deosebire de cum ar proceda în cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă.
- (b) Pe parcursul unei misiuni de asigurare limitată, practicianul poate:
  - Selecta mai puține elemente pentru examinare sau poate
  - Efectua mai puține proceduri (de exemplu, efectuează numai proceduri analitice în circumstanțe în care, într-o misiune de asigurare rezonabilă, ar fi efectuate atât proceduri analitice, cât și alte proceduri).
- (c) În cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă, procedurile analitice efectuate ca răspuns la riscul misiunii implică dezvoltarea unor așteptări suficiente de exacte pentru a putea identifica denaturările semnificative. În cazul unei misiuni de asigurare limitată, procedurile analitice pot fi proiectate pentru a justifica așteptările legate de direcția tendințelor, relațiilor și indicatorilor, mai degrabă decât pentru a identifica denaturările cu nivelul de precizie așteptat de la o misiune de asigurare rezonabilă.
- (d) Mai mult, dacă se identifică fluctuații, relații sau diferențe semnificative, în cazul unei misiuni de asigurare limitată se pot obține probe adecvate prin interviuare și prin analizarea răspunsurilor primite prin prisma circumstanțelor cunoscute ale misiunii.
- (e) În plus, atunci când efectuează proceduri analitice într-o misiune de asigurare limitată, practicianul poate utiliza, de exemplu, date mai agregate, cum ar fi date trimestriale, mai degrabă decât lunare, sau

poate utiliza date a căror credibilitate nu a fost testată prin proceduri separate în aceeași măsură în care s-ar proceda pentru o misiune de asigurare rezonabilă.

*Un nivel de asigurare pertinent (A se vedea punctele 12(a)(i)(b), 47L)*

- A4. Nivelul de asigurare pe care practicianul speră să îl obțină nu poate fi, de obicei, cuantificat și măsura în care acesta este pertinent ține de raționamentul profesional al practicianului în circumstanțele misiunii. Într-o misiune de asigurare limitată, practicianul efectuează proceduri care sunt limitate în comparație cu cele necesare într-o misiune de asigurare rezonabilă și, totuși, acestea sunt planificate în vederea obținerii unui nivel de asigurare 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 (a se vedea, de asemenea, punctele A16-A18).
- A5. În gama misiunilor de asigurare limitată, ceea ce reprezintă o asigurare pertinentă poate varia de la o asigurare care este de natură să sporească încrederea utilizatorilor vizați în informațiile specifice într-o măsură care este, în mod clar, relevantă, până la o asigurare rezonabilă. Ceea ce poate fi pertinent într-o anumită misiune ține de un raționament care se încadrează în acest interval și care depinde de circumstanțele misiunii, inclusiv de nevoile de informare ale utilizatorilor vizați ca grup, de criterii și de subiectul implicit al misiunii.
- A6. Dat fiind faptul că nivelul de asigurare obținut de practician în misiunile de asigurare limitată poate varia, raportul practicianului conține un rezumat informativ al procedurilor efectuate, prin care se recunoaște că aprecierea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor efectuate este esențială pentru înțelegerea concluziei practicianului (a se vedea punctele 69(k) și A174-A178).
- A7. Printre factorii care ar putea fi relevanți pentru a stabili ce constituie o asigurare pertinentă într-o misiune specifică se numără, de exemplu:
- Caracteristicile subiectului implicit și criteriile, precum și existența unor ISAE-uri relevante care vizează un subiect specific.
  - Instrucțiunile sau alte indicii de la partea contractantă privind natura asigurării pe care partea contractantă o dorește de la practician. De exemplu, termenii misiunii pot stipula proceduri specifice pe care partea contractantă le consideră necesare sau anumite aspecte ale informațiilor specifice asupra cărora partea contractantă și-ar dori să se axeze procedurile practicianului. Cu toate acestea, practicianul poate considera că sunt necesare alte proceduri pentru a obține probe suficiente și adecvate în vederea obținerii unei asigurări pertinente.
  - Practica general acceptată, dacă există, referitoare la misiunile de asigurare pentru anumite informații specifice ori informații specifice similare sau conexe.

- Nevoile de informații ale utilizatorilor vizați, ca grup. În general, nivelul de asigurare necesar pentru a fi pertinent din perspectiva utilizatorilor vizați este cu atât mai mare cu cât sunt mai mari consecințele pe care le-ar avea pentru aceștia primirea unei concluzii neadevate atunci când informațiile specifice sunt denaturate semnificativ. De exemplu, în anumite cazuri, consecințele pe care primirea unei concluzii neadevate le-ar avea pentru utilizatorii vizați pot fi atât de însemnate încât să fie nevoie de o misiune de asigurare rezonabilă astfel încât practicianul să obțină o asigurare pertinentă în respectivele circumstanțe.
- Așteptarea utilizatorilor vizați ca practicianul să își formeze concluzia de asigurare limitată în ceea ce privește informațiile specifice într-un timp scurt și la costuri scăzute.

*Exemple de misiuni de atestare (A se vedea punctul 12(a)(ii)a))*

A8. Exemplele de misiuni care pot fi efectuate în conformitate cu prezentul ISAE includ:

- (a) Sustenabilitatea – o misiune privind sustenabilitatea implică obținerea unei asigurări asupra unui raport întocmit de conducere sau de expertul conducerii (persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul) asupra performanței entității din punctul de vedere al sustenabilității.
- (b) Conformitatea cu legile sau reglementările – o misiune privind conformitatea cu legile sau reglementările implică obținerea unei asigurări asupra declarației unei alte părți (persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul) privind conformitatea cu legile sau reglementările relevante.
- (c) Raportul calitate-preț – o misiune privind raportul calitate-preț implică obținerea unei asigurări asupra măsurării sau evaluării raportului calitate-preț de către o altă parte (persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul).

*Competențe și tehnici de asigurare (A se vedea punctul 12(b))*

A9. Competențele și tehnicile de asigurare includ:

- Aplicarea scepticismului profesional și a raționamentului profesional,
- Planificarea și efectuarea unei misiuni de asigurare, inclusiv obținerea și evaluarea probelor,
- Înțelegerea sistemelor informaționale și a rolului și limitărilor controlului intern,
- Corelarea analizei pragului de semnificație și a riscurilor misiunii cu natura, plasarea în timp și amplexarea procedurilor,

- Aplicarea procedurilor adecvate misiunii (care pot include interviuarea, inspectarea, recalcularea, reeefectuarea, observarea, confirmarea și procedurile analitice) și
- Practici de documentare sistematică și aptitudini de redactare a raportului de asigurare.

*Criterii* (A se vedea punctul 12(c), Anexă)

A10. Sunt necesare criteriile adecvate pentru măsurarea sau evaluarea rezonabil de consecventă a subiectului implicit în contextul raționamentului profesional. În lipsa unui cadru de referință furnizat de criteriile adecvate, orice concluzie rămâne deschisă pentru interpretări individuale și neînțelegeri. Gradul de adecvare a criteriilor depinde de context, adică este determinat de contextul generat de circumstanțele misiunii. Chiar și pentru același subiect implicit pot exista criterii diferite, care vor avea ca rezultat măsurări sau evaluări diferite. De exemplu, persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul ar putea alege, drept criteriu pentru subiectul implicit legat de gradul de satisfacție a clienților, numărul de reclamații ale clienților rezolvate spre satisfacția acestora; o altă persoană care efectuează măsurarea sau un alt evaluator ar putea alege drept criteriu cumpărăturile recurente în următoarele trei luni de la data achiziției inițiale. Gradul de adecvare a criteriilor nu este afectat de nivelul de asigurare, adică, în cazul în care criteriile nu sunt adecvate pentru o misiune de asigurare rezonabilă, acestea nu sunt adecvate nici pentru o misiune de asigurare limitată și invers. Criteriile adecvate includ, după caz, criteriile pentru descriere și prezentarea informațiilor.

*Riscul misiunii* (A se vedea punctul 12(f))

- A11. Riscul misiunii nu se referă la, și nici nu include, riscurile de afaceri ale practicianului, cum ar fi pierderile rezultate din litigii, publicitate negativă sau alte evenimente apărute în legătură cu anumite informații specifice.
- A12. În general, riscul misiunii poate fi reprezentat de următoarele componente, deși nu toate aceste componente vor fi neapărat prezente sau semnificative pentru toate misiunile de asigurare:
- (a) Riscurile care nu sunt influențate direct de practician, ce constau la rândul lor în:
    - (i) Susceptibilitatea informațiilor specifice de a fi denaturate semnificativ înainte de a fi luate în considerare orice controale aferente aplicate de către partea adecvată (părțile adecvate) (riscul inherent) și
    - (ii) Riscul ca o denaturare semnificativă a informațiilor specifice să nu fie prevenită ori detectată sau corectată la timp de către controlul intern al părții (părților) adecvate (riscul de control) și
  - (b) Riscul asupra căruia practicianul are o influență directă, adică riscul ca procedurile efectuate de practician să nu detecteze o denaturare semnificativă (riscul de nedetectare).

A13. Măsura în care fiecare dintre aceste componente este relevantă pentru misiune este influențată de circumstanțele misiunii, în special de:

- Natura subiectului implicit și a informațiilor specifice. De exemplu, conceptul de risc de control se poate dovedi mai util în cazul în care subiectul implicit are legătură cu întocmirea informațiilor cu privire la performanța entității decât în cazul în care ar avea legătură cu informațiile privind eficacitatea unui control sau existența unei condiții fizice.
- Efectuarea unei misiuni de asigurare rezonabilă sau de asigurare limitată. De exemplu, în cazul misiunilor de asigurare limitată, practicianul poate decide, deseori, să obțină probe prin alte mijloace decât testarea controalelor, situație în care luarea în considerare a riscului de control poate fi mai puțin relevantă decât în cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă asupra aceluiași informații specifice.

Luarea în considerare a riscurilor este o chestiune care ține de raționamentul profesional, mai degrabă decât un aspect care poate fi evaluat cu acuratețe.

A14. Reducerea riscului misiunii la zero este adesea imposibilă sau nu este rentabilă și, prin urmare, „asigurarea rezonabilă” reprezintă mai puțin decât o asigurare absolută, ca rezultat al unor factori precum:

- Utilizarea testării selective.
- Limitările inerente ale controlului intern.
- Faptul că o mare parte din probele puse la dispoziția practicianului au mai degrabă caracter persuasiv decât concludent.
- Utilizarea raționamentului profesional pentru colectarea și evaluarea probelor și formularea concluziilor pe baza acelor probe.
- În anumite cazuri, caracteristicile subiectului implicit la măsurarea sau evaluarea în raport cu criteriile.

*Partea contractantă (A se vedea punctul 12(g), Anexă)*

A15. Partea contractantă ar putea fi, în funcție de circumstanțe, conducerea sau persoanele responsabile cu guvernarea părții responsabile, un legiuitor, utilizatorii vizați, persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul, ori una sau mai multe părți terțe diferite.

*Utilizatorii vizați (A se vedea punctul 12(m), Anexă)*

A16. În unele cazuri, pot exista și alți utilizatori vizați în afară de cei cărora li se adresează raportul de asigurare. Este posibil ca practicianul să nu poată identifica toate persoanele care vor citi raportul de asigurare, în special dacă un număr mare de persoane are acces la el. În astfel de cazuri, mai ales atunci când este probabil ca utilizatorii potențiali să aibă o gamă largă de interese legate de subiectul specific, utilizatorii vizați ar putea fi limitați la principalele părți interesate, cu interese importante și comune. Utilizatorii vizați pot fi



identificați în diferite moduri, de exemplu, printr-un acord între practician și partea responsabilă sau partea contractantă, ori prin legi sau reglementări.

- A17. Utilizatorii vizați sau reprezentanții acestora pot fi direct implicați în stabilirea cerințelor aferente misiunii, împreună cu practicianul și partea responsabilă (și partea contractantă, dacă cele două diferă). Totuși, indiferent de implicarea celorlalți și, spre deosebire de o misiune pe baza procedurilor convenite (care implică raportarea constatărilor factice pe baza procedurilor convenite cu partea contractantă și oricare terță parte, mai degrabă decât o concluzie):
- (a) Practicianul este responsabil de stabilirea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor și
  - (b) Poate fi necesar ca practicianul să efectueze proceduri suplimentare, în cazul în care acesta ia cunoștință de informații care diferă semnificativ de cele pe baza cărora s-au stabilit procedurile planificate (a se vedea punctele A116-A118).
- A18. În anumite cazuri, utilizatorii vizați (de exemplu, băncile sau organismele de reglementare) impun o cerință pentru, sau solicită ca, partea adecvată (părțile adecvate) să facă demersurile necesare efectuării unei misiuni de asigurare pentru un anumit scop. În situația în care misiunile utilizează criteriile create cu un scop specific, punctul 69(f) prevede necesitatea unei declarații care atrage atenția cititorilor asupra acestui fapt. În plus, practicianul ar putea considera că este adecvat să se indice că raportul de asigurare este adresat exclusiv unor utilizatori specifici. În funcție de circumstanțele misiunii, acest lucru se poate realiza prin restricționarea distribuției sau utilizării raportului de asigurare (a se vedea punctele A167-A168).

*Informații specifice* (A se vedea punctul 12(x), Anexă)

- A19. În anumite cazuri, informațiile specifice pot constitui o declarație care evaluează un aspect al unui proces, ori al performanței sau conformității, în raport cu criteriile. De exemplu, „controlul intern al ABC a funcționat eficient în ceea ce privește criteriile XYZ pe perioada...” sau „structura de guvernare a ABC s-a conformat cu criteriile XYZ pe perioada...”.

*Partea adecvată* (părțile adecvate) (A se vedea punctul 13, Anexă)

- A20. Rolurile jucate de partea responsabilă, persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul și partea contractantă pot varia (a se vedea punctul A37). Totodată, structurile de conducere și guvernare variază în funcție de jurisdicție și de entitate, reflectând influențe cum ar fi contexte culturale și juridice diferite, precum și caracteristici legate de dimensiuni și drepturile de proprietate. Având în vedere o astfel de diversitate, nu este posibil ca ISAE-urile să specifice pentru toate misiunile care este persoana (care sunt persoanele) pe care practicianul trebuie să o (le) intervieveze, căreia (cărora) trebuie să îi (le) solicite declarații sau cu care să comunice în orice alt fel în orice circumstanță. De exemplu, în anumite cazuri, atunci când partea adecvată (părțile adecvate) reprezintă doar o parte dintr-o entitate juridică completă, identificarea perso-

nalului din conducere adecvat sau a persoanelor responsabile cu guvernanta adecvate cu care trebuie să comunice va necesita exercitarea raționamentului profesional pentru a stabili care este persoana (care sunt persoanele) cu responsabilități adecvate pentru, și cunoștințe despre, aspectele vizate.

### **Desfășurarea unei misiuni de asigurare în conformitate cu ISAE**

*Conformitatea cu standardele relevante pentru misiune (A se vedea punctele 1, 5, 15)*

- A21. Prezentul ISAE include cerințe care se aplică misiunilor de asigurare<sup>3</sup> (altele decât auditurile și revizuirile informațiilor financiare istorice), inclusiv misiunilor desfășurate conform unui ISAE care vizează un subiect specific. În anumite cazuri, un ISAE care vizează un subiect specific este relevant, de asemenea, pentru misiune. Un ISAE care vizează un subiect specific este relevant pentru misiune în cazul în care acel ISAE este în vigoare, subiectul specific tratat de acel ISAE este relevant pentru misiune și circumstanțele pe care le tratează acel ISAE există.
- A22. ISA-urile și ISRE-urile au fost scrise pentru audituri și revizuirii ale informațiilor financiare istorice și nu se aplică altor misiuni de asigurare. Cu toate acestea, ele ar putea oferi îndrumări cu privire la procesul misiunii, în general, pentru practicienii care efectuează o misiune de asigurare în conformitate cu prezentul ISAE.

*Textul unui ISAE (A se vedea punctele 12, 16)*

- A23. ISAE-urile conțin obiectivele pe care le urmărește practicianul în aplicarea ISAE-urilor, precum și cerințe elaborate pentru a-i permite practicianului să îndeplinească obiectivele respective. În plus, acestea conțin îndrumări conexe sub formă de materiale privind aplicarea și alte materiale explicative, materiale introductive care oferă contextul relevant pentru înțelegerea corespunzătoare a ISAE, precum și definiții.
- A24. Obiectivele dintr-un ISAE oferă contextul în care sunt stabilite cerințele aceluia ISAE și au rolul de a ajuta la:
- (a) Înțelegerea a ceea ce trebuie realizat și
  - (b) Determinarea dacă trebuie luate alte măsuri pentru a îndeplini obiectivele.

Se așteaptă ca aplicarea corespunzătoare a dispozițiilor dintr-un ISAE de către practician să ofere o bază suficientă pentru îndeplinirea obiectivelor practicianului. Totuși, deoarece circumstanțele misiunilor de asigurare variază foarte mult și nu pot fi anticipate toate aceste circumstanțe în ISAE, practicianul este răspunzător pentru stabilirea procedurilor necesare pentru îndeplinirea dispozițiilor dintr-un ISAE relevant și a obiectivelor stipulate în acesta. În circumstanțele unei misiuni pot exista anumite aspecte care necesită efectuarea

---

3 Prezentul ISAE conține cerințe și materiale privind aplicarea și alte materiale explicative specifice misiunilor de atestare cu asigurare rezonabilă și limitată. De asemenea, prezentul ISAE poate fi aplicat misiunilor directe de asigurare rezonabilă și limitată și poate fi adaptat și completat după caz, în funcție de circumstanțele misiunii.

de proceduri suplimentare de către practician, în afară de cele prevăzute deja de ISAE-ul relevant, în vederea îndeplinirii obiectivelor specificate în respectivul ISAE.

- A25. Cerințele dintr-un ISAE sunt exprimate folosind cuvântul „trebuie”.
- A26. Dacă este necesar, materialele privind aplicarea și alte materiale explicative oferă explicații suplimentare ale cerințelor și îndrumări privind respectarea acestora. În special, această secțiune poate:
- (a) Explica mai clar ce înseamnă o cerință sau ce se intenționează să acopere aceasta și
  - (b) Include exemple care ar putea fi adecvate în circumstanțele date.

Deși astfel de îndrumări nu impun, prin ele însele, o cerință, ele sunt relevante pentru aplicarea corespunzătoare a cerințelor. Materialele privind aplicarea și alte materiale explicative pot oferi de asemenea informații generale cu privire la aspectele tratate într-un ISAE. După caz, în materialele privind aplicarea și în alte materiale explicative sunt incluse considerente suplimentare specifice organizațiilor de audit din sectorul public sau firmelor mai mici. Aceste considerente suplimentare facilitează aplicarea cerințelor prezentului ISAE. Acestea, însă, nu limitează și nici nu reduc responsabilitatea practicianului de a aplica dispozițiile dintr-un ISAE și de a se conforma cu acestea.

- A27. Definițiile din ISAE sunt furnizate pentru a facilita aplicarea și interpretarea consecvente ale ISAE și nu sunt menite să înlocuiască definiții care ar putea fi stabilite în alte scopuri prin legi, reglementări sau în alt mod.
- A28. Anexele fac parte din materialele privind aplicarea și alte materiale explicative. Scopul și utilizarea vizate ale unei anexe sunt explicate în conținutul ISAE-ului corespunzător sau în titlul și introducerea anexeii.

Conformitatea cu cerințele relevante (A se vedea punctul 17)

- A29. Deși unele proceduri sunt necesare numai pentru misiunile de asigurare rezonabilă, ele pot fi, totuși, adecvate și în cazul unor misiuni de asigurare limitată.

**Cerințe etice** (A se vedea punctele 3(a), 20, 22(a))

- A30. Partea A din Codul IESBA stabilește următoarele principii fundamentale cu care practicianul trebuie să se conformeze:
- (a) Integritatea,
  - (b) Obiectivitatea,
  - (c) Competența profesională și atenția cuvenită,
  - (d) Confidențialitatea și
  - (e) Conduita profesională.

Principiile fundamentale de etică definesc comportamentul așteptat de un profesionist contabil.

- A31. Codul IESBA furnizează, de asemenea, un cadru conceptual pe care profesioniștii contabili să îl aplice pentru identificarea amenințărilor la adresa conformității cu principiile fundamentale, inclusiv:
- (a) Identificarea amenințărilor la adresa conformității cu principiile fundamentale. Amenințările se încadrează în una sau mai multe dintre următoarele categorii:
    - (i) Interes propriu,
    - (ii) Autorevizuire,
    - (iii) Reprezentare,
    - (iv) Familiaritate și
    - (v) Intimidare,
  - (b) Evaluarea măsurii în care amenințările identificate sunt la un nivel acceptabil și
  - (c) În cazul în care amenințările identificate la adresa conformității cu principiile fundamentale nu sunt la un nivel acceptabil, tratarea acestora prin eliminarea circumstanțelor care creează amenințările, aplicarea de măsuri de protecție pentru reducerea amenințărilor la un nivel acceptabil sau retragerea din misiune, în cazul în care retragerea este permisă de legislația sau reglementările aplicabile.
- A32. Codul IESBA stabilește cerințe și materiale de aplicare pe diverse teme, inclusiv:
- Conflicte de interese,
  - Numirea profesională,
  - Furnizarea unei a doua opinii,
  - Onorarii și alte tipuri de remunerare,
  - Stimulente, inclusiv cadouri și ospitalitate,
  - Custodia activelor clientului și
  - Reacția la cazurile de neconformitate cu legile și reglementările.
- A33. Codul IESBA include, de asemenea, *Standardele Internaționale privind Independența*. Conform Codului IESBA, independența cuprinde atât independența în gândire, cât și independența percepută. Independența protejează capacitatea de a forma o concluzie de asigurare fără a fi afectat de influențe care ar putea compromite respectiva concluzie. Independența sporește capacitatea de a acționa cu integritate, de a fi obiectiv și de a menține o atitudine de scepticism profesional. Aspectele tratate în *Standardele Internaționale privind Independența* din Codul IESBA includ, de exemplu:
- Onorariile,

- Cadourile și ospitalitatea,
- Litigiile existente sau posibile,
- Interesele financiare,
- Împrumuturile și garanțiile,
- Relațiile de afaceri,
- Relațiile de familie și personale,
- Servicii recente pentru un client de asigurare,
- Poziția de director sau alt angajat cu funcție de conducere al unui client de asigurare,
- Angajarea la un client de asigurare,
- Asocierea îndelungată a personalului cu un client de asigurare,
- Furnizarea de servicii, altele decât cele de asigurare, pentru un client de asigurare,
- Rapoarte care includ o restricție privind utilizarea și distribuția.

A34. Cerințele profesionale sau cerințele impuse de legi sau reglementări sunt cel puțin la fel de stricte ca prevederile Codului IESBA cu privire la misiunile de asigurare atunci când tratează toate aspectele la care se face referire la punctele A30-A33 și impun obligații care duc la îndeplinirea obiectivelor cerințelor stabilite în Codul IESBA cu privire la misiunile de asigurare.

### **Acceptarea și continuarea**

*Condiții preliminare pentru misiune (A se vedea punctul 24)*

- A35. În contextul sectorului public, se poate presupune că anumite condiții preliminare pentru o misiune de asigurare sunt deja îndeplinite, de exemplu:
- (a) Se presupune că rolurile și responsabilitățile organizațiilor de audit din sectorul public și cele ale entităților guvernamentale care intră sub incidența misiunilor de asigurare sunt adecvate, dat fiind că în general ele sunt stabilite prin legislație,
  - (b) Dreptul de acces al organizațiilor de audit din sectorul public la informațiile necesare pentru efectuarea misiunii este adesea stabilit prin legislație,
  - (c) De obicei, legislația impune includerea concluziei practicianului într-un raport scris, sub forma corespunzătoare fie unei misiuni de asigurare rezonabilă, fie unei misiuni de asigurare limitată,
  - (d) În general, există un scop rațional, deoarece misiunea este stabilită prin legislație.

A36. În cazul în care nu sunt disponibile criteriile adecvate pentru întregul subiect implicit, însă practicianul poate identifica unul sau mai multe aspecte ale subiectului implicit pentru care respectivele criterii sunt adecvate, atunci misiunea de asigurare se poate efectua pentru acel aspect de sine stătător al subiectului implicit. În asemenea cazuri, ar putea fi necesar să se clarifice în raportul de asigurare faptul că raportul nu are legătură cu subiectul implicit inițial în integralitatea sa.

Roluri și responsabilități (A se vedea punctele 12(m), 12(n), 12(r), 12(v), 13, 24(a), Anexă)

A37. Toate misiunile de asigurare implică cel puțin trei părți: partea responsabilă, practicianul și utilizatorii vizați. În multe misiuni de atestare, este posibil ca partea responsabilă să fie și persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul, și partea contractantă. A se vedea Anexa pentru o prezentare a modului în care fiecare dintre aceste roluri are legătură cu o misiune de asigurare.

A38. Se pot obține probe privind existența unei relații adecvate în ceea ce privește responsabilitatea pentru subiectul implicit printr-o confirmare oferită de partea responsabilă. O asemenea confirmare stabilește și baza pentru o înțelegere comună a responsabilităților părții responsabile și ale practicianului. O confirmare în scris este cea mai adecvată formă de documentare a înțelegerii părții responsabile. În absența unei confirmări în scris a responsabilității, poate fi totuși adecvat ca practicianul să accepte misiunea, dacă, de exemplu, alte surse, precum legislația sau un contract, indică responsabilitatea. În alte cazuri, poate fi adecvat să se refuze misiunea, în funcție de circumstanțe, sau să se prezinte circumstanțele în raportul de asigurare.

A39. Persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul are responsabilitatea de a deține o bază rezonabilă privind informațiile specifice. Ceea ce constituie o bază rezonabilă depinde de natura subiectului implicit și de alte circumstanțe ale misiunii. În anumite cazuri, un proces formal cu controale interne numeroase poate fi necesar pentru a oferi persoanei care efectuează măsurarea sau evaluatorului o bază rezonabilă conform căreia informațiile specifice nu prezintă denaturări semnificative. Faptul că practicianul va raporta cu privire la informațiile specifice nu substituie procesele proprii ale persoanei care efectuează măsurarea sau evaluatorului în vederea obținerii unei baze rezonabile pentru informațiile specifice.

Gradul de adecvare a subiectului implicit (A se vedea punctul 24(b) (i))

A40. Un subiect implicit adecvat poate fi identificat și măsurat sau evaluat consecvent în raport cu criteriile aplicabile, astfel încât informațiile specifice care rezultă să poată fi supuse unor proceduri pentru a obține probe suficiente și adecvate în vederea sprijinirii unei concluzii de asigurare rezonabilă sau limitată, după caz.

A41. Gradul de adecvare a unui subiect implicit nu este afectat de nivelul de asigurare, și anume, în cazul în care un subiect implicit nu este adecvat pentru

o misiune de asigurare rezonabilă, acesta nu este adecvat nici pentru o misiune de asigurare limitată și invers.

- A42. Diverse subiecte implicite au caracteristici diferite, inclusiv măsura în care informațiile despre acestea sunt calitative sau cantitative, obiective sau subiective, istorice sau prognozate, și dacă se referă la un moment specific sau la o anumită perioadă. Astfel de caracteristici afectează:
- (a) Precizia cu care poate fi măsurat sau evaluat subiectul implicit în raport cu criteriile și
  - (b) Caracterul convingător al probelor disponibile.
- A43. Identificarea unor astfel de caracteristici și analizarea efectelor lor îl ajută pe practician la evaluarea gradului de adecvare a subiectului implicit și la stabilirea conținutului raportului de asigurare (a se vedea punctul A164).
- A44. În anumite cazuri, misiunea de asigurare poate viza doar o parte a unui subiect implicit mai amplu. De exemplu, practicianul poate fi contractat să raporteze asupra unui aspect al contribuției unei entități la dezvoltarea durabilă, cum ar fi o serie de programe derulate de entitate care au efecte pozitive asupra mediului înconjurător. Pentru a stabili dacă misiunea prezintă caracteristica de a avea un subiect implicit adecvat în asemenea cazuri, ar putea fi adecvat ca practicianul să analizeze dacă informațiile despre aspectul asupra căruia i s-a solicitat să raporteze poate răspunde nevoilor de informații ale utilizatorilor vizați ca grup și, totodată, cum vor fi prezentate și distribuite informațiile specifice, de exemplu, dacă există programe mai importante cu efecte mai puțin favorabile pe care entitatea nu le raportează.

Gradul de adecvare și disponibilitatea criteriilor

Gradul de adecvare a criteriilor (A se vedea punctul 24(b)(ii))

- A45. Criteriile adecvate prezintă următoarele caracteristici:
- (a) Relevanță: criteriile relevante au ca rezultat informații specifice care îi ajută pe utilizatorii vizați în procesul decizional.
  - (b) Exhaustivitate: criteriile sunt exhaustive atunci când informațiile specifice întocmite în conformitate cu acestea nu omit factori relevanți despre care se poate preconiza în mod rezonabil că vor afecta deciziile luate de utilizatorii vizați pe baza informațiilor specifice respective. Criteriile exhaustive includ, atunci când este relevant, etaloane pentru descriere și prezentarea informațiilor.
  - (c) Credibilitate: criteriile credibile, atunci când sunt utilizate în condiții similare de practicieni diferiți, permit măsurarea sau evaluarea rezonabil de consecventă a subiectului implicit, inclusiv, după caz, a descrierii și prezentării de informații.
  - (d) Neutralitate: criteriile neutre au ca rezultat informații specifice care nu sunt afectate de subiectivism, după cum este adecvat în circumstanțele misiunii.

- (e) Inteligibilitate: criteriile inteligibile au ca rezultat informații specifice care pot fi înțelese de utilizatorii vizați.

A46. Descrierile vagi ale așteptărilor sau raționamentelor din experiențele unei persoane nu constituie criterii adecvate.

A47. Gradul de adecvare a criteriilor pentru o anumită misiune depinde de măsura în care acestea reflectă caracteristicile de mai sus. Importanța relativă a fiecărei caracteristici pentru o anumită misiune este un aspect care ține de raționamentul profesional. Mai mult, criteriile ar putea fi adecvate pentru un anumit set de circumstanțe ale misiunii, însă ar putea fi inadecvate pentru un set diferit de circumstanțe ale misiunii. De exemplu, raportarea către guverne sau organisme de reglementare ar putea impune utilizarea unui anumit set de criterii, însă aceste criterii ar putea fi inadecvate pentru un grup mai larg de utilizatori.

A48. Criteriile pot fi selectate sau elaborate în mai multe moduri. De exemplu, ele pot fi:

- Incorporate în legi sau reglementări.
- Emise de organisme de experți autorizate sau recunoscute care urmează o procedură stabilită transparentă.
- Elaborate colectiv de către un grup care nu urmează o procedură oficială transparentă.
- Publicate în reviste sau cărți științifice.
- Elaborate în scopuri comerciale, pe baza drepturilor exclusive.
- Create în mod special cu scopul de a întocmi informațiile specifice în circumstanțele particulare ale misiunii.

Modul în care sunt elaborate criteriile poate afecta evaluarea gradului de adecvare a acestora de către practician.

A49. În anumite cazuri, legile sau reglementările stipulează criteriile care trebuie utilizate în misiune. Dacă nu se indică altfel, aceste criterii sunt considerate adecvate, la fel cum sunt și cele emise de organismele de experți autorizate sau recunoscute care urmează o procedură oficială transparentă, dacă acestea sunt relevante pentru nevoile de informații ale utilizatorilor vizați. Astfel de criterii sunt cunoscute drept criterii stabilite. Chiar și în cazuri în care există criterii stabilite pentru un anumit subiect implicit, utilizatorii specifici ar putea să convină asupra altor criterii pentru scopurile lor specifice. De exemplu, se pot utiliza mai multe cadre generale drept criterii stabilite pentru evaluarea eficacității controlului intern. Cu toate acestea, utilizatorii specifici ar putea elabora un set de criterii mai detaliate care le satisfac nevoile de informații specifice legate, de exemplu, de supravegherea prudențială. În astfel de cazuri, raportul de asigurare:

- (a) Atrage atenția cititorilor asupra faptului că informațiile specifice sunt întocmite în conformitate cu criteriile cu scop specific și că, prin urmare, se



poate ca informațiile specifice să nu fie adecvate în alt scop (a se vedea punctul 69(f)) și

- (b) Poate specifica, atunci când este relevant pentru circumstanțele misiunii, faptul că respectivele criterii nu sunt încorporate în legi sau reglementări ori emise de organisme de experți recunoscute sau autorizate care urmează o procedură oficială transparentă.

A50. În cazul în care criteriile sunt create special cu scopul de a întocmi informațiile specifice în circumstanțele particulare ale misiunii, acestea nu sunt adecvate dacă au ca rezultat informații specifice sau un raport de asigurare care induce în eroare utilizatorii vizați. Este de preferat ca utilizatorii vizați sau partea contractantă să confirme faptul că respectivele criterii elaborate cu scop specific sunt adecvate în scopurile utilizatorilor vizați. Lipsa unei asemenea confirmări ar putea afecta ceea ce este de făcut pentru a evalua adecvarea criteriilor și informațiile despre criterii furnizate în raportul de asigurare.

Disponibilitatea criteriilor (A se vedea punctul 24(b)(iii))

A51. Criteriile trebuie să le fie disponibile utilizatorilor vizați, pentru a le permite acestora să înțeleagă cum a fost măsurat sau evaluat subiectul implicit. Criteriile sunt puse la dispoziția utilizatorilor vizați în unul sau mai multe dintre următoarele moduri:

- (a) Public.
- (b) Prin includerea acestora într-o manieră clară în prezentarea informațiilor specifice.
- (c) Prin includerea acestora într-o manieră clară în raportul de asigurare (a se vedea punctul A165).
- (d) Prin convenție universală, de exemplu criteriul de măsurare a timpului în ore și minute.

A52. De asemenea, criteriile pot fi disponibile doar utilizatorilor vizați, de exemplu, termenele unui contract sau criteriile emise de o asociație dintr-un sector de activitate care sunt disponibile numai celor din sectorul respectiv, fiind relevante doar pentru un scop specific. În acest caz, punctul 69 (f) impune o declarație care să îi atenționeze pe cititori cu privire la acest fapt. În plus, practicianul poate considera că este adecvat să indice că raportul de asigurare se adresează exclusiv unor utilizatori specifici (a se vedea punctele A167-A168).

Accesul la probe (A se vedea punctul 24(b)(iv))

Cantitatea și calitatea probelor disponibile

A53. Cantitatea sau calitatea probelor disponibile este afectată de:

- (a) Caracteristicile subiectului implicit sau ale informațiilor specifice. De exemplu, este de așteptat ca atunci când informațiile specifice sunt mai degrabă orientate către viitor decât istorice, probele să fie mai puțin obiective și

- (b) Alte circumstanțe, cum ar fi cazul în care probele despre care se poate preconiza în mod rezonabil să existe nu sunt disponibile, de exemplu, din cauza momentului desemnării practicianului, politicii firmei privind păstrarea documentelor, sistemelor informaționale inadecvate sau a unei restricții impuse de partea responsabilă.

De obicei, probele vor fi mai degrabă convingătoare decât concludente.

Accesul la evidențe (A se vedea punctul 56)

A54. Solicitarea acordului părții (părților) adecvate prin care aceasta (acestea) recunoaște (recunosc) și înțelege (înțeleg) responsabilitatea de a furniza practicianului cele ce urmează îl poate ajuta pe practician să stabilească dacă mi siunea prezintă caracteristicile accesului la probe:

- (a) Accesul la toate informațiile de care partea adecvată (părțile adecvate) are (au) cunoștință și care sunt relevante pentru întocmirea informațiilor specifice, precum evidențele, documentația și alte aspecte,
- (b) Informațiile suplimentare pe care le-ar putea solicita practicianul de la partea adecvată (părțile adecvate) în scopul misiunii și
- (c) Accesul nerestricționat la persoanele din cadrul părții (părților) adecvate de la care practicianul stabilește că este necesar să obțină probe.

A55. Natura relațiilor dintre partea responsabilă, persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul și partea contractantă poate afecta accesul practicianului la evidențe, la documentație sau la alte informații de care acesta ar putea avea nevoie ca probe pentru finalizarea misiunii. Prin urmare, natura unor astfel de relații ar putea fi un aspect relevant de luat în considerare atunci când se determină dacă misiunea va fi sau nu acceptată. La punctul A140 sunt incluse exemple de circumstanțe în care natura acestor relații poate fi problematică.

Un scop rațional (A se vedea punctul 24(b)(vi))

A56. În determinarea măsurii în care misiunea are un scop rațional, considerentele relevante pot include următoarele:

- Utilizatorii vizați ai informațiilor specifice și ai raportului de asigurare (în special atunci când criteriile sunt proiectate cu un scop special). Un alt considerent este probabilitatea ca informațiile specifice și raportul de asigurare să fie utilizate sau distribuite pe larg, nu numai utilizatorilor vizați.
- Dacă este de așteptat ca aspecte care țin de informațiile specifice să fie excluse din misiunea de asigurare și motivul excluderii.
- Caracteristicile relației dintre partea responsabilă, persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul și partea contractantă, de exemplu, în cazul în care persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul nu reprezintă partea responsabilă, dacă partea responsabilă este de acord cu utilizarea informațiilor specifice și va avea ocazia să revizuiască infor-

mașiile specifice înainte ca acestea să fie puse la dispoziția utilizatorilor vizați sau să distribuie comentarii împreună cu informațiile specifice.

- Cine a selectat criteriile care vor fi aplicate la măsurarea sau evaluarea subiectului implicit și care este nivelul raționamentului și aria de aplicare a subiectivismului în ceea ce privește aplicarea lor. Probabilitatea ca misiunea să aibă un scop rațional este mai ridicată dacă utilizatorii vizați sunt cei care au selectat criteriile ori au fost implicați în selectarea acestora.
- Orice limitări semnificative ale ariei de aplicare a activității practicianului.
- Dacă practicianul consideră că partea contractantă intenționează să asocieze numele practicianului cu subiectul implicit sau cu informațiile specifice într-un mod neadecvat.

#### *Convenirea asupra termenilor misiunii (A se vedea punctul 27)*

- A57. Este atât în interesul părții contractante, cât și al practicianului ca acesta să comunice în scris termenii conveniți ai misiunii înainte de începerea misiunii, pentru a evita confuziile. Forma și conținutul acordului sau contractului scris variază în funcție de circumstanțele misiunii. De exemplu, dacă legile sau reglementările stipulează suficient de detaliat termenii misiunii, nu este necesar ca practicianul să îi consemneze într-un acord scris, cu excepția cazului în care asemenea legi sau reglementări se aplică, iar partea adecvată (părțile adecvate) trebuie să confirme și să înțeleagă responsabilitățile ce îi (le) revin conform acestor legi sau reglementări.
- A58. Legile sau reglementările pot impune desemnarea unui practician, mai ales în sectorul public, și pot stabili prerogative specifice, cum ar fi accesul la evidențele părții (părților) adecvate, și responsabilități, cum ar fi prevederea ca practicianul să raporteze direct unui minister, legiuitorului sau publicului, în cazul în care partea adecvată (părțile adecvate) încearcă să limiteze aria de aplicare a misiunii.

#### *Acceptarea unei modificări a termenilor misiunii (A se vedea punctul 29)*

- A59. Modificarea circumstanțelor care afectează cerințele utilizatorilor vizați sau o confuzie privind natura misiunii ar putea justifica o solicitare de modificare a misiunii, de exemplu, dintr-o misiune de asigurare într-o altă misiune decât una de asigurare sau dintr-o misiune de asigurare rezonabilă într-o misiune de asigurare limitată. Incapacitatea de a obține probe suficiente și adecvate pentru a formula o concluzie de asigurare rezonabilă nu este un motiv acceptabil pentru modificarea unei misiuni de asigurare rezonabilă într-o misiune de asigurare limitată.

### **Controlul calității**

#### *Profioniștii contabili cu drept de practică (A se vedea punctele 20, 31(a)-(b))*

- A60. Prezentul ISAE a fost scris în contextul unei serii de măsuri luate pentru a asigura calitatea misiunilor de asigurare întreprinse de profioniștii contabili

cu drept de practică, cum ar fi cele luate de organismele membre IFAC în baza programului de conformitate pentru organismele membre IFAC și a declarațiilor privind obligațiile organismelor membre. Printre aceste măsuri se numără:

- Cerințele referitoare la competență, precum criteriile de educație și experiență pentru obținerea statutului de membru și cerințele privind formarea profesională continuă și de educație pe tot parcursul vieții.
- Politicile și procedurile de control al calității implementate la nivelul întregii firme. ISQC 1 se aplică tuturor firmelor de profesioniști contabili în ceea ce privește misiunile de asigurare și servicii conexe.
- Un cod etic exhaustiv, care include cerințe detaliate cu privire la independență, bazat pe principiile fundamentale de integritate, obiectivitate, competență profesională și atenție cuvenită, confidențialitate și conduită profesională.

*Controlul calității la nivelul firmei (A se vedea punctele 3(b), 31(a))*

A61. ISQC 1 tratează responsabilitățile firmei de a institui și menține un sistem de control al calității pentru misiunile de asigurare. Acest standard stabilește responsabilitățile firmei în ceea ce privește stabilirea de politici și proceduri concepute pentru a-i oferi o asigurare rezonabilă că firma și personalul acesteia se conformează cu cerințele etice relevante, inclusiv cu cele care se referă la independență. Conformitatea cu ISQC 1 impune, printre altele, ca firma să instituie și să mențină un sistem de control al calității care include politici și proceduri ce tratează fiecare dintre următoarele elemente, precum și să documenteze aceste politici și proceduri, și să le comunice personalului firmei:

- (a) Responsabilitățile conducerii privind calitatea în cadrul firmei,
- (b) Cerințe etice relevante,
- (c) Acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și ale misiunilor specifice,
- (d) Resursele umane,
- (e) Efectuarea misiunilor și
- (f) Monitorizarea.

A62. Alte cerințe profesionale ori cerințe din legi sau reglementări care tratează responsabilitatea firmei de a institui și menține un sistem de control al calității sunt cel puțin la fel de stricte ca ISQC 1 atunci când tratează toate aspectele la care se face referire la punctul anterior și impun firmei obligații care duc la îndeplinirea obiectivelor cerințelor stabilite în ISQC 1.

A63. Acțiunile partenerului de misiune și mesajele adecvate către ceilalți membri ai echipei misiunii, în contextul în care partenerul de misiune își asumă responsabilitatea pentru calitatea generală a fiecărei misiuni, scot în evidență faptul că

la efectuarea unei misiuni de asigurare calitatea este esențială, precum și importanța următoarelor elemente pentru calitatea misiunii de asigurare:

- (a) Desfășurarea activității în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare.
- (b) Conformitatea cu politicile și procedurile de control al calității ale firmei, după caz.
- (c) Emiterea unui raport cu privire la misiune care să fie adecvat circumstanțelor.
- (d) Capacitatea echipei misiunii de a semnaliza problemele fără teamă de repercusiuni.

A64. Un sistem eficace 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 eficace.

A65. Cu excepția cazului în care informațiile furnizate de firmă sau de alte părți sugerează contrariul, echipa misiunii este îndreptățită să se bazeze pe sistemul de control al calității din cadrul firmei. De exemplu, echipa misiunii se poate baza pe sistemul de control al calității din cadrul firmei în ceea ce privește:

- (a) Competența personalului, prin recrutarea și pregătirea formală a acestuia.
- (b) Independența, prin acumularea și comunicarea informațiilor relevante cu privire la independență.
- (c) Menținerea relațiilor cu clienții, prin sistemele de acceptare și continuare.
- (d) Respectarea cerințelor legale și de reglementare, prin procesul de monitorizare.

În analiza deficiențelor identificate în sistemul de control al calității din cadrul firmei care pot afecta misiunea de asigurare, partenerul de misiune poate analiza măsurile luate de firmă pentru rectificarea acelor deficiențe.

A66. O deficiență în sistemul de control al calității din cadrul firmei nu indică neapărat că o misiune de asigurare nu a fost efectuată în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile sau că raportul practicianului nu a fost adecvat.

*Aptitudinile, cunoștințele și experiența cu privire la subiectul implicit și la măsurarea sau evaluarea acestuia (A se vedea punctul 31(c))*

A67. Este posibil ca practicianului să i se solicite să efectueze misiuni de asigurare cu privire la o gamă largă de subiecte implicite sau informații specifice. În unele cazuri pot fi necesare competențe și cunoștințe specializate mai avansate decât cele de care dispune în mod obișnuit o anumită persoană.

A68. Codul IESBA prevede cerințe și îndrumări cu privire la amenințarea de interes propriu la adresa conformității cu principiul competenței profesionale și

atenției cuvenite, care este generată atunci când echipa misiunii nu posedă, sau nu poate dobândi, competențele necesare pentru a efectua serviciile profesionale<sup>4</sup>. Practicianul are responsabilitatea exclusivă pentru concluzia de asigurare exprimată, responsabilitate care nu este diminuată prin faptul că practicianul utilizează activitatea unui expert al practicianului. Cu toate acestea, în cazul în care practicianul care utilizează activitatea unui expert al practicianului, după ce a urmat prevederile prezentului ISAE, concluzionează că activitatea respectivului expert este adecvată obiectivelor practicianului, acesta poate accepta constatările sau concluziile expertului în aria sa de competență ca probe adecvate.

### *Desemnarea echipei misiunii*

Competențele și capacitățile colective (A se vedea punctul 32)

A69. ISQC 1 prevede ca firma să instituie politici și proceduri pentru acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și ale misiunilor specifice, menite să îi furnizeze firmei asigurarea rezonabilă că va iniția sau va continua numai relațiile și misiunile pe care firma este competentă să le efectueze și pentru care dispune de capacitățile necesare, inclusiv de timp și resurse.<sup>5</sup>

Expertul practicianului (A se vedea punctul 32 (a), (b) (i))

A70. O parte din activitatea de asigurare poate fi efectuată de o echipă multidisciplinară care include unul sau mai mulți experți ai practicianului. De exemplu, ar putea fi nevoie de un expert al practicianului care să îl asiste pe practician în înțelegerea subiectului implicit și a altor circumstanțe ale misiunii sau în ceea ce privește aspectele menționate la punctul 46R (pentru o misiune de asigurare rezonabilă) sau 46L (pentru o misiune de asigurare limitată).

A71. În cazul în care urmează să fie utilizată activitatea unui expert al practicianului, ar putea fi adecvat să se efectueze unele dintre procedurile prevăzute la punctul 52 în etapa de acceptare sau continuare a misiunii.

Alți practicieni (A se vedea punctul 32(b)(ii))

A72. Informațiile specifice ar putea include informații asupra cărora se poate ca un alt practician să fi exprimat o concluzie. La formularea concluziei pe marginea informațiilor specifice, practicianul ar putea decide să utilizeze probele pe care se bazează concluzia celui alt practician, în vederea furnizării de probe cu privire la informațiile specifice.

A73. Activitatea unui alt practician poate fi utilizată, de exemplu, în legătură cu un subiect implicit dintr-o locație izolată sau dintr-o jurisdicție străină. Acești alți practicieni nu fac parte din echipa misiunii. Printre considerentele relevante, în momentul în care echipa misiunii plănuiește să utilizeze activitatea unui alt practician, se pot număra:

---

4 Codul IESBA, punctul 320.3 A3.

5 ISQC 1, punctul 26.

- Măsura în care celălalt practician înțelege și se conformează cu cerințele etice relevante pentru misiune și, în special, dacă este independent.
- Competența profesională a celui alt practician.
- Amploarea implicării echipei misiunii în activitatea celui alt practician.
- Situația în care celălalt practician acționează într-un mediu de reglementare care supraveghează activ practicianul.

*Responsabilitățile de revizuire (A se vedea punctul 33(c))*

A74. 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 membrii cu mai multă experiență.<sup>6</sup>

*Revizuirea controlului calității misiunii (A se vedea punctul 36(b))*

A75. Printre alte aspecte care pot fi luate în considerare la revizuirea controlului calității misiunii se numără:

- (a) Evaluarea realizată de echipa misiunii a independenței firmei în legătură cu misiunea,
- (b) Dacă a avut loc o consultare adecvată cu privire la aspecte care implică diferențe de opinie sau la alte aspecte dificile ori controversate, 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 obținute.

### **Scepticismul profesional și raționamentul profesional**

*Scepticismul profesional (A se vedea punctul 37)*

A76. Scepticismul profesional este o atitudine care include, de exemplu, atenția față de:

- Probe care sunt inconsecvente cu alte probe obținute.
- Informații care pun la îndoială credibilitatea documentelor și răspunsurile la interviuri care vor fi folosite ca probe.
- Circumstanțe care sugerează necesitatea efectuării de proceduri suplimentare față de cele prevăzute de ISAE-urile relevante.
- Condiții care ar putea indica o posibilă denaturare.

A77. Menținerea scepticismului profesional pe tot parcursul misiunii este necesară, de exemplu, pentru ca practicianul să poată reduce riscul de:

- Nesesizare a unor circumstanțe neobișnuite.

---

6 ISQC 1, punctul 33.

- Generalizare excesivă în momentul în care se trag concluzii pe baza observațiilor.
- Utilizare a unor ipoteze necorespunzătoare în determinarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor și în evaluarea rezultatelor acestora.

A78. Scepticismul profesional este necesar pentru evaluarea critică a probelor. Aceasta include punerea la îndoială a probelor contradictorii și a credibilității documentelor și a răspunsurilor la interviu. Include, de asemenea, analiza suficienței și a gradului de adecvare a probelor obținute, în circumstanțele date.

A79. Cu excepția cazului în care misiunea implică o asigurare privind măsura în care documentele sunt autentice, practicianul poate accepta înregistrările și documentele ca fiind autentice, cu excepția cazului în care acesta are motive să creadă contrariul. Totuși, punctul 50 prevede ca practicianul să analizeze credibilitatea informațiilor care vor fi utilizate ca probe.

A80. Nu se poate aștepta ca practicianul să nu țină seama de experiența anterioară cu privire la onestitatea și integritatea persoanelor care furnizează probe. Totuși, încrederea că persoanele care furnizează probe sunt oneste și integre nu îl absolvă pe practician de necesitatea de a-și menține scepticismul profesional.

*Raționamentul profesional (A se vedea punctul 38)*

A81. Raționamentul profesional este esențial pentru efectuarea corespunzătoare a unei misiuni de asigurare. Aceasta deoarece interpretarea cerințelor etice relevante și a ISAE-urilor relevante, precum și deciziile informate necesare pe parcursul misiunii nu se pot realiza fără aplicarea pregătirii, a cunoștințelor și a experienței relevante asupra faptelor și circumstanțelor date. Raționamentul profesional este necesar în special în luarea unor decizii legate de:

- Pragul de semnificație și riscul misiunii.
- Natura, plasarea în timp și amplitudinea procedurilor utilizate pentru a îndeplini cerințele ISAE-urilor relevante și a obține probe.
- Evaluarea măsurii în care s-au obținut probe suficiente și adecvate și a măsurii în care trebuie depuse mai multe eforturi pentru îndeplinirea obiectivelor din prezentul ISAE și din orice alt ISAE relevant care vizează un subiect specific. În special, în cazul unei misiuni de asigurare limitată, raționamentul profesional este necesar pentru a evalua dacă s-a obținut un nivel de asigurare pertinent.
- Concluziile adecvate care trebuie formulate pe baza probelor obținute.

A82. Trăsătura distinctivă a raționamentului profesional așteptat din partea unui practician este aceea că este exercitat de un practician ale cărui pregătire, cunoștințe și experiență i-au permis să își dezvolte competențele necesare pentru a realiza raționamente rezonabile.



- A83. Exercițarea raționamentului profesional în orice caz particular se bazează pe faptele și circumstanțele cunoscute de practician. Consultarea cu privire la aspectele dificile sau controversate pe parcursul misiunii, atât în cadrul echipei misiunii, cât și între echipa misiunii și alte persoane de la nivelul adecvat din cadrul sau din afara firmei, îl ajută pe practician să realizeze raționamente informate și rezonabile, inclusiv privind măsura în care anumite elemente ale informațiilor specifice sunt afectate de raționamentul părții (părților) relevante.
- A84. Raționamentul profesional poate fi evaluat pe baza măsurii în care raționamentul la care s-a ajuns reflectă o aplicare competentă a principiilor de asigurare și măsurare sau evaluare, dacă este adecvat în ceea ce privește, și consecvent cu, faptele și împrejurările de care avea cunoștința practicianul până la data apariției raportului său de asigurare.
- A85. Raționamentul profesional trebuie exercitat pe tot parcursul misiunii. Totodată, acesta trebuie documentat corespunzător. În acest sens, punctul 79 prevede ca practicianul să întocmească o documentație suficientă pentru a-i permite unui practician cu experiență, care nu a mai avut legătură cu misiunea, să înțeleagă raționamentele profesionale semnificative realizate pentru a formula concluziile cu privire la aspectele semnificative apărute pe parcursul misiunii. Raționamentul profesional nu va fi utilizat ca o justificare a unor decizii care nu sunt, altfel, sprijinite de faptele și circumstanțele misiunii sau de probe suficiente și adecvate.

### **Planificarea și efectuarea misiunii**

*Planificarea* (A se vedea punctul 40)

A86. Planificarea implică partenerul de misiune, alți membri-cheie ai echipei misiunii și orice experți-cheie externi ai practicianului care dezvoltă o strategie generală pentru aria de aplicare, observațiile, planificarea în timp și coordonarea misiunii, precum și un plan al misiunii, care constă într-o abordare detaliată a naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor care vor fi efectuate și a motivelor pentru selectarea lor. Planificarea adecvată ajută la acordarea atenției cuvenite aspectelor importante ale misiunii, la identificarea potențialelor probleme în timp util și la organizarea și gestionarea corespunzătoare a misiunii, astfel încât aceasta să fie efectuată într-o manieră eficientă și eficace. Planificarea adecvată îl ajută, de asemenea, pe practician în atribuirea corespunzătoare a activităților membrilor echipei misiunii și facilitează coordonarea, supravegherea și revizuirea activității acestora. În plus, ajută, după caz, la coordonarea activității desfășurate de alți practicieni și experți. Natura și amploarea activităților de planificare variază în funcție de circumstanțele misiunii, de exemplu, complexitatea subiectului implicat și a criteriilor. Exemplele de aspecte principale care pot fi luate în considerare includ:

- Caracteristicile misiunii care definesc aria de aplicare a acesteia, inclusiv termenii misiunii și caracteristicile subiectului implicat și ale criteriilor.
- Plasarea în timp și natura preconizate ale comunicărilor necesare.

- Rezultatele activităților de acceptare a misiunii și, după caz, măsura în care cunoștințele dobândite în cadrul altor misiuni efectuate de partenerul de misiune pentru partea adecvată (părțile adecvate) sunt relevante.
- Procesul misiunii.
- Înțelegerea practicianului cu privire la partea adecvată (părțile adecvate) și a mediului acesteia (acestora), inclusiv a riscurilor ca informațiile specifice să fie denaturate semnificativ.
- Identificarea utilizatorilor vizați și a nevoilor de informații ale acestora și analizarea pragului de semnificație și a componentelor riscului misiunii.
- Măsura în care riscul de fraudă este relevant pentru misiune.
- Natura, plasarea în timp și amplexarea resurselor necesare pentru efectuarea misiunii, cum ar fi necesarul de personal și experiență, inclusiv natura și amplexarea implicării experților.
- Impactul funcției de audit intern asupra misiunii.

A87. Practicianul ar putea decide să discute elementele planificării cu partea adecvată (părțile adecvate) în vederea facilitării coordonării și gestionării misiunii (de exemplu, pentru a coordona unele dintre procedurile planificate cu activitatea personalului părții (părților) adecvate). Deși aceste discuții au loc deseori, strategia generală a misiunii și planul misiunii rămân responsabilitatea practicianului. Atunci când se discută aspectele incluse în strategia generală a misiunii sau în planul general al misiunii, este necesară atenție pentru a nu compromite eficacitatea misiunii. De exemplu, discutarea naturii și a plasării în timp a procedurilor detaliate cu partea adecvată (părțile adecvate) ar putea compromite eficacitatea misiunii prin faptul că procedurile ar deveni prea previzibile.

A88. Planificarea nu este o fază separată, ci mai degrabă un proces continuu și repetitiv pe tot parcursul misiunii. Ca urmare a unor evenimente neprevăzute, a modificării condițiilor sau a probelor obținute, ar putea fi necesar ca practicianul să revizuiască strategia generală și planul misiunii și, implicit, natura, plasarea în timp și amplexarea procedurilor planificate rezultate.

A89. În cazul misiunilor de o dimensiune și complexitate mai reduse, întreaga misiune poate fi efectuată de o echipă a misiunii foarte restrânsă, care poate include doar partenerul de misiune (care poate fi un practician individual), fără alți membri în echipă. Într-o echipă de dimensiuni mai reduse, coordonarea membrilor echipei și comunicarea dintre aceștia este mai facilă. În asemenea cazuri, nu este necesar ca stabilirea strategiei generale a misiunii să fie un exercițiu complex, care să necesite mult timp; aceasta variază în funcție de dimensiunile entității, de complexitatea misiunii, inclusiv a subiectului implicit și a criteriilor, și de dimensiunea echipei misiunii. De exemplu, în cazul unei misiuni recurente, o notă scurtă întocmită la finalul perioadei anterioare, pe baza unei revizuiți a documentelor de lucru și care să evidențieze

problemele identificate în misiunea tocmai încheiată, actualizată în perioada curentă pe baza discuțiilor cu părțile adecvate, poate servi ca strategie documentată a misiunii curente.

- A90. În cazul în care, în circumstanțele descrise la punctul 43, practicianul continuă misiunea:
- (a) Atunci când, conform raționamentului profesional al practicianului, criteriile aplicabile neadecvate sau un subiect implicit neadecvat poate induce în eroare utilizatorii vizați, în circumstanțele date, ar fi adecvată o concluzie cu rezerve sau o concluzie contrară, în funcție de cât de semnificativ și generalizat este aspectul respectiv.
  - (b) În alte cazuri, ar fi adecvată o concluzie cu rezerve sau declararea imposibilității exprimării unei concluzii, în funcție de cât de semnificativ și generalizat este aspectul, conform raționamentului profesional al practicianului.
- A91. De exemplu, dacă după acceptarea misiunii, practicianul descoperă că aplicarea criteriilor aplicabile are drept rezultat informații specifice subiective, iar subiectivismul informațiilor specifice este semnificativ și generalizat, o concluzie contrară ar fi adecvată în aceste circumstanțe.

*Pragul de semnificație (A se vedea punctul 44)*

- A92. Raționamentele profesionale legate de pragul de semnificație se realizează în contextul circumstanțelor misiunii, însă nu sunt afectate de nivelul de asigurare, adică pragul de semnificație pentru o misiune de asigurare rezonabilă este același cu pragul de semnificație pentru o misiune de asigurare limitată pentru aceiași utilizatori vizați și cu același scop, deoarece pragul de semnificație se bazează pe nevoile de informații ale utilizatorilor vizați.
- A93. Criteriile aplicabile ar putea trata conceptul de prag de semnificație în contextul întocmirii și prezentării informațiilor specifice și, astfel, ar putea crea un cadru de referință pentru practician în ceea ce privește analizarea pragului de semnificație pentru misiune. Deși criteriile aplicabile ar putea trata pragul de semnificație în termeni diferiți, în general conceptul de prag de semnificație include aspectele discutate la punctele A92-A100. În cazul în care criteriile aplicabile nu includ o analiză a conceptului de prag de semnificație, aceste puncte oferă practicianului un cadru de referință.
- A94. Denaturările, inclusiv omisiunile, sunt considerate a fi semnificative dacă se poate preconiza în mod rezonabil că acestea vor influența, individual sau cumulativ, deciziile relevante ale utilizatorilor vizați luate pe baza informațiilor specifice. Analizarea pragului de semnificație de către practician este un aspect care ține de raționamentul profesional și este afectată de modul în care practicianul percepe nevoile de informații comune ale utilizatorilor vizați ca grup. În acest context, este rezonabil ca practicianul să presupună că utilizatorii vizați:
- (a) Dețin cunoștințe rezonabile cu privire la subiectul implicit și sunt dispuși să studieze informațiile specifice cu o atenție rezonabilă,

- (b) Înțeleg că informațiile specifice sunt întocmite și asigurate la niveluri adecvate ale pragului de semnificație și înțeleg conceptele care țin de pragul de semnificație incluse în criteriile aplicabile,
- (c) Înțeleg toate incertitudinile inerente implicate în măsurarea sau evaluarea subiectului implicit și
- (d) Iau decizii rezonabile pe baza informațiilor specifice privite în ansamblu.

Cu excepția cazului în care misiunea are ca scop satisfacerea nevoilor de informații particulare ale unor utilizatori specifici, de obicei nu se ia în considerare efectul potențial al denaturărilor asupra utilizatorilor specifici, ale căror nevoi de informații pot varia considerabil (a se vedea, de asemenea, punctele A16-A18).

A95. Pragul de semnificație este analizat în contextul factorilor calitativi și, dacă este cazul, al factorilor cantitativi. Importanța relativă a factorilor calitativi și cantitativi atunci când se analizează pragul de semnificație într-o anumită misiune este un aspect care ține de raționamentul profesional al practicianului.

A96. Factorii calitativi pot include:

- Numărul persoanelor sau entităților afectate de subiectul specific.
- Interacțiunea dintre diversele componente ale informațiilor specifice și importanța relativă a acestora, în cazul în care există mai multe componente, cum ar fi un raport care include numeroși indicatori de performanță.
- Formularea aleasă în ceea ce privește informațiile specifice exprimate sub formă narativă.
- Caracteristicile prezentării adoptate pentru informațiile specifice, în cazul în care criteriile aplicabile permit variațiuni ale respectivei prezentări.
- Natura denaturării, de exemplu, natura abaterilor observate la un control, în cazul în care informațiile specifice sunt reprezentate de o declarație privind eficacitatea controlului.
- Dacă denaturarea afectează conformitatea cu legile sau reglementările.
- În cazul unei raportări periodice asupra unui subiect implicit, efectul unei ajustări care afectează informațiile specifice, trecute sau curente, ori care este probabil să afecteze informațiile specifice viitoare.
- Dacă denaturarea este rezultatul unui act intenționat sau neintenționat.
- Dacă denaturarea este importantă ținând cont de înțelegerea practicianului cu privire la comunicările anterioare cunoscute către utilizatori, de exemplu, în raport cu rezultatul preconizat al măsurării sau evaluării subiectului implicit.

- Dacă denaturarea are legătură cu relația dintre partea responsabilă, persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul, sau partea contractantă ori cu relația acestora cu alte părți.
  - În cazul în care se identifică un prag sau o valoare de referință, dacă rezultatul procedurii deviază de la respectiva valoare.
  - În cazul în care subiectul implicit este un program guvernamental sau o entitate din sectorul public, dacă un anumit aspect al programului sau al entității este important în ceea ce privește natura, vizibilitatea și sensibilitatea programului sau entității.
  - În cazul în care informațiile specifice au legătură cu o concluzie asupra conformității cu legile sau reglementările, gravitatea consecințelor neconformității.
- A97. Factorii cantitativi au legătură cu amploarea denaturărilor, comparativ cu sumele raportate pentru acele aspecte ale informațiilor specifice, dacă există, care:
- Sunt exprimate în format numeric sau
  - Au un alt fel de legătură cu valori numerice (de exemplu, numărul abaterilor observate la un control ar putea fi un factor cantitativ relevant, în cazul în care informațiile specifice sunt reprezentate de o declarație privind eficacitatea controlului).
- A98. În cazul în care sunt aplicabili factori cantitativi, planificarea misiunii exclusiv pentru a detecta denaturările individual semnificative trece cu vederea faptul că totalul denaturărilor individual ne semnificative care rămân nedetectate și necorectate individual ar putea determina denaturarea semnificativă a informațiilor specifice. Prin urmare, ar putea fi adecvat ca, la planificarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor, practicianul să stabilească o cantitate inferioară pragului de semnificație ca bază pentru determinarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor.
- A99. Pragul de semnificație are legătură cu informațiile tratate în raportul de asigurare. Prin urmare, în cazul în care misiunea acoperă o parte dintre aspectele care reies din informațiile comunicate cu privire la un subiect implicit, însă nu pe toate, pragul de semnificație este luat în considerare numai în ceea ce privește partea care este acoperită de misiune.
- A100. Pentru a formula o concluzie cu privire la pragul de semnificație a denaturărilor identificate în urma efectuării procedurilor este necesară exercitarea raționamentului profesional. De exemplu:
- Criteriile aplicabile pentru o misiune privind raportul calitate-preț pentru secția de urgențe a unui spital ar putea include viteza furnizării serviciilor, calitatea serviciilor, numărul de pacienți tratați în timpul unei ture și compararea costurilor serviciilor cu cele ale altor spitale similare.

Dacă sunt îndeplinite trei dintre aceste criterii aplicabile, în timp ce pentru îndeplinirea celui de-al patrulea lipsește o mică marjă, este necesară exercitarea raționamentului profesional pentru a concluziona că secția de urgențe a spitalului are, în ansamblu, un bun raport calitate-preț.

- Într-o misiune de conformitate, se poate întâmpla ca entitatea să se fi conformat cu nouă prevederi din legile sau reglementările relevante, însă nu și cu a zecea. Este necesară exercitarea raționamentului profesional pentru a concluziona dacă entitatea a respectat legile sau reglementările relevante în ansamblu. De exemplu, practicianul ar putea analiza importanța prevederii cu care entitatea nu s-a conformat, dar și relația dintre respectiva prevedere și celelalte prevederi din legile sau reglementările relevante.

#### *Înțelegerea circumstanțelor misiunii (A se vedea punctele 45-47R)*

A101. Discuțiile dintre partenerul de misiune și alți membri-cheie ai echipei misiunii și experții-cheie externi ai practicianului cu privire la susceptibilitatea informațiilor specifice la o denaturare semnificativă și la aplicarea criteriilor aplicabile asupra faptelor și circumstanțelor misiunii ar putea fi utile echipei misiunii în vederea planificării și efectuării misiunii. Totodată, este utilă și comunicarea aspectelor relevante către membrii echipei misiunii și către toți experții externi ai practicianului care nu au fost implicați în discuții.

A102. Practicianul poate avea responsabilități suplimentare impuse de legi, reglementări sau cerințele etice relevante privind neconformitatea unei entități cu legile și reglementările, care pot diferi de cele din prezentul ISAE sau le pot depăși, precum:

- (a) Răspunsul la situațiile identificate sau suspectate de neconformitate cu legile și reglementările, inclusiv cu cerințele privind comunicările specifice cu membrii conducerii și persoanele responsabile cu governanța și stabilirea măsurii în care sunt necesare acțiuni ulterioare,
- (b) Comunicarea situațiilor identificate sau suspectate de neconformitate cu legile și reglementările către un auditor<sup>7</sup> și
- (c) Cerințele privind documentarea situațiilor identificate sau suspectate de neconformitate cu legile și reglementările.

Conformitatea cu orice responsabilități adiționale poate furniza informații suplimentare relevante pentru activitatea practicianului în conformitate cu prezentul ISAE și cu orice alte ISAE-uri (de exemplu, cu privire la integritatea părții responsabile sau, după caz, a persoanelor responsabile cu governanța). Punctele A194-A198 tratează suplimentar responsabilitățile practicianului conform legilor, reglementărilor sau cerințelor etice relevante cu privire la comunicarea și raportarea situațiilor identificate sau suspectate de neconformitate cu legile și reglementările.

---

<sup>7</sup> A se vedea, de exemplu, punctele C360.31–360.35 A1 din Codul IESBA.

- A103. Înțelegerea subiectului implicit și a altor circumstanțe ale misiunii oferă practicianului un cadru de referință pentru exercitarea raționamentului profesional pe parcursul misiunii, de exemplu, atunci când:
- Analizează caracteristicile subiectului implicit,
  - Evaluează gradul de adecvare a criteriilor,
  - Ia în considerare factori care, conform raționamentului profesional al practicianului, sunt importanți pentru coordonarea eforturilor echipei misiunii, inclusiv în cazul în care ar putea fi nevoie de o analiză mai atentă; de exemplu, necesitatea unor aptitudini specializate sau a activității unui expert,
  - Stabilește și evaluează caracterul adecvat permanent al nivelurilor cantitative ale pragului de semnificație (dacă este cazul) și analizează factorii calitativi privind pragul de semnificație,
  - Elaborează așteptările de utilizat atunci când se efectuează proceduri analitice,
  - Proiectează și efectuează proceduri, și
  - Evaluează probe, inclusiv cât de rezonabile sunt declarațiile verbale și scrise obținute de practician.
- A104. Înțelegerea practicianului este, de obicei, mai puțin profundă în ceea ce privește subiectul implicit și alte circumstanțe ale misiunii în comparație cu partea responsabilă. De asemenea, înțelegerea practicianului este, de obicei, mai puțin profundă în ceea ce privește subiectul implicit și alte circumstanțe ale misiunii în cazul unei misiuni de asigurare limitată, în comparație cu o misiune de asigurare rezonabilă, de exemplu, cu toate că în anumite misiuni de asigurare limitată, practicianul ar putea înțelege controlul intern privind întocmirea informațiilor specifice. De cele mai multe ori, acest lucru nu se întâmplă.
- A105. Într-o misiune de asigurare limitată, identificarea secțiunilor în care poate apărea o denaturare semnificativă a informațiilor specifice îi permite practicianului să concentreze procedurile pe respectivele secțiuni. De exemplu, într-o misiune în care informațiile specifice sunt reprezentate de un raport privind sustenabilitatea, practicianul ar putea să se axeze pe anumite secțiuni ale raportului privind sustenabilitatea. Practicianul ar putea proiecta și efectua proceduri care să acopere integral informațiile specifice, în cazul în care informațiile specifice sunt reprezentate de un singur aspect sau în cazul în care este necesară obținerea unei asigurări în privința tuturor aspectelor informațiilor specifice, în vederea obținerii unei asigurări pertinente.
- A106. Într-o misiune de asigurare rezonabilă, înțelegerea controlului intern asupra informațiilor specifice îl ajută pe practician să identifice tipurile de denaturare și factorii care afectează riscurile de denaturare semnificativă a informațiilor specifice. Practicianul trebuie să evalueze proiectarea controalelor relevante și să stabilească dacă acestea au fost puse în aplicare prin efectuarea de proce-

duri suplimentare, pe lângă interviuarea părții responsabile. Este necesară exercitarea raționamentului profesional pentru a stabili ce controale sunt relevante în circumstanțele misiunii.

- A107. Într-o misiune de asigurare limitată, analizarea procesului utilizat pentru întocmirea informațiilor specifice îl ajută pe practician să proiecteze și să efectueze proceduri care tratează secțiunile în care poate apărea o denaturare semnificativă a informațiilor specifice. La analizarea procesului folosit, practicianul exercită raționamentul profesional pentru a stabili ce aspecte ale procesului sunt relevante pentru misiune și poate interviua partea adecvată în legătură cu aceste aspecte.
- A108. Atât în cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă, cât și în cazul unei misiuni de asigurare limitată, rezultatele procesului de evaluare a riscurilor entității ar putea să îl ajute, de asemenea, pe practician să înțeleagă subiectul implicat și alte circumstanțe ale misiunii.

### **Obținerea probelor**

*Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor (A se vedea punctele 48(L)-49(R))*

A109. Practicianul alege o combinație de proceduri pentru a obține o asigurare rezonabilă sau o asigurare limitată, după caz. Procedurile enumerate în cele ce urmează pot fi utilizate, de exemplu, pentru planificarea sau efectuarea misiunii, în funcție de contextul în care sunt aplicate de practician:

- Inspecția,
- Observarea,
- Confirmarea,
- Recalcularea,
- Reefectuarea,
- Procedurile analitice și
- Interviurarea.

A110. Factorii care ar putea afecta selectarea procedurilor de către practician includ natura subiectului implicat, nivelul de asigurare care trebuie obținut și nevoile de informații ale utilizatorilor vizați și ale părții contractante, inclusiv constrângerile relevante în materie de costuri și timp.

A111. În anumite cazuri, un ISAE care vizează un subiect specific ar putea include cerințe care afectează natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor. De exemplu, un ISAE care vizează un subiect specific ar putea descrie natura sau amploarea anumitor proceduri care urmează să fie efectuate sau nivelul de asigurare preconizat a fi obținut într-un anumit tip de misiune. Chiar și în astfel de cazuri, stabilirea naturii, plasării în timp și amplitudinii exacte ale procedurilor este o chestiune care ține de raționamentul profesional și va diferi de la misiune la misiune.



- A112. În anumite misiuni, este posibil ca practicianul să nu identifice secțiuni în care poate apărea o denaturare semnificativă a informațiilor specifice. Indiferent dacă au fost identificate sau nu astfel de secțiuni, practicianul proiectează și efectuează proceduri în vederea obținerii unui nivel de asigurare pertinent.
- A113. O misiune de asigurare este un proces repetitiv și se poate întâmpla ca practicianul să ia cunoștință de informații care diferă semnificativ de cele pe baza cărora au fost stabilite procedurile planificate. Pe măsură ce practicianul efectuează procedurile planificate, probele obținute îl pot determina pe practician să efectueze proceduri suplimentare. Astfel de proceduri ar putea include o solicitare către persoana care efectuează măsurarea sau către evaluator de a analiza aspectul identificat de practician și de a ajusta informațiile specifice, dacă este cazul.

*Stabilirea necesității unor proceduri suplimentare într-o misiune de asigurare limitată (A se vedea punctul 49L)*

- A114. Este posibil ca practicianul să descopere denaturări care, după aplicarea raționamentului profesional, este clar că nu indică existența unor denaturări semnificative. Următoarele exemple ilustrează cazuri în care ar putea să nu fie necesare proceduri suplimentare deoarece, conform raționamentului profesional al practicianului, este clar că denaturările identificate nu indică existența unor denaturări semnificative:
- Dacă pragul de semnificație este de 10.000 de unități, iar practicianul consideră că ar putea exista o eroare potențială de 100 de unități, atunci nu ar fi, în general, necesare proceduri suplimentare, cu excepția cazului în care există și alți factori calitativi care trebuie luați în considerare, deoarece este probabil ca riscul de denaturare semnificativă să fie acceptabil în circumstanțele misiunii.
  - Dacă, la efectuarea unui set de proceduri asupra unei secțiuni pentru care probabilitatea de denaturare semnificativă este mai ridicată, un răspuns la o singură interviuare dintr-o serie de mai multe interviuări nu a fost conform așteptărilor, este posibil să nu fie necesare proceduri suplimentare dacă riscul de denaturare semnificativă este, totuși, la un nivel acceptabil pentru circumstanțele misiunii, în contextul rezultatelor altor proceduri.
- A115. Practicianul ar putea lua cunoștință de unul sau mai multe aspecte care îl determină să considere că informațiile specifice ar putea fi denaturate semnificativ. Următoarele exemple ilustrează cazuri în care poate fi nevoie de proceduri suplimentare, deoarece denaturările identificate indică faptul că informațiile specifice ar putea fi denaturate semnificativ:
- În timpul efectuării procedurilor analitice, este posibil ca practicianul să identifice o fluctuație sau o relație care este inconsecventă cu alte informații relevante ori care diferă semnificativ de sumele sau coeficienții la care se aștepta.

- Este posibil ca practicianul să descopere o posibilă denaturare semnificativă prin revizuirea surselor externe.
- În cazul în care criteriile aplicabile permit o marjă de eroare de 10% iar, pe baza unui anumit test, practicianul a descoperit o marjă de eroare de 9%, pot fi necesare proceduri suplimentare deoarece riscul de denaturare semnificativă ar putea să nu fie acceptabil în circumstanțele misiunii.
- Dacă rezultatele procedurilor analitice sunt în limitele așteptărilor, dar se apropie de depășirea valorii preconizate, pot fi necesare proceduri suplimentare deoarece riscul de denaturare semnificativă ar putea să nu fie acceptabil în circumstanțele misiunii.

A116. Dacă, în cazul unei misiuni de asigurare limitată, practicianul ia cunoștință de unul sau mai multe aspecte care îl determină să considere că informațiile specifice ar putea fi denaturate semnificativ, punctul 49L prevede ca practicianul să proiecteze și să efectueze proceduri suplimentare. De exemplu, procedurile suplimentare pot include interviuarea părții (părților) adecvate sau efectuarea altor proceduri adecvate circumstanțelor.

A117. Dacă, după efectuarea procedurilor suplimentare prevăzute la punctul 49L, practicianul nu reușește să obțină suficiente probe adecvate, fie pentru a concluziona că aspectul (aspectele) nu pot genera denaturarea semnificativă a informațiilor specifice, fie pentru a stabili că aspectul respectiv (aspectele respective) generează denaturarea semnificativă a informațiilor specifice, atunci există o limitare a ariei de aplicare și se aplică prevederile punctului 66.

A118. Raționamentul practicianului cu privire la natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor suplimentare necesare pentru obținerea de probe, fie pentru a concluziona că denaturarea semnificativă nu este probabilă, fie pentru a stabili că există o denaturare semnificativă, se ghidează, de exemplu, pe:

- Informațiile obținute în urma evaluării de către practician a rezultatelor procedurilor deja efectuate,
- Înțelegerea actualizată a practicianului cu privire la subiectul implicat și la alte circumstanțe ale misiunii, obținută pe parcursul misiunii și pe
- Părerea practicianului cu privire la caracterul convingător al probelor necesare pentru a trata aspectul care îl determină să considere că informațiile specifice ar putea fi denaturate semnificativ.

*Cumularea denaturărilor necorectate (A se vedea punctele 51, 65)*

A119. Denaturările necorectate se cumulează pe parcursul misiunii (a se vedea punctul 51), cu scopul de a evalua dacă acestea sunt semnificative, individual sau cumulat, atunci când practicianul își formulează concluzia.

A120. Practicianul poate stabili o valoare sub nivelul căreia denaturările ar fi evident nesemnificative și nu ar fi necesar să fie cumulate, deoarece practicianul se așteaptă ca o cumulare a unor astfel de valori să nu aibă un efect

semnificativ asupra informațiilor specifice. „Evident nesemnificativ” nu este o altă expresie pentru „nesemnificativ”. Aspectele evident nesemnificative vor fi de o importanță cu totul diferită (mai mică) față de pragul de semnificație stabilit în conformitate cu punctul 44 și vor fi aspecte, în mod clar, irelevante, fie individual, fie cumulat, indiferent dacă sunt evaluate după criteriile legate de dimensiune, natură sau circumstanțe. În cazul în care există vreo incertitudine cu privire la caracterul evident nesemnificativ al unuia sau mai multor elemente, se consideră că aspectul nu este evident nesemnificativ.

*Considerente în cazul în care în misiune este implicat un expert al practicianului*

Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor (A se vedea punctul 52)

A121. Următoarele aspecte sunt adesea relevante la stabilirea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor în ceea ce privește activitatea unui expert al practicianului, în cazul în care o parte din activitatea de asigurare este efectuată de unul sau mai mulți experți ai practicianului (a se vedea punctul A70):

- (a) Importanța activității expertului respectiv în contextul misiunii (a se vedea punctele A122-A123),
- (b) Natura aspectului la care se referă activitatea expertului,
- (c) Riscurile de denaturare semnificativă a aspectului la care se referă activitatea expertului respectiv,
- (d) Cunoștințele și experiența practicianului 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 practicianului (a se vedea punctele A124-A125).

*Integrarea activității unui expert al practicianului*

A122. Misiunile de asigurare pot fi efectuate în legătură cu o gamă largă de subiecte implicite care necesită competențe și cunoștințe specializate, dincolo de cele deținute de partenerul de misiune și de ceilalți membri ai echipei misiunii, și pentru care se utilizează activitatea unui expert al practicianului. În anumite situații, expertul practicianului va fi consultat pentru a oferi consiliere cu privire la un aspect punctual, însă cu cât este mai mare importanța activității expertului practicianului în contextul misiunii, cu atât este mai mare probabilitatea ca respectivul expert să lucreze ca membru al unei echipe multidisciplinare formate din experți în domeniul subiectului implicit și alți membri ai personalului de asigurare. Cu cât activitatea respectivului expert este mai integrată din punct de vedere al naturii, plasării în timp și amplitudinii în efortul de lucru general, cu atât este mai importantă eficacitatea comunicării bilaterale între expertul practicianului și alți membri ai personalului de asigurare. Comunicarea bilaterală eficace facilitează integrarea corespunzătoare a activității expertului în activitatea altor persoane implicate în misiune.

A123. Așa cum se menționează la punctul A71, în cazul în care urmează să fie utilizată activitatea unui expert al practicianului, ar putea fi adecvat să se efectueze unele dintre procedurile prevăzute la punctul 52 în etapa de acceptare sau continuare a misiunii. Acest lucru se întâmplă în special atunci când activitatea expertului practicianului va fi integrată complet în activitatea altor membri ai personalului de asigurare și atunci când activitatea expertului practicianului urmează să fie utilizată în etapele incipiente ale misiunii, de exemplu, în planificarea inițială și evaluarea riscului.

Politicile și procedurile de control al calității ale firmei practicianului

A124. Un expert intern al practicianului poate fi un partener sau un angajat, inclusiv un angajat temporar, al firmei practicianului și, prin urmare, intră sub incidența politicilor și procedurilor de control al calității ale acelei firme conform ISQC 1 sau altor cerințe profesionale, ori cerințe din legi sau reglementări, care sunt cel puțin la fel de stricte ca ISQC 1. În mod alternativ, un expert intern al practicianului poate fi un partener sau un angajat, inclusiv un angajat temporar, al unei firme din rețea, care poate avea proceduri și politici de control al calității comune cu firma practicianului. Un expert extern al practicianului nu este membru al echipei misiunii și nu intră sub incidența politicilor și procedurilor de control al calității conform ISQC 1.

A125. 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. Gradul de încredere acordat variază în funcție de circumstanțe și poate afecta natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor practicianului cu privire la aspecte precum:

- Competență și capacități, prin intermediul recrutării și al programelor de formare.
- Evaluarea de către practician a obiectivității expertului practicianului. Experții interni ai practicianului intră sub incidența cerințelor etice relevante, inclusiv a celor referitoare la independență.
- Evaluarea de către practician a gradului de adecvare a activității expertului practicianului. De exemplu, programele de formare ale firmei le pot oferi experților interni ai practicianului o înțelegere adecvată a legăturii dintre competența acestora și procesul de colectare a probelor. Încrederea acordată unei astfel de formări și altor procese ale firmei, precum protocoalele de stabilire a ariei de aplicare a activității experților interni ai practicianului, poate afecta natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor practicianului pentru evaluarea gradului de adecvare a activității expertului practicianului.
- Aderarea la cerințele legale și de reglementare, prin procese de monitorizare.
- Acordul cu expertul practicianului.

Încrederea respectivă nu reduce responsabilitatea practicianului de a respecta cerințele prezentului ISAE.

Competența, capacitățile și obiectivitatea expertului practicianului (A se vedea punctul 52(a))

A126. Informațiile referitoare la competența, capacitățile și obiectivitatea unui expert al practicianului pot proveni dintr-o varietate de surse, precum:

- Experiența personală legată de activitatea anterioară a aceluși expert.
- Discuții cu acel expert.
- Discuții cu alți practicieni sau cu alte persoane care sunt familiarizate cu activitatea aceluși expert.
- Cunoștințe 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.
- Politici și proceduri de control al calității ale firmei (A se vedea, de asemenea, punctele A124-A125).

A127. Deși nu este necesar ca experții practicianului să aibă același nivel de competență ca practicianul în privința efectuării tuturor aspectelor unei misiuni de asigurare, poate fi necesar ca un expert al practicianului a cărui activitate este utilizată să dețină o înțelegere suficientă a ISAE-ului relevant pentru a-i permite să coreleze activitatea care i-a fost atribuită cu obiectivul misiunii.

A128. Evaluarea importanței amenințărilor la adresa obiectivității și a necesității unor măsuri de protecție ar putea depinde de rolul expertului practicianului și de importanța activității expertului în contextul misiunii. Ar putea exista circumstanțe în care măsurile de protecție să nu poată reduce amenințările la un nivel acceptabil, de exemplu, dacă un expert propus al practicianului este o persoană care a jucat un rol important în întocmirea informațiilor specifice.

A129. La evaluarea obiectivității expertului extern al practicianului, ar putea fi relevant:

- Să se intervieveze partea adecvată (părțile adecvate) cu privire la orice interese sau relații cunoscute ale părții (părților) adecvate cu expertul extern al practicianului care ar putea afecta obiectivitatea respectivului expert.
- Să se discute orice măsuri de protecție cu expertul respectiv, inclusiv orice 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 care ar putea fi relevante pentru a fi discutate cu expertul practicianului includ:

- Interesele financiare.
- Relațiile de afaceri și relațiile personale.
- Prestarea de servicii suplimentare de către expert, inclusiv de către organizație, în cazul în care rolul de expert extern este îndeplinit de o organizație.

În anumite cazuri, poate fi adecvat și ca practicianul să obțină o declarație scrisă de la expertul extern al practicianului cu privire la interesele sau relațiile cu partea adecvată (părțile adecvate) cunoscute de expert.

Înțelegerea domeniului de competență a expertului practicianului (A se vedea punctul 52(b))

A130. O înțelegere suficientă a domeniului de competență a expertului practicianului îi permite practicianului:

- (a) Să convină cu expertul practicianului asupra naturii, ariei de aplicare și obiectivelor activității respectivului expert în scopurile practicianului și
- (b) Să evalueze gradul de adecvare a respectivei activități în scopurile practicianului.

A131. Printre aspectele legate de domeniul de competență a expertului practicianului relevante pentru înțelegerea practicianului se pot număra:

- Dacă domeniul de competență a expertului include specializări relevante pentru misiune.
- 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 expertul practicianului și dacă acestea sunt general acceptate în domeniul de competență a celui expert și sunt adecvate în circumstanțele misiunii.
- Natura datelor sau informațiilor interne și externe utilizate de expertul practicianului.

Acordul cu expertul practicianului (A se vedea punctul 52(c))

A132. Poate fi adecvat ca acordul practicianului cu expertul practicianului să includă și aspecte precum:

- (a) Rolurile și responsabilitățile practicianului, precum și ale respectivului expert,
- (b) Natura, plasarea în timp și amploarea comunicării dintre practician și respectivul expert, inclusiv forma oricărui raport pe care urmează să îl furnizeze expertul și
- (c) Necesitatea ca expertul practicianului să respecte cerințele de confidențialitate.

A133. Aspectele precizate la punctul A125 pot afecta nivelul de detaliu și de formalitate al acordului dintre practician și expertul practicianului, inclusiv măsura în care este adecvat ca acordul să fie în scris. Acordul dintre practician și un expert extern al practicianului are, de cele mai multe ori, forma unei scrisori de misiune.

Evaluarea gradului de adecvare a activității expertului practicianului (A se vedea punctul 52(d))

A134. Următoarele aspecte ar putea fi relevante la evaluarea gradului de adecvare a activității expertului practicianului în scopurile practicianului:

- (a) Relevanța și caracterul rezonabil ale constatărilor sau concluziilor expertului respectiv și consecvența acestora cu alte probe de audit,
- (b) Dacă activitatea expertului respectiv presupune utilizarea unor metode și ipoteze importante, relevanța și caracterul rezonabil al ipotezelor și metodelor respective în circumstanțele date și
- (c) Dacă activitatea aceluși expert implică utilizarea unor date-sursă importante pentru activitatea sa, relevanța, exhaustivitatea și acuratețea acelor date-sursă.

A135. Dacă practicianul stabilește că activitatea expertului practicianului nu este adecvată scopurilor sale, acesta poate opta:

- (a) Să convină cu expertul respectiv natura și amploarea activității suplimentare ce urmează să fie efectuată de către expertul respectiv sau
- (b) Să efectueze proceduri suplimentare adecvate circumstanțelor.

*Activitatea efectuată de un alt practician, de un expert al unei părți responsabile, al unei persoane care efectuează măsurarea sau al unui evaluator, sau de un auditor intern (A se vedea punctele 53-55)*

A136. Deși punctele A121-A135 au fost elaborate în contextul utilizării activității unui expert al practicianului, acestea pot oferi, de asemenea, îndrumări folosite cu privire la utilizarea activității unui alt practician, a unui expert al unei părți responsabile, al unei persoane care efectuează măsurarea sau al unui evaluator, ori a unui auditor intern.

*Declarații scrise (A se vedea punctul 56)*

A137. Confirmarea scrisă a declarațiilor verbale reduce posibilitatea unor neînțelegeri între practician și partea adecvată (părțile adecvate). Persoana (persoanele) de la care practicianul solicită declarații scrise va (vor) face parte, de regulă, din conducerea superioară sau persoanele responsabile cu guvernanta, în funcție, de exemplu, de structura de conducere și guvernanta părții (părților) adecvate, care poate fi diferită de la jurisdicție la jurisdicție sau de la entitate la entitate, reflectând influențe cum ar fi diferitele contexte culturale și juridice, precum și caracteristicile de dimensiune și drepturi de proprietate.

A138. Alte declarații scrise solicitate ar putea include următoarele:

- Dacă partea adecvată (părțile adecvate) consideră că efectele denaturărilor necorectate nu sunt semnificative, atât individual, cât și cumulat, pentru informațiile specifice. Un rezumat al acestor aspecte este inclus de obicei în declarația scrisă sau este anexat acesteia,
- Faptul că ipotezele importante utilizate la realizarea estimărilor semnificative sunt rezonabile,
- Faptul că partea adecvată (părțile adecvate) a (au) comunicat practicianului toate deficiențele controlului intern relevante pentru misiune, care nu sunt evident ne semnificative și irelevante, și de care partea adecvată (părțile adecvate) a (au) luat cunoștință și
- Faptul că partea responsabilă își asumă răspunderea pentru subiectul implicit, în cazul în care partea responsabilă este diferită de persoana care efectuează măsurarea sau de evaluator.

A139. Declarațiile părții (părților) adecvate nu pot înlocui alte probe la care practicianul se poate aștepta, în mod rezonabil, să fie disponibile. Cu toate că declarațiile scrise oferă probele necesare, acestea nu furnizează, ele însele, probe suficiente și adecvate în legătură cu niciunul dintre aspectele pe care le tratează. Mai mult, faptul că practicianul a primit declarații scrise credibile nu afectează natura sau amploarea altor probe pe care acesta le obține.

Declarațiile scrise solicitate nu sunt furnizate sau nu sunt credibile (A se vedea punctul 60)

A140. Printre circumstanțele în care este posibil ca practicianul să nu reușească să obțină declarațiile scrise solicitate, se numără, de exemplu, cazurile în care:

- Partea responsabilă contractează o terță parte pentru efectuarea măsurării sau evaluării relevante și, ulterior, contractează practicianul pentru efectuarea unei misiuni de asigurare cu privire la informațiile specifice rezultate. În unele dintre aceste cazuri, de exemplu, atunci când partea responsabilă are o relație continuă cu persoana care efectuează măsurarea sau cu evaluatorul, partea responsabilă ar putea aranja ca aceștia să ofere declarațiile scrise solicitate sau partea responsabilă se poate afla în poziția de a oferi asemenea declarații dacă are o bază rezonabilă pentru a acționa astfel. Însă, în alte cazuri, este posibil ca aceste opțiuni să nu existe.
- Un utilizator vizat contractează practicianul în vederea efectuării unei misiuni de asigurare cu privire la informațiile disponibile publicului, însă nu are cu partea responsabilă o relație de tipul celei necesare pentru a se asigura că partea responsabilă dă curs solicitării practicianului pentru o declarație scrisă.
- Misiunea de asigurare este demarată contrar dorinței persoanei care efectuează măsurarea sau evaluatorului. Această situație poate apărea, de exemplu, atunci când misiunea este inițiată ca urmare a deciziei unei



instanțe sau atunci când legiuitorul sau altă autoritate competentă îi impune practicianului din sectorul public să desfășoare o anumită misiune.

În astfel de circumstanțe sau în circumstanțe similare, este posibil ca practicianul să nu aibă acces la probele necesare pentru a-și susține concluzia. În acest caz se aplică punctul 66 din prezentul ISAE.

#### **Evenimente ulterioare (A se vedea punctul 61)**

A141. Analizarea evenimentelor ulterioare în anumite misiuni de asigurare ar putea fi irelevantă din cauza naturii subiectului implicit. De exemplu, în cazurile în care misiunea necesită o concluzie cu privire la acuratețea unui raport statistic la un anumit moment în timp, este posibil ca evenimentele petrecute între acel moment și data raportului de asigurare să nu afecteze concluzia sau să necesite prezentarea în raportul statistic sau în raportul de asigurare.

A142. Așa cum se menționează la punctul 61, practicianul nu are nicio responsabilitate în sensul efectuării de proceduri privind informațiile specifice după data raportului practicianului. Cu toate acestea, dacă, după data raportului, practicianul ia cunoștință de un fapt care, dacă ar fi fost cunoscut la data raportului, l-ar fi putut determina să modifice raportul, ar putea fi necesar ca practicianul să discute aspectul respectiv cu partea adecvată (părțile adecvate) sau să ia măsuri corespunzătoare circumstanțelor date.

#### **Alte informații (A se vedea punctul 62)**

A143. Măsurile suplimentare care pot fi adecvate dacă practicianul identifică o inconsecvență semnificativă sau descoperă o denaturare semnificativă a faptelor incluz, de exemplu:

- Să solicite părții (părților) adecvate să se consulte cu o terță parte calificată, cum ar fi consilierul juridic al părții (părților) adecvate.
- Să obțină consiliere juridică privind consecințele diferitelor căi de acțiune.
- Să comunice cu terțe părți (de exemplu, cu un organism de reglementare).
- Să amâne raportul de asigurare.
- Să se retragă din misiune, în cazul în care acest lucru este permis de legile sau reglementările aplicabile.
- Să descrie inconsecvența semnificativă descoperită în raportul de asigurare.

#### **Descrierea criteriilor aplicabile (A se vedea punctul 63)**

A144. Descrierea criteriilor aplicabile oferă asistență utilizatorilor vizați cu privire la cadrul pe care se bazează informațiile specifice și este importantă, în special, atunci când există diferențe semnificative între diversele criterii în ceea ce privește modul în care pot fi tratate anumite aspecte în informațiile specifice.

- A145. O descriere conform căreia informațiile specifice sunt întocmite în conformitate cu anumite criterii aplicabile este adecvată numai în cazul în care informațiile specifice respectă toate cerințele relevante ale acelor criterii aplicabile care sunt în vigoare.
- A146. O descriere a criteriilor aplicabile ce conține un limbaj imprecis, care alterează sau limitează sensul (de exemplu, „informațiile specifice se conformează substanțial cu cerințele XYZ”) nu este o descriere adecvată, deoarece ar putea induce în eroare utilizatorii informațiilor specifice.

### **Formularea concluziei de asigurare**

*Suficiența și gradul de adecvare a probelor* (A se vedea punctele 12(i), 64)

- A147. Sunt necesare probe pentru a sprijini concluzia practicianului și raportul de asigurare. Acestea sunt cumulative ca natură și se obțin, în principal, în urma procedurilor efectuate pe parcursul misiunii. Totuși, pot include și informații obținute din alte surse, cum ar fi misiuni anterioare (cu condiția ca practicianul să fi stabilit dacă au avut loc modificări de la misiunea anterioară care ar putea afecta relevanța informațiilor pentru misiunea curentă), sau procedurile firmei în materie de control al calității în privința acceptării și continuării relației cu clienții. Probele pot proveni din surse interne sau externe părții (părților) adecvate. Totodată, este posibil ca informațiile care ar putea fi utilizate ca probe să fi fost întocmite de un expert angajat sau contractat de partea adecvată (părțile adecvate). Probele cuprind atât informații care sprijină și coroborează aspectele incluse în informațiile specifice, cât și orice alte informații care contrazic aspectele din informațiile specifice. În plus, în anumite cazuri, lipsa informațiilor (de exemplu, refuzul părții (părților) adecvate de a furniza o declarație solicitată) este utilizată de practician și, prin urmare, constituie o probă. O mare parte din activitatea practicianului în ceea ce privește formularea concluziei de asigurare constă în obținerea și evaluarea probelor.
- A148. Suficiența și gradul de adecvare a probelor sunt interconectate. Suficiența reprezintă un indicator al cantității probelor. Cantitatea probelor necesare este afectată de riscurile ca informațiile specifice să conțină denaturări semnificative (cu cât riscurile sunt mai mari, cu atât probabilitatea să fie necesare mai multe probe crește) și de calitatea unor astfel de probe (cu cât calitatea este mai ridicată, cu atât cantitatea probelor necesare este mai mică). Totuși, obținerea mai multor probe ar putea să nu compenseze calitatea slabă a acestora.
- A149. Gradul de adecvare reprezintă un indicator al calității probelor; mai precis, relevanța și credibilitatea acestora în ceea ce privește sprijinirea concluziei practicianului. Credibilitatea probelor este influențată de sursa și natura lor și depinde de circumstanțele individuale în care sunt obținute. Se pot face generalizări cu privire la credibilitatea diverselor tipuri de probe; cu toate acestea, asemenea generalizări sunt supuse unor excepții importante. Chiar și în cazul în care probele se obțin de la surse externe părții (părților) adecvate pot exista circumstanțe care pot afecta credibilitatea lor. De exemplu, probele

obținute de la o sursă externă pot să nu fie credibile dacă sursa nu este obiectivă sau informată. Deși se recunoaște faptul că pot exista excepții, următoarele generalizări legate de credibilitatea probelor se pot dovedi utile:

- Probele sunt mai credibile atunci când sunt obținute de la surse din afara părții (părților) adecvate.
- Probele generate intern sunt mai credibile atunci când controalele aferente sunt eficiente.
- Probele obținute direct de practician (de exemplu, observarea aplicării unui control) sunt mai credibile decât probele obținute indirect sau prin deducție (de exemplu, interviuarea cu privire la aplicarea unui control).
- Probele sunt mai credibile atunci când există sub formă documentată, fie în formă tipărită, în format electronic sau sub altă formă (de exemplu, o minută scrisă în timpul unei ședințe este, în mod normal, mult mai credibilă decât o relatare verbală ulterioară a ceea ce s-a discutat).

A150. De obicei, practicianul obține un nivel mai mare de asigurare din probe consecvente obținute din surse diferite sau de natură diferită decât din elemente ale probelor analizate individual. Mai mult, obținerea probelor din surse diferite sau de natură diferită poate să indice că un element individual al probelor nu este credibil. De exemplu, coroborarea informațiilor obținute de la o sursă independentă de partea adecvată (părțile adecvate) ar putea crește nivelul de asigurare pe care îl obține practicianul dintr-o declarație a părții (părților) adecvate. În schimb, în cazul în care probele obținute de la una dintre surse sunt inconsecvente cu cele obținute din altă sursă, practicianul stabilește procedurile suplimentare necesare pentru soluționarea inconsecvenței.

A151. În ceea ce privește obținerea de probe suficiente și adecvate, în general, este mai dificil să se obțină o asigurare în privința informațiilor specifice care vizează o perioadă de timp decât în privința informațiilor specifice care vizează un anumit moment în timp. În plus, de obicei, concluziile furnizate despre procese se limitează la perioada misiunii; practicianul nu oferă o concluzie prin care stabilește dacă, în viitor, procesul va continua să funcționeze în maniera specificată.

A152. Măsura în care s-au obținut probe suficiente și adecvate pe care practicianul să își poată baza concluzia este un aspect care ține de raționamentul profesional.

A153. În anumite circumstanțe s-ar putea ca practicianul să nu fi obținut suficiența sau gradul de adecvare a probelor pe care se aștepta să le obțină prin efectuarea procedurilor planificate. În aceste circumstanțe, practicianul consideră că probele obținute în urma procedurilor efectuate nu sunt suficiente și adecvate în vederea formulării unei concluzii privind informațiile specifice. Practicianul poate:

- Să extindă activitatea efectuată sau

- Să efectueze alte proceduri pe care acesta le consideră necesare în circumstanțele date.

În cazul în care niciuna dintre aceste variante nu este posibilă în circumstanțele date, practicianul nu va putea obține probe suficiente și adecvate în vederea formulării unei concluzii. Această situație poate apărea chiar dacă practicianul nu a luat cunoștință de un aspect (aspecte) care să îl determine să considere că informațiile specifice ar putea fi denaturate semnificativ, așa cum se menționează la punctul 49L.

*Evaluarea suficienței și a gradului de adecvare a probelor (A se vedea punctul 65)*

A154. O misiune de asigurare este un proces cumulativ și repetitiv. Pe măsură ce practicianul efectuează procedurile planificate, probele obținute îl pot determina să modifice natura, plasarea în timp sau amploarea altor proceduri planificate. Practicianul poate lua cunoștință de informații care diferă semnificativ de informațiile preconizate pe care erau bazate procedurile planificate. De exemplu:

- Amplasarea denaturărilor identificate de practician ar putea schimba raționamentul său profesional cu privire la credibilitatea anumitor surse de informații.
- Practicianul ar putea descoperi discrepanțe în informațiile relevante sau probe lipsă ori inconsecvente.
- Dacă procedurile analitice au fost efectuate către finalul misiunii, rezultatele acelor proceduri ar putea indica un risc de denaturare semnificativă nerecunoscut anterior.

În astfel de circumstanțe, practicianul ar putea fi nevoit să reevalueze procedurile planificate.

A155. Raționamentul profesional al practicianului cu privire la ceea ce constituie probe suficiente și adecvate este influențat de factori precum:

- Importanța unei potențiale denaturări și probabilitatea ca aceasta să aibă un efect semnificativ asupra informațiilor specifice fie individual, fie cumulată cu alte potențiale denaturări.
- Eficacitatea răspunsurilor părții (părților) adecvate în tratarea riscului de denaturare semnificativă.
- Experiența dobândită pe parcursul misiunilor de asigurare anterioare cu privire la potențiale denaturări similare.
- Rezultatele procedurilor efectuate, inclusiv dacă astfel de proceduri au identificat denaturări specifice.
- Sursa și credibilitatea informațiilor disponibile.
- Caracterul convingător al probelor.

- Înțelegerea părții (părților) adecvate și a mediului acesteia (acestora).

Limitări ale ariei de aplicare (A se vedea punctele 26, 66)

A156. O limitare a ariei de aplicare poate apărea ca urmare a:

- (a) Circumstanțelor aflate în afara controlului părții (părților) adecvate. De exemplu, există posibilitatea ca documentația pe care practicianul consideră că este necesar să o inspecteze să fi fost distrusă accidental,
- (b) Circumstanțelor care țin de natura și plasarea în timp ale activității practicianului. De exemplu, există posibilitatea ca un proces fizic pe care practicianul consideră că este necesar să îl observe să fi avut loc înainte de misiunea practicianului sau
- (c) Limitărilor impuse practicianului de către partea responsabilă, evaluator sau partea contractantă, ce ar putea, de exemplu, să îl împiedice pe practician să efectueze o procedură pe care o consideră necesară în circumstanțele date. Limitările de acest gen ar putea avea și alte consecințe asupra misiunii, de exemplu, asupra analizării de către practician a riscului misiunii și a acceptării și continuării misiunii.

A157. Imposibilitatea de a efectua o procedură specifică nu constituie o limitare a ariei de aplicare, dacă practicianul poate obține probe suficiente și adecvate prin efectuarea unor proceduri alternative.

A158. Procedurile efectuate pe parcursul unei misiuni de asigurare limitată sunt, prin definiție, limitate, în comparație cu cele necesare în cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă. Limitările cunoscute înainte de acceptarea unei misiuni de asigurare limitată sunt un considerent relevant atunci când se stabilește dacă sunt îndeplinite sau nu condițiile preliminare pentru o misiune de asigurare, în special dacă misiunea prezintă caracteristici care să indice accesibilitatea probelor (a se vedea punctul 24(b)(iv)) și un scop rațional (a se vedea punctul 24(b)(vi)). În cazul în care se impune o limitare suplimentară de către partea adecvată (părțile adecvate) după acceptarea unei misiuni de asigurare limitată, poate fi adecvată retragerea din misiune, în cazul în care retragerea este permisă de legile sau reglementările aplicabile.

## Întocmirea raportului de asigurare

*Forma raportului de asigurare* (A se vedea punctele 67-68)

A159. Formele verbale sau alte forme de exprimare a concluziilor pot fi înțelese eronat în lipsa unui raport scris. De aceea, practicianul nu raportează verbal sau prin utilizarea de simboluri fără a oferi și un raport de asigurare scris care este ușor accesibil ori de câte ori se furnizează un raport verbal sau se utilizează un simbol. De exemplu, un simbol poate să conțină un hyperlink către un raport de asigurare scris, de pe internet.

A160. Prezentul ISAE nu prevede un format standardizat de raportare pentru toate misiunile de asigurare. În schimb, identifică elementele de bază care trebuie incluse în raportul de asigurare. Rapoartele de asigurare sunt ajustate în funcție

de circumstanțele specifice ale misiunii. Practicianul poate utiliza titluri, puncte numerotate, mijloace tipografice, cum ar fi caractere aldine, precum și alte instrumente pentru a spori claritatea și lizibilitatea raportului de asigurare.

A161. Practicianul poate alege fie un stil de raportare în „formă scurtă”, fie în „formă lungă”, în vederea facilitării comunicării eficiente cu utilizatorii vizați. De obicei, rapoartele în „formă scurtă” conțin numai elementele de bază. Rapoartele în „formă lungă” includ și alte informații și explicații care nu au rolul de a afecta concluzia practicianului. Pe lângă elementele de bază, rapoartele în formă lungă ar putea descrie detaliat termenii misiunii, criteriile aplicabile utilizate, constatările privind anumite aspecte ale misiunii, detaliile despre calificările și experiența practicianului și ale altor persoane implicate în misiune, prezentarea nivelurilor pragului de semnificație și, în unele cazuri, recomandări. Practicianul poate considera că este util să analizeze importanța furnizării unor astfel de informații pentru nevoile informaționale ale utilizatorilor vizați. Așa cum prevede punctul 68, informațiile suplimentare sunt separate clar de concluzia practicianului și sunt formulate într-un mod care să indice clar faptul că nu sunt menite să distragă atenția de la respectiva concluzie.

#### *Conținutul raportului de asigurare*

Titlul (A se vedea punctul 69(a))

A162. Un titlu adecvat ajută la identificarea naturii raportului de asigurare și la diferențierea acestuia de rapoartele emise de alte persoane, precum cele care nu sunt obligate să se conformeze cu aceleași cerințe etice precum practicianul.

Destinatarul (A se vedea punctul 69(b))

A163. Destinatarul identifică partea căreia sau părțile cărora îi (le) este adresat raportul de asigurare. De obicei, raportul de asigurare este adresat părții contractante, însă, în anumite cazuri, pot exista și alți utilizatori vizați.

Informațiile specifice și subiectul implicit (A se vedea punctul 69(c))

A164. Identificarea și descrierea informațiilor specifice și, dacă este cazul, ale subiectului implicit pot include, de exemplu:

- Momentul sau perioada vizat(ă) de măsurarea sau evaluarea subiectului implicit.
- Dacă este cazul, numele părții responsabile sau al componentei părții responsabile la care se referă subiectul implicit.
- O explicație asupra acelor caracteristici ale subiectului implicit sau ale informațiilor specifice pe care utilizatorii vizați ar trebui să le cunoască, precum și a modului în care asemenea caracteristici ar putea influența precizia măsurării sau evaluării subiectului implicit în raport cu criteriile aplicabile sau caracterul convingător al probelor disponibile. De exemplu:
  - Măsura în care informațiile specifice sunt calitative sau cantitative, obiective sau subiective, istorice sau prospective.

- Modificările subiectului implicit sau ale circumstanțelor misiunii care afectează compatibilitatea informațiilor specifice de la o perioadă la alta.

#### Criteriile aplicabile (A se vedea punctul 69(d))

A165. Raportul de asigurare identifică criteriile aplicabile în raport cu care a fost măsurat sau evaluat subiectul implicit, astfel încât utilizatorii vizați să poată înțelege pe ce se bazează concluzia practicianului. Raportul de asigurare poate include criteriile aplicabile sau poate face referire la acestea dacă sunt incluse în informațiile specifice sau dacă sunt disponibile prin alt mijloc de la o sursă care poate fi accesată cu ușurință. Poate fi relevant, în circumstanțele date, să se prezinte:

- Sursa criteriilor aplicabile și dacă acestea sunt sau nu încorporate în legi sau reglementări, ori dacă sunt emise sau nu de organisme de experți autorizate sau recunoscute care urmează o procedură oficială transparentă, adică dacă sunt criterii stabilite în contextul subiectului implicit (iar în caz contrar, o descriere a motivului pentru care sunt considerate adecvate).
- Metodele de măsurare sau evaluare utilizate în cazul în care criteriile aplicabile permit o alegere între mai multe metode.
- Orice interpretare importantă făcută în aplicarea criteriilor aplicabile în circumstanțele misiunii.
- Dacă au fost sau nu operate modificări asupra metodelor de măsurare sau evaluare utilizate.

#### Limitări inerente (A se vedea punctul 69(e))

A166. Deși în unele cazuri este de așteptat ca limitările inerente să fie bine înțelese de către utilizatorii vizați ai unui raport de asigurare, în alte cazuri ar putea fi adecvat să se facă referire la acestea în mod explicit în raportul de asigurare. De exemplu, într-un raport de asigurare cu privire la eficacitatea controlului intern poate fi adecvat să se consemneze că evaluarea istorică a eficacității nu este relevantă pentru perioadele viitoare, din cauza riscului ca acel control intern să devină inadecvat pe fondul unor modificări ale condițiilor, sau ca nivelul de conformitate cu politicile sau procedurile să se deterioreze.

#### Scopul specific (A se vedea punctul 69(f))

A167. În anumite cazuri, criteriile aplicabile utilizate pentru măsurarea sau evaluarea subiectului implicit ar putea fi proiectate pentru un scop specific. De exemplu, un organism de reglementare ar putea impune anumitor entități să utilizeze anumite criterii aplicabile, create în scopuri de reglementare. Pentru evitarea confuziilor, practicianul atenționează cititorii raportului de asigurare asupra acestui fapt și, prin urmare, asupra faptului că este posibil ca informațiile specifice să nu fie adecvate în alt scop.

A168. În plus față de atenționarea prevăzută la punctul 69(f), practicianul ar putea considera adecvat să indice că raportul de asigurare este adresat exclusiv utilizatorilor specifici. În funcție de circumstanțele misiunii, de exemplu, de legile sau reglementările dintr-o anumită jurisdicție, acest lucru se poate obține prin restricționarea distribuirii sau utilizării raportului de asigurare. Deși un raport de asigurare poate avea astfel de restricții, absența unor restricții pentru anumiți utilizatori sau un anumit scop nu indică, în sine, faptul că practicianului îi revine o răspundere juridică cu privire la respectivii utilizatori sau respectivul scop. Existența unei responsabilități juridice depinde de circumstanțele juridice ale fiecărui caz și de jurisdicția relevantă.

Responsabilități conexe (A se vedea punctul 69(g))

A169. Identificarea responsabilităților conexe informează utilizatorii vizați că partea responsabilă este responsabilă pentru subiectul implicit, că persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul sunt responsabili pentru măsurarea sau evaluarea subiectului implicit în raport cu criteriile aplicabile și că rolul practicianului este să exprime, în mod independent, o concluzie cu privire la informațiile specifice.

Efectuarea unei misiuni în conformitate cu ISAE 3000 (Revizuit) și cu un ISAE care vizează un subiect specific (A se vedea punctul 69(h))

A170. În cazul în care un ISAE care vizează un subiect specific se aplică numai pentru o parte din informațiile specifice, ar putea fi adecvat să se facă referire atât la ISAE-ul care vizează un subiect specific, cât și la prezentul ISAE.

A171. O declarație care conține un limbaj imprecis, care alterează sau limitează sensul (de exemplu „misiunea a fost efectuată făcând referire la ISAE 3000 (Revizuit)”) ar putea induce în eroare utilizatorii rapoartelor de asigurare.

Cerințe aplicabile privind controlul calității (A se vedea punctul 69(i))

A172. În continuare este prezentat un exemplu de declarație dintr-un raport de asigurare cu privire la cerințele aplicabile privind controlul calității:

Firma aplică Standardul Internațional privind Controlul Calității 1 și, în consecință, menține un sistem amplu de control al calității care include politici și proceduri documentate privind conformitatea cu cerințele etice, standardele profesionale și cerințele legale și de reglementare aplicabile.

Respectarea cerințelor privind independența și a altor cerințe etice (A se vedea punctul 69(j))

A173. În continuare este prezentat un exemplu de declarație dintr-un raport de asigurare cu privire la conformitatea cu cerințele etice:

Ne-am conformat cerințelor privind independența și celorlalte cerințe etice din *Codul etic internațional pentru profesioniștii contabili (inclusiv Standardele internaționale privind Independența)* (Codul IESBA), emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili, care are la bază principiile fundamentale de integritate, obiectivitate, competență profesională și atenție cuvenită, confidențialitate și conduită profesională.



Rezumatul activității desfășurate (A se vedea punctele A6, 69(k))

- A174. Rezumatul activității desfășurate îi ajută pe utilizatorii vizați să înțeleagă concluzia practicianului. Teoretic, în cazul multor misiuni de asigurare sunt posibile variații infinite ale procedurilor. În practică, însă, aceste variații sunt dificil de comunicat în mod clar și fără echivoc. La întocmirea rezumatului, practicienilor le-ar putea fi utile alte îndrumări cu valoare de normă emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare.
- A175. În cazul în care niciun ISAE specific nu conține îndrumări cu privire la procedurile legate de un anumit subiect implicit, rezumatul poate include o descriere mai detaliată a activității desfășurate. Ar putea fi adecvat ca rezumatul să conțină o declarație conform căreia activitatea efectuată a inclus evaluarea gradului de adecvare a criteriilor aplicabile.
- A176. Într-o misiune de asigurare limitată, rezumatul activității desfășurate este de obicei mai detaliat decât în cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă și identifică limitări ale naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor. Acest lucru se întâmplă deoarece o apreciere a naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor efectuate este esențială pentru înțelegerea unei concluzii exprimate într-o formă care transmite dacă, pe baza procedurilor efectuate, practicianul a descoperit unul sau mai multe aspecte care l-au determinat să considere că informațiile specifice conțin denaturări semnificative. Ar putea fi adecvat, de asemenea, să se indice, în rezumatul activității desfășurate, anumite proceduri care nu au fost efectuate și care, în mod normal, ar fi fost de așteptat să se efectueze într-o misiune de asigurare rezonabilă. Cu toate acestea, deoarece nu i se impune practicianului un nivel de înțelegere și analiză la fel de ridicat ca în cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă, identificarea tuturor acestor proceduri poate fi imposibilă.
- A177. Printre factorii de luat în considerare la stabilirea nivelului de detaliu al rezumatului activității desfășurate se pot număra:
- Circumstanțele specifice entității (de exemplu, natura diferită a activităților entității, în comparație cu activitățile tipice sectorului respectiv).
  - Circumstanțele specifice misiunii care afectează natura și amploarea procedurilor efectuate.
  - Așteptările utilizatorilor vizați privind nivelul de detaliu al raportului, bazate pe practicile pieței sau pe legile sau reglementările aplicabile.
- A178. Este important ca raportul să fie scris într-o manieră obiectivă, care să permită utilizatorilor vizați să înțeleagă activitatea realizată ca bază pentru concluzia practicianului. În majoritatea cazurilor, acest lucru nu va presupune detalierea întregului plan de activitate, însă, pe de altă parte, este important ca acesta să nu fie atât de sumar încât să fie ambiguu și nici să nu fie scris într-o manieră exagerată sau idealizată.

Concluzia practicianului (A se vedea punctele 12(a)(i)(a), 69(l))

A179. Exemplele de concluzii exprimate într-o formă corespunzătoare unei misiuni de asigurare rezonabilă includ:

- Atunci când sunt exprimate în raport cu subiectul implicit și criteriile aplicabile, „În opinia noastră, entitatea s-a conformat, sub toate aspectele semnificative, cu legea XYZ”,
- Atunci când sunt exprimate în raport cu informațiile specifice și criteriile aplicabile, „În opinia noastră, previziunea privind performanța financiară a entității a fost întocmită corespunzător, sub toate aspectele semnificative, pe baza criteriilor XYZ”, sau
- Atunci când sunt exprimate în raport cu o declarație a părții adecvate, „În opinia noastră, declarația [părții adecvate] că entitatea s-a conformat cu legea XYZ este prezentată fidel, sub toate aspectele semnificative,” sau „În opinia noastră, declarația [părții adecvate] conform căreia indicatorii-cheie de performanță sunt prezentați în conformitate cu criteriile XYZ este prezentată fidel, sub toate aspectele semnificative”.

A180. Poate fi adecvat ca utilizatorii vizați să fie informați asupra contextului în care trebuie citită concluzia practicianului, în cazul în care caracteristicile particulare ale subiectului implicit pe care utilizatorii vizați ar trebui să le cunoască sunt explicate în raportul de asigurare. De exemplu, concluzia practicianului poate include formulări precum: „Această concluzie a fost formulată pe baza aspectelor evidențiate într-o altă secțiune din prezentul raport de asigurare independent”.

A181. Exemplele de concluzii exprimate într-o formă corespunzătoare unei misiuni de asigurare limitată includ:

- Atunci când sunt exprimate în raport cu subiectul implicit și criteriile aplicabile, „Pe baza procedurilor efectuate și a probelor obținute, nu am luat cunoștință de niciun aspect care să ne determine să considerăm că [entitatea] nu s-a conformat cu legea XYZ, sub toate aspectele semnificative”.
- Atunci când sunt exprimate în raport cu informațiile specifice și criteriile aplicabile, „Pe baza procedurilor efectuate și a probelor obținute, nu am luat cunoștință de niciun amendament semnificativ care ar trebui adus evaluării indicatorilor-cheie de performanță pentru ca aceștia să fie în conformitate cu criteriile XYZ”.
- Atunci când sunt exprimate în raport cu o declarație a părții adecvate, „Pe baza procedurilor efectuate și a probelor obținute, nu am luat cunoștință de niciun aspect care să ne determine să considerăm că declarația [părții adecvate] că [entitatea] s-a conformat cu prevederile legii XYZ nu este prezentată fidel, sub toate aspectele semnificative”.

A182. Printre formele de exprimare care ar putea fi utile pentru subiectul implicat se numără, de exemplu, una dintre următoarele sau o combinație a lor:

- Pentru misiunile de conformitate – „în conformitate cu” sau „conform cu”.
- Pentru misiunile în care criteriile aplicabile descriu un proces sau o metodologie pentru întocmirea sau prezentarea informațiilor specifice – „întocmite corespunzător”.
- Pentru misiunile în care principiile de prezentare fidelă sunt încorporate în criteriile aplicabile – „prezentate fidel”.

A183. Includerea unui titlu înaintea punctelor care conțin concluzii modificate și a aspectului (aspectelor) care generează modificarea contribuie la o mai bună înțelegere a raportului practicianului. Exemple de titluri adecvate includ „Concluzie cu rezerve”, „Concluzie contrară” sau „Imposibilitatea exprimării unei concluzii” și „Baza concluziei cu rezerve”, „Baza concluziei contrare”, după caz.

Semnătura practicianului (A se vedea punctul 69(m))

A184. Semnătura practicianului este fie în numele firmei practicianului, fie în numele personal al practicianului individual, sau în ambele, după cum este adecvat în respectiva jurisdicție. Pe lângă semnătura practicianului, în anumite jurisdicții, practicianului i se poate impune să facă în raportul său o declarație referitoare la titlul profesional sau la recunoașterea de către autoritatea competentă de autorizare din acea jurisdicție.

Data (A se vedea punctul 69(n))

A185. Prin includerea datei în raportul de asigurare, practicianul îi informează pe utilizatorii vizați că a luat în considerare efectul evenimentelor care au avut loc până la acea dată asupra informațiilor specifice și a raportului de asigurare.

*Referințele la expertul practicianului în raportul de asigurare (A se vedea punctul 70)*

A186. În anumite cazuri, legile sau reglementările pot prevedea includerea în raportul de asigurare a unei referințe la activitatea expertului practicianului, de exemplu, în vederea asigurării transparenței în sectorul public. Acest lucru ar putea fi adecvat și în alte circumstanțe, de exemplu, pentru a explica natura unei modificări a concluziei practicianului sau în cazul în care activitatea unui expert este importantă pentru constatările incluse în raportul în formă lungă.

A187. Cu toate acestea, practicianul are responsabilitatea exclusivă pentru concluzia exprimată, iar acea responsabilitate nu este diminuată prin faptul că practicianul utilizează activitatea unui expert al practicianului. Din acest motiv, în cazul în care în raportul de asigurare se face referire la un expert al practicianului, este important ca formularea respectivului raport să nu sugereze că responsabilitatea practicianului pentru concluzia exprimată este diminuată ca urmare a implicării celui expert.

A188. Este puțin probabil ca o referință generică dintr-un raport în formă lungă la faptul că misiunea a fost efectuată de personal calificat corespunzător, care a

inclus experți în subiectul specific și specialiști în asigurare, să fie interpretată eronat drept o diminuare a responsabilității. Totuși, probabilitatea de confuzie este mai ridicată în cazul rapoartelor în formă scurtă, în care nu pot fi prezentate decât informații contextuale minime, sau atunci când este inclus numele expertului practicianului. De aceea, în astfel de cazuri, ar putea fi necesare explicații suplimentare, astfel încât raportul de asigurare să nu sugereze că responsabilitatea practicianului pentru concluzia exprimată este diminuată ca urmare a implicării expertului.

**Concluzii nemodificate și concluzii modificate** (A se vedea punctele 74-77, Anexă)

A189. Termenul „generalizat” descrie efectele denaturărilor asupra informațiilor specifice sau posibilele efecte ale denaturărilor asupra informațiilor specifice, dacă există, care nu au fost detectate din cauza imposibilității de a obține probe suficiente și adecvate. Efectele generalizate asupra informațiilor specifice sunt cele care, conform raționamentului profesional al practicianului:

- (a) Nu se limitează la anumite aspecte ale informațiilor specifice,
- (b) În cazul în care există o astfel de limitare, reprezintă sau ar putea reprezenta o parte semnificativă din informațiile specifice sau,
- (c) În legătură cu prezentările de informații, acestea sunt fundamentale pentru ca utilizatorii vizați să înțeleagă informațiile specifice.

A190. Natura aspectului și raționamentul practicianului cu privire la cât de generalizate sunt efectele sau posibilele efecte asupra informațiilor specifice influențează tipul de concluzie ce urmează să fie exprimată.

A191. În continuare sunt prezentate exemple de concluzii cu rezerve sau concluzii contrare și o declarație privind imposibilitatea exprimării unei concluzii:

- Concluzie cu rezerve (exemplu pentru misiunile de asigurare limitată cu o denaturare semnificativă) – „Pe baza procedurilor efectuate și a probelor obținute, cu excepția efectului aspectului descris în secțiunea Baza concluziei cu rezerve din raportul nostru, nu am descoperit niciun aspect care să ne determine să considerăm că declarația [părții adecvate] nu prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative, conformitatea entității cu legea XYZ”.
- Concluzie contrară (exemplu pentru o denaturare semnificativă și generalizată atât în cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă, cât și în cel al unei misiuni de asigurare limitată) – „Ca urmare a importanței aspectului descris în secțiunea Baza concluziei contrare din raportul nostru, declarația [părții adecvate] nu prezintă fidel conformitatea entității cu legea XYZ”.
- Imposibilitatea exprimării unei concluzii (exemplu de limitare semnificativă și generalizată a ariei de aplicare atât în cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă, cât și în cel al unei misiuni de asigurare limitată) – „Ca urmare a importanței aspectului descris în secțiunea Baza

imposibilității exprimării unei concluzii din raportul nostru, nu am reușit să obținem probe suficiente și adecvate pentru a formula o concluzie asupra declarației [părții adecvate]. Prin urmare, nu exprimăm o concluzie asupra respectivei declarații”.

A192. În unele cazuri, persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul pot identifica și descrie în mod corespunzător faptul că informațiile specifice conțin denaturări semnificative. De exemplu, într-o misiune de conformitate, persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul ar putea descrie corect cazurile de neconformitate. În astfel de circumstanțe, punctul 76 impune practicianului să atragă atenția utilizatorilor vizați asupra descrierii denaturării semnificative, fie prin exprimarea unei concluzii cu rezerve sau contrare, fie prin exprimarea unei concluzii nemodificate, dar punând accent pe aspectul respectiv prin includerea unei referințe specifice la acesta în raportul de asigurare.

### **Alte responsabilități privind comunicarea (A se vedea punctul 78)**

A193. Printre aspectele care ar fi indicat să fie comunicate părții responsabile, persoanei care efectuează măsurarea sau evaluatorului, părții contractante sau altor părți se numără fraudă sau suspiciunea de fraudă și subiectivismul din întocmirea informațiilor specifice.

Comunicarea cu conducerea și cu persoanele responsabile cu guvernanta

A194. Cerințele etice relevante pot include o cerință de raportare a neconformității identificate sau suspectate cu legile și reglementările către un nivel adecvat de conducere sau către persoanele responsabile cu guvernanta. În anumite jurisdicții, legile sau reglementările pot restricționa comunicarea practicianului cu partea responsabilă, conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta cu privire la anumite aspecte. Legile sau reglementările pot interzice, în mod specific, comunicarea 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 practicianul trebuie să raporteze unei autorități competente neconformitatea identificată sau suspectată în temeiul legislației împotriva spălării banilor. În aceste circumstanțe, aspectele luate în considerare de practician ar putea fi complexe, iar acesta ar putea considera adecvat să apeleze la consiliere juridică.

*Raportarea neconformităților identificate sau suspectate cu legile și reglementările către o autoritate competentă din afara entității*

A195. Legile, reglementările sau cerințele etice relevante pot:

- (a) Impune practicianului să raporteze neconformitățile identificate sau suspectate cu legile și reglementările către o autoritate competentă din afara entității.
- (b) Stabili responsabilitățile în baza cărora raportarea către o autoritate competentă din afara entității poate fi adecvată în circumstanțele date.<sup>8</sup>

8 A se vedea, de exemplu, punctele C360.36–C360.37 din Codul IESBA.

- A196. Raportarea neconformităților identificate sau suspectate cu legile și reglementările către o autoritate competentă din afara entității poate fi prevăzută sau adecvată în circumstanțele date deoarece:
- (a) Legile, reglementările sau cerințele etice relevante îi impun practicianului să raporteze,
  - (b) Practicianul a determinat faptul că raportarea este răspunsul adecvat la neconformitatea identificată sau suspectată conform cerințelor etice relevante sau
  - (c) Legile, reglementările sau cerințele etice relevante îi conferă practicianului dreptul de a proceda în acest fel.
- A197. Raportarea neconformităților identificate sau suspectate cu legile și reglementările conform legilor, reglementărilor sau cerințelor etice relevante poate include neconformitatea cu legile și reglementările de care practicianul ia cunoștință, sau care îi sunt aduse la cunoștință în timpul efectuării misiunii, dar care ar putea să nu afecteze informațiile specifice. Conform prezentului ISAE, nu este de așteptat ca practicianul să aibă un nivel de înțelegere a legilor și reglementărilor dincolo de cele care afectează subiectul specific. Cu toate acestea, legile, reglementările sau cerințele etice relevante pot presupune ca practicianul să aplice cunoștințele, raționamentul profesional și competențele necesare pentru a răspunde la astfel de cazuri de neconformitate. Măsura în care o faptă constituie într-adevăr o neconformitate este un aspect care trebuie determinat de o instanță sau alt organism judiciar adecvat.
- A198. În anumite circumstanțe, obligația de confidențialitate a practicianului, conform legii, reglementărilor sau cerințelor etice relevante, poate împiedica raportarea neconformităților identificate sau suspectate cu legile și reglementările către o autoritate competentă din afara entității. În alte cazuri, raportarea neconformității identificate sau suspectate către o autoritate competentă din afara entității nu ar fi considerată o încălcare a obligației de confidențialitate conform cerințelor etice relevante.<sup>9</sup>
- A199. Practicianul poate lua în considerare consultarea la nivel intern (de exemplu, în cadrul firmei sau al unei firme din rețea), obținerea de consiliere juridică pentru a înțelege implicațiile profesionale sau legale ale oricărei măsuri ori 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).<sup>10</sup>

### **Documentația** (A se vedea punctele 79-83)

- A200. Documentația include o evidență a raționamentelor practicianului cu privire la toate aspectele semnificative care necesită exercitarea raționamentului profesional și la concluziile aferente. În cazul în care există probleme de principiu sau de raționament profesional, o documentație care include faptele relevante

---

9 A se vedea, de exemplu, punctele C114.1, 114.1 A1 și C360.37 din Codul IESBA.

10 A se vedea, de exemplu, punctul 360.39 A1 din Codul IESBA.

cunoscute de practician la momentul formulării concluziei ar putea ajuta la demonstrarea cunoștințelor practicianului.

A201. Nu este nici necesar, nici posibil să se documenteze fiecare aspect analizat sau raționament profesional formulat într-o misiune. Mai mult decât atât, nu este necesar ca practicianul să documenteze separat (de exemplu, într-o listă de verificare) conformitatea cu aspecte în cazul cărora conformitatea a fost demonstrată prin documentele incluse în dosarul misiunii. În mod asemănător, nu este necesar ca practicianul să includă în dosarul misiunii versiuni preliminare înlocuite ale documentelor de lucru, note care reflectă considerente preliminare sau incomplete, copii anterioare ale documentelor corectate de erori tipografice sau de altă natură și documente în mai multe exemplare.

A202. În aplicarea raționamentului profesional pentru a evalua amploarea documentației care trebuie întocmită și păstrată, practicianul poate analiza ce este necesar pentru ca un alt practician care nu are nicio experiență anterioară legată de misiunea respectivă să înțeleagă activitatea efectuată și baza principiilor deciziei adoptate (însă nu aspectele detaliate ale misiunii). Acel alt practician poate obține o înțelegere a aspectelor detaliate ale misiunii doar discutându-le cu practicianul care a pregătit documentația.

A203. De exemplu, documentația poate include o evidență privind:

- Caracteristicile de identificare a elementelor sau aspectelor specifice testate,
- Persoana care a efectuat activitatea aferentă misiunii și data la care aceasta a fost finalizată,
- Persoana care a revizuit activitatea aferentă misiunii, precum și data și amploarea acestei revizuii și
- Discuțiile privind aspectele semnificative purtate cu partea adecvată (părțile adecvate), inclusiv natura aspectelor semnificative discutate, precum și momentul, dar și persoana cu care au fost purtate discuțiile.

A204. De exemplu, documentația poate include o evidență a:

- Problemelor identificate în ceea ce privește conformitatea cu cerințele etice relevante și modul în care acestea au fost rezolvate.
- Concluziilor referitoare la respectarea cerințelor privind independența care se aplică misiunii și a oricăror cerințe relevante cu firma care sprijină aceste concluzii.
- Concluziilor la care s-a ajuns privind acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor de asigurare.
- Naturii, ariei de aplicare și concluziilor consultărilor întreprinse pe parcursul misiunii.

### *Constituirea dosarului final al misiunii*

A205. ISQC 1 (sau alte cerințe profesionale ori cerințe din legi sau reglementări care sunt cel puțin la fel de stricte ca ISQC 1) impune firmelor să stabilească politici și proceduri pentru finalizarea la timp a constituirii dosarelor misiunii.<sup>11</sup> Un termen-limită adecvat pentru finalizarea constituirii dosarului complet al misiunii nu depășește, de obicei, 60 de zile de la data raportului de asigurare.<sup>12</sup>

A206. Finalizarea constituirii dosarului final al misiunii ulterior datei raportului de asigurare este un proces administrativ care nu implică efectuarea unor noi proceduri sau formularea unor noi concluzii. Totuși, pot fi efectuate modificări în documentație, în timpul procesului final de constituire, dacă acestea sunt de natură administrativă. Printre exemplele de astfel de modificări se numără:

- Eliminarea sau înlăturarea documentației înlocuite.
- Sortarea și asamblarea documentelor de lucru și stabilirea referințelor încrucișate din cadrul acestora.
- Aprobarea listelor de verificare aferente finalizării procesului de constituire a dosarului.
- Documentarea probelor obținute de către practician, discutate și convenite cu membrii relevanți ai echipei misiunii anterior datei raportului de asigurare.

A207. ISQC 1 (sau cerințe naționale care sunt cel puțin la fel de stricte ca ISQC 1) impune firmelor să stabilească politici și proceduri pentru păstrarea documentației misiunii.<sup>13</sup> Perioada de păstrare pentru misiunile de asigurare nu este, de obicei, mai scurtă de cinci ani de la data raportului de asigurare.<sup>14</sup>

---

11 ISQC 1, punctul 45.

12 ISQC 1, punctul A54.

13 ISQC 1, punctul 47.

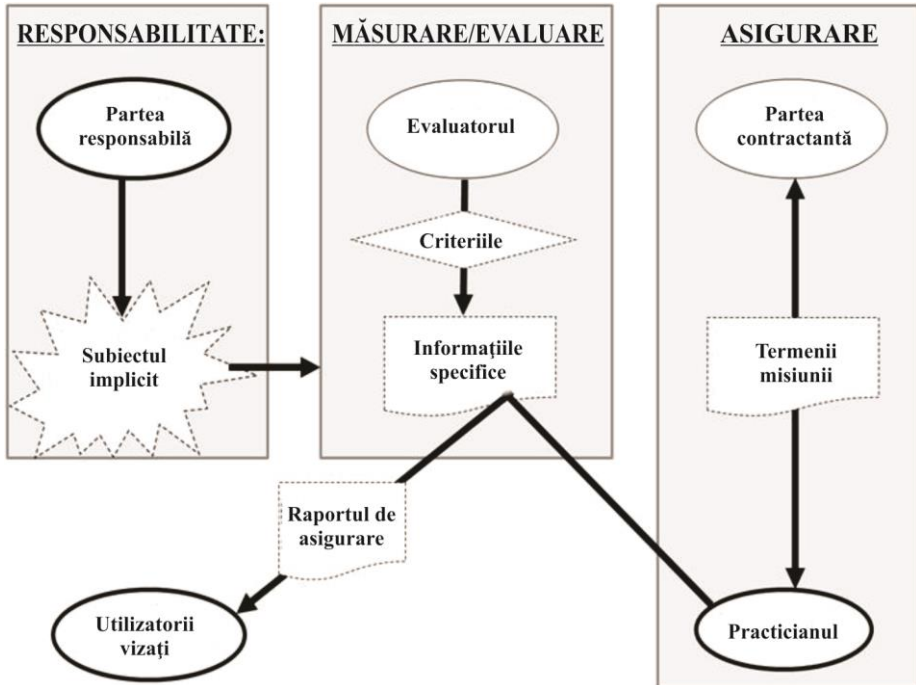
14 ISQC 1, punctul A61.



## Anexă

(A se vedea punctele 2, A8, A11, A16, A36-A38)

### Roluri și responsabilități



1. Toate misiunile de asigurare implică cel puțin trei părți: partea responsabilă, practicianul și utilizatorii vizați. În funcție de circumstanțele misiunii, ar putea exista și un rol separat de persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul, sau parte contractantă.
2. Diagrama de mai sus ilustrează legăturile dintre rolurile următoare și misiunea de asigurare:
  - (a) Partea responsabilă este responsabilă pentru subiectul implicit.
  - (b) Persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul utilizează criteriile de măsurare sau evaluare a subiectului implicit, în urma cărora rezultă informațiile specifice.
  - (c) Partea contractantă convine asupra termenilor misiunii cu practicianul.
  - (d) Practicianul obține probe suficiente și adecvate pentru a exprima o concluzie care să sporească gradul de încredere a utilizatorilor vizați, alții decât partea responsabilă, cu privire la informațiile specifice.

- (e) Utilizatorii vizați iau decizii pe baza informațiilor specifice. Utilizatorii vizați sunt persoanele sau organizația (organizațiile) ori un grup (grupuri) al(e) acestora, despre care practicianul preconizează că vor utiliza raportul de asigurare.

3. Se pot face următoarele observații cu privire la aceste roluri:

- Fiecare misiune de asigurare are cel puțin o parte responsabilă și utilizatori vizați, în afară de practician.
- Practicianul nu poate fi partea responsabilă, partea contractantă sau un utilizator vizat.
- Într-o misiune directă, practicianul este totodată și persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul.
- Într-o misiune de atestare, partea responsabilă sau altă persoană, dar nu practicianul, poate fi persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul.
- În cazul în care practicianul este cel care a măsurat sau a evaluat subiectul implicat în raport cu criteriile, misiunea respectivă este o misiune directă. Această misiune nu poate fi modificată într-o misiune de atestare de către o altă parte prin asumarea responsabilității pentru măsurare sau evaluare, de exemplu, prin anexarea la informațiile specifice de către partea responsabilă a unei declarații prin care acceptă responsabilitatea pentru aceasta.
- Partea responsabilă poate fi partea contractantă.
- În multe misiuni de atestare este posibil ca partea responsabilă să fie și persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul, și partea contractantă. Un exemplu este cazul în care entitatea contractează un practician în vederea efectuării unei misiuni de asigurare privind un raport întocmit de entitate cu privire la propriile practici de sustenabilitate. Un exemplu în care partea responsabilă diferă de persoana care efectuează măsurarea sau de evaluator este cazul în care practicianul este contractat să efectueze o misiune de asigurare privind un raport întocmit de o organizație guvernamentală în legătură cu practicile de sustenabilitate ale unei companii private.
- În general, într-o misiune de atestare, persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul îi oferă practicianului o declarație scrisă privind informațiile specifice. În anumite cazuri, este posibil ca practicianul să nu poată obține o asemenea declarație, de exemplu, atunci când partea contractantă nu este evaluatorul.
- Partea responsabilă poate fi unul dintre utilizatorii vizați, însă nu unicul.
- Partea responsabilă, persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul și utilizatorii vizați ar putea face parte din entități diferite sau din aceeași entitate. Ca exemplu pentru ultima situație, într-un sistem de administrare

dualist, consiliul de supraveghere poate dori să obțină o asigurare cu privire la informațiile furnizate de consiliul executiv al entității respective. Relația dintre partea responsabilă, persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul și utilizatorii vizați trebuie privită în contextul unei misiuni specifice și poate fi diferită de limitele mai tradiționale ale responsabilităților. De exemplu, conducerea superioară a unei entități (un utilizator vizat) ar putea contracta un practician pentru efectuarea unei misiuni de asigurare asupra unui anumit aspect din activitatea entității care ține de un nivel de conducere inferior (partea responsabilă), însă pentru care, în cele din urmă, se face responsabilă conducerea superioară.

- O parte contractantă care nu este și parte responsabilă poate fi utilizatorul vizat.
4. Concluzia practicianului poate fi formulată în legătură cu:
- Subiectul implicit și criteriile aplicabile,
  - Informațiile specifice și criteriile aplicabile, sau
  - O declarație emisă de partea adecvată.
5. Practicianul și partea responsabilă pot conveni să aplice principiile din ISAE într-o misiune atunci când nu există alți utilizatori vizați în afară de partea responsabilă, însă sunt respectate toate celelalte cerințe din ISAE. În astfel de cazuri, raportul practicianului include o declarație prin care utilizarea raportului este restricționată exclusiv la partea responsabilă.

# STANDARDUL INTERNAȚIONAL PRIVIND MISIUNILE DE ASIGURARE 3400

(Fostul ISA 810)

## EXAMINAREA INFORMAȚIILOR FINANCIARE PROGNOZATE

(Prezentul standard este în vigoare)

### CUPRINS

	Punct
Introducere .....	1-7
Asigurarea auditorului cu privire la informațiile financiare prognozate ..	8-9
Acceptarea misiunii .....	10-12
Cunoașterea activității clientului .....	13-15
Perioada acoperită .....	16
Proceduri de examinare .....	17-25
Prezentare și descriere.....	26
Raport privind examinarea informațiilor financiare prognozate .....	27-32

---

Standardul Internațional privind Misiunile de Asigurare (ISAE) 3400, *Examinarea informațiilor financiare prognozate*, trebuie citit în contextul *Prefeței la reglementările internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe*.

## Introducere

1. Scopul prezentului Standard Internațional privind Misiunile de Asigurare (ISAE) este de a stabili standarde și de a furniza îndrumări cu privire la misiunile de examinare și raportare asupra informațiilor financiare prognozate, inclusiv procedurile de examinare pentru ipotezele privind cea mai bună estimare și ipotezele teoretice. Prezentul ISAE nu se aplică în cazul examinării informațiilor financiare prognozate exprimate la modul general sau în termeni narativi, așa cum sunt cele din discuțiile și analizele conducerii din raportul anual al entității, deși multe dintre procedurile menționate în cadrul acestui standard pot fi adecvate pentru o astfel de examinare.
2. **Într-o misiune de examinare a informațiilor financiare prognozate, auditorul trebuie să obțină probe suficiente și adecvate care să demonstreze dacă:**
  - (a) **Ipotezele conducerii privind cea mai bună estimare pe care se bazează informațiile financiare prognozate sunt rezonabile și, în cazul ipotezelor teoretice, dacă astfel de ipoteze sunt în concordanță cu scopul informațiilor,**
  - (b) **Informațiile financiare prognozate sunt întocmite corect pe baza ipotezelor,**
  - (c) **Informațiile financiare prognozate sunt prezentate corect și toate ipotezele semnificative sunt descrise în mod adecvat, inclusiv dacă indică clar că sunt ipoteze privind cea mai bună estimare sau ipoteze teoretice și**
  - (d) **Informațiile financiare prognozate sunt întocmite în concordanță cu situațiile financiare istorice, utilizând principii contabile adecvate.**
3. „Informațiile financiare prognozate” reprezintă informațiile financiare bazate pe ipoteze cu privire la evenimentele care ar putea avea loc în viitor și posibilele acțiuni ale unei entități. Natura lor este foarte subiectivă și întocmirea lor necesită exercitarea raționamentului profesional. Informațiile financiare prognozate pot fi sub forma unei previziuni, a unei proiecții sau a unei combinații între acestea, de exemplu, o previziune pe un an plus o proiecție pe cinci ani.
4. O „previziune” reprezintă informațiile 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).
5. O „proiecție” reprezintă informațiile 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.

Astfel de informații ilustrează consecințele posibile la data întocmirii informațiilor care ar apărea dacă evenimentele și acțiunile ar avea loc (un scenariu de tipul „ce s-ar întâmpla dacă”).

6. Informațiile financiare prognozate pot include situații financiare sau unul ori mai multe elemente ale situațiilor financiare și pot fi întocmite:
  - (a) Ca un instrument de gestiune intern, de exemplu, pentru a ajuta la evaluarea unei posibile investiții de capital sau
  - (b) Pentru a fi distribuite către terțe părți, de exemplu:
    - Prospect care oferă potențialilor investitori informații privind așteptările viitoare.
    - Raport anual care oferă informații acționarilor, organismelor de reglementare și altor părți interesate.
    - Document ce conține informații adresate creditorilor care poate include, de exemplu, previziuni privind fluxurile de trezorerie.
7. Conducerea este responsabilă de întocmirea și prezentarea informațiilor financiare prognozate, inclusiv de identificarea și prezentarea ipotezelor pe care se bazează acestea. Auditorului i se poate solicita să examineze informațiile financiare prognozate și să raporteze asupra lor pentru a le spori credibilitatea, indiferent dacă acestea se adresează părților terțe sau sunt destinate uzului intern.

### **Asigurarea auditorului cu privire la informațiile financiare prognozate**

8. Informațiile financiare prognozate se referă la evenimente și acțiuni care nu au avut încă loc și s-ar putea să nu aibă loc. Deși pot exista probe care să susțină ipotezele pe care se bazează informațiile financiare prognozate, acestea sunt, în general, orientate spre viitor și, prin urmare, au o natură speculativă, spre deosebire de probele disponibile, în mod normal, în auditul informațiilor financiare istorice. Prin urmare, auditorul nu își poate exprima o opinie cu privire la măsura în care rezultatele prezentate în informațiile financiare prognozate vor fi realizate.
9. În plus, date fiind tipurile de probe disponibile în evaluarea ipotezelor pe care se bazează informațiile financiare prognozate, poate fi dificil pentru auditor să obțină un nivel suficient de încredere pentru a exprima o opinie pozitivă privind faptul că ipotezele nu prezintă denaturări semnificative. Prin urmare, în prezentul ISAE, atunci când raportează asupra caracterului rezonabil al ipotezelor conducerii, auditorul oferă doar un nivel moderat de asigurare. Totuși, atunci când, conform raționamentului auditorului, s-a obținut un nivel de încredere adecvat, auditorului nu i se interzice să exprime o asigurare pozitivă în ceea ce privește ipotezele.

## Acceptarea misiunii

10. Înainte de a accepta o misiune de examinare a informațiilor financiare prognozate, auditorul va lua în considerare, printre altele:
  - Scopul în care se intenționează a fi utilizate informațiile,
  - Dacă informațiile vor avea o distribuție generală sau limitată,
  - Natura ipotezelor, mai precis, dacă sunt ipoteze privind cea mai bună estimare sau ipoteze teoretice,
  - Elementele care urmează să fie incluse în informațiile respective și
  - Perioada acoperită de informațiile respective.
11. **Auditorul nu trebuie să accepte o misiune sau trebuie să se retragă dintr-o misiune atunci când ipotezele sunt, în mod clar, nerealiste ori când auditorul consideră că informațiile financiare prognozate nu sunt adecvate în raport cu scopul în care se intenționează a fi utilizate.**
12. **Auditorul și clientul ar trebui să convină asupra termenilor misiunii.** Este atât în interesul entității, cât și al auditorului ca acesta să trimită o scrisoare de misiune pentru a facilita evitarea neînțelegerilor legate de misiune. O scrisoare de misiune ar trata aspectele de la punctul 10 și ar stabili responsabilitățile conducerii în ceea ce privește ipotezele și în ceea ce privește furnizarea către auditor a tuturor informațiilor și datelor-sursă relevante folosite la elaborarea ipotezelor.

## Cunoașterea activității clientului

13. **Auditorul trebuie să obțină un nivel suficient de cunoaștere a activității clientului pentru a fi în măsură să evalueze dacă au fost identificate toate ipotezele semnificative necesare pentru întocmirea informațiilor financiare prognozate.** Auditorul ar trebui să se familiarizeze, de asemenea, cu procesul de întocmire a informațiilor financiare prognozate din cadrul entității, de exemplu, analizând următoarele:
  - Controalele interne aplicate asupra sistemului folosit la întocmirea informațiilor financiare prognozate, precum și competențele și experiența persoanelor care întocmesc informațiile financiare prognozate.
  - Natura documentației întocmite de entitate care susține ipotezele conducerii.
  - Măsura în care sunt folosite tehnici statistice, matematice și asistate de calculator.
  - Metodele folosite la elaborarea și aplicarea ipotezelor.
  - Acuratețea informațiilor financiare prognozate întocmite în perioadele anterioare și motivele abaterilor semnificative.

14. **Auditorul trebuie să analizeze măsura în care este justificată credibilitatea acordată informațiilor financiare istorice ale entității.** Este necesar ca auditorul să cunoască informațiile financiare istorice ale entității pentru a evalua dacă informațiile financiare prognozate au fost întocmite în concordanță cu informațiile financiare istorice și pentru a oferi un etalon istoric pentru analizarea ipotezelor conducerii. Auditorul va trebui să stabilească, de exemplu, dacă informațiile istorice relevante au fost auditate sau revizuite și dacă la întocmirea lor au fost utilizate principii contabile acceptate.
15. Dacă raportul de audit sau de revizuire privind informațiile financiare istorice din perioada anterioară a conținut o altfel de opinie decât o opinie nemodificată, ori dacă entitatea este în faza de început a activității, auditorul va lua în considerare circumstanțele și efectul asupra examinării informațiilor financiare prognozate.

### Perioada acoperită

16. **Auditorul trebuie să analizeze perioada de timp acoperită de informațiile financiare prognozate.** Deoarece ipotezele devin din ce în ce mai speculative pe măsură ce durata perioadei acoperite crește, pe măsură ce perioada crește, se reduce capacitatea conducerii de a elabora ipoteze privind cea mai bună estimare. Perioada nu ar trebui extinsă dincolo de momentul până la care conducerea are o bază rezonabilă pentru a elabora ipoteze. În continuare sunt prezentați câțiva dintre factorii relevanți pentru analizarea de către auditor a perioadei acoperite de informațiile financiare prognozate:
- Ciclul de exploatare, de exemplu, în cazul unui proiect de construcție major, timpul necesar finalizării proiectului poate dicta perioada acoperită.
  - Gradul de credibilitate a ipotezelor, de exemplu, dacă entitatea introduce un produs nou, perioada prognozată acoperită ar putea fi scurtă și divizată în segmente mici, de exemplu, săptămâni sau luni. În schimb, dacă singura activitate a entității este deținerea unui bun imobil în baza unui contract de leasing pe termen lung, ar putea fi rezonabilă o perioadă prognozată relativ lungă.
  - Nevoile utilizatorilor, de exemplu, în legătură cu o cerere de împrumut, informațiile financiare prognozate pot fi întocmite pentru perioada de timp necesară pentru a genera fondurile suficiente pentru rambursare. În schimb, în legătură cu vânzarea de obligațiuni negarantate, informațiile pot fi întocmite pentru investitori pentru a ilustra scopul în care se intenționează să fie utilizate în perioada ulterioară sumele încasate.

### Proceduri de examinare

17. **Atunci când se determină natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de examinare, auditorul trebuie să ia în considerare:**
- (a) **Probabilitatea existenței unor denaturări semnificative,**
  - (b) **Cunoștințele dobândite în timpul oricăror misiuni anterioare,**



- (c) **Competența conducerii în ceea ce privește întocmirea informațiilor financiare prognozate,**
  - (d) **Măsura în care informațiile financiare prognozate sunt afectate de raționamentul conducerii și**
  - (e) **Măsura în care datele pe baza cărora sunt întocmite sunt adecvate și credibile.**
18. Auditorul va evalua sursa și credibilitatea probelor care susțin ipotezele conducerii privind cea mai bună estimare. Se vor obține probe de audit suficiente și adecvate care să susțină astfel de ipoteze din surse interne și externe, inclusiv din analizarea ipotezelor în contextul informațiilor istorice și din evaluarea măsurii în care acestea se bazează pe planuri pe care entitatea are capacitatea să le îndeplinească.
  19. Auditorul va analiza, atunci când sunt utilizate ipoteze teoretice, dacă au fost luate în calcul toate implicațiile semnificative ale acestor ipoteze. De exemplu, dacă se presupune că vânzările vor crește peste capacitatea de producție curentă a entității, informațiile financiare prognozate trebuie să includă investiția necesară pentru mărirea capacității de producție sau costurile mijloacelor alternative de satisfacere a vânzărilor anticipate, cum ar fi cele de subcontractare a producției.
  20. Deși nu este necesară obținerea unor probe care să susțină ipotezele teoretice, auditorul trebuie să se asigure că acestea sunt în concordanță cu scopul informațiilor financiare prognozate și că nu există motive să se considere că acestea sunt, în mod evident, nerealiste.
  21. Auditorul trebuie să se asigure că informațiile financiare prognozate sunt întocmite în mod corect pe baza ipotezelor conducerii, de exemplu, efectuând verificări de redactare precum recalcularea și revizuirea consecvenței interne, mai precis, dacă acțiunile pe care conducerea intenționează să le întreprindă sunt compatibile între ele și nu există inconsecvențe în determinarea valorilor care se bazează pe variabile comune, cum ar fi ratele dobânzii.
  22. Auditorul se va concentra pe măsura în care aspectele care sunt deosebit de sensibile la variații vor avea un efect semnificativ asupra rezultatelor prezentate în informațiile financiare prognozate. Aceasta va influența măsura în care auditorul va căuta probe adecvate. De asemenea, aceasta va influența și evaluarea realizată de către auditor cu privire la gradul de adecvare a prezentării de informații.
  23. Atunci când este contractat pentru a examina unul sau mai multe elemente al (ale) informațiilor financiare prognozate, precum o situație financiară individuală, este important ca auditorul să ia în considerare relațiile dintre alte componente din situațiile financiare.
  24. Atunci când orice interval de timp scurs din perioada curentă este inclus în informațiile financiare prognozate, auditorul va analiza măsura în care este necesară aplicarea unor proceduri pentru informațiile istorice. Procedurile vor

varia în funcție de circumstanțe, de exemplu, în funcție de intervalul de timp care s-a scurs din perioada vizată de informațiile financiare prognozate.

25. **Auditorul trebuie să obțină declarații scrise din partea conducerii în ceea ce privește scopul în care se intenționează să fie utilizate informațiile financiare prognozate, exhaustivitatea ipotezelor semnificative ale conducerii și acceptarea de către aceasta a responsabilității asupra informațiilor financiare prognozate.**

## Prezentare și descriere

26. Atunci când evaluează prezentarea și descrierea informațiilor financiare prognozate, pe lângă cerințele specifice ale oricăror acte normative, reglementări sau standarde profesionale relevante, auditorul va trebui să analizeze dacă:
- Prezentarea informațiilor financiare prognozate este instructivă și nu induce în eroare,
  - Politicile contabile sunt prezentate clar în notele la informațiile financiare prognozate,
  - Ipotezele sunt prezentate în mod adecvat în notele la informațiile financiare prognozate. Trebuie să fie clar dacă ipotezele reprezintă cea mai bună estimare a conducerii sau sunt doar ipoteze teoretice și, atunci când ipotezele sunt elaborate în domenii semnificative și sunt expuse unui grad ridicat de incertitudine, această incertitudine, precum și sensibilitatea aferentă a rezultatelor trebuie să fie prezentate în mod adecvat,
  - Este prezentată data la care au fost întocmite informațiile financiare prognozate. Conducerea trebuie să confirme că ipotezele sunt adecvate la data respectivă, chiar dacă informațiile care stau la baza lor ar fi putut fi acumulate de-a lungul unei perioade de timp,
  - Baza de stabilire a punctelor dintr-un interval este indicată în mod clar, iar intervalul nu este selectat într-un mod subiectiv sau care să inducă în eroare atunci când rezultatele prezentate în informațiile financiare prognozate sunt exprimate sub forma unui interval și
  - Este prezentată orice modificare a politicii contabile față de data celor mai recente situații financiare istorice, împreună cu motivul modificării și efectul acesteia asupra informațiilor financiare prognozate.

## Raport privind examinarea informațiilor financiare prognozate

27. **Raportul unui auditor privind examinarea informațiilor financiare prognozate trebuie să conțină următoarele:**
- Titlu,**
  - Destinatar,**

- (c) **Identificarea informațiilor financiare prognozate,**
- (d) **O referință la ISAE sau la standardele sau practicile naționale relevante aplicabile examinării informațiilor financiare prognozate,**
- (e) **O declarație conform căreia conducerea este responsabilă pentru informațiile financiare prognozate, inclusiv pentru ipotezele pe care se bazează acestea,**
- (f) **După caz, o referință la scopul și/sau la distribuția restricționată a informațiilor financiare prognozate,**
- (g) **O declarație de asigurare negativă din care să rezulte dacă ipotezele oferă o bază rezonabilă pentru informațiile financiare prognozate,**
- (h) **O opinie din care să rezulte dacă informațiile financiare prognozate sunt întocmite corect pe baza ipotezelor și sunt prezentate în conformitate cu cadrul de raportare financiară relevant,**
- (i) **Avertismente adecvate privind măsura în care pot fi obținute rezultatele indicate de informațiile financiare prognozate,**
- (j) **Data raportului, care ar trebui să fie data la care au fost finalizate procedurile,**
- (k) **Adresa auditorului și**
- (l) **Semnătura.**
- (m) **Un astfel de raport ar trebui:**
- Să specifice dacă, pe baza examinării probelor ce susțin ipotezele, auditorul a identificat vreun aspect care să îl determine să considere că ipotezele nu oferă o bază rezonabilă pentru informațiile financiare prognozate.
  - Să exprime o opinie privind măsura în care informațiile financiare prognozate sunt întocmite corespunzător pe baza ipotezelor și sunt prezentate în conformitate cu cadrul de raportare financiară relevant.
  - Să specifice că:
    - Este probabil ca rezultatele reale să fie diferite de informațiile financiare prognozate deoarece, în mod frecvent, evenimentele anticipate nu au loc conform așteptărilor și diferența poate să fie semnificativă. La fel, atunci când informațiile financiare prognozate sunt exprimate sub forma unui interval, ar trebui să se menționeze că nu se poate oferi o asigurare privind faptul că rezultatele reale se vor încadra în acel interval și,
    - În cazul unei proiecții, informațiile financiare prognozate au fost întocmite pentru (se va menționa scopul), utilizând un set de ipoteze care includ ipoteze teoretice despre evenimente viitoare și măsuri ale conducerii despre care nu se așteaptă neapărat să

aibă loc. În consecință, cititorii sunt avertizați că informațiile financiare prognozate nu sunt utilizate pentru alte scopuri decât cele descrise.

28. În continuare este prezentat drept exemplu, un extras dintr-un raport nemodificat asupra unei previziuni:

Am examinat previziunea<sup>1</sup> în conformitate cu Standardul Internațional privind Misiunile de Asigurare aplicabil examinării informațiilor financiare prognozate. Conducerea este responsabilă pentru previziune, inclusiv pentru ipotezele din nota X pe care aceasta se bazează.

Pe baza examinării pe care am efectuat-o asupra probelor care susțin ipotezele, nu am identificat niciun aspect care să ne determine să considerăm că aceste ipoteze nu oferă o bază rezonabilă pentru previziune. Mai mult, în opinia noastră, previziunea este întocmită corespunzător pe baza ipotezelor și este prezentată în conformitate cu...<sup>2</sup>

Este probabil ca rezultatele reale să fie diferite de previziune deoarece, în mod frecvent, evenimentele anticipate nu au loc conform așteptărilor, iar variația poate fi semnificativă.

29. În continuare este prezentat drept exemplu, un extras dintr-un raport nemodificat asupra unei proiecții:

Am examinat proiecția<sup>3</sup> în conformitate cu Standardul Internațional privind Misiunile de Asigurare aplicabil examinării informațiilor financiare prognozate. Conducerea este responsabilă pentru proiecție, inclusiv pentru ipotezele din nota X pe care aceasta se bazează.

Această proiecție a fost întocmită pentru (se va descrie scopul). Deoarece entitatea este în faza de început a activității, proiecția a fost întocmită utilizând un set de ipoteze care include ipoteze teoretice despre evenimente viitoare și acțiuni ale conducerii despre care nu se așteaptă neapărat să aibă loc sau să fie adoptate. În consecință, cititorii sunt avertizați că această proiecție poate să nu fie adecvată pentru alte scopuri decât cele descrise mai sus.

Pe baza examinării pe care am efectuat-o asupra probelor care susțin ipotezele, nu am identificat niciun aspect care să ne determine să considerăm că aceste ipoteze nu oferă o bază rezonabilă pentru proiecție, presupunând că (se vor enunța ipotezele teoretice sau se va face referire la acestea). Mai mult, în opinia noastră, proiecția este întocmită corespunzător pe baza ipotezelor și este prezentată în conformitate cu...<sup>4</sup>

---

1 Se vor include numele entității și perioada acoperită de previziune și se va asigura o identificare adecvată, de exemplu, prin trimitere la numărul paginii sau prin identificarea situațiilor individuale.

2 Se va preciza cadrul de raportare financiară relevant.

3 Se vor include numele entității și perioada acoperită de proiecție și se va asigura o identificare adecvată, de exemplu, prin trimitere la numărul paginii sau prin identificarea situațiilor individuale.

4 A se vedea nota de subsol 2.

Chiar dacă au loc evenimentele anticipate în ipotezele teoretice descrise mai sus, este totuși probabil ca rezultatele reale să fie diferite de proiecție deoarece, în mod frecvent, alte evenimente anticipate nu au loc conform așteptărilor, iar variația poate fi semnificativă.

30. **Atunci când auditorul consideră că prezentarea și descrierea informațiilor financiare prognozate nu sunt adecvate, auditorul trebuie să exprime o opinie cu rezerve sau o opinie contrară în raportul privind informațiile financiare prognozate ori să se retragă din misiune, după caz. Un exemplu ar fi situația în care informațiile financiare nu reușesc să prezinte adecvat consecințele tuturor ipotezelor cu grad de sensibilitate ridicat.**
31. **Atunci când auditorul consideră că una sau mai multe ipoteze semnificative nu oferă o bază rezonabilă pentru informațiile financiare prognozate întocmite pe baza ipotezelor privind cea mai bună estimare, ori că una sau mai multe ipoteze semnificative nu oferă o bază rezonabilă pentru informațiile financiare prognozate având în vedere ipotezele teoretice, auditorul trebuie fie să exprime o opinie contrară în raportul asupra situațiilor financiare, fie să se retragă din misiune.**
32. **Atunci când examinarea este afectată de condiții care împiedică aplicarea uneia sau a mai multor proceduri considerate necesare în circumstanțele date, auditorul trebuie fie să se retragă din misiune, fie să se declare în imposibilitatea exprimării unei opinii și să descrie limitarea ariei de aplicare a misiunii în raportul asupra informațiilor financiare prognozate.**

**STANDARDUL INTERNAȚIONAL PRIVIND  
MISIUNILE DE ASIGURARE (ISAE) 3402**

**RAPOARTE DE ASIGURARE PRIVIND CONTROLULELE  
DINTR-O ORGANIZAȚIE PRESTATOARE DE SERVICII**

(În vigoare începând cu rapoartele de asigurare ale auditorilor organizațiilor  
prestatoare de servicii care acoperă perioadele ce se încheie  
la 15 iunie 2011 sau ulterior acestei date)

**CUPRINS**

---

	Punct
<b>Introducere</b>	
Aria de aplicare al prezentului ISAE .....	1-6
Data intrării în vigoare .....	7
<b>Obiective</b> .....	8
<b>Definiții</b> .....	9
<b>Cerințe</b>	
ISAE 3000 (Revizuit) .....	10
Cerințe etice .....	11
Conducerea și persoanele responsabile cu guvernanta .....	12
Acceptarea și continuarea .....	13-14
Evaluarea gradului de adecvare a criteriilor .....	15
Pragul de semnificație .....	19
Înțelegerea sistemului organizației prestatoare de servicii .....	20
Obținerea probelor privind descrierea .....	21-22
Obținerea probelor privind proiectarea controalelor .....	23
Obținerea probelor privind eficacitatea operațională a controalelor .....	24-29
Activitatea unei funcții de audit intern .....	30-37
Declarații scrise .....	38-40
Alte informații .....	41-42
Evenimente ulterioare .....	43-44
Documentația .....	45-52
Întocmirea raportului de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii .....	53-55
Alte responsabilități de comunicare .....	56

**Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative**

Aria de aplicare a prezentului ISAE .....	A1-A2
Definiții .....	A3-A4
Cerințe etice .....	A5
Conducerea și persoanele responsabile cu guvernarea .....	A6
Acceptarea și continuarea .....	A7-A12
Evaluarea gradului de adecvare a criteriilor .....	A13-A15
Pragul de semnificație .....	A16-A18
Înțelegerea sistemului organizației prestatoare de servicii .....	A19-A20
Obținerea probelor privind descrierea .....	A21-A24
Obținerea probelor privind proiectarea controalelor .....	A25-A27
Obținerea probelor privind eficacitatea operatională a controalelor .....	A28-A36
Activitatea unei funcții de audit intern .....	A37-A41
Declarații scrise .....	A42-A43
Alte informații .....	A44-A45
Documentarea .....	A46
Întocmirea raportului de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii .....	A47-A52
Alte responsabilități privind comunicarea .....	A53
Anexa 1: Exemple de aserțiuni ale organizației prestatoare de servicii	
Anexa 2: Exemple de rapoarte de asigurare ale auditorului organizației prestatoare de servicii	
Anexa 3: Exemple de rapoarte de asigurare modificate ale auditorului organizației prestatoare de servicii	

Standardul Internațional privind Misiunile de Asigurare (ISAE) 3402, *Rapoarte de asigurare privind controalele dintr-o organizație prestatoare de servicii*, trebuie citit în paralel cu *Prefața la reglementările internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe*, care stabilește autoritatea ISAE.

## Introducere

### Aria de aplicare a prezentului ISAE

1. Prezentul Standard Internațional privind Misiunile de Asigurare (ISAE) tratează misiunile de asigurare efectuate de un practician<sup>1</sup> pentru a furniza un raport pentru uzul entităților utilizatoare de servicii și a auditorilor acestora cu privire la controalele dintr-o organizație prestatoare de servicii, ce oferă entităților utilizatoare un serviciu care este probabil să fie relevant pentru controlul intern al entităților utilizatoare de servicii în ceea ce privește raportarea financiară. Standardul completează ISA 402<sup>2</sup>, în sensul că rapoartele întocmite în conformitate cu prezentul ISAE pot oferi probe adecvate conform ISA 402. (A se vedea punctul A1)
2. *Cadrul internațional pentru misiunile de asigurare* (Cadru de asigurare) precizează că o misiune de asigurare poate fi o misiune de „asigurare rezonabilă” sau o misiune de „asigurare limitată” și că o misiune de asigurare poate fi ori o misiune „de atestare”, ori o misiune „directă”.<sup>3</sup> Prezentul ISAE tratează doar misiunile de atestare care oferă o asigurare rezonabilă.<sup>4</sup>
3. Prezentul ISAE se aplică numai atunci când organizația prestatoare de servicii este responsabilă pentru, sau poate confirma, proiectarea adecvată a controalelor. Prezentul ISAE nu tratează misiunile de asigurare:
  - (a) Care vizează doar raportarea măsurii în care controalele dintr-o organizație prestatoare de servicii au funcționat conform descrierii, sau
  - (b) Care vizează raportarea cu privire la alte controale dintr-o organizație prestatoare de servicii decât cele legate de un serviciu care este probabil să fie relevant pentru controlul intern al entităților utilizatoare de servicii în ceea ce privește raportarea financiară (de exemplu, controale care afectează producția sau controlul calității din entitățile utilizatoare de servicii).

Totuși, prezentul ISAE oferă îndrumări pentru astfel de misiuni efectuate în conformitate cu ISAE 3000 (Revizuit). (A se vedea punctul A2)
4. Pe lângă emiterea unui raport de asigurare privind controalele, un auditor al unei organizații prestatoare de servicii poate fi, de asemenea, contractat pentru a furniza rapoarte precum cele ce urmează, care nu sunt tratate în prezentul ISAE:
  - (a) Un raport privind tranzacțiile sau soldurile unei entități utilizatoare de servicii păstrate de o organizație prestatoare de servicii, sau

---

1 ISAE 3000 (Revizuit), *Misiunile de asigurare, altele decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice*, punctul 12 (r).

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

3 ISAE 3000 (Revizuit), punctul 12.

4 Punctele 13 și 53 (k) din prezentul ISAE.



- (b) Un raport pe baza procedurilor convenite privind controalele dintr-o organizație prestatoare de servicii.

*Relația cu ISAE 3000 (Revizuit), alte reglementări profesionale și alte cerințe*

5. Atunci când efectuează misiuni de asigurare privind controalele dintr-o organizație prestatoare de servicii, auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să se conformeze cu ISAE 3000 (Revizuit) și cu prezentul ISAE. Prezentul ISAE completează, dar nu înlocuiește, ISAE 3000 (Revizuit) și detaliază modul în care se aplică ISAE 3000 (Revizuit) pentru o misiune de asigurare rezonabilă de a raporta cu privire la controalele dintr-o organizație prestatoare de servicii.
6. Conformitatea cu ISAE 3000 (Revizuit) presupune, printre altele, conformitatea cu Părțile A și B din *Codul etic internațional pentru profesioniștii contabili (inclusiv Standardele Internaționale privind Independența)* (Codul IESBA) referitoare la misiunile de asigurare ori cu alte cerințe profesionale sau cerințe impuse de legi și reglementări care sunt cel puțin la fel de stricte.<sup>5</sup> De asemenea, acesta impune partenerului de misiune să fie membru al unei firme care aplică ISQC 1<sup>6</sup> sau alte cerințe profesionale ori cerințe de legi sau reglementări care sunt cel puțin la fel de stricte ca ISQC 1.

**Data intrării în vigoare**

7. Prezentul ISAE este în vigoare începând cu rapoartele de asigurare ale auditorilor organizațiilor prestatoare de servicii care acoperă perioadele ce se încheie la 15 iunie 2011 sau ulterior acestei date.

**Obiective**

8. Obiectivele auditorului organizației prestatoare de servicii sunt:
- (a) Să obțină, pe baza unor criterii adecvate, o asigurare rezonabilă, sub toate aspectele semnificative, privind măsura în care:
- (i) Descrierea sistemului său de către organizația de servicii prezintă în mod corect sistemul așa cum este proiectat și implementat pe parcursul perioadei specificate (sau în cazul unui raport de tip 1, la o dată specificată),
- (ii) Controalele aferente obiectivelor de control prezentate de către organizația prestatoare de servicii în descrierea sistemului său erau proiectate adecvat pe tot parcursul perioadei specificate (sau la data specificată, în cazul unui raport de tip 1),
- (iii) Acolo unde au fost incluse în aria de aplicare a misiunii, controalele au funcționat corespunzător pentru a oferi o asigurare rezonabilă că

5 ISAE 3000 (Revizuit), punctele 3 (a), 20 și 34.

6 ISAE 3000 (Revizuit), punctele 3 (b) și 31 (a). 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.*

obiectivele de control menționate în descrierea sistemului său de către organizația de servicii au fost atinse pe parcursul perioadei specificate.

- (b) Să raporteze cu privire la aspectele de la litera (a) de mai sus conform constatărilor auditorului organizației prestatoare de servicii.

## Definiții

9. În contextul acestui ISAE, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
- (a) 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.
- (b) 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.
- (c) Obiectivul controlului – Ținta sau scopul unui anumit aspect al controalelor. Obiectivele controlului se referă la riscurile pe care controalele încearcă să le atenueze.
- (d) 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. (A se vedea punctul A3)
- (e) 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.
- (f) Criterii – Parametrii de referință utilizați pentru a măsura sau a evalua subiectul implicat. „Criteriile aplicabile” sunt criteriile utilizate într-o misiune specifică.
- (g) 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. (A se vedea punctul A4)

- (h) 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 guvernare, gestionare a riscurilor și control intern ale entității.
- (i) 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.
- (j) Raport cu privire la descrierea și proiectarea controalelor dintr-o organizație prestatoare de servicii (denumit în prezentul ISAE „raport de tip 1”) – Un raport care cuprinde:
  - (i) Descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii,
  - (ii) O declarație scrisă a organizației prestatoare de servicii conform căreia, sub toate aspectele semnificative și pe baza criteriilor adecvate:
    - a. Descrierea prezintă fidel sistemul organizației prestatoare de servicii, așa cum este proiectat și implementat la data specificată,
    - b. Controalele aferente obiectivelor de control prezentate în descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii erau proiectate adecvat la data specificată și
  - (iii) Un raport de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii care furnizează o concluzie de asigurare rezonabilă cu privire la aspectele de la (ii) a.-b. de mai sus.
- (k) Raport cu privire la descrierea, proiectarea și eficacitatea operațională a controalelor dintr-o organizație prestatoare de servicii (denumit în prezentul ISAE „raport de tip 2”) – Un raport care cuprinde:
  - (i) Descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii,
  - (ii) O declarație scrisă a organizației prestatoare de servicii conform căreia, sub toate aspectele semnificative și pe baza criteriilor adecvate:
    - a. Descrierea prezintă fidel sistemul organizației prestatoare de servicii, așa cum este proiectat și implementat pe tot parcursul perioadei specificate,

- b. 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
  - c. Controalele aferente obiectivelor de control prezentate în descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii au funcționat eficace pe tot parcursul perioadei specificate și
- (iii) Un raport de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii care:
- a. Furnizează o concluzie de asigurare rezonabilă cu privire la aspectele de la (ii)a.-c. de mai sus și
  - b. Include o descriere a testelor controalelor și a rezultatelor acestora.
- (l) Auditorul organizației prestatoare de servicii – Un practician care, la solicitarea organizației prestatoare de servicii, furnizează un raport de asigurare cu privire la controalele unei organizații prestatoare de servicii.
- (m) Organizație prestatoare de servicii – O organizație terță (sau un segmental 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.
- (n) Declarația organizației prestatoare de servicii – Declarația scrisă privind aspectele la care se face referire la punctul 9(k)(ii) (sau la punctul 9(j)(ii) în cazul unui raport de tip 1).
- (o) Sistemul organizației prestatoare de servicii (sau sistemul) – 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 de control și a controalelor aferente.
- (p) 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 este probabil să fie relevante pentru controlul intern al acelor entități utilizatoare de servicii în ceea ce privește raportarea financiară.
- (q) Test al controalelor – O procedură concepută pentru a evalua eficacitatea operațională a controalelor în îndeplinirea obiectivelor de control prezentate în descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii.

- (r) Auditorul entității utilizatoare de servicii – Un auditor care auditează și raportează cu privire la situațiile financiare ale unei entități utilizatoare de servicii.<sup>7</sup>
- (s) Entitate utilizatoare de servicii – O entitate care utilizează o organizație prestatoare de servicii.

## Cerințe

### ISAE 3000 (Revizuit)

10. Auditorul organizației prestatoare de servicii nu trebuie să declare conformitatea cu prezentul ISAE decât dacă s-a conformat cu cerințele din prezentul ISAE și din ISAE 3000 (Revizuit).

### Cerințe etice

11. Auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să se conformeze cu Părțile A și B din Codul IESBA în ceea ce privește misiunile de asigurare sau cu alte cerințe profesionale ori cerințe impuse de legi sau reglementări care sunt cel puțin la fel de stricte. (A se vedea punctul A5)

### Conducerea și persoanele responsabile cu guvernarea

12. În situațiile în care prezentul ISAE îi impune auditorului organizației prestatoare de servicii să intervieveze, să solicite declarații, să comunice sau să interacționeze în alt mod cu organizația prestatoare de servicii, auditorul trebuie să determine persoana (persoanele) corespunzătoare cu care să interacționeze din cadrul structurii de conducere sau guvernare a organizației prestatoare de servicii. Trebuie să se analizeze cărei (cărora) persoane îi (le) revin responsabilitățile corespunzătoare pentru aspectele vizate și cine deține cunoștințe legate de acestea. (A se vedea punctul A6)

### Acceptarea și continuarea

13. Înainte de a fi de acord cu acceptarea sau continuarea unei misiuni, auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie:
  - (a) Să determine dacă:
    - (i) Auditorul organizației prestatoare de servicii are capacitatea și competența de a efectua misiunea, (A se vedea punctul A7)
    - (ii) Criteriile pe care practicianul le preconizează că vor fi aplicate de către organizația prestatoare de servicii pentru întocmirea descrierii sistemului său sunt adecvate și vor fi disponibile entităților utilizatoare de servicii și auditorilor lor și
    - (iii) Aria de aplicare a misiunii și descrierea de către organizația prestatoare de servicii a sistemului său nu vor fi atât de limitate încât să fie

<sup>7</sup> 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.

puțin probabil că vor fi utile entităților utilizatoare de servicii și auditorilor lor.

- (b) Să obțină acordul organizației prestatoare de servicii prin care aceasta își recunoaște și își înțelege responsabilitatea:
- (i) Pentru întocmirea descrierii sistemului său și a declarației organizației prestatoare de servicii care o însoțește, inclusiv pentru exhaustivitatea, acuratețea și metoda de prezentare a acelei descrieri și a acelei declarații, (A se vedea punctul A8)
  - (ii) De a avea o bază rezonabilă pentru declarația organizației prestatoare de servicii care însoțește descrierea sistemului său, (A se vedea punctul A9)
  - (iii) Pentru prezentarea în declarația organizației prestatoare de servicii a criteriilor utilizate pentru întocmirea descrierii sistemului său,
  - (iv) Pentru prezentarea în descrierea sistemului său:
    - a. A obiectivelor de control și
    - b. În cazul în care aceste obiective sunt specificate de legi sau reglementări ori de o altă parte (de exemplu, un grup de utilizatori sau un organism profesional), a părții care le-a specificat,
  - (v) Pentru identificarea riscurilor care amenință îndeplinirea obiectivelor de control prezentate în descrierea sistemului său și pentru proiectarea și implementarea unor controale care să ofere o asigurare rezonabilă că acele riscuri nu vor împiedica îndeplinirea obiectivelor de control prezentate în descrierea sistemului său și, prin urmare, că obiectivele de control prezentate vor fi îndeplinite și (A se vedea punctul A10)
  - (vi) De a oferi auditorului organizației prestatoare de servicii:
    - a. Acces la toate informațiile, cum ar fi înregistrări, documentație și alte aspecte, inclusiv acorduri privind nivelul serviciului, despre care organizația prestatoare de servicii este conștientă că sunt relevante pentru descrierea sistemului și pentru declarația organizației prestatoare de servicii care o însoțește,
    - b. Informațiile suplimentare pe care auditorul le-ar putea solicita organizației prestatoare de servicii în scopul misiunii de asigurare și
    - c. Acces nerestricționat la persoanele din cadrul organizației prestatoare de servicii de la care auditorul consideră că este necesar să obțină probe.

#### *Acceptarea unei modificări a termenilor misiunii*

14. Dacă organizația prestatoare de servicii solicită o modificare a ariei de aplicare a misiunii înainte de finalizarea misiunii, auditorul organizației presta-

toare de servicii trebuie să aibă certitudinea că există o justificare rezonabilă a modificării. (A se vedea punctele A11-A12)

### Stabilirea gradului de adecvare al criteriilor

15. Auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să determine dacă organizația prestatoare de servicii a utilizat criterii adecvate în întocmirea descrierii sistemului său, în evaluarea măsurii în care controalele sunt proiectate adecvat și, în cazul unui raport de tip 2, în evaluarea măsurii în care controalele funcționează în mod eficiente.
16. Pentru a determina gradul de adecvare a criteriilor de evaluare a descrierii sistemului său de către organizația prestatoare de servicii, auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să determine dacă aceste criterii cuprind cel puțin:
  - (a) Măsura în care descrierea prezintă modul în care a fost proiectat și implementat sistemul organizației prestatoare de servicii, inclusiv, după caz:
    - (i) Tipurile de servicii furnizate, inclusiv, după caz, clasele de tranzacții procesate,
    - (ii) Procedurile, atât cele din cadrul sistemelor informatice, cât și cele din cadrul sistemelor manuale, prin care sunt furnizate serviciile, inclusiv, după caz, procedurile prin care tranzacțiile sunt inițiate, înregistrate, procesate, corectate dacă este necesar și transferate în rapoarte și alte informații întocmite pentru entitățile utilizatoare de servicii,
    - (iii) Înregistrările aferente și informațiile justificative, inclusiv, dacă este cazul, înregistrările contabile, informațiile justificative și conturile specifice care sunt utilizate pentru a iniția, înregistra, procesa și raporta tranzacțiile; acestea includ corectarea informațiilor incorecte și modul în care informațiile sunt transferate în rapoarte, precum și alte informații întocmite pentru entitățile utilizatoare de servicii,
    - (iv) Modul în care sistemul organizației prestatoare de servicii tratează evenimentele și condițiile semnificative, altele decât tranzacțiile,
    - (v) Procesele utilizate pentru întocmirea rapoartelor și a altor informații pentru entitățile utilizatoare de servicii,
    - (vi) Obiectivele de control specificate și controalele proiectate pentru îndeplinirea acelor obiective,
    - (vii) Controalele complementare ale entității utilizatoare de servicii avute în vedere la proiectarea controalelor și
    - (viii) Alte aspecte ale mediului de control, ale procesului de evaluare a riscului, ale sistemului informațional (inclusiv procesele aferente de afaceri) și comunicării, ale activităților de control și monitorizării

controalelor din cadrul organizației prestatoare de servicii care sunt relevante pentru serviciile furnizate.

- (b) În cazul unui raport de tip 2, măsura în care descrierea include detalii relevante ale modificărilor sistemului organizației prestatoare de servicii pe parcursul perioadei acoperite de descriere.
  - (c) Măsura în care descrierea omite sau distorsionează informații relevante pentru aria de aplicare a sistemului organizației prestatoare de servicii care este descris, ținând cont de faptul că descrierea este întocmită pentru a satisface nevoile comune ale unei game largi de entități utilizatoare de servicii și ale auditorilor lor și, prin urmare, nu poate include fiecare aspect al sistemului organizației prestatoare de servicii pe care l-ar putea considera important, în mediul său specific, fiecare entitate utilizatoare individuală și auditorul său.
17. Pentru a determina gradul de adecvare a criteriilor de evaluare a proiectării controalelor, auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să determine dacă aceste criterii cuprind, cel puțin, măsura în care:
- (a) Organizația prestatoare de servicii a identificat riscurile care amenință îndeplinirea obiectivelor de control prezentate în descrierea sistemului său și
  - (b) Controalele identificate în acea descriere ar oferi, dacă ar funcționa conform descrierii, o asigurare rezonabilă că riscurile respective nu ar împiedica îndeplinirea obiectivelor de control prezentate.
18. Pentru a determina gradul de adecvare a criteriilor de evaluare a eficacității operaționale a controalelor în oferirea unei asigurări rezonabile că obiectivele declarate ale controalelor identificate în descriere vor fi îndeplinite, auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să determine dacă aceste criterii cuprind, cel puțin, măsura în care controalele au fost aplicate consecvent conform proiectării lor pe întreaga perioadă specificată. Aceasta include măsura în care controalele manuale au fost aplicate de persoane care au competența și autoritatea corespunzătoare. (A se vedea punctele A13-A15)

### **Pragul de semnificație**

19. Atunci când planifică și efectuează misiunea, auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să aibă în vedere pragul de semnificație în contextul prezentării fidele a descrierii, al gradului de adecvare a proiectării controalelor și, în cazul unui raport de tip 2, a eficacității operaționale a controalelor. (A se vedea punctele A16-A18)

### **Înțelegerea sistemului organizației prestatoare de servicii**

20. Auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să înțeleagă sistemul organizației prestatoare de servicii, inclusiv controalele care sunt incluse în aria de aplicare a misiunii. (A se vedea punctele A19-A20)



**Obținerea probelor privind descrierea sistemului**

21. Auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să obțină și să citească descrierea sistemului întocmită de către organizația prestatoare de servicii și trebuie să evalueze dacă aspectele din descriere incluse în aria de aplicare a misiunii sunt prezentate fidel, inclusiv dacă: (A se vedea punctele A21-A22)
- (a) Obiectivele de control prezentate de către organizația prestatoare de servicii în descrierea sistemului său sunt rezonabile în circumstanțele date, (A se vedea punctul A23)
  - (b) Controalele identificate în acea descriere au fost implementate,
  - (c) Controalele complementare ale entității utilizatoare de servicii, dacă acestea există, sunt descrise corespunzător și
  - (d) Serviciile efectuate de o organizație subcontractoare de servicii, dacă există, sunt descrise corespunzător, inclusiv dacă în legătură cu acestea a fost utilizată metoda de includere sau metoda de excludere.
22. Auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să determine, prin alte proceduri combinate cu interviuri, dacă sistemul organizației prestatoare de servicii a fost implementat. Aceste alte proceduri includ observarea modului în care funcționează sistemul organizației prestatoare de servicii și în care sunt aplicate controalele, precum și inspecția înregistrărilor și altor documente legate de acesta. (A se vedea punctul A24)

**Obținerea probelor privind proiectarea controalelor**

23. Auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să determine care dintre controalele din organizația prestatoare de servicii sunt necesare pentru îndeplinirea obiectivelor de control prezentate de organizația prestatoare de servicii în descrierea sistemului său și trebuie să evalueze dacă respectivele controale au fost proiectate în mod adecvat. Această determinare trebuie să includă: (A se vedea punctele A25-A27)
- (a) Identificarea riscurilor care amenință îndeplinirea obiectivelor controalelor prezentate de organizația prestatoare de servicii în descrierea sistemului său și
  - (b) Evaluarea corelării controalelor identificate de organizația prestatoare de servicii în descrierea sistemului său cu riscurile respective.

**Obținerea probelor privind eficacitatea operațională a controalelor**

24. Atunci când furnizează un raport de tip 2, auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să testeze acele controale pe care le-a determinat a fi necesare pentru îndeplinirea obiectivelor de control prezentate de organizația prestatoare de servicii în descrierea sistemului său și să evalueze eficacitatea lor operațională pe tot parcursul perioadei. Probele obținute în misiuni anterioare cu privire la funcționarea satisfăcătoare a controalelor în perioade anterioare nu reprezintă o bază pentru reducerea testării, chiar dacă acestea sunt

completate de probe obținute pe parcursul perioadei curente. (A se vedea punctele A28-A32)

25. La elaborarea și efectuarea testelor controalelor, auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie:
- (a) Să efectueze și alte proceduri, în combinație cu interviuarea, pentru a obține probe cu privire la:
    - (i) Modul în care a fost aplicat controlul,
    - (ii) Consecvența cu care a fost aplicat controlul și
    - (iii) De către cine și prin ce mijloace a fost aplicat controlul,
  - (b) Să determine măsura în care controalele care urmează a fi testate depind de alte controale (controale indirecte) și, dacă da, măsura în care este necesar să obțină probe care să demonstreze eficacitatea funcționării acelor controale indirecte și (A se vedea punctele A33-A34)
  - (c) Să determine modalități eficiente de selectare a elementelor pentru testare în vederea îndeplinirii obiectivelor procedurii. (A se vedea punctele A35-A36)
26. Atunci când determină amploarea testelor controalelor, auditorul entității prestatoare de servicii trebuie să analizeze aspecte care cuprind caracteristicile populației ce urmează a fi testată, ceea ce include natura controalelor, frecvența aplicării lor (de exemplu lunar, zilnic sau de un anumit număr de ori pe zi) și rata preconizată a abaterii.

#### *Eșantionare*

27. Atunci când auditorul organizației prestatoare de servicii utilizează eșantionarea, acesta trebuie: (A se vedea punctele A35-A36)
- (a) Să analizeze, atunci când proiectează eșantionul, scopul procedurilor și caracteristicile populației din care va fi extras eșantionul,
  - (b) Să determine o dimensiune a eșantionului suficientă pentru a reduce riscul de eșantionare la un nivel acceptabil,
  - (c) Să selecteze elementele eșantionului în așa fel încât fiecare unitate de eșantionare din cadrul populației să aibă posibilitatea de a fi selectată,
  - (d) Dacă procedura proiectată nu este aplicabilă unui element selectat, să efectueze procedura asupra unui element înlocuitor și
  - (e) Dacă nu este posibilă aplicarea procedurilor proiectate sau a unor proceduri alternative corespunzătoare asupra unui element selectat, să trateze acel element ca pe o abatere.

#### *Natura și cauza abaterilor*

28. Auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să investigheze natura și cauza oricăror abateri identificate și trebuie să determine dacă:

- (a) Abaterile identificate se încadrează în rata preconizată a abaterii și sunt acceptabile; prin urmare, testarea efectuată oferă o bază adecvată pentru a concluziona că, pe tot parcursul perioadei specificate, controlul a funcționat în mod eficace,
  - (b) Este necesară testarea suplimentară a controlului respectiv sau a altor controale pentru a ajunge la o concluzie cu privire la măsura în care controalele aferente unui anumit obiectiv al controalelor funcționează în mod eficace pe tot parcursul perioadei specificate, sau (A se vedea punctul A25)
  - (c) Testarea efectuată oferă o bază adecvată pentru a concluziona că, pe tot parcursul perioadei specificate, controlul nu a funcționat în mod eficace.
29. În circumstanțele extrem de rare în care auditorul organizației prestatoare de servicii consideră că o abatere descoperită într-un eșantion reprezintă o anomalie și nu au fost identificate alte controale care să permită auditorului organizației prestatoare de servicii să concluzioneze că obiectivul relevant al controalelor a funcționat în mod eficace pe tot parcursul perioadei specificate, auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să obțină un nivel ridicat de certitudine că acea abatere nu este reprezentativă pentru populație. Auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să obțină acest nivel ridicat de certitudine prin efectuarea de proceduri suplimentare pentru a obține suficiente probe de audit adecvate care să ateste că abaterea nu afectează restul populației.

### **Activitatea unei funcții de audit intern<sup>8</sup>**

#### *Înțelegerea funcției de audit intern*

30. Dacă organizația prestatoare de servicii dispune de o funcție de audit intern, auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să înțeleagă natura responsabilităților funcției de audit intern și a activităților desfășurate, pentru a determina dacă este probabil ca această funcție să fie relevantă pentru misiune. (A se vedea punctul A37)

#### *Determinarea cazurilor și a măsurii în care se va utiliza activitatea auditorilor interni*

31. Auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să determine:
- (a) Dacă este probabil ca activitatea auditorilor interni să corespundă scopurilor misiunii și
  - (b) Dacă da, efectul planificat al activității auditorilor interni asupra naturii, plasării în timp sau amplitudinii procedurilor auditorului organizației prestatoare de servicii.
32. Pentru a determina dacă este probabil ca activitatea auditorilor interni să corespundă scopurilor misiunii, auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să evalueze:

<sup>8</sup> Prezentul ISAE nu tratează situațiile în care auditori interni individuali furnizează asistență directă auditorului organizației prestatoare de servicii în desfășurarea procedurilor de audit.

- (a) Obiectivitatea funcției de audit intern,
  - (b) Competența tehnică a auditorilor interni,
  - (c) Dacă este probabil ca activitatea auditorilor interni să fie realizată cu atenția cuvenită și
  - (d) Dacă este probabil să existe o comunicare eficientă între auditorii interni și auditorul organizației prestatoare de servicii.
33. Pentru a determina efectul planificat al activității auditorilor interni asupra naturii, plasării în timp sau amplitudinii procedurilor auditorului organizației prestatoare de servicii, auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să ia în considerare: (A se vedea punctul A38)
- (a) Natura și aria de aplicare ale activității specifice desfășurate sau care urmează a fi desfășurată de auditorii interni,
  - (b) Importanța acelei activități pentru concluziile auditorului organizației prestatoare de servicii și
  - (c) Gradul de subiectivitate aferent evaluării probelor acumulate pentru a sprijini acele concluzii.

#### *Utilizarea activității de audit intern*

34. Pentru ca auditorul organizației prestatoare de servicii să utilizeze activitatea specifică a auditorilor interni, acesta trebuie să evalueze și să desfășoare proceduri cu privire la acea activitate, în vederea determinării gradului său de adecvare pentru scopurile auditorului organizației prestatoare de servicii. (A se vedea punctul A39)
35. Pentru a determina gradul de adecvare a activității specifice desfășurate de auditorii interni pentru scopurile auditorului organizației prestatoare de servicii, acesta trebuie să evalueze dacă:
- (a) Activitatea a fost realizată de auditori interni care dețin o pregătire și o competență tehnică adecvate,
  - (b) Activitatea a fost supervizată, revizuită și documentată corespunzător,
  - (c) Au fost obținute probe adecvate pentru a permite auditorilor interni să formuleze concluzii rezonabile,
  - (d) Concluziile obținute sunt adecvate circumstanțelor și orice rapoarte întocmite de auditorii interni sunt consecvente cu rezultatele activității realizate și
  - (e) Excepțiile relevante pentru misiune sau aspectele neobișnuite prezentate de auditorii interni sunt rezolvate corespunzător.

#### *Efectul asupra raportului de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii*

36. Dacă a fost utilizată activitatea de audit intern, auditorul organizației prestatoare de servicii nu trebuie să includă nicio referință la respectiva activitate în

secțiunea din raportul său de asigurare care conține opinia auditorului organizației prestatoare de servicii. (A se vedea punctul A40)

37. În cazul unui raport de tip 2, dacă activitatea de audit intern a fost utilizată în efectuarea testelor controalelor, cea parte a raportului de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii care descrie testele controalelor efectuate de auditorul organizației prestatoare de servicii și rezultatele acestora trebuie să includă o descriere a activității auditorului intern și a procedurilor derulate de auditorul organizației prestatoare de servicii cu privire la această activitate. (A se vedea punctul A41)

### Declarații scrise

38. Auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să îi solicite acestuia să furnizeze declarații scrise: (A se vedea punctul A42)
- (a) Care să reconfirme declarația ce însoțește descrierea sistemului,
  - (b) Că i-a furnizat auditorului organizației prestatoare de servicii toate informațiile relevante și accesul convenit<sup>9</sup> și
  - (c) Că i-a prezentat auditorului organizației prestatoare de servicii oricare dintre următoarele aspecte, dacă acestea îi sunt cunoscute:
    - (i) Neconformitatea cu legile și reglementările, fraudă sau abaterile necorectate atribuibile organizației prestatoare de servicii care pot afecta una sau mai multe entități utilizatoare de servicii,
    - (ii) Deficiențe de proiectare a controalelor,
    - (iii) Situațiile în care controalele nu au funcționat conform descrierii și
    - (iv) Orice evenimente ulterioare perioadei acoperite de organizația prestatoare de servicii în descrierea sistemului său care au loc până la data raportului de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii și care ar putea avea un efect semnificativ asupra acestui raport.
39. Declarațiile scrise trebuie să aibă forma unei scrisori de reprezentare adresate auditorului organizației prestatoare de servicii. Data declarațiilor scrise trebuie să fie cât mai apropiată posibil de data raportului de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii, dar să nu depășească această dată.
40. Dacă, după ce a discutat aspectul cu auditorul său, organizația prestatoare de servicii nu furnizează una sau mai multe dintre declarațiile scrise solicitate în conformitate cu punctul 38 (a) și (b) din prezentul ISAE, auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să declare imposibilitatea exprimării unei opinii. (A se vedea punctul A43)

9 Punctul 13 (b) (v) din prezentul ISAE.

**Alte informații**

41. Auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să citească informațiile suplimentare (“alte informații”), dacă există, incluse în documentul care conține descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii și raportul de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii, în vederea identificării inconsecvențelor semnificative, dacă există, cu acea descriere. Pe parcursul citirii informațiilor suplimentare în scopul identificării inconsecvențelor semnificative, auditorul organizației prestatoare de servicii poate descoperi o denaturare aparentă a unui fapt în cadrul acelor informații.
42. Dacă auditorul organizației prestatoare de servicii identifică o inconsecvență semnificativă sau o denaturare aparentă a unui fapt în acele alte informații, acesta trebuie să discute aspectul cu organizația prestatoare de servicii. Dacă auditorul organizației prestatoare de servicii concluzionează că, în acele alte informații prezentate există o inconsecvență semnificativă sau o denaturare a unui fapt pe care organizația prestatoare de servicii refuză să o corecteze, auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să ia măsurile suplimentare corespunzătoare. (A se vedea punctele A44-A45)

**Evenimente ulterioare**

43. Auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să efectueze interviuri cu privire la măsura în care organizația prestatoare de servicii cunoaște orice evenimente ulterioare perioadei acoperite de organizația prestatoare de servicii în descrierea sistemului său care au loc până la data raportului de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii și care l-ar putea determina pe acesta să modifice raportul. Dacă auditorul organizației prestatoare de servicii are cunoștință de un astfel de eveniment, iar informațiile despre acel eveniment nu sunt prezentate de organizația prestatoare de servicii, auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să le prezinte în raportul său de asigurare.
44. Auditorul organizației prestatoare de servicii nu are nicio obligație de a efectua, după data raportului său de asigurare, proceduri în legătură cu descrierea sistemului organizației prestatoare de servicii sau cu caracterul adecvat al modului în care au fost proiectate sau în care funcționează controalele.

**Documentația**

45. Auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să întocmească în timp util documentația misiunii, care oferă o evidență a bazei raportului de asigurare suficientă și adecvată pentru a permite unui auditor cu experiență al organizației prestatoare de servicii, care nu a mai avut nicio legătură cu misiunea în trecut, să înțeleagă:
- Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor efectuate în vederea conformității cu prezentul ISAE și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile,
  - Rezultatele procedurilor efectuate și probele obținute și

- (c) Aspectele semnificative apărute pe parcursul misiunii, concluziile la care s-a ajuns cu privire la acestea și raționamentele profesionale semnificative efectuate în vederea formulării acestor concluzii.
46. În documentarea naturii, a plasării în timp și a amplitudinii procedurilor de audit efectuate, auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să înregistreze:
- Caracteristicile de identificare a elementelor sau aspectelor specifice testate,
  - Persoana care a efectuat activitatea și data la care aceasta a fost finalizată și
  - Persoana care a revizuit activitatea efectuată, precum și data și amploarea acestei revizui.
47. Dacă auditorul organizației prestatoare de servicii utilizează o activitate specifică a auditorilor interni, acesta trebuie să documenteze concluziile formulate în legătură cu evaluarea gradului de adecvare a activității auditorilor interni, precum și procedurile pe care le-a efectuat cu privire la acea activitate.
48. Auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să documenteze discuțiile privind aspectele semnificative purtate cu organizația prestatoare de servicii și cu alte părți, inclusiv natura aspectelor semnificative discutate, precum când și cu cine au fost purtate discuțiile.
49. Dacă auditorul organizației prestatoare de servicii a identificat informații inconsecvente cu concluzia sa finală privind un aspect semnificativ, acesta trebuie să documenteze modul în care a tratat inconsecvența.
50. Auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să colecteze documentația de audit într-un dosar al misiunii și să finalizeze procesul administrativ de constituire a dosarului complet al misiunii în timp util după data raportului de asigurare.<sup>10</sup>
51. După ce dosarul final al misiunii este constituit, auditorul organizației prestatoare de servicii nu trebuie să elimine și nici să înlăture documentația înainte de finalul perioadei sale de păstrare. (A se vedea punctul A46)
52. Dacă auditorul organizației prestatoare de servicii consideră necesar să modifice documentația existentă a misiunii sau să adauge noi documente după constituirea dosarului complet al misiunii și acea documentație nu afectează raportul auditorului organizației prestatoare de servicii, acesta trebuie, indiferent de natura modificărilor sau adăugirilor, să documenteze:
- Motivele specifice pentru care au fost efectuate și
  - Data când au fost efectuate și revizuite și persoanele care le-au efectuat și revizuit.

<sup>10</sup> Punctele A54-A55 din ISQC 1 oferă îndrumări suplimentare.

## Întocmirea raportului de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii

### *Conținutul raportului de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii*

53. Raportul de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii trebuie să includă cel puțin următoarele elemente de bază: (A se vedea punctul A47)
- (a) Un titlu, care precizează clar că raportul este un raport de asigurare al auditorului independent al organizației prestatoare de servicii.
  - (b) Un destinatar.
  - (c) Identificarea:
    - (i) Descrierii sistemului de către organizația prestatoare de servicii și a declarației organizației prestatoare de servicii, care include aspectele descrise la punctul 9 (k) (ii) pentru un raport de tip 2 sau la punctul 9 (j) (ii) pentru un raport de tip 1.
    - (ii) Acelor părți din descrierea sistemului organizației prestatoare de servicii, dacă există, care nu sunt acoperite de opinia auditorului organizației prestatoare de servicii.
    - (iii) Unei declarații că auditorul organizației prestatoare de servicii nu a evaluat gradul de adecvare a proiectării sau a eficacității operaționale ale controalelor complementare ale entității utilizatoare de servicii și că obiectivele de control prezentate în descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii pot fi îndeplinite doar dacă acele controale complementare ale entității utilizatoare de servicii sunt proiectate adecvat sau funcționează în mod eficiente, împreună cu controalele din organizația prestatoare de servicii, dacă descrierea se referă la necesitatea unor controale complementare ale entității utilizatoare de servicii.
    - (iv) Naturii activităților desfășurate de organizația subcontractoare de servicii, așa cum este prezentată în descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii și a măsurii în care în raport cu acestea a fost utilizată metoda de includere sau metoda de excludere, dacă serviciile sunt efectuate de o organizație subcontractoare de servicii. Dacă a fost utilizată metoda de excludere, o declarație prin care descrierea sistemului organizației prestatoare de servicii exclude obiectivele de control și controalele aferente din organizațiile subcontractoare de servicii relevante și că procedurile auditorului organizației prestatoare de servicii nu se extind asupra controalelor din organizația subcontractoare de servicii. Dacă a fost utilizată metoda de includere, o declarație că descrierea sistemului organizației prestatoare de servicii include obiectivele de control și controalele aferente din organizațiile subcontractoare de servicii relevante și că procedurile auditorului organizației prestatoare de servicii nu se extind asupra controalelor din organizația subcontractoare de servicii.



- (d) Identificarea criteriilor aplicabile și a părții care specifică obiectivele de control.
- (e) O declarație că raportul și, în cazul unui raport de tip 2, descrierea testelor controalelor, sunt destinate doar entităților utilizatoare de servicii și auditorilor acestora, care dețin o înțelegere suficientă pentru a le analiza, împreună cu alte informații care includ informațiile despre controalele efectuate de entitățile utilizatoare de servicii în evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale entităților utilizatoare de servicii. (A se vedea punctul A48)
- (f) O declarație că organizația prestatoare de servicii este responsabilă pentru:
  - (i) Întocmirea descrierii sistemului său și a declarației care o însoțește, inclusiv pentru exhaustivitatea, acuratețea și metoda de prezentare a acelei descrieri și a acelei declarații,
  - (ii) Furnizarea serviciilor acoperite în descrierea sistemului organizației prestatoare de servicii,
  - (iii) Enunțarea obiectivelor de control (atunci când nu sunt prevăzute de o lege sau reglementare, ori de o altă parte, de exemplu, un grup de utilizatori sau un organism profesional) și
  - (iv) Proiectarea și implementarea controalelor în vederea îndeplinirii obiectivelor de control prezentate în descrierea sistemului organizației prestatoare de servicii.
- (g) O declarație că responsabilitatea auditorului organizației prestatoare de servicii este de a exprima o opinie cu privire la descrierea organizației prestatoare de servicii, la proiectarea controalelor aferente obiectivelor de control stipulate în acea descriere și, în cazul unui raport de tip 2, la eficacitatea operațională a acelor controale, pe baza procedurilor auditorului organizației prestatoare de servicii.
- (h) O declarație că firma din care face parte practicianul aplică ISQC 1 sau alte cerințe profesionale ori cerințe din legi sau reglementări care sunt cel puțin la fel de stricte ca ISQC 1. Dacă practicianul nu este un profesionist contabil, declarația trebuie să identifice cerințele profesionale aplicate ori cerințele aplicate din legi sau reglementări, care sunt cel puțin la fel de stricte ca ISQC 1.
- (i) O declarație că practicianul se conformează cu cerințele privind independența și alte cerințe etice din Codul IESBA sau cu alte cerințe profesionale ori cerințe impuse de legi sau reglementări care sunt cel puțin la fel de stricte ca prevederile din Codul IESBA cu privire la misiunile de asigurare. Dacă practicianul nu este un profesionist contabil, declarația trebuie să identifice cerințele profesionale aplicate ori cerințele aplicate din legi sau reglementări care sunt cel puțin la fel de stricte ca prevederile din Codul IESBA cu privire la misiunile de asigurare.

- (j) O declarație că misiunea a fost desfășurată în conformitate cu ISAE 3402, *Rapoarte de asigurare privind controalele dintr-o organizație prestatoare de servicii*, care impune auditorului organizației prestatoare de servicii să planifice și să efectueze proceduri pentru a obține o asigurare rezonabilă cu privire la măsura în care, sub toate aspectele semnificative, organizația prestatoare de servicii își descrie sistemul prezentându-l fidel, iar controalele sunt proiectate adecvat și, în cazul unui raport de tip 2, funcționează eficace.
- (k) Un rezumat al procedurilor efectuate de auditorul organizației prestatoare de servicii în vederea obținerii unei asigurări rezonabile și o declarație că auditorul organizației prestatoare de servicii consideră că probele obținute sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia sa și, în cazul unui raport de tip 1, o declarație că auditorul organizației prestatoare de servicii nu a efectuat nicio procedură cu privire la eficacitatea operațională a controalelor și, prin urmare, nu este exprimată nicio opinie referitoare la aceasta.
- (l) O declarație cu privire la limitările controalelor și, în cazul unui raport de tip 2, la riscul extrapolării la perioadele viitoare a oricărei evaluări a eficacității operaționale a controalelor.
- (m) Opinia auditorului organizației prestatoare de servicii, exprimată într-o formă pozitivă, cu privire la măsura în care, sub toate aspectele semnificative, pe baza criteriilor adecvate:
- (i) În cazul unui raport de tip 2:
    - a. Descrierea prezintă fidel sistemul organizației prestatoare de servicii, așa cum era proiectat și implementat pe tot parcursul perioadei specificate,
    - b. Controalele aferente obiectivelor de control prezentate de către organizația prestatoare de servicii în descrierea sistemului său erau proiectate adecvat pe tot parcursul perioadei specificate și
    - c. Controalele testate, care erau cele necesare pentru a furniza o asigurare rezonabilă privind îndeplinirea obiectivelor controalelor prezentate în descriere, au funcționat eficace pe tot parcursul perioadei specificate.
  - (ii) În cazul unui raport de tip 1:
    - a. Descrierea prezintă fidel sistemul organizației prestatoare de servicii, așa cum era proiectat și implementat la data specificată,
    - b. Controalele aferente obiectivelor de control prezentate de către organizația prestatoare de servicii în descrierea sistemului său erau proiectate adecvat la data specificată.
- (n) Data raportului de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii, care nu trebuie să fie mai devreme de data la care auditorul or-

ganzației prestatoare de servicii a obținut probele pe care își bazează opinia.

- (o) Numele auditorului organizației prestatoare de servicii și locul din jurisdicție în care acesta își desfășoară activitatea.
54. În cazul unui raport de tip 2, raportul de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii trebuie să includă o secțiune separată, după opinie, sau o anexă, care să descrie testele controalelor care au fost efectuate și rezultatele acelor teste. În descrierea testelor controalelor, auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să specifice clar ce controale au fost testate, să precizeze dacă elementele testate reprezintă toate elementele sau o selecție de elemente din cadrul populației și să indice, în suficient detaliu, natura testelor, pentru a le permite auditorilor entităților utilizatoare de servicii să determine efectul acelor teste asupra evaluărilor riscurilor pe care aceștia le efectuează. Dacă au fost identificate abateri, auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să includă detalii privind amploarea testării efectuate care a dus la identificarea abaterilor (inclusiv dimensiunea eșantionului, atunci când a fost utilizată eșantionarea) și numărul și natura abaterilor observate. Auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să raporteze abaterile chiar dacă, pe baza testelor efectuate, acesta a concluzionat că obiectivul aferent al controlului a fost îndeplinit. (A se vedea punctele A18 și A49)

#### *Opinii modificate*

55. Dacă auditorul organizației prestatoare de servicii concluzionează că: (A se vedea punctele A50-A52)
- (a) Descrierea organizației prestatoare de servicii nu prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative, sistemul, așa cum a fost proiectat și implementat,
  - (b) Controalele aferente obiectivelor de control prezentate în descriere nu au fost proiectate adecvat, sub toate aspectele semnificative,
  - (c) În cazul unui raport de tip 2, controalele testate, care erau cele necesare pentru a furniza o asigurare rezonabilă privind îndeplinirea obiectivelor de control prezentate de organizația prestatoare de servicii în descrierea sistemului său, nu au funcționat eficace, sub toate aspectele semnificative sau
  - (d) Auditorul organizației prestatoare de servicii nu poate obține probe suficiente și adecvate, opinia auditorului organizației prestatoare de servicii trebuie modificată, iar raportul de asigurare al acestuia trebuie să includă o secțiune care să descrie clar toate motivele modificării.

#### **Alte responsabilități privind comunicarea**

56. Dacă auditorul organizației prestatoare de servicii ia cunoștință de cazuri de neconformitate cu legile și reglementările, fraude sau erori necorectate atribuite organizației prestatoare de servicii care nu sunt în mod evident

nesemnificative și pot afecta una sau mai multe entități utilizatoare de servicii, auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să determine dacă aspectul a fost comunicat corespunzător entităților utilizatoare de servicii afectate. Dacă aspectul nu a fost comunicat corespunzător, iar organizația prestatoare de servicii nu dorește să facă acest lucru, auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să ia măsurile corespunzătoare. (A se vedea punctul A53)

\*\*\*

## **Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative**

### **Aria de aplicare a prezentului ISAE (A se vedea punctele 1, 3)**

- A1. Controlul intern este un proces proiectat în vederea furnizării unei asigurări rezonabile cu privire la îndeplinirea obiectivelor referitoare la credibilitatea raportării financiare, eficacitatea și eficiența operațiunilor și conformitatea cu legile și reglementările aplicabile. Controalele referitoare la operațiunile și obiectivele de conformitate ale unei organizații prestatoare de servicii pot fi relevante pentru controlul intern al unei entități utilizatoare de servicii în ceea ce privește raportarea financiară. Astfel de controale se pot referi la aserțiuni despre prezentare și descriere legate de soldurile conturilor, clasele de tranzacții sau prezentările de informații sau se pot referi la probele pe care auditorul entității utilizatoare de servicii le evaluează sau le utilizează în aplicarea procedurilor de audit. De exemplu, controalele unei organizații prestatoare de servicii legate de procesarea statelor de plată în ceea ce privește plata la timp a reținerilor salariale către autoritățile guvernamentale pot fi relevante pentru o entitate utilizatoare de servicii, deoarece plățile întârziate ar putea implica dobânzi și penalizări, ceea ce ar genera o datorie pentru entitatea utilizatoare de servicii. În mod similar, controalele unei organizații prestatoare de servicii cu privire la caracterul acceptabil al tranzacțiilor pentru investiții dintr-o perspectivă de reglementare pot fi considerate relevante pentru prezentarea și descrierea, de către o entitate utilizatoare de servicii, a tranzacțiilor și soldurilor conturilor în situațiile sale financiare. Determinarea măsurii în care controalele dintr-o organizație prestatoare de servicii legate de operațiuni și conformitate pot fi relevante pentru controlul intern al entităților utilizatoare de servicii în ceea ce privește raportarea financiară este un aspect ce ține de raționamentul profesional, luând în calcul obiectivele de control stabilite de organizația prestatoare de servicii și gradul de adecvare al criteriilor.
- A2. Organizația prestatoare de servicii poate să nu aibă capacitatea de a face aserțiuni potrivit cărora sistemul este proiectat adecvat atunci când, de exemplu, aceasta aplică un sistem care a fost proiectat de o entitate utilizatoare de servicii sau care este stipulat într-un contract dintre o entitate utilizatoare de servicii și organizația prestatoare de servicii. Având în vedere legătura indisolubilă dintre proiectarea adecvată a controalelor și eficacitatea lor operațională, absența unei declarații referitoare la gradul de adecvare a proiectării îl va împiedica, probabil, pe auditorul organizației prestatoare de servicii să emită o

concluzie conform căreia controalele furnizează o asigurare rezonabilă a îndeplinirii obiectivelor de control și, deci, să emită o opinie cu privire la eficacitatea operațională a controalelor. Ca alternativă, practicianul poate alege să accepte o misiune pe baza unor proceduri convenite în vederea efectuării testelor controalelor sau o misiune de asigurare conform ISAE 3000 (Revizuit) pentru a concluziona dacă, pe baza testelor controalelor, controalele au funcționat conform descrierii.

**Definiții** (A se vedea punctul 9(d) și 9(g))

- A3. Definiția „controalelor din organizația prestatoare de servicii” include aspecte ale sistemelor informatice ale entităților utilizatoare de servicii susținute de către organizația prestatoare de servicii și poate include, de asemenea, aspecte ale uneia sau mai multora dintre celelalte componente ale controlului intern dintr-o organizație prestatoare de servicii. De exemplu, poate include aspecte ale mediului de control, monitorizării și activităților de control ale unei organizații prestatoare de servicii atunci când acestea se referă la serviciile furnizate. Definiția nu include însă controalele dintr-o organizație prestatoare de servicii care nu au legătură cu îndeplinirea obiectivelor de control prezentate de organizația prestatoare de servicii în descrierea sistemului său, de exemplu, controalele legate de întocmirea propriilor situații financiare ale organizației prestatoare de servicii.
- A4. Atunci când este utilizată metoda de includere, cerințele din prezentul ISAE se aplică, de asemenea, serviciilor furnizate de organizația subcontractoare de servicii, inclusiv obținerea acordului cu privire la aspectele de la punctul 13 (b) (i)-(v), așa cum se aplică mai degrabă organizației subcontractoare de servicii decât organizației prestatoare de servicii. Efectuarea de proceduri la organizația subcontractoare de servicii presupune coordonarea și comunicarea între organizația prestatoare de servicii, organizația subcontractoare de servicii și auditorul organizației prestatoare de servicii. În general, metoda de includere este fezabilă doar dacă organizația prestatoare de servicii și organizația subcontractoare de servicii sunt afiliate sau dacă utilizarea sa este prevăzută în contractul dintre organizația prestatoare de servicii și organizația subcontractoare de servicii.

**Cerințe etice** (A se vedea punctul 11)

- A5. Auditorul organizației prestatoare de servicii intră sub incidența cerințelor relevante privind independența, care, în mod normal, sunt reprezentate de *Standardele internaționale privind independența* din Codul IESBA, alături de cerințele naționale care sunt mai restrictive. Pentru desfășurarea unei misiuni în conformitate cu prezentul ISAE, Codul IESBA nu prevede ca auditorul organizației prestatoare de servicii să fie independent de fiecare entitate utilizatoare de servicii.

**Conducerea și persoanele responsabile cu guvernarea** (A se vedea punctul 12)

- A6. Structurile de conducere și guvernare variază în funcție de jurisdicție și de entitate, reflectând influențe precum medii culturale și juridice diferite și ca-

racteristici legate de dimensiuni și de drepturile de proprietate. Dată fiind această diversitate, nu este posibil ca prezentul ISAE să specifice, pentru toate misiunile, persoana (persoanele) cu care auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să interacționeze cu privire la anumite aspecte. De exemplu, organizația prestatoare de servicii poate reprezenta un segment al unei organizații terțe, și nu o entitate cu personalitate juridică separată. În astfel de cazuri, identificarea personalului de conducere adecvat sau a persoanelor co-respundătoare responsabile cu guvernanta de la care să se solicite declarații scrise poate implica exercitarea raționamentului profesional.

### **Acceptarea și continuarea**

*Capacitatea și competența de a efectua misiunea (A se vedea punctul 13(a)(i))*

A7. Capacitatea și competența relevante pentru a efectua misiunea includ aspecte precum următoarele:

- Cunoașterea sectorului de activitate relevant,
- O înțelegere a tehnologiei și sistemelor informatice,
- Experiență în evaluarea riscurilor în contextul proiectării adecvate a controalelor și
- Experiență în proiectarea și derularea testelor controalelor și în evaluarea rezultatelor.

*Declarația organizației prestatoare de servicii (A se vedea punctul 13(b)(i))*

A8. Refuzul unei organizații prestatoare de servicii de a furniza o declarație scrisă, ulterior acordului auditorului organizației prestatoare de servicii de a accepta sau continua o misiune, reprezintă o limitare a ariei de aplicare care îl va determina pe auditorul organizației prestatoare de servicii să se retragă din misiune. Dacă legile sau reglementările nu îi permit auditorului organizației prestatoare de servicii să se retragă din misiune, acesta va declara imposibilitatea exprimării unei opinii.

*Baza rezonabilă pentru declarația organizației prestatoare de servicii (A se vedea punctul 13(b)(ii))*

A9. În cazul unui raport de tip 2, declarația organizației prestatoare de servicii include o declarație potrivit căreia controalele care aveau legătură cu obiectivele controalelor prezentate de organizația prestatoare de servicii în descrierea sistemului său au funcționat eficace pe tot parcursul perioadei specificate. Această declarație poate avea la bază activitățile de monitorizare ale organizației prestatoare de servicii. Monitorizarea controalelor este un proces de evaluare a eficacității controalelor în timp. Aceasta implică evaluarea eficacității controalelor în timp util, identificarea și raportarea deficiențelor către persoanele adecvate din cadrul organizației prestatoare de servicii și luarea măsurilor de corectare necesare. Organizația prestatoare de servicii realizează monitorizarea controalelor prin activități permanente, prin evaluări separate sau printr-o combinație între cele două. Cu cât sunt mai ridicate gradul

și eficacitatea activităților permanente de monitorizare, cu atât este mai scăzută necesitatea evaluărilor separate. Activitățile permanente de monitorizare sunt adesea încorporate în activitățile recurente normale ale unei organizații prestatoare de servicii și includ activitățile obișnuite de conducere și supraveghere. Auditorii interni sau personalul care îndeplinește funcții similare pot (poate) contribui la monitorizarea activităților unei organizații prestatoare de servicii. Activitățile de monitorizare pot include, de asemenea, utilizarea informațiilor comunicate de părți externe, precum plângeri ale clienților și comentarii ale organismului de reglementare, care pot indica probleme sau pot evidenția domeniile care necesită îmbunătățiri. Faptul că auditorul organizației prestatoare de servicii va raporta cu privire la eficacitatea operațională a controalelor nu este un substitut al propriilor procese ale organizației prestatoare de servicii menite să furnizeze o bază rezonabilă pentru declarația sa.

*Identificarea riscurilor (A se vedea punctul 13(b)(iv))*

- A10. Așa cum se menționează la punctul 9(c), obiectivele de control se referă la riscurile pe care controalele încearcă să le atenueze. De exemplu, riscul ca o tranzacție să fie înregistrată la valoarea greșită sau în perioada greșită poate fi exprimat ca un obiectiv al controlului potrivit căruia tranzacțiile sunt înregistrate la valoarea corectă și în perioada corectă. Organizația prestatoare de servicii este responsabilă pentru identificarea riscurilor care amenință îndeplinirea obiectivelor de control prezentate în descrierea sistemului său. Organizația prestatoare de servicii poate avea un proces formal sau informal de identificare a riscurilor relevante. Un proces formal poate include estimarea importanței riscurilor identificate, evaluarea probabilității apariției acestora și luarea de decizii cu privire la acțiunile care pot fi întreprinse pentru a trata aceste riscuri. Totuși, deoarece obiectivele de control se referă la riscurile pe care controalele încearcă să le atenueze, identificarea atentă a obiectivelor de control la proiectarea și implementarea sistemului organizației prestatoare de servicii poate reprezenta, ea însăși, un proces informal de identificare a riscurilor relevante.

*Acceptarea unei modificări a termenilor misiunii (A se vedea punctul 14)*

- A11. Se poate ca o solicitare de modificare a ariei de aplicare a misiunii să nu aibă o justificare rezonabilă atunci când, de exemplu, solicitarea este formulată în vederea excluderii anumitor obiective ale controalelor din aria de aplicare a misiunii, din cauza probabilității ca opinia auditorului organizației prestatoare de servicii să fie modificată; sau atunci când organizația prestatoare de servicii nu îi va furniza auditorului organizației o declarație scrisă și solicitarea este făcută în vederea efectuării misiunii conform ISAE 3000 (Revizuit).
- A12. Se poate ca o solicitare de modificare a ariei de aplicare să aibă o justificare rezonabilă atunci când, de exemplu, solicitarea este formulată în vederea excluderii din misiune a unei organizații subcontractoare de servicii dacă organizația prestatoare de servicii nu poate asigura accesul auditorului său la acea organizație, iar metoda utilizată pentru tratarea serviciilor furnizate de

acea organizație subcontractoare de servicii este schimbată din metoda de includere în metoda de excludere.

### Evaluarea gradului de adecvare a criteriilor (A se vedea punctele 15-18)

- A13. Criteriile trebuie să fie disponibile utilizatorilor vizați pentru a le permite să înțeleagă baza declarației organizației prestatoare de servicii cu privire la prezentarea fidelă a descrierii sistemului său, gradul de adecvare a proiectării controalelor și, în cazul unui raport de tip 2, eficacitatea operațională a controalele din perspectiva obiectivelor de control.
- A14. ISAE 3000 (Revizuit) impune auditorului organizației prestatoare de servicii, printre altele, să determine în ce măsură criteriile care urmează a fi utilizate sunt adecvate și să determine gradul de adecvare a subiectului implicit.<sup>11</sup> Subiectul implicit reprezintă condiția de bază a interesului utilizatorilor vizați față de un raport de asigurare. Tabelul următor identifică subiectul specific și criteriile minime pentru fiecare dintre opiniile din rapoartele de tip 1 și de tip 2.

	Subiect specific	Criterii	Comentariu
<i>Opinie despre prezentarea fidelă a descrierii sistemului organizației prestatoare de servicii (rapoarte de tip 1 și tip 2)</i>	Sistemul organizației prestatoare de servicii care este probabil să fie relevant pentru controlul intern al entităților utilizatoare de servicii în ceea ce privește raportarea financiară și care este acoperit de raportul de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii.	Descrierea este prezentată fidel dacă: (a) prezintă modul în care sistemul organizației prestatoare de servicii a fost proiectat și implementat, inclusiv, după caz, aspectele identificate la punctul 16 (a) (i)-(viii), (b) în cazul unui raport de tip 2, include detalii relevante ale modificărilor sistemului organizației prestatoare de servicii pe parcursul perioadei acoperite de descriere și (c) nu omite sau nu distorsionează informațiile relevante pentru aria de aplicare a sistemului organizației prestatoare de servicii descris, ținând cont de faptul că descrierea este întocmită pentru a satisface nevoile comune ale unei game largi de entități utilizatoare de servicii și, prin urmare, este posibil să nu includă fiecare aspect al sistemului organizației prestatoare de servicii pe care l-ar putea considera important, în mediul său specific, o entitate utilizatoare individuală.	Formularea specifică a criteriilor aferente acestei opinii poate necesita ajustări în vederea consecvenței cu criteriile prevăzute, de exemplu, de legi sau reglementări, de grupuri de utilizatori ori de un organism profesional. În declarația ilustrativă a unei organizații prestatoare de servicii din Anexa 1 sunt prezentate exemple de criterii pentru o astfel de opinie. Punctele A21-A24 furnizează îndrumări suplimentare pentru determinarea măsurii în care sunt îndeplinite aceste criterii. (În ceea ce privește cerințele ISAE 3000 (Revizuit), informațiile specifice <sup>12</sup> în cazul acestei opinii constau în descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii și în declarația acesteia că descrierea este prezentată fidel.)

<sup>11</sup> ISAE 3000 (Revizuit), punctele 24 (b) și 41.

<sup>12</sup> „Informațiile specifice” reprezintă rezultatul măsurării sau evaluării subiectului implicit în raport cu criteriile, adică informațiile care rezultă din aplicarea criteriilor asupra subiectului implicit.



	Subiect specific	Criterii	Comentariu	
<i>Opinie despre gradul de adecvare a proiectării și eficacitatea operațională (rapoarte de tip 2)</i>	Gradul de adecvare a proiectării și eficacitatea operațională a controalelor necesare pentru îndeplinirea obiectivelor de control prezentate de organizația prestatoare de servicii în descrierea sistemului.	<p>Controalele sunt proiectate adecvat și funcționează eficace dacă:</p> <p>(a) organizația prestatoare de servicii a identificat riscurile care amenință îndeplinirea obiectivelor de control prezentate în descrierea sistemului său,</p> <p>(b) controalele identificate în acea descriere ar oferi o asigurare rezonabilă că riscurile respective nu ar împiedica îndeplinirea obiectivelor de control prezentate, dacă ar funcționa conform descrierii și</p> <p>(c) controalele au fost aplicate consecvent, așa cum au fost proiectate, pe tot parcursul perioadei specificate. Aceasta include măsura în care controalele manuale au fost aplicate de persoane care au competența și autoritatea corespunzătoare.</p>	<p>Dacă sunt întrunite criteriile pentru această opinie, controalele vor fi furnizat o asigurare rezonabilă în ceea ce privește îndeplinirea obiectivelor de control pe tot parcursul perioadei specificate. (În ceea ce privește cerințele ISAE 3000 (Revizuit), informațiile specifice în cazul acestei opinii constau în declarația organizației prestatoare de servicii potrivit căreia controalele sunt proiectate adecvat și funcționează eficace.)</p>	<p>Obiectivele de control, care sunt prezentate de organizația prestatoare de servicii în descrierea sistemului său, fac parte din criteriile aferente acestor opinii. Obiectivele de control prezentate vor diferi de la o misiune la alta. În cazul în care, ca parte a formării opiniei cu privire la descriere, auditorul organizației prestatoare de servicii ajunge la concluzia că obiectivele de control nu sunt prezentate fidel, atunci aceste obiective de control nu ar fi adecvate ca parte a criteriilor pentru formarea unei opinii, nici cu privire la proiectarea controalelor, nici cu privire la eficacitatea lor operațională.</p>
<i>Opinie despre gradul de adecvare a proiectării (rapoarte de tip 1)</i>	Gradul de adecvare a proiectării controalelor necesare pentru îndeplinirea obiectivelor de control prezentate de organizația prestatoare de servicii în descrierea sistemului.	<p>Controalele sunt proiectate adecvat dacă:</p> <p>(a) organizația prestatoare de servicii a identificat riscurile care amenință îndeplinirea obiectivelor de control prezentate în descrierea sistemului său și</p> <p>(b) controalele identificate în acea descriere ar oferi o asigurare rezonabilă că riscurile respective nu ar împiedica îndeplinirea obiectivelor de control prezentate, dacă ar funcționa conform descrierii.</p>	<p>Întrunirea acestor criterii nu furnizează, ea însăși, o asigurare în ceea ce privește îndeplinirea obiectivelor de control, deoarece nu s-a obținut o asigurare cu privire la funcționarea controalelor. (În ceea ce privește cerințele ISAE 3000 (Revizuit), informațiile specifice în cazul acestei opinii constau în declarația organizației prestatoare de servicii potrivit căreia controalele sunt proiectate adecvat.)</p>	



A15. Punctul 16 (a) identifică un număr de elemente care sunt incluse, după caz, în descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii. Aceste elemente pot să nu fie adecvate dacă sistemul descris nu este un sistem de procesare a tranzacțiilor, de exemplu, dacă sistemul se referă la controalele generale asupra găzduirii unei aplicații informatice, dar nu la controalele încorporate în aplicația propriu-zisă.

**Pragul de semnificație (A se vedea punctele 19, 54)**

A16. Într-o misiune de raportare asupra controalelor dintr-o organizație prestatoare de servicii, conceptul de prag de semnificație are legătură cu sistemul asupra căruia se raportează, nu cu situațiile financiare ale entităților utilizatoare de servicii. Auditorul organizației prestatoare de servicii planifică și desfășoară proceduri pentru a determina dacă organizația prestatoare de servicii a prezentat fidel, sub toate aspectele semnificative, descrierea sistemului său; dacă, sub toate aspectele semnificative, controalele din organizația prestatoare de servicii au fost proiectate adecvat; și, în cazul unui raport de tip 2, dacă, din toate punctele de vedere semnificative, controalele din organizația prestatoare de servicii funcționează eficace. Conceptul de prag de semnificație ia în considerare faptul că raportul de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii furnizează informații despre sistemul organizației prestatoare de servicii pentru a satisface nevoile comune de informații ale unei game largi de entități utilizatoare de servicii și ale auditorilor acestora, care înțeleg modul în care a fost utilizat acel sistem.

A17. Pragul de semnificație cu privire la prezentarea fidelă a descrierii sistemului său de către organizația prestatoare de servicii și la proiectarea controalelor include, în primul rând, analizarea factorilor calitativi, de exemplu: dacă descrierea include aspectele semnificative ale procesării tranzacțiilor semnificative; dacă descrierea omite sau distorsionează informații relevante; și capacitatea controalelor, așa cum sunt proiectate, de a furniza o asigurare rezonabilă privind îndeplinirea obiectivelor de control. Pragul de semnificație aferent opiniei auditorului organizației prestatoare de servicii cu privire la eficacitatea operațională a controalelor include analizarea atât a factorilor cantitativi, cât și a celor calitativi, de exemplu, rata tolerabilă și rata observată a abaterii (un aspect cantitativ), respectiv natura și cauza oricărei abaterii observate (un aspect calitativ).

A18. Conceptul de prag de semnificație nu este aplicat atunci când, în descrierea testelor controalelor, se prezintă rezultatele acelor teste în care au fost identificate abateri. Aceasta deoarece, în circumstanțele specifice ale unei anumite entități utilizatoare de servicii sau ale unui anumit auditor al unei entități utilizatoare de servicii, o abatere poate avea o importanță care transcende măsura în care, în opinia auditorului organizației prestatoare de servicii, aceasta împiedică sau nu funcționarea eficace a unui control. De exemplu, controlul la care se referă abaterea poate fi deosebit de important în prevenirea unui anumit tip de eroare care poate fi semnificativă în circumstanțele specifice ale situațiilor financiare ale unei entități utilizatoare de servicii.

**Înțelegerea sistemului organizației prestatoare de servicii** (A se vedea punctul 20)

A19. Înțelegerea sistemului unei organizații prestatoare de servicii, inclusiv a controalelor, inclus în aria de aplicare a misiunii, îl ajută pe auditorul organizației prestatoare de servicii:

- Să identifice limitele aceluși sistem și modul în care interacționează cu alte sisteme.
- Să evalueze dacă descrierea organizației prestatoare de servicii prezintă fidel sistemul care a fost proiectat și implementat.
- Să înțeleagă controlul intern asupra întocmirii declarației organizației prestatoare de servicii.
- Să determine ce controale sunt necesare în vederea îndeplinirii obiectivelor controalelor prezentate de organizația prestatoare de servicii în descrierea sistemului său.
- Să evalueze măsura în care controalele au fost proiectate adecvat.
- În cazul unui raport de tip 2, să evalueze măsura în care controalele au funcționat eficace.

A20. Procedurile auditorului organizației prestatoare de servicii în vederea obținerii acestei înțelegeri pot include:

- Intervievarea persoanelor din cadrul organizației prestatoare de servicii care, conform raționamentului auditorului, ar putea deține informații relevante.
- Observarea operațiunilor și inspectarea documentelor, rapoartelor, evidențelor tipărite și electronice ale procesării tranzacțiilor.
- Inspectarea unei selecții de acorduri încheiate între organizația prestatoare de servicii și entitățile utilizatoare de servicii, în vederea identificării clauzelor comune.
- Repetarea executării procedurilor de control.

**Obținerea probelor privind descrierea** (A se vedea punctele 21-22)

A21. Analizarea următoarelor întrebări îl poate ajuta pe auditorul organizației prestatoare de servicii să determine dacă acele aspecte ale descrierii incluse în aria de aplicare a misiunii sunt prezentate fidel, sub toate aspectele semnificative:

- Descrierea abordează aspectele majore ale serviciului furnizat (în contextul ariei de aplicare a misiunii) despre care se preconizează, în mod rezonabil, că vor fi relevante pentru nevoile comune ale unei game largi de auditori ai entităților utilizatoare de servicii în planificarea auditurilor situațiilor financiare ale acelor entități?

- Descrierea este întocmită la un nivel de detaliu despre care se preconizează, în mod rezonabil, că va furniza suficiente informații unei game largi de auditori ai entităților utilizatoare de servicii, astfel încât aceștia să obțină o înțelegere a controlului intern în conformitate cu ISA 315 (Revizuit)?<sup>13</sup> Nu este necesar ca descrierea să abordeze fiecare aspect al procesării de către organizația prestatoare de servicii sau al serviciilor furnizate entităților utilizatoare de servicii și nu este necesar să fie atât de detaliată încât să existe riscul ca un utilizator să compromită securitatea sau alte controale din organizația prestatoare de servicii.
- Descrierea este întocmită în așa fel încât să nu omită sau să nu distorționeze informații care ar putea afecta nevoile comune pentru luarea deciziilor de către o gamă largă de auditori ai entităților utilizatoare de servicii, de exemplu, descrierea conține vreo omisiune semnificativă sau vreo eroare de procesare cunoscută auditorului organizației prestatoare de servicii?
- Dacă unele dintre obiectivele de control prezentate de organizația prestatoare de servicii în descrierea sistemului său au fost excluse din aria de aplicare a misiunii, descrierea identifică în mod clar obiectivele excluse?
- Au fost implementate controalele identificate în descriere?
- Controalele complementare ale entității utilizatoare de servicii, dacă există, sunt descrise corespunzător? În majoritatea cazurilor, descrierea obiectivelor de control este formulată în așa fel încât pentru îndeplinirea obiectivelor de control este suficientă doar funcționarea eficientă a controalelor implementate de organizația prestatoare de servicii. Totuși, în unele cazuri, obiectivele de control prezentate de organizația prestatoare de servicii în descrierea sistemului său nu pot fi îndeplinite de organizația prestatoare de servicii în mod independent, deoarece îndeplinirea lor necesită implementarea anumitor controale de către entitățile utilizatoare de servicii. Această situație poate fi întâlnită, de exemplu, atunci când obiectivele de control sunt specificate de o autoritate de reglementare. Atunci când descrierea include controalele complementare ale entității utilizatoare de servicii, aceasta identifică separat acele controale, precum și obiectivele specifice ale controalelor care nu pot fi îndeplinite doar de către organizația prestatoare de servicii singură.
- Dacă a fost utilizată metoda de includere, descrierea identifică separat controalele din organizația prestatoare de servicii și controalele din organizația subcontractoare de servicii? Dacă a fost utilizată metoda de excludere, descrierea identifică funcțiile care sunt efectuate de organizația subcontractoare de servicii. Atunci când a fost utilizată metoda de excludere, nu este necesar ca descrierea să prezinte în detaliu procesarea sau controalele din organizația subcontractoare de servicii.

---

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

A22. Procedurile auditorului organizației prestatoare de servicii pentru evaluarea prezentării fidele a descrierii pot include:

- Analizarea naturii entităților utilizatoare de servicii și a modului în care serviciile furnizate de organizația prestatoare de servicii le pot afecta, de exemplu, dacă entitățile utilizatoare de servicii provin dintr-un anumit sector de activitate și dacă sunt reglementate de agenții guvernamentale.
- Citirea contractelor standard, sau a clauzelor standard din contracte, (dacă este cazul) împreună cu entitățile utilizatoare de servicii, în vederea înțelegerii obligațiilor contractuale ale organizației prestatoare de servicii.
- Observarea procedurilor efectuate de personalul organizației prestatoare de servicii.
- Revizuirea manualelor de politici și proceduri ale organizației prestatoare de servicii și a documentației aferente altor sisteme, de exemplu, diagrame și documente descriptive.

A23. Punctul 21 (a) îi impune auditorului organizației prestatoare de servicii să evalueze dacă obiectivele de control prezentate de organizația prestatoare de servicii în descrierea sistemului său sunt rezonabile în circumstanțele date. Analizarea următoarelor întrebări îl poate ajuta pe auditorul organizației prestatoare de servicii în această evaluare:

- Obiectivele prezentate ale controalelor au fost proiectate de organizația prestatoare de servicii sau de părți externe, cum ar fi o autoritate de reglementare, un grup de utilizatori sau un organism profesional care urmează o procedură stabilită transparentă.
- În cazul în care obiectivele prezentate ale controalelor au fost specificate de organizația prestatoare de servicii, acestea se referă la tipurile de aserțiuni încorporate, în general, în gama largă de situații financiare ale entităților utilizatoare de servicii la care este rezonabil să se preconizeze că se vor referi controalele din organizația prestatoare de servicii? Deși auditorul organizației prestatoare de servicii nu va putea, în mod normal, să determine în mod specific legătura dintre controalele dintr-o organizație prestatoare de servicii și aserțiunile încorporate în situațiile financiare individuale ale entităților utilizatoare de servicii, pentru a identifica tipurile de aserțiuni la care este probabil să se refere acele controale va fi utilizată înțelegerea auditorului organizației prestatoare de servicii cu privire la specificul sistemului organizației prestatoare de servicii, inclusiv controalele și serviciile furnizate.
- Obiectivele de control au fost specificate de organizația prestatoare de servicii și sunt complete? Un set complet de obiective al controalelor poate furniza unei game largi de auditori ai entităților utilizatoare de

servicii un cadru pentru evaluarea efectului controalelor din organizația prestatoare de servicii asupra aserțiunilor încorporate, în general, în situațiile financiare ale entităților utili zatoare de servicii.

- A24. Procedurile auditorului organizației prestatoare de servicii pentru a determina dacă sistemul organizației prestatoare de servicii a fost implementat pot fi similare cu procedurile pentru înțelegerea aceluși sistem și pot fi efectuate împreună cu acestea. Ele pot include, de asemenea, urmărirea elementelor în cadrul sistemului organizației prestatoare de servicii și, în cazul unui raport de tip 2, interviuri specifice cu privire la modificările controalelor care au fost implementate pe parcursul perioadei. Modificările semnificative pentru entitățile utilizatoare de servicii sau auditorii acestora sunt incluse în descrierea sistemului organizației prestatoare de servicii.

**Obținerea probelor privind proiectarea controalelor** (A se vedea punctele 23, 28(b))

- A25. Din punctul de vedere al unei *entități utilizatoare de servicii* sau al *auditorului unei astfel de entități*, un control este proiectat corespunzător dacă, individual sau în combinație cu alte controale, ar furniza, dacă este aplicat satisfăcător, o asigurare rezonabilă că denaturările semnificative sunt prevenite ori sunt detectate și corectate. O *organizație prestatoare de servicii* sau *auditorul unei astfel de organizații* nu cunoaște, însă, circumstanțele specifice entităților utilizatoare de servicii care ar putea determina dacă o denaturare rezultată în urma unei abateri aferente unui control este semnificativă sau nu pentru acele entități utilizatoare de servicii. Prin urmare, din punctul de vedere al auditorului unei organizații prestatoare de servicii, un control este proiectat în mod corespunzător dacă, individual sau în combinație cu alte controale, ar furniza, dacă este aplicat satisfăcător, o asigurare rezonabilă a îndeplinirii obiectivelor de control prezentate de organizația prestatoare de servicii în descrierea sistemului său.
- A26. Auditorul unei organizații prestatoare de servicii poate lua în considerare utilizarea unor diagrame, chestionare sau tabele decizionale pentru a înțelege mai ușor modul în care sunt proiectate controalele.
- A27. Controalele pot consta într-o serie de activități menite să ducă la îndeplinirea unui obiectiv al controalelor. În consecință, dacă auditorul organizației prestatoare de servicii apreciază că anumite activități sunt ineficace pentru îndeplinirea unui obiectiv de control specific, existența altor activități îi poate permite auditorului organizației prestatoare de servicii să concluzioneze că acele controale care au legătură cu obiectivul de control au fost proiectate corespunzător.

**Obținerea probelor privind eficacitatea operațională a controalelor**

*Evaluarea eficacității funcționării* (A se vedea punctul 24)

- A28. Din punctul de vedere al unei *entități utilizatoare de servicii* sau al *auditorului unei astfel de entități*, un control funcționează în mod eficace dacă, individual

sau în combinație cu alte controale, furnizează o asigurare rezonabilă că denaturările semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, sunt prevenite ori sunt detectate și corectate. O organizație prestatoare de servicii sau auditorul unei astfel de organizații nu cunoaște însă circumstanțele specifice ale entităților utilizatoare de servicii care ar putea determina dacă a avut loc o denaturare rezultată în urma unei abateri aferente unui control și, dacă da, dacă denaturarea este semnificativă. Prin urmare, din punctul de vedere al auditorului unei organizații prestatoare de servicii, un control funcționează în mod eficace dacă, individual sau în combinație cu alte controale, furnizează o asigurare rezonabilă a îndeplinirii obiectivelor de control prezentate de organizația prestatoare de servicii în descrierea sistemului său. Similar, o organizație prestatoare de servicii sau auditorul unei organizații prestatoare de servicii nu are capacitatea de a determina dacă orice abatere observată a unui control ar genera o denaturare semnificativă, din punctul de vedere al unei entități individuale utilizatoare de servicii.

- A29. Înțelegerea suficientă a controalelor pentru a exprima o opinie despre gradul de adecvare a proiectării acestora nu reprezintă o probă suficientă cu privire la eficacitatea lor operațională, cu excepția cazului în care există un anumit grad de automatizare care să asigure funcționarea consecventă a controalelor, așa cum au fost proiectate și implementate. De exemplu, obținerea unor informații privind implementarea unui control manual la un anumit moment în timp nu furnizează probe despre funcționarea controlului în alte momente. Totuși, ca urmare a consecvenței inerente a procesării IT, derularea procedurilor pentru a determina modul în care a fost proiectat un control automat, și dacă acesta a fost implementat, poate servi drept probă a eficacității operaționale a controlului respectiv, în funcție de evaluarea și testarea de către auditorul organizației prestatoare de servicii a altor controale, cum ar fi cele privind modificările programelor.
- A30. Pentru a le fi util auditorilor entităților utilizatoare de servicii, un raport de tip 2 acoperă, de obicei, o perioadă de minim șase luni. Dacă perioada are mai puțin de șase luni, auditorul organizației prestatoare de servicii poate considera adecvat să descrie motivele folosirii perioadei mai scurte în raportul său de asigurare. Circumstanțele care pot conduce la un raport care acoperă o perioadă de mai puțin de șase luni includ cazurile în care (a) auditorul organizației prestatoare de servicii este contractat aproape de data până la care trebuie emis raportul asupra controalelor, (b) organizația prestatoare de servicii (sau un anumit sistem ori o anumită aplicație) a funcționat mai puțin de șase luni, sau (c) au fost aduse modificări semnificative controalelor și nu este practic nici să se aștepte șase luni până la emiterea unui raport, nici să fie emis un raport care să trateze sistemul atât înainte, cât și după modificări.
- A31. După anumite proceduri de control este posibil să nu rămână probe legate de funcționarea lor care să poată fi testate la o dată ulterioară și, în consecință, auditorul organizației prestatoare de servicii poate considera necesar să testeze eficacitatea operațională a acestor proceduri de control la diferite momente, pe parcursul perioadei de raportare.

A32. Auditorul organizației prestatoare de servicii emite o opinie cu privire la eficacitatea operațională a controalelor pe parcursul fiecărei perioade, prin urmare, îi sunt necesare probe suficiente și adecvate cu privire la funcționarea controalelor pe parcursul perioadei curente pentru a putea exprima această opinie. Totuși, cunoașterea abaterilor observate în misiunile anterioare îl poate determina pe auditorul organizației prestatoare de servicii să crească amploarea testării pe parcursul perioadei curente.

**Testarea controalelor indirecte** (A se vedea punctul 25(b))

A33. În unele circumstanțe, poate fi necesară obținerea unor probe care să demonstreze funcționarea eficace a controalelor indirecte. De exemplu, atunci când auditorul organizației prestatoare de servicii decide să testeze eficacitatea revizuirii rapoartelor privind excepțiile care detaliază vânzările ce depășesc limitele de credit autorizate, revizuirea și monitorizarea ulterioară aferentă reprezintă controlul care are relevanță directă pentru auditorul organizației prestatoare de servicii. Controalele asupra corectitudinii informațiilor din rapoarte (de exemplu, controalele generale ale sistemelor informatice) sunt descrise drept controale „indirecte”.

A34. Ca urmare a consecvenței implicite a procesării IT, probele cu privire la implementarea unui control automatizat al aplicațiilor, atunci când sunt luate în considerare în combinație cu probele cu privire la eficacitatea operațională a controalelor generale ale organizației prestatoare de servicii (în special controalele modificărilor), pot furniza, de asemenea, probe substanțiale cu privire la eficacitatea sa operațională.

**Modalități de selectare a elementelor pentru testare** (A se vedea punctele 25 (c), 27)

A35. Modalitățile de selectare a elementelor pentru testare disponibile auditorului organizației prestatoare de servicii sunt următoarele:

- (a) Selectarea tuturor elementelor (examinare 100%). Aceasta poate fi adecvată pentru testarea controalelor care sunt aplicate rar, de exemplu, trimestrial, sau atunci când probele privind aplicarea controlului fac ca examinarea 100% să fie eficace,
- (b) Selectarea unor elemente specifice. Aceasta poate fi adecvată atunci când examinarea 100% nu ar fi eficientă și eșantionarea nu ar fi eficace, cum ar fi în situația testării controalelor care nu sunt aplicate suficient de frecvent pentru a asigura o populație mare pentru eșantionare, de exemplu, controale care sunt aplicate lunar sau săptămânal și
- (c) Eșantionarea. Aceasta poate fi adecvată pentru testarea controalelor care sunt aplicate frecvent, în mod uniform, și în urma aplicării cărora rămân probe documentare.

A36. Deși examinarea selectivă a unor elemente specifice este, adesea, o modalitate eficientă de a obține probe, aceasta nu reprezintă o eșantionare. Rezultatele procedurilor aplicate elementelor selectate astfel nu pot fi extrapolate la întreaga populație; în consecință, examinarea selectivă a unor elemente specifice nu



furnizează probe cu privire la restul populației. Pe de altă parte, eșantionarea are scopul de a permite formularea unor concluzii cu privire la o întreagă populație pe baza testării unui eșantion selectat din cadrul acesteia.

### **Activitatea unei funcții de audit intern**

*Înțelegerea funcției de audit intern (A se vedea punctul 30)*

A37. O funcție de audit intern poate fi responsabilă pentru furnizarea de analize, evaluări, asigurări, recomandări și alte informații către conducere și persoanele responsabile cu guvernarea. O funcție de audit intern din cadrul unei organizații prestatoare de servicii poate realiza activități legate de sistemul de control intern al acelei organizații sau activități legate de serviciile și sistemele, inclusiv controalele, pe care organizația prestatoare de servicii le furnizează entităților utilizatoare de servicii.

*Determinarea cazurilor și a măsurii în care se va utiliza activitatea auditorilor interni (A se vedea punctul 33)*

A38. Atunci când se determină efectul planificat al activității auditorilor interni asupra naturii, plasării în timp sau amplitudinii procedurilor auditorului organizației prestatoare de servicii, următorii factori pot sugera necesitatea unor proceduri diferite sau mai puțin complexe decât ar fi cazul în alte situații:

- Natura și aria de aplicare ale activității specifice desfășurate sau care urmează a fi desfășurată de auditorii interni sunt destul de limitate.
- Activitatea auditorilor interni se referă la controale care sunt mai puțin importante pentru concluziile auditorului organizației prestatoare de servicii.
- Activitatea desfășurată sau care urmează a fi desfășurată de auditorii interni nu necesită raționamente subiective sau complexe.

*Utilizarea activității de audit intern (A se vedea punctul 34)*

A39. Natura, plasarea în timp și amplitudinea procedurilor auditorului organizației prestatoare de servicii asupra activității specifice a auditorilor interni vor depinde de evaluarea acestuia cu privire la importanța acelei activități pentru concluziile sale (de exemplu, importanța riscurilor pe care controalele testate încearcă să le atenueze), de evaluarea funcției de audit intern și de evaluarea activității specifice a auditorilor interni. Astfel de proceduri pot include:

- Examinarea elementelor deja examinate de către auditorii interni,
- Examinarea altor elemente similare și
- Observarea procedurilor efectuate de auditorii interni.

*Efectul asupra raportului de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii (A se vedea punctele 36-37)*

A40. Indiferent de gradul de autonomie și obiectivitate ale funcției de audit intern, această funcție nu este independentă de organizația prestatoare de servicii, așa cum i se impune auditorului organizației prestatoare de servicii pentru

desfășurarea misiunii. Responsabilitatea pentru opinia exprimată în raportul de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii îi revine exclusiv acestuia, iar această responsabilitate nu este diminuată prin utilizarea activității auditorilor interni de către auditorul organizației prestatoare de servicii.

- A41. Auditorul organizației prestatoare de servicii poate prezenta descrierea activității realizate de funcția de audit intern în mai multe moduri, de exemplu:
- Prin includerea unui material introductiv în descrierea testelor controalelor, precizând că a fost utilizată și o parte din activitatea funcției de audit intern în efectuarea testelor controalelor.
  - Prin atribuirea unor teste individuale auditului intern.

**Declarații scrise** (A se vedea punctele 38, 40)

- A42. Declarațiile scrise prevăzute la punctul 38 sunt separate de declarația organizației prestatoare de servicii, așa cum este definită la punctul 9 (o), și vin în completarea acesteia.
- A43. Dacă organizația prestatoare de servicii nu furnizează declarațiile scrise solicitate în conformitate cu punctul 38 (c) din prezentul ISAE, poate fi adecvată modificarea opiniei auditorului organizației prestatoare de servicii în conformitate cu punctul 55 (d) din prezentul ISAE.

**Alte informații** (A se vedea punctul 42)

- A44. Codul IESBA prevede ca auditorul unei organizații prestatoare de servicii să nu se asocieze cu informații despre care consideră că:
- (a) Conțin o declarație în mod semnificativ falsă sau care induce în eroare în mod semnificativ,
  - (b) Conțin declarații sau informații furnizate în mod imprudent sau
  - (c) Omit sau ascund informații care trebuie incluse, în cazul în care omiterea sau ascunderea acestora ar induce în eroare.<sup>14</sup>

Dacă alte informații incluse într-un document care conține descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii și raportul de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii cuprind informații orientate spre viitor, precum planuri de recuperare sau contingență, ori planuri pentru modificări ale sistemului care vor trata abaterile identificate în raportul de asigurare al organizației prestatoare de servicii, ori pretenții de natură promoțională care nu pot fi demonstrate rezonabil, auditorul organizației prestatoare de servicii poate solicita înlăturarea sau retratarea acelor informații.

- A45. Dacă organizația prestatoare de servicii refuză să înlătore sau să retrateze alte informații, acțiunile ulterioare care ar putea fi adecvate includ, de exemplu:
- Solicitarea ca organizația prestatoare de servicii să își consulte consilierul juridic cu privire la calea de acțiune adecvată.

---

<sup>14</sup> Codul IESBA, punctul 111.2.

- Descrierea inconsecvenței semnificative sau a denaturării semnificative a faptelor în raportul de asigurare.
- Reținerea raportului de asigurare până când aspectul este rezolvat.
- Retragerea din misiune.

#### **Documentația** (A se vedea punctul 51)

A46. ISQC 1 (sau cerințele profesionale ori cerințele din legi sau reglementări care sunt cel puțin la fel de stricte ca ISQC 1) impune (impun) firmelor să stabilească politici și proceduri de finalizare la timp a constituirii dosarelor de audit.<sup>15</sup> Un termen-limită adecvat pentru finalizarea constituirii dosarului complet al misiunii nu depășește, de obicei, mai mult de 60 de zile de la data raportului auditorului organizației prestatoare de servicii.<sup>16</sup>

#### **Întocmirea raportului de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii**

*Conținutul raportului de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii* (A se vedea punctul 53)

A47. În Anexele 1 și 2 sunt incluse exemple de rapoarte de asigurare ale auditorilor organizațiilor prestatoare de servicii și de declarații conexe ale organizațiilor prestatoare de servicii.

*Utilizatorii vizați și scopul raportului de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii* (A se vedea punctul 53(e))

A48. Criteriile utilizate pentru misiunile de raportare cu privire la controalele dintr-o organizație prestatoare de servicii sunt relevante doar în scopul furnizării de informații despre sistemul organizației prestatoare de servicii, inclusiv despre controale, celor care înțeleg modul în care sistemul a fost utilizat pentru raportarea financiară de către entitățile utilizatoare de servicii. În consecință, acest aspect este precizat în raportul de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii. Mai mult, auditorul organizației prestatoare de servicii poate considera adecvat să includă o formulare care să restricționeze, în mod expres, distribuția raportului de asigurare către alte părți decât utilizatorii vizați, utilizarea sa de către alte părți sau utilizarea sa în alte scopuri.

*Descrierea testelor controalelor* (A se vedea punctul 54)

A49. La descrierea naturii testelor controalelor pentru un raport de tip 2, este util pentru cititorii raportului de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii ca acesta să includă:

- Rezultatele tuturor testelor în cadrul cărora au fost identificate abateri, chiar dacă au fost identificate alte controale care îi permit auditorului organizației prestatoare de servicii să concluzioneze că obiectivul re-

<sup>15</sup> ISQC 1, punctul 45.

<sup>16</sup> ISQC 1, punctul A54.

levant al controlului a fost îndeplinit sau dacă organizația prestatoare de servicii a înlăturat din descrierea sistemului său acel control testat.

- Informații despre factorii care au cauzat abaterile identificate, în măsura în care auditorul organizației prestatoare de servicii a identificat astfel de factori.

*Opinii modificate (A se vedea punctul 55)*

A50. În Anexa 3 sunt incluse exemple de elemente ale rapoartelor de asigurare modificate ale auditorului organizației prestatoare de servicii.

A51. Chiar dacă auditorul a exprimat o opinie contrară sau a declarat că se află în imposibilitatea exprimării unei opinii, ar putea fi adecvat să se descrie în paragraful referitor la baza opiniei motivele oricăror alte aspecte cunoscute de auditorul organizației prestatoare de servicii care ar fi impus o modificare a opiniei, precum și efectele acestora.

A52. Atunci când se declară imposibilitatea exprimării unei opinii din cauza unei limitări a ariei de aplicare, de obicei nu este adecvat să fie identificate procedurile care au fost efectuate și nici să fie incluse declarații care descriu caracteristicile misiunii unui auditor al organizației prestatoare de servicii; dacă s-ar proceda astfel, declararea imposibilității exprimării unei opinii ar putea fi estompată.

**Alte responsabilități privind comunicarea (A se vedea punctul 56)**

A53. Acțiunile adecvate pentru a răspunde circumstanțelor identificate la punctul 56, cu excepția cazului în care acest lucru este interzis de legi sau reglementări, pot include:

- Obținerea de consiliere juridică privind consecințele diferitelor căi de acțiune.
- Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta organizației prestatoare de servicii.
- Determinarea măsurii în care trebuie să se comunice cu terțe părți (de exemplu, legile, reglementările sau cerințele etice relevante ar putea impune auditorului organizației prestatoare de servicii să raporteze unei autorități adecvate din afara entității sau auditorului extern al organizației prestatoare de servicii<sup>17</sup>, ori să stabilească responsabilități conform cărora o astfel de raportare ar fi adecvată în circumstanțele date).
- Modificarea opiniei auditorului organizației prestatoare de servicii sau adăugarea unui paragraf privind Alte aspecte.
- Retragerea din misiune.

---

<sup>17</sup> A se vedea, de exemplu, punctele C360.31-C360.35 A1 din Codul IESBA.

**Anexa 1**

(A se vedea punctul A47)

**Exemple de declarații ale organizației prestatoare de servicii**

Următoarele exemple de declarații ale organizației prestatoare de servicii au doar scop de îndrumare și nu își propun să fie exhaustive sau aplicabile în toate situațiile.

**Exemplul 1: Declarație de tip 2 a organizației prestatoare de servicii**

Declarația organizației prestatoare de servicii

Descrierea anexată a fost întocmită pentru clienții care au utilizat sistemul [*tipul sau denumirea acestuia*] și pentru auditorii lor, care dețin o înțelegere suficientă pentru a analiza descrierea, împreună cu alte informații, inclusiv informații despre controalele aplicate de clienți, atunci când evaluează riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale clienților. [*Numele entității*] confirmă că:

- (a) Descrierea anexată de la paginile [*bb-cc*] prezintă fidel sistemul [*tipul sau denumirea acestuia*] de procesare a tranzacțiilor clienților pe tot parcursul perioadei de la [*data*] până la [*data*]. Criteriile utilizate în formularea acestei declarații au fost că descrierea anexată:
- (i) Prezintă modul în care a fost proiectat și implementat sistemul, inclusiv:
- Tipurile de servicii furnizate, inclusiv, după caz, clasele de tranzacții procesate.
  - Procedurile, atât din cadrul sistemelor de tehnologie a informației, cât și al sistemelor manuale, prin care acele tranzacții au fost inițiate, înregistrate, procesate, corectate după caz și preluate în rapoartele întocmite pentru clienți.
  - Înregistrările contabile, informațiile justificative și conturile specifice aferente din situațiile financiare care au fost utilizate pentru a iniția, înregistra, procesa și raporta tranzacțiile; acestea includ corectarea informațiilor incorecte și modul în care informațiile au fost preluate în rapoartele întocmite pentru clienți.
  - Modul în care sistemul a tratat evenimentele și condițiile semnificative, altele decât tranzacțiile.
  - Procesul utilizat în vederea întocmirii rapoartelor pentru clienți.
  - Obiectivele relevante ale controalelor și controalele proiectate pentru îndeplinirea acelor obiective.
  - Controalele despre care am presupus, la proiectarea sistemului, că vor fi implementate de entitățile utilizatoare de servicii și care, dacă este necesar pentru îndeplinirea obiectivelor de control prezentate în descrierea anexată, sunt identificate în descriere împreună cu obiectivele specifice ale controalelor care nu pot fi îndeplinite doar de noi.

- Alte aspecte ale mediului nostru de control, ale procesului nostru de evaluare a riscurilor, ale sistemului nostru informațional (inclusiv procesele de afaceri aferente) și comunicării, ale activităților noastre de control și monitorizării controalelor care au fost relevante pentru procesarea și raportarea tranzacțiilor clienților.
- (ii) Include detalii relevante ale modificărilor sistemului organizației prestatoare de servicii de pe parcursul perioadei de la [data] până la [data].
  - (iii) Nu omite sau nu distorsionează informațiile relevante pentru aria de acoperire a sistemului care este descris, ținând cont de faptul că descrierea este întocmită pentru a satisface nevoile comune ale unei game largi de clienți și ale auditorilor acestora și, prin urmare, nu poate include fiecare aspect al sistemului pe care l-ar putea considera important, în mediul său specific, fiecare client individual.
- (b) Controalele aferente obiectivelor de control prezentate în descrierea anexată au fost proiectate adecvat și au funcționat în mod eficace pe tot parcursul perioadei de la [data] până la [data]. Criteriile utilizate în formularea acestei declarații au fost următoarele:
- (i) Riscurile care amenințau îndeplinirea obiectivelor de control prezentate în descriere au fost identificate,
  - (ii) Controalele identificate, dacă ar funcționa conform descrierii, ar oferi o asigurare rezonabilă că riscurile respective nu au împiedicat îndeplinirea obiectivelor de control prezentate și
  - (iii) Controalele au fost aplicate consecvent așa cum au fost proiectate, inclusiv controalele manuale, care au fost aplicate de către persoane care dețin competența și autoritatea adecvate, pe tot parcursul perioadei de la [data] până la [data].

### **Exemplul 2: Declarație de tip 1 a organizației prestatoare de servicii**

Descrierea anexată a fost întocmită pentru clienții care au utilizat sistemul [tipul sau denumirea acestuia] și pentru auditorii lor, care dețin o înțelegere suficientă pentru a analiza descrierea, împreună cu alte informații, inclusiv informații despre controalele aplicate de clienții, atunci când obțin o înțelegere referitoare la sistemele informaționale ale clienților relevante pentru raportarea financiară. [Numele entității] confirmă că:

- (a) Descrierea anexată de la paginile [bb-cc] prezintă fidel sistemul [tipul sau denumirea acestuia] de procesare a tranzacțiilor clienților la [data]. Criteriile utilizate în formularea acestei declarații au fost că descrierea anexată:
  - (i) Prezintă modul în care a fost proiectat și implementat sistemul, inclusiv:
    - Tipurile de servicii furnizate, inclusiv, după caz, clasele de tranzacții procesate.
    - Procedurile, atât din cadrul sistemelor de tehnologie a informației, cât și al sistemelor manuale, prin care acele tranzacții au fost inițiate,

înregistrate, procesate, corectate după caz și transferate în rapoartele întocmite pentru clienți.

- Înregistrările contabile, informațiile justificative și conturile specifice aferente din situațiile financiare care au fost utilizate pentru a iniția, înregistra, procesa și raporta tranzacțiile; acestea includ corectarea informațiilor incorecte și modul în care informațiile sunt preluate în rapoartele întocmite pentru clienți.
  - Modul în care sistemul a tratat alte evenimente și condiții semnificative decât tranzacțiile.
  - Procesul utilizat în vederea întocmirii rapoartelor pentru clienți.
  - Obiectivele relevante ale controalelor și controalele proiectate pentru îndeplinirea acelor obiective.
  - Controalele despre care am presupus, la proiectarea sistemului, că vor fi implementate de entitățile utilizatoare de servicii și care, dacă este necesar pentru îndeplinirea obiectivelor de control prezentate în descrierea anexată, sunt identificate în descriere împreună cu obiectivele specifice ale controalelor care nu pot fi îndeplinite doar de noi.
  - Alte aspecte ale mediului nostru de control, ale procesului nostru de evaluare a riscurilor, ale sistemului nostru informațional (inclusiv procesele de afaceri aferente) și comunicării, ale activităților noastre de control și monitorizării controalelor care au fost relevante pentru procesarea și raportarea tranzacțiilor clienților.
- (ii) Nu omite sau nu distorsionează informațiile relevante pentru aria de aplicare a sistemului care este descris, ținând cont de faptul că descrierea este întocmită pentru a satisface nevoile comune ale unei game largi de clienți și ale auditorilor acestora și, prin urmare, nu poate include fiecare aspect al sistemului pe care l-ar putea considera important, în mediul său specific, fiecare client individual.
- (b) Controalele aferente obiectivelor de control prezentate în descrierea anexată au fost proiectate adecvat la [data]. Criteriile utilizate în formularea acestei declarații au fost următoarele:
- (i) Riscurile care amenințau îndeplinirea obiectivelor de control prezentate în descriere au fost identificate și
  - (ii) Controalele identificate, dacă ar funcționa conform descrierii, ar oferi o asigurare rezonabilă că riscurile respective nu au împiedicat îndeplinirea obiectivelor de control prezentate.

**Anexa 2**

(A se vedea punctul A47)

**Exemple de rapoarte de asigurare ale auditorului organizației prestatoare de servicii**

Următoarele exemple de rapoarte au doar scop de îndrumare și nu își propun să fie exhaustive sau aplicabile în toate situațiile.

**Exemplul 1: Raport de asigurare de tip 2 al auditorului organizației prestatoare de servicii****Raportul de asigurare al auditorului independent al organizației prestatoare de servicii cu privire la descrierea, proiectarea și eficacitatea operațională a controalelor**

Către: Organizația prestatoare de servicii XYZ

*Aria de aplicare*

Am fost contractați să raportăm asupra descrierii Organizației prestatoare de servicii XYZ de la paginile [bb-cc] cu privire la sistemul său [tipul sau denumirea acestuia] de procesare a tranzacțiilor clienților pe tot parcursul perioadei de la [data] până la [data] (descrierea) și la proiectarea și funcționarea controalelor aferente obiectivelor de control prezentate în descriere.<sup>1</sup>

*Responsabilitățile Organizației prestatoare de servicii XYZ*

Organizația prestatoare de servicii XYZ este responsabilă pentru: întocmirea descrierii și a declarației anexate de la pagina [aa], inclusiv pentru exhaustivitatea, acuratețea și metoda de prezentare a descrierii și declarației; furnizarea serviciilor acoperite de descriere; prezentarea obiectivelor de control; și proiectarea, implementarea și funcționarea eficiente ale controalelor în vederea îndeplinirii obiectivelor de control prezentate.

*Independența noastră și controlul calității*

Ne-am conformat cerințelor privind independența și celorlalte cerințe etice din *Codul etic internațional pentru profesioniștii contabili (inclusiv Standardele internaționale privind independența)* (Codul IESBA) emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili, care are la bază principiile fundamentale de integritate, obiectivitate, competență profesională și atenție cuvenită, confidențialitate și conduită profesională.

Firma aplică Standardul Internațional privind Controlul Calității<sup>12</sup> și, în consecință, menține un sistem amplu de control al calității care include politici și proceduri documentate privind conformitatea cu cerințele etice, standardele profesionale și cerințele legale și de reglementare aplicabile.

1 Dacă unele dintre elementele descrierii nu sunt incluse în aria de aplicare a misiunii, acest lucru este precizat clar în raportul de asigurare.

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



*Responsabilitățile auditorului organizației prestatoare de servicii*

Responsabilitatea noastră este de a exprima o opinie cu privire la descrierea Organizației prestatoare de servicii XYZ și cu privire la proiectarea și funcționarea controalelor aferente obiectivelor de control prezentate în acea descriere, pe baza procedurilor noastre. Ne-am desfășurat misiunea în conformitate cu Standardul Internațional privind Misiunile de Asigurare 3402, *Rapoarte de asigurare privind controalele dintr-o organizație prestatoare de servicii*, emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare. Acest standard ne impune să ne planificăm și să ne desfășurăm procedurile pentru a obține o asigurare rezonabilă cu privire la măsura în care, sub toate aspectele semnificative, descrierea este prezentată fidel, iar controalele sunt proiectate adecvat și funcționează eficace.

O misiune de asigurare pentru a raporta asupra descrierii, proiectării și funcționării eficace a controalelor dintr-o organizație prestatoare de servicii implică efectuarea unor proceduri pentru a obține probe referitoare la prezentările de informații din descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii și la proiectarea și eficacitatea operațională a controalelor. Procedurile selectate depind de raționamentul auditorului organizației prestatoare de servicii, inclusiv de evaluarea riscurilor ca descrierea să nu fie prezentată fidel și ca acele controale să nu fie proiectate adecvat sau să nu funcționeze eficace. Procedurile noastre au inclus testarea eficacității operaționale a acelor controale pe care le considerăm necesare pentru furnizarea unei asigurări rezonabile a îndeplinirii obiectivelor de control prezentate în descriere. O misiune de asigurare de acest tip include, de asemenea, evaluarea prezentării generale a descrierii, a gradului de adecvare a obiectivelor prezentate în aceasta și a gradului de adecvare al criteriilor specificate de organizația prestatoare de servicii și descrise la pagina [aa].

Considerăm că probele pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră.

*Limitări ale controalelor dintr-o organizație prestatoare de servicii*

Descrierea Organizației prestatoare de servicii XYZ este întocmită pentru a satisface nevoile comune ale unei game largi de clienți și ale auditorilor acestora și, prin urmare, nu poate include fiecare aspect al sistemului pe care l-ar putea considera important, în mediul său specific, fiecare client individual. De asemenea, din cauza naturii lor, controalele dintr-o organizație prestatoare de servicii pot să nu prevină sau să nu detecteze toate erorile ori omisiunile în procesarea sau raportarea tranzacțiilor. În plus, extrapolarea oricărei evaluări a eficacității la perioadele viitoare este supusă riscului ca acele controale din organizația prestatoare de servicii să devină necorespunzătoare sau să eșueze.

*Opinie*

Opinia noastră a fost formulată pe baza aspectelor rezumate în acest raport. Criteriile pe care le-am utilizat în formularea opiniei noastre sunt cele descrise la pagina [aa]. În opinia noastră, sub toate aspectele semnificative:

- (a) Descrierea prezintă fidel sistemul [*tipul sau denumirea acestuia*] așa cum a fost proiectat și implementat pe tot parcursul perioadei de la [*data*] până la [*data*],

- (b) Controalele aferente obiectivelor de control prezentate în descriere au fost proiectate adecvat pe tot parcursul perioadei de la [data] până la [data] și
- (c) Controalele testate, care erau cele necesare pentru a furniza o asigurare rezonabilă privind îndeplinirea obiectivelor de control prezentate în descriere, au funcționat eficace pe tot parcursul perioadei de la [data] până la [data].

#### *Descrierea testelor controalelor*

Controalele specifice testate și natura, plasarea în timp și rezultatele acestor teste sunt prezentate la paginile [yy-zz].

#### *Utilizatorii vizați și scopul*

Acest raport și descrierea testelor controalelor de la paginile [yy-zz] sunt destinate exclusiv clienților care au utilizat sistemul [*tipul și denumirea acestuia*] al Organizației prestatoare de servicii XYZ și auditorilor acestora, care dețin o înțelegere suficientă pentru a le analiza, împreună cu alte informații, inclusiv informații despre controalele aplicate de către clienți, atunci când evaluează riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale clienților.

[*Semnătura auditorului organizației prestatoare de servicii*]

[*Data raportului de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii*]

[*Adresa auditorului organizației prestatoare de servicii*]

### **Exemplul 2: Raport de asigurare de tip 1 al auditorului organizației prestatoare de servicii**

#### **Raportul de asigurare al auditorului independent al organizației prestatoare de servicii cu privire la descrierea și proiectarea controalelor**

Către: Organizația prestatoare de servicii XYZ

#### *Aria de aplicare*

Am fost contractați să raportăm asupra descrierii Organizației prestatoare de servicii XYZ de la paginile [bb-cc] cu privire la sistemul său [*tipul sau denumirea acestuia*] de procesare a tranzacțiilor clienților la [data] (descrierea) și la proiectarea controalelor aferente obiectivelor de control prezentate în descriere.<sup>3</sup> Nu am efectuat nicio procedură referitoare la eficacitatea operațională a controalelor în cluse în descriere și, în consecință, nu exprimăm o opinie cu privire la aceasta.

#### *Responsabilitățile organizației prestatoare de servicii XYZ*

Organizația prestatoare de servicii XYZ este responsabilă pentru: întocmirea descrierii și a declarației anexate de la pagina [aa], inclusiv pentru exhaustivitatea, acuratețea și metoda de prezentare a descrierii și declarației; furnizarea serviciilor acoperite de descriere; prezentarea obiectivelor de control; și proiectarea, implementarea și funcționarea eficace ale controalelor în vederea îndeplinirii obiectivelor de control prezentate.

---

3 Dacă unele dintre elementele descrierii nu sunt incluse în aria de aplicare a misiunii, acest lucru este precizat clar în raportul de asigurare.

*Independența noastră și controlul calității*

Ne-am conformat cerințelor privind independența și celorlalte cerințe etice din *Codul etic pentru profesioniștii contabili* emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili, care are la bază principiile fundamentale de integritate, obiectivitate, competență profesională și atenție cuvenită, confidențialitate și conduită profesională.

Firma aplică Standardul Internațional privind Controlul Calității 1<sup>4</sup> și, în consecință, menține un sistem amplu de control al calității care include politici și proceduri documentate privind conformitatea cu cerințele etice, standardele profesionale și cerințele legale și de reglementare aplicabile.

*Responsabilitățile auditorului organizației prestatoare de servicii*

Responsabilitatea noastră este de a exprima o opinie cu privire la descrierea Organizației prestatoare de servicii XYZ și cu privire la proiectarea controalelor aferente obiectivelor de control prezentate în acea descriere, pe baza procedurilor noastre. Ne-am desfășurat misiunea în conformitate cu Standardul Internațional privind Misiunile de Asigurare 3402, *Rapoarte de asigurare privind controalele dintr-o organizație prestatoare de servicii*, emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare. Acest standard ne impune să ne planificăm și să ne desfășurăm procedurile pentru a obține o asigurare rezonabilă cu privire la măsura în care, sub toate aspectele semnificative, descrierea este prezentată fidel, iar controalele sunt proiectate adecvat.

O misiune de asigurare pentru a raporta asupra descrierii și proiectării controalelor dintr-o organizație prestatoare de servicii implică efectuarea unor proceduri pentru a obține probe referitoare la prezentările de informații din descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii și la proiectarea controalelor. Procedurile selectate depind de raționamentul auditorului organizației prestatoare de servicii, inclusiv de evaluarea că descrierea nu este prezentată fidel și că acele controale nu sunt proiectate adecvat. O misiune de asigurare de acest tip include, de asemenea, evaluarea prezentării generale a descrierii, a gradului de adecvare a obiectivelor de control prezentate în aceasta și a gradului de adecvare a criteriilor specificate de organizația prestatoare de servicii și descrise la pagina [aa].

Așa cum s-a menționat mai sus, nu am efectuat nicio procedură referitoare la eficacitatea operațională a controalelor incluse în descriere și, în consecință, nu exprimăm o opinie cu privire la aceasta.

Considerăm că probele pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră.

*Limitări ale controalelor dintr-o organizație prestatoare de servicii*

Descrierea Organizației prestatoare de servicii XYZ este întocmită pentru a satisface nevoile comune ale unei game largi de clienți și ale auditorilor acestora și, prin urmare, nu poate include fiecare aspect al sistemului pe care l-ar putea considera important, în

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

mediul său specific, fiecare client individual. De asemenea, din cauza naturii lor, controalele dintr-o organizație prestatoare de servicii pot să nu prevină sau să nu detecteze toate erorile ori omisiunile în procesarea sau raportarea tranzacțiilor.

### *Opinie*

Opinia noastră a fost formulată pe baza aspectelor rezumate în acest raport. Criteriile pe care le-am utilizat în formularea opiniei noastre sunt cele descrise la pagina [aa]. În opinia noastră, sub toate aspectele semnificative:

- (a) Descrierea prezintă fidel sistemul [*tipul sau denumirea acestuia*] așa cum era proiectat și implementat la [*data*] și
- (b) Controalele aferente obiectivelor de control prezentate în descriere erau proiectate adecvat la [*data*].

### *Utilizatorii vizați și scopul*

Acest raport este destinat exclusiv clienților care au utilizat sistemul [*tipul sau denumirea acestuia*] Organizației prestatoare de servicii XYZ și auditorilor acestora, care dețin o înțelegere suficientă pentru a-l analiza, împreună cu alte informații, inclusiv informații despre controalele aplicate de clienți, atunci când obțin o înțelegere referitoare la sistemele informaționale ale clienților relevante pentru raportarea financiară.

[*Semnătura auditorului organizației prestatoare de servicii*]

[*Data raportului de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii*]

[*Adresa auditorului organizației prestatoare de servicii*]

**Anexa 3**

(A se vedea punctul A50)

**Exemple de rapoarte de asigurare modificate ale auditorului organizației prestatoare de servicii**

Următoarele exemple de rapoarte modificate au doar scop de îndrumare și nu își propun să fie exhaustive sau aplicabile în toate situațiile. Ele au la bază exemplele de rapoarte din Anexa 2.

**Exemplul 1: Opinie cu rezerve – descrierea sistemului de către organizația prestatoare de servicii nu este prezentată fidel sub toate aspectele semnificative**

...

*Responsabilitățile auditorului organizației prestatoare de servicii*

...

Considerăm că probele pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră cu rezerve.

*Baza opiniei cu rezerve*

Descrierea anexată precizează la pagina [mn] că Organizația prestatoare de servicii XYZ utilizează numere de identificare a operatorului și parole pentru a preveni accesul neautorizat la sistem. Pe baza procedurilor noastre, care au inclus interviuri ale personalului și observarea activităților, am determinat că numerele de identificare ale operatorului și parolele sunt utilizate în Aplicațiile A și B, dar nu și în Aplicațiile C și D.

*Opinie cu rezerve*

Opinia noastră a fost formulată pe baza aspectelor rezumate în acest raport. Criteriile pe care le-am utilizat în formularea opiniei noastre sunt cele descrise în declarația Organizației prestatoare de servicii XYZ la pagina [aa]. În opinia noastră, cu excepția aspectului descris în paragraful aferent Bazei opiniei cu rezerve:

(a) ...

**Exemplul 2: Opinie cu rezerve – controalele nu sunt proiectate adecvat pentru a furniza o asigurare rezonabilă că obiectivele de control prezentate de organizația prestatoare de servicii în descrierea sistemului său vor fi îndeplinite în cazul în care controalele funcționează eficace**

...

*Responsabilitățile auditorului organizației prestatoare de servicii*

...

Considerăm că probele pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră cu rezerve.

*Baza opiniei cu rezerve*

Așa cum s-a detaliat la pagina [mn] din descrierea anexată, Organizația prestatoare de servicii XYZ efectuează modificări periodice în programele de aplicații pentru a corecta deficiențele sau pentru a crește capacitatea acestora. Procedurile aplicate în vederea determinării necesității modificărilor, în proiectarea modificărilor și în implementarea acestora nu includ revizuirea și aprobarea de către persoanele autorizate care să fie independente de cele implicate în realizarea modificărilor. De asemenea, nu există cerințe specificate privind testarea acestor modificări sau revizuirea rezultatelor testelor de către o persoană autorizată, anterior implementării modificărilor.

*Opinie cu rezerve*

Opinia noastră a fost formulată pe baza aspectelor rezumate în acest raport. Criteriile pe care le-am utilizat în formularea opiniei noastre sunt cele descrise în declarația Organizației prestatoare de servicii XYZ la pagina [aa]. În opinia noastră, cu excepția aspectului descris în paragraful aferent Bazei opiniei cu rezerve:

(b) ...

**Exemplul 3: Opinie cu rezerve – controalele nu au funcționat eficace pe tot parcursul perioadei specificate (doar rapoarte de tip 2)**

...

*Responsabilitățile auditorului organizației prestatoare de servicii*

...

Considerăm că probele pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră cu rezerve.

*Baza opiniei cu rezerve*

Organizația prestatoare de servicii XYZ precizează în descrierea sa că dispune de controale automate instituite în vederea reconcilierii plăților primite aferente împrumuturilor cu rezultatele generate. Cu toate acestea, așa cum se menționează la pagina [mn] din descriere, acest control nu a funcționat eficace pe parcursul perioadei de la zi/lună/an la zi/lună/an din cauza unei erori de programare. Ca urmare a acestui fapt, nu a fost îndeplinit obiectivul controlului „Controalele furnizează o asigurare rezonabilă că plățile primite aferente împrumuturilor sunt înregistrate corespunzător” pe parcursul perioadei de la zi/lună/an la zi/lună/an. XYZ a implementat o modificare în programul care efectuează calculele începând cu [data], iar testele noastre arată că acesta a funcționat eficace pe parcursul perioadei de la zi/lună/an la zi/lună/an.

*Opinie cu rezerve*

Opinia noastră a fost formulată pe baza aspectelor rezumate în acest raport. Criteriile pe care le-am utilizat în formularea opiniei noastre sunt cele descrise în declarația Organizației prestatoare de servicii XYZ la pagina [aa]. În opinia noastră, cu excepția aspectului descris în paragraful aferent Bazei opiniei cu rezerve:

...

**Exemplul 4: Opinie cu rezerve – auditorul organizației prestatoare de servicii nu poate obține probe suficiente și adecvate**

...

*Responsabilitățile auditorului organizației prestatoare de servicii*

...

Considerăm că probele pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră cu rezerve.

*Baza opiniei cu rezerve*

Organizația prestatoare de servicii XYZ precizează în descrierea sa că dispune de controale automate instituite în vederea reconcilierii plăților primite aferente împrumuturilor cu rezultatele generate. Cu toate acestea, evidențele electronice ale efectuării acestei reconcilieri aferente perioadei de la zi/lună/an la zi/lună/an au fost șterse ca urmare a unei erori de procesare a computerului și nu am putut testa funcționarea acestui control pentru acea perioadă. În consecință, nu am putut determina dacă obiectivul controlului „Controalele furnizează o asigurare rezonabilă că plățile primite aferente împrumuturilor sunt înregistrate corespunzător” a funcționat în mod eficace pe parcursul perioadei de la zi/lună/an la zi/lună/an.

*Opinie cu rezerve*

Opinia noastră a fost formulată pe baza aspectelor rezumate în acest raport. Criteriile pe care le-am utilizat în formularea opiniei noastre sunt cele descrise în declarația Organizației prestatoare de servicii XYZ la pagina [aa]. În opinia noastră, cu excepția aspectului descris în paragraful aferent Bazei opiniei cu rezerve:

(a) ...

**STANDARDUL INTERNAȚIONAL PRIVIND  
MISIUNILE DE ASIGURARE 3410**

**MISIUNI DE ASIGURARE PRIVIND DECLARAȚIILE  
REFERITOARE LA GAZELE CU EFECT DE SERĂ**

(În vigoare începând cu rapoartele de asigurare emise pentru perioadele care se  
încheie la 30 septembrie 2013 sau ulterior acestei date)

**CUPRINS**

---

	Punct
<b>Introducere</b> .....	1
Aria de aplicare a prezentului ISAE .....	2-11
Data intrării în vigoare .....	12
<b>Obiective</b> .....	13
<b>Definiții</b> .....	14
<b>Cerințe</b>	
ISAE 3000 (Revizuit) .....	15
Acceptarea și continuarea misiunii .....	16-18
Planificarea .....	19
Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea misiunii .....	20-22
Înțelegerea entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern al entității, și identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă .....	23-34
Răspunsuri generale la riscurile de denaturare semnificativă evaluate și proceduri suplimentare .....	35-56
Utilizarea activității unui alt practician .....	57
Declarații scrise .....	58-60
Evenimente ulterioare .....	61
Informații comparative .....	62-63
Alte informații .....	64
Documentarea .....	65-70
Revizuirea controlului calității misiunii .....	71
Formularea concluziei de asigurare .....	72-75
Conținutul raportului de asigurare .....	76-77



Alte cerințe privind comunicarea .....	78
<b>Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative</b>	
Introducere .....	A1–A7
Definiții .....	A8-A16
ISAE 3000 (Revizuit) .....	A17
Acceptarea și continuarea misiunii .....	A18-A37
Planificarea .....	A38-A43
Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea misiunii .....	A44-A51
Înțelegerea entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern al entității, și identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă .....	A52-A89
Răspunsuri generale la riscurile de denaturare semnificativă evaluate și proceduri suplimentare .....	A90-A112
Utilizarea activității unui alt practician .....	A113-A115
Declarații scrise .....	A116
Evenimente ulterioare .....	A117
Informații comparative .....	A118-A123
Alte informații .....	A124-A126
Documentarea .....	A127-A129
Revizuirea controlului calității misiunii .....	A130
Formularea concluziei de asigurare .....	A131-A133
Conținutul raportului de asigurare .....	A134-A152
Anexa 1: Emisii, înlăturări și deduceri pentru emisii	
Anexa 2: Exemple de rapoarte de asigurare privind declarațiile referitoare la GES	

Standardul Internațional privind Misiunile de Asigurare (ISAE) 3410, *Misiuni de asigurare privind declarațiile referitoare la gazele cu efect de seră*, trebuie citit în paralel cu *Prefața la reglementările internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe*.

## Introducere

1. Dată fiind legătura dintre emisiile de gaze cu efect de seră (GES) și schimbările climatice, multe entități își cuantifică emisiile de GES în scopuri de gestiune internă și multe întocmesc, de asemenea, o declarație referitoare la GES:
  - (a) Ca parte a unui regim reglementat de prezentare a informațiilor,
  - (b) Ca parte a unei scheme de tranzacționare a certificatelor de emisie, sau
  - (c) Pentru a informa investitorii și alte părți în mod voluntar. De exemplu, prezentările voluntare de informații pot fi publicate ca un document de sine stătător; pot fi incluse ca parte a unui raport mai amplu privind sustenabilitatea sau a unui raport anual al entității; sau pot fi efectuate în vederea includerii într-un „registru al emisiilor de carbon”.

## Aria de aplicare a prezentului ISAE

2. Prezentul Standard Internațional privind Misiunile de Asigurare (ISAE) tratează misiunile de asigurare care raportează cu privire la declarația referitoare la GES a unei entități.
3. Concluzia practicianului în urma unei misiuni de asigurare poate acoperi și alte informații în afara declarației referitoare la GES, de exemplu, atunci când practicianul este contractat să informeze asupra raportării privind sustenabilitatea din care declarația referitoare la GES constituie doar o parte. În astfel de cazuri: (A se vedea punctele A1-A2)
  - (a) Prezentul ISAE se aplică procedurilor de asigurare efectuate cu privire la declarația referitoare la GES, cu excepția cazului în care declarația referitoare la GES constituie o parte relativ minoră din totalitatea informațiilor care fac obiectul asigurării și
  - (b) ISAE 3000 (Revizuit)<sup>1</sup> (sau alt ISAE care tratează un subiect implicit specific) se aplică procedurilor de asigurare efectuate cu privire la restul informațiilor acoperite de concluzia practicianului.
4. Prezentul ISAE nu tratează și nu oferă îndrumări specifice referitoare la misiunile de asigurare care raportează cu privire la:
  - (a) Declarațiile referitoare la alte emisii decât cele de GES, de exemplu, oxizi de azot (NOx) și dioxid de sulf (SO<sub>2</sub>). Prezentul ISAE poate, totuși, furniza îndrumări pentru astfel de misiuni,<sup>2</sup>
  - (b) Alte informații privind GES, cum ar fi „amprentele” ciclurilor de viață ale produselor, informațiile ipotetice privind „pragurile de referință” și indicatorii-cheie de performanță pe baza datelor referitoare la emisii, sau (A se vedea punctul A3)

---

1 ISAE 3000 (Revizuit), *Misiunile de asigurare, altele decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice.*

2 NOx (adică NO și NO<sub>2</sub>, care diferă față de protoxidul de azot GES, N<sub>2</sub>O) și SO<sub>2</sub> sunt asociați cu „ploaia acidă” mai degrabă decât cu schimbările climatice.

- (c) Instrumentele, procesele sau mecanismele, cum ar fi proiectele de compensare, utilizate de alte entități drept deduceri pentru emisii. Totuși, atunci când declarația referitoare la GES a unei entități include deduceri pentru emisii care fac obiectul asigurării, cerințele din prezentul ISAE se aplică cu privire la acele deduceri pentru emisii, după caz (a se vedea punctul 76(f)).

*Misiuni de atestare și misiuni directe*

5. *Cadrul internațional pentru misiunile de asigurare* (Cadrul de asigurare) menționează că o misiune de asigurare poate fi ori o misiune de atestare, ori o misiune directă. Prezentul ISAE tratează doar misiunile de atestare.<sup>3</sup>

*Proceduri pentru misiunile de asigurare rezonabilă și de asigurare limitată*

6. ISAE 3000 (Revizuit) stabilește că o misiune de asigurare poate fi ori o misiune de asigurare rezonabilă, ori o misiune de asigurare limitată.<sup>4</sup> Prezentul ISAE tratează atât misiunile de asigurare rezonabilă, cât și pe cele de asigurare limitată.
7. În ambele tipuri de misiuni, de asigurare rezonabilă și de asigurare limitată, cu privire la o declarație referitoare la GES, practicianul alege o combinație de proceduri de asigurare, care pot include: inspecția; observarea; confirmarea; recalcularea; repetarea executării; procedurile analitice; și interviuarea. Stabilirea procedurilor de asigurare care vor fi efectuate pentru o misiune specifică este un aspect care ține de raționamentul profesional. Întrucât declarațiile referitoare la GES acoperă o gamă largă de circumstanțe, este probabil ca natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor să varieze considerabil de la o misiune la alta.
8. Cu excepția situațiilor în care se prevede altfel, fiecare cerință din prezentul ISAE se aplică atât misiunilor de asigurare rezonabilă, cât și celor de asigurare limitată. Deoarece nivelul de asigurare obținut într-o misiune de asigurare limitată este mai scăzut decât cel obținut în cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă, procedurile pe care practicianul le va efectua în cadrul unei misiuni de asigurare limitată vor fi diferite în ceea ce privește natura și plasarea în timp și vor avea o amploare mai redusă decât cele efectuate în cazul misiunilor de asigurare rezonabilă.<sup>5</sup> Cerințele care se aplică doar unui tip de misiune sunt prezentate într-un format tabelar cu litera „L” pentru asigurare limitată sau „R” pentru asigurare rezonabilă, după numărul punctului. Deși unele proceduri sunt impuse doar pentru misiunile de asigurare rezonabilă, acestea pot fi totuși adecvate în anumite misiuni de asigurare limitată (A se vedea, de asemenea, punctul A90, care subliniază diferențele principale dintre procedurile suplimentare efectuate de practician într-o misiune de asigurare rezonabilă și cele dintr-o misiune de asigurare limitată pentru o declarație referitoare la GES). (A se vedea punctele A4, A90)

3 ISAE 3000 (Revizuit), punctul 12(a)(ii).

4 ISAE 3000 (Revizuit), punctul 12(a)(i)(b).

5 ISAE 3000 (Revizuit), punctul 12(a)(iii).

*Relația cu ISAE 3000 (Revizuit), alte reglementări profesionale și alte cerințe*

9. Practicianului i se impune să se conformeze cu ISAE 3000 (Revizuit) și cu prezentul ISAE atunci când efectuează o misiune de asigurare pentru a raporta cu privire la declarația referitoare la GES a unei entități. Prezentul ISAE completează, dar nu înlocuiește ISAE 3000 (Revizuit) și detaliază modul în care se aplică ISAE 3000 (Revizuit) într-o misiune de asigurare pentru a raporta cu privire la declarația referitoare la GES a unei entități. (A se vedea punctul A17)
10. Conformitatea cu ISAE 3000 (Revizuit) presupune, printre altele, conformitatea cu prevederile *Codul etic internațional pentru profesioniștii contabili (inclusiv Standardele internaționale privind independența)* emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili (Codul IESBA) cu privire la misiunile de asigurare sau cu alte cerințe profesionale ori cerințe impuse de legi sau reglementări care sunt cel puțin la fel de stricte.<sup>6</sup> De asemenea, aceasta impune ca partenerul de misiune să fie membru al unei firme care aplică ISQC 1<sup>7</sup> sau alte cerințe profesionale ori cerințe impuse de legi sau reglementări care sunt cel puțin la fel de stricte ca ISQC 1. (A se vedea punctele A5-A6)
11. În cazul în care misiunea face obiectul unor legi sau reglementări locale ori al prevederilor unei scheme de tranzacționare a certificatelor de emisie, prezentul ISAE nu prevalează asupra acelor legi, reglementări sau prevederi. În eventualitatea în care legile sau reglementările locale sau prevederile unei scheme de tranzacționare a certificatelor de emisie diferă de prezentul ISAE, o misiune desfășurată în conformitate cu legile sau reglementările locale sau cu prevederile unei anumite scheme nu este conformă, în mod automat, cu prezentul ISAE. Practicianul are dreptul de a declara conformitatea cu prezentul ISAE, în plus față de conformitatea cu legile sau reglementările locale ori cu prevederile schemei de tranzacționare a certificatelor de emisie, doar atunci când toate cerințele aplicabile din prezentul ISAE au fost respectate. (A se vedea punctul A7)

**Data intrării în vigoare**

12. Prezentul ISAE este în vigoare începând cu rapoartele de asigurare emise pentru perioadele care se încheie la 30 septembrie 2013 sau ulterior acestei date.

**Obiective**

13. Obiectivele practicianului sunt:
  - (a) Să obțină fie o asigurare rezonabilă, fie o asigurare limitată, după caz, privind măsura în care declarația referitoare la GES nu conține denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, permițându-i astfel

---

6 ISAE 3000 (Revizuit), punctele 3(a), 20 și 34.

7 ISAE 3000 (Revizuit), punctele 3(b) și 31(a). 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.*

practicianului să exprime o concluzie de asigurare rezonabilă sau de asigurare limitată,

- (b) Să raporteze, conform constatărilor sale, cu privire la măsura în care:
  - (i) În cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă, declarația referitoare la GES este întocmită, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu criteriile aplicabile, sau
  - (ii) În cazul unei misiuni de asigurare limitată, practicianul a luat cunoștință de orice aspect care îl determină să considere, pe baza procedurilor efectuate și a probelor obținute, că declarația referitoare la GES nu este întocmită, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu criteriile aplicabile și
- (c) Să comunice conform constatărilor sale, așa cum prevede prezentul ISAE cu privire la alte aspecte.

## Definiții

14. În contextul prezentului ISAE, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:<sup>8</sup>
- (a) Criterii aplicabile – Criteriile utilizate de entitate pentru a cuantifica și raporta emisiile sale în declarația referitoare la GES.
  - (b) Aserțiuni – 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.
  - (c) An de referință – Un anumit an sau o medie pe mai mulți ani la care se raportează emisiile entității în timp.
  - (d) Plafon și tranzaționare – Un sistem care stabilește limitele generale ale emisiilor, alocă participanților cote de emisii și le permite acestora să tranzaționeze cote și credite de emisii între ei.
  - (e) Informații comparative – Sumele și prezentările de informații incluse în declarația referitoare la GES în legătură cu una sau mai multe perioade anterioare.
  - (f) 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 emisiile din surse deținute sau controlate de entitate. (A se vedea punctul A8)
    - Emisii indirecte, care reprezintă emisiile care sunt o consecință a activităților entității, dar care provin din surse deținute sau con-

8 Definițiile din ISAE 3000 (Revizuit) se aplică și prezentului ISAE.

trolate 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. (A se vedea punctul A9)
  - Emisii de tip 3, care reprezintă toate celelalte emisii indirecte. (A se vedea punctul A10)
- (g) 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. (A se vedea punctele A11-A12)
- (h) Factor de emisie – Un factor matematic sau o rată de conversie a măsurii unei activități (de exemplu, litrii de combustibil consumați, kilometrii parcurși, numărul de animale crescute sau tonele de produs fabricat) într-o estimare a cantității de GES asociate acelei activități.
- (i) 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 gaze.
- (j) Entitate – 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 deșuri) sau o combinație de entități cu personalitate juridică sau alte entități ori părți din aceste entități (de exemplu, o asocierie în participație) la care se referă emisiile din declarația referitoare la GES.
- (k) Fraudă – Un act intenționat comis de una sau mai multe persoane din conducere, din rândul persoanelor responsabile cu guvernarea, angajaților sau unor terțe părți, care implică recurgerea la înșelăciune pentru a obține un avantaj injust sau ilegal.
- (l) Proceduri suplimentare – Proceduri efectuate ca răspuns la riscurile de denaturare semnificativă evaluate, inclusiv teste ale controalelor (dacă există), teste de detaliu și proceduri analitice.
- (m) 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 a înlăturărilor 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 face obiectul misiunii. Declarația referitoare la GES constituie „informațiile specifice” ale misiunii.<sup>9</sup>

- (n) Gaze cu efect de seră (GES) – Dioxidul de carbon (CO<sub>2</sub>) 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 (CO<sub>2-e</sub>).
- (o) Limite la nivel organizațional – Limitele care determină ce operațiuni trebuie incluse în declarația referitoare la GES a entității.
- (p) Prag de semnificație funcțional – Valoarea stabilită 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 stabilită 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.
- (q) Drept de compensare achiziționat – O deducere pentru emisii în care entitatea plătește pentru scăderea emisiilor unei alte entități (reduceri ale emisiilor) sau pentru creșterea înlăturării emisiilor unei alte entități (intensificare a înlăturării), în raport cu un prag de referință ipotetic. (A se vedea punctul A13)
- (r) Cuantificare – Procesul de determinare a cantității de GES care are legătură direct sau indirect cu entitatea, așa cum sunt emise (sau înlăturate) acestea de surse specifice (sau filtre).
- (s) 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 într-un filtru. (A se vedea punctul A14)
- (t) 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. (A se vedea punctele A15-A16)
- (u) Filtru – O unitate fizică sau un proces fizic de înlăturare a GES din atmosferă.
- (v) Sursă – O unitate fizică sau un proces fizic prin care sunt eliberate GES în atmosferă.

- (w) Tip de emisie – Un grup de emisii clasificate, de exemplu, în funcție de sursa emisiei, tipul de gaz, regiune sau unitate.

## Cerințe

### ISAE 3000 (Revizuit)

15. Practicianul nu trebuie să declare conformitatea cu prezentul ISAE decât dacă s-a conformat atât cerințelor din prezentul ISAE, cât și celor din ISAE 3000 (Revizuit). (A se vedea punctele A5-A6, A17, A21-A22, A37, A127)

### Acceptarea și continuarea misiunii

#### *Aptitudini, cunoștințe și experiență*

16. Partenerul de misiune trebuie:
- (a) Să aibă competențe în domeniul aptitudinilor și tehnicilor de asigurare, dezvoltate prin pregătire extensivă și aplicare practică, precum și suficientă competență în cuantificarea și raportarea emisiilor pentru a-și asuma responsabilitatea pentru concluzia de asigurare și
  - (b) Să fie convins că persoanele care urmează să desfășoare misiunea dețin, colectiv, competențele și capacitatea adecvate, inclusiv cu privire la cuantificarea și raportarea emisiilor, precum și la asigurare, pentru a desfășura misiunea de asigurare în conformitate cu prezentul ISAE. (A se vedea punctele A18-A19)

#### *Condiții preliminare pentru misiune*

17. Pentru a stabili dacă sunt satisfăcute condițiile preliminare pentru misiune:
- (a) Partenerul de misiune trebuie să stabilească dacă atât declarația referitoare la GES, cât și misiunea au o arie de aplicare suficient de extinsă pentru a le fi de folos utilizatorilor vizați, luând în considerare, în special: (A se vedea punctul A20)
    - (i) Dacă declarația referitoare la GES va exclude emisiile semnificative care au fost sau ar putea fi cuantificate cu ușurință, măsura în care aceste excluderi sunt rezonabile în circumstanțele date,
    - (ii) Dacă misiunea va exclude asigurarea în ceea ce privește emisiile semnificative care sunt raportate de către entitate, măsura în care aceste excluderi sunt rezonabile în circumstanțele date și
    - (iii) Dacă misiunea va include o asigurare în ceea ce privește deducerile pentru emisii, în măsura în care natura asigurării pe care o va obține practicianul cu privire la deduceri și conținutul vizat al raportului de asigurare aferent acestora sunt clare, rezonabile în circumstanțele date și înțelese de partea contractantă. (A se vedea punctele A11-A12)



- (b) Atunci când determină gradul de adecvare a criteriilor aplicabile, așa cum prevede ISAE 3000 (Revizuit)<sup>10</sup>, practicianul trebuie să stabilească dacă în criterii sunt incluse cel puțin: (A se vedea punctele A23-A26)
  - (i) Metoda de stabilire a limitei la nivel organizațional a entității, (A se vedea punctele A27-A28)
  - (ii) GES care vor fi contabilizate,
  - (iii) Metodele de cuantificare acceptabile, inclusiv metodele de efectuare a ajustărilor față de anul de referință (dacă este cazul) și
  - (iv) Prezentările adecvate astfel încât utilizatorii vizați să poată înțelege raționamentele semnificative efectuate la întocmirea declarației referitoare la GES. (A se vedea punctele A29-A34)
- (c) Practicianul trebuie să obțină acordul entității că aceasta înțelege și își asumă responsabilitatea:
  - (i) Pentru elaborarea, implementarea și menținerea controlului intern pe care entitatea îl consideră necesar pentru a permite întocmirea unei declarații referitoare la GES care să nu conțină denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare,
  - (ii) Pentru întocmirea declarației sale referitoare la GES conform criteriilor aplicabile și (A se vedea punctul A35)
  - (iii) Pentru a face referire la, sau pentru a descrie în, declarația sa referitoare la GES criteriile aplicabile pe care le-a utilizat și, atunci când acest lucru nu reiese cu ușurință din circumstanțele misiunii, persoana care le-a elaborat. (A se vedea punctul A36)

*Convenirea asupra termenilor misiunii*

18. Termenii misiunii, care trebuie conveniți așa cum prevede ISAE 3000 (Revizuit)<sup>11</sup>, trebuie să includă: (A se vedea punctul A37)
- (a) Obiectivul și aria de aplicare ale misiunii,
  - (b) Responsabilitățile practicianului,
  - (c) Responsabilitățile entității, inclusiv cele descrise la punctul 17 litera (c),
  - (d) Identificarea criteriilor aplicabile pentru întocmirea declarației referitoare la GES,
  - (e) Referințe la forma și conținutul preconizate ale oricăror rapoarte care urmează a fi emise de către practician și o declarație că pot exista circumstanțe în care raportul poate să difere de forma și conținutul preconizate și
  - (f) O confirmare a faptului că entitatea este de acord să furnizeze declarații scrise la încheierea misiunii.

10 ISAE 3000 (Revizuit), punctele 24(b)(ii) și 41.

11 ISAE 3000 (Revizuit), punctul 27.

## Planificarea

19. La planificarea misiunii așa cum prevede ISAE 3000 (Revizuit)<sup>12</sup>, practicianul trebuie: (A se vedea punctele A38-A41)
- (a) Să identifice caracteristicile misiunii care îi definesc aria de aplicare,
  - (b) Să identifice obiectivele de raportare ale misiunii pentru planificarea plasării în timp a misiunii și a naturii comunicărilor impuse,
  - (c) Să ia în considerare factorii care, potrivit raționamentului profesional al practicianului, sunt semnificativi pentru coordonarea eforturilor echipei misiunii,
  - (d) Să ia în considerare rezultatele procedurilor de acceptare sau continuare a misiunii și, după caz, măsura în care sunt relevante cunoștințele dobândite în alte misiuni efectuate de partenerul de misiune pentru entitate,
  - (e) Să stabilească natura, plasarea în timp și amploarea resurselor necesare efectuării misiunii, inclusiv implicarea experților și a altor practicieni, și (A se vedea punctele A42-A43)
  - (f) Să determine impactul funcției de audit intern a entității, dacă există, asupra misiunii.

## Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea misiunii

*Determinarea pragului de semnificație și a pragului de semnificație funcțional în momentul planificării misiunii*

20. La stabilirea strategiei generale a misiunii, practicianul trebuie să determine pragul de semnificație pentru declarația referitoare la GES. (A se vedea punctele A44-A50)
21. Practicianul trebuie să determine pragul de semnificație funcțional în scopul evaluării riscurilor de denaturare semnificativă și al determinării naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor suplimentare.

*Revizuirea pe măsură ce misiunea avansează*

22. Practicianul trebuie să revizuiască pragul de semnificație pentru declarația referitoare la GES în eventualitatea în care pe parcursul misiunii ia cunoștință de informații care l-ar fi făcut să determine o valoare inițială diferită. (A se vedea punctul A51)

## Înțelegerea entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern al entității, și identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă

*Obținerea unei înțelegeri asupra entității și a mediului său*

23. Practicianul trebuie să înțeleagă următoarele aspecte: (A se vedea punctele A52-A53)

---

<sup>12</sup> ISAE 3000 (Revizuit), punctul 40.

- (a) Factorii specifici sectorului de activitate, de reglementare și alți factori externi relevanți, inclusiv criteriile aplicabile.
- (b) Natura entității, inclusiv:
  - (i) Natura operațiunilor incluse în limita la nivel organizațional a entității, inclusiv: (A se vedea punctele A27-A28)
    - a. Sursele și exhaustivitatea emisiilor și, dacă există, filtrele și deducerile pentru emisii,
    - b. Contribuția fiecăreia la totalul emisiilor entității și
    - c. Incertitudinile asociate cantităților raportate în declarația referitoare la GES. (A se vedea punctele A54A59)
  - (ii) Modificările față de perioada anterioară în ceea ce privește natura sau amploarea operațiunilor, inclusiv dacă au avut loc fuziuni, achiziții sau vânzări ale surselor de emisie ori externalizări ale funcțiilor care generează emisii importante și
  - (iii) Frecvența și natura întreruperilor operațiunilor. (A se vedea punctul A60)
- (c) Selectarea și aplicarea de către entitate a metodelor de cuantificare și a politicilor de raportare, inclusiv motivele modificării acestora și posibilitatea unei duble înregistrări a emisiilor în declarația referitoare la GES.
- (d) Cerințele criteriilor aplicabile relevante pentru estimări, inclusiv prezențările de informații aferente.
- (e) Obiectivul și strategia entității cu privire la schimbările climatice, dacă există, și riscurile economice, de reglementare, fizice și reputaționale asociate. (A se vedea punctul A61)
- (f) Supravegherea informațiilor referitoare la emisii și responsabilitatea pentru acestea în cadrul entității.
- (g) Dacă entitatea dispune de o funcție de audit intern și, dacă da, activitățile acesteia și principalele constatări referitoare la emisii.

*Proceduri pentru înțelegerea, identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă*

24. Procedurile pentru înțelegerea entității și a mediului său și pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă trebuie să includă următoarele: (A se vedea punctele A52-A53, A62)
- (a) Intervievări ale acelor persoane din cadrul entității care, conform raționamentului practicianului, dețin informații care este probabil să ajute la identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă sau eroare.
  - (b) Proceduri analitice. (A se vedea punctele A63-A65)
  - (c) Observare și inspecție. (A se vedea punctele A66-A68)

*Înțelegerea controlului intern al entității*

Asigurare limitată	Asigurare rezonabilă
<p>25L. Pentru controlul intern relevant în cuantificarea și raportarea emisiilor, ca bază pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă, practicianul trebuie să înțeleagă, prin interviuri: (A se vedea punctele A52-A53, A69-A70)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Mediul de control,</li> <li>(b) Sistemul informațional, inclusiv procesele de afaceri aferente și comunicarea rolurilor și responsabilităților de raportare a emisiilor și a aspectelor semnificative referitoare la raportarea emisiilor și</li> <li>(c) Rezultatele procesului de evaluare a riscului din cadrul entității.</li> </ul>	<p>25R. Practicianul trebuie să înțeleagă următoarele componente ale controlului intern al entității, relevante pentru cuantificarea și raportarea emisiilor, ca bază pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă: (A se vedea punctele A52-A53, A70)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Mediul de control,</li> <li>(b) Sistemul informațional, inclusiv procesele de afaceri aferente, și comunicarea rolurilor și responsabilităților de raportare a emisiilor și a aspectelor semnificative referitoare la raportarea emisiilor,</li> <li>(c) Procesul de evaluare a riscului din cadrul entității,</li> <li>(d) Activitățile de control relevante pentru misiune, care sunt cele pe care practicianul le consideră necesare a fi înțelese pentru a evalua riscurile de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor și pentru a elabora proceduri suplimentare ca răspuns la riscurile evaluate. O misiune de asigurare nu necesită înțelegerea tuturor activităților de control aferente fiecărui tip semnificativ de emisie și prezentare de informații din declarația referitoare la GES sau fiecărei aserțiuni relevante pentru acestea și (A se vedea punctele A71-A72)</li> <li>(e) Monitorizarea controalelor.</li> </ul>

Asigurare limitată	Asigurare rezonabilă
	26R. Pentru obținerea înțelegerii prevăzute la punctul 25R, practicianul trebuie să evalueze proiectarea controalelor și să determine dacă acestea au fost implementate prin efectuarea de proceduri suplimentare față de interviuarea personalului entității responsabil pentru declarația referitoare la GES. (A se vedea punctele A52-A53)

*Alte proceduri pentru înțelegerea, identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă*

27. Dacă partenerul de misiune a desfășurat alte misiuni pentru entitate, partenerul de misiune trebuie să ia în considerare măsura în care informațiile obținute sunt relevante pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă. (A se vedea punctul A73)
28. Practicianul trebuie să intervieveze conducerea și, după caz, alte persoane din cadrul entității pentru a determina dacă aceste persoane au cunoștință de orice fraudă ori neconformitate concretă ori suspectată cu legile sau reglementările, ori acuzație de fraudă ori neconformitate care afectează declarația referitoare la GES. (A se vedea punctele A84-A86)
29. Partenerul de misiune, alți membri-cheie ai echipei misiunii și orice experți-cheie externi ai practicianului trebuie să discute despre susceptibilitatea declarației referitoare la GES a entității de a conține denaturări semnificative cauzate fie de fraudă, fie de eroare, precum și despre aplicarea criteriilor aplicabile faptelor și circumstanțelor entității. Partenerul de misiune trebuie să determine ce aspecte le vor fi comunicate membrilor echipei misiunii și oricărui experți externi ai practicianului care nu au luat parte la discuție.
30. Practicianul trebuie să evalueze dacă metodele de cuantificare și politicile de raportare ale entității, inclusiv stabilirea limitelor la nivel organizațional a entității, sunt adecvate operațiunilor acesteia și sunt consecvente cu criteriile aplicabile și cu politicile de cuantificare și raportare utilizate în sectorul de activitate relevant și în perioadele anterioare.

Efectuarea de proceduri la sediul unităților entității

31. Practicianul trebuie să determine, în circumstanțele misiunii, dacă este necesar să se efectueze proceduri la sediul unităților semnificative. (A se vedea punctele A15-A16, A74-A77)

Auditul intern

32. Când entitatea are o funcție de audit intern care este relevantă pentru misiune, practicianul trebuie: (A se vedea punctul A78)

MISIUNI DE ASIGURARE PRIVIND DECLARAȚIILE REFERITOARE  
LA GAZELE CU EFECT DE SERĂ

- (a) Să stabilească dacă, și în ce măsură, să utilizeze activitatea specifică a funcției de audit intern și
- (b) În cazul în care se utilizează activitatea specifică funcției de audit intern, să stabilească dacă această activitate este adecvată în contextul misiunii.

*Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă*

<b>Asigurare limitată</b>	<b>Asigurare rezonabilă</b>
<p>33L. Practicianul trebuie să identifice și să evalueze riscurile de denaturare semnificativă:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) La nivelul declarației referitoare la GES și (A se vedea punctele A79-A80)</li> <li>(b) Pentru tipurile semnificative de emisii și prezentări de informații, (A se vedea punctul A81) ca bază pentru elaborarea și efectuarea procedurilor ale căror natură, plasare în timp și amploare:</li> <li>(c) Răspund riscurilor de denaturare semnificativă evaluate și</li> <li>(d) Îi permit practicianului să obțină o asigurare limitată privind măsura în care declarația referitoare la GES este întocmită, sub toate aspectele semnificative, conform criteriilor aplicabile.</li> </ul>	<p>33R. Practicianul trebuie să identifice și să evalueze riscurile de denaturare semnificativă:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) La nivelul declarației referitoare la GES și (A se vedea punctele A79-A80)</li> <li>(b) La nivelul aserțiunilor aferente tipurilor semnificative de emisii și prezentări de informații, (A se vedea punctele A81-A82) ca bază pentru elaborarea și efectuarea procedurilor ale căror natură, plasare în timp și amploare: (A se vedea punctul A83)</li> <li>(c) Răspund riscurilor de denaturare semnificativă evaluate și</li> <li>(d) Îi permit practicianului să obțină o asigurare rezonabilă privind măsura în care declarația referitoare la GES este întocmită, sub toate aspectele semnificative, conform criteriilor aplicabile.</li> </ul>

*Cauze ale riscurilor de denaturare semnificativă*

34. La efectuarea procedurilor prevăzute la punctul 33L sau 33R, practicianul trebuie să ia în considerare cel puțin următorii factori: (A se vedea punctele A84-A89)
- (a) Probabilitatea unei denaturări intenționate în declarația referitoare la GES, (A se vedea punctele A84-A86)
  - (b) Probabilitatea neconformității cu prevederile acelor legi și reglementări recunoscute, în general, ca având un efect direct asupra conținutului declarației referitoare la GES, (A se vedea punctul A87)

- (c) Probabilitatea omiterii unei emisii posibil semnificative, (A se vedea punctul A88(a))
- (d) Modificările semnificative economice sau de reglementare, (A se vedea punctul A88(b))
- (e) Natura operațiunilor, (A se vedea punctul A88(c))
- (f) Natura metodelor de cuantificare, (A se vedea punctul A88(d))
- (g) Gradul de complexitate în stabilirea limitei la nivel organizațional și a măsurii în care sunt implicate părțile afiliate, (A se vedea punctele A27-A28)
- (h) Măsura în care există emisii semnificative care nu țin de activitatea normală a entității sau care par neobișnuite din alte privințe, (A se vedea punctul A88(e))
- (i) Nivelul de subiectivitate în cuantificarea emisiilor, (A se vedea punctul A88(e))
- (j) Dacă emisiile de tip 3 sunt incluse în declarația referitoare la GES și (A se vedea punctul A88(f))
- (k) Modul în care entitatea realizează estimările semnificative și datele care stau la baza acestor estimări. (A se vedea punctul A88(g))

**Răspunsuri generale la riscurile de denaturare semnificativă evaluate și proceduri suplimentare**

- 35. Practicianul trebuie să elaboreze și să implementeze răspunsuri generale pentru a trata riscurile de denaturare semnificativă evaluate la nivelul declarației referitoare la GES. (A se vedea punctele A90-A93)
- 36. Practicianul trebuie să elaboreze și să efectueze proceduri suplimentare a căror natură, plasare în timp și amploare să răspundă la riscurile de denaturare semnificativă evaluate, ținând cont de nivelul de asigurare, rezonabilă sau limitată, după caz. (A se vedea punctul A90)

<b>Asigurare limitată</b>	<b>Asigurare rezonabilă</b>
<p>37L. La elaborarea și efectuarea procedurilor suplimentare în conformitate cu punctul 36, practicianul trebuie: (A se vedea punctele A90, A94)</p> <p>(a) Să ia în considerare motivele evaluării acordate riscurilor de denaturare semnificativă în ceea ce privește tipurile semnificative de emisii și prezentări de informații și (A se vedea punctul A95)</p> <p>(b) Să obțină probe cu atât mai convingătoare cu cât riscul evaluat de practician este mai mare. (A se vedea punctul A97)</p>	<p>37R. La elaborarea și efectuarea procedurilor suplimentare în conformitate cu punctul 36, practicianul trebuie: (A se vedea punctele A90, A94)</p> <p>(a) Să ia în considerare motivele evaluării acordate riscurilor de denaturare semnificativă la nivel de aserțiune în ceea ce privește tipurile semnificative de emisii și prezentări de informații, inclusiv: (A se vedea punctul A95)</p> <p>(i) Probabilitatea unei denaturări semnificative ca urmare a caracteristicilor specifice ale tipului relevant de emisie sau prezentare de informații (adică riscul inherent) și</p> <p>(ii) Măsura în care practicianul intenționează să se bazeze pe eficacitatea cu care funcționează controalele la determinarea naturii, plasării în timp și amplorii altor proceduri și (A se vedea punctul A96)</p> <p>(b) Să obțină probe cu atât mai convingătoare cu cât riscul evaluat de practician este mai mare. (A se vedea punctul A97)</p>



Asigurare limitată	Asigurare rezonabilă
	<p data-bbox="609 189 847 218"><i>Teste ale controalelor</i></p> <p data-bbox="609 236 1042 447">38R. Practicianul trebuie să elaboreze și să efectueze teste ale controalelor pentru a obține probe suficiente și adecvate cu privire la eficacitatea cu care funcționează controalele relevante dacă: (A se vedea punctul A90(a))</p> <ul style="list-style-type: none"> <li data-bbox="680 465 1034 673">(a) Practicianul intenționează să se bazeze pe eficacitatea cu care funcționează controalele la determinarea naturii, plasării în timp și amplitudinii altor proceduri, sau (A se vedea punctul A96)</li> <li data-bbox="680 690 1034 869">(b) Alte proceduri decât testele controalelor, care nu pot oferi, singure, probe suficiente și adecvate la nivel de aserțiune. (A se vedea punctul A98)</li> </ul> <p data-bbox="609 887 1037 1124">39R. Dacă sunt detectate abateri de la controalele pe care practicianul intenționează să se bazeze, acesta trebuie să efectueze interviuri specifice pentru a înțelege aceste aspecte și consecințele lor potențiale și să stabilească dacă: (A se vedea punctul A90)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li data-bbox="680 1142 1030 1286">(a) Testele controalelor care au fost efectuate furnizează o bază adecvată pentru credibilitatea acordată acelor controale,</li> <li data-bbox="680 1303 1037 1390">(b) Este necesară efectuarea unor teste suplimentare ale controalelor, sau</li> <li data-bbox="680 1407 999 1524">(c) Este necesar ca riscurile potențiale de denaturare semnificativă să fie tratate utilizând alte proceduri.</li> </ul>

MISIUNI DE ASIGURARE PRIVIND DECLARAȚIILE REFERITOARE  
LA GAZELE CU EFECT DE SERĂ

Asigurare limitată	Asigurare rezonabilă
	<p><i>Alte proceduri decât testele controalelor</i></p> <p>40R. Indiferent de riscurile de denaturare semnificativă evaluate, practicianul trebuie să elaboreze și să efectueze teste de detaliu sau proceduri analitice, în plus față de testele controalelor, dacă există, pentru fiecare tip semnificativ de emisie sau prezentare de informații. (A se vedea punctele A90, A94)</p> <p>41R. Practicianul trebuie să analizeze dacă vor fi efectuate proceduri de confirmare externă. (A se vedea punctele A90, A99)</p>
<p><i>Proceduri analitice efectuate ca răspuns la riscurile de denaturare semnificativă evaluate</i></p> <p>42L. Dacă elaborează și aplică proceduri analitice, practicianul trebuie: (A se vedea punctele A90(c), A100-A102)</p> <p>(a) Să determine gradul de adecvare a anumitor proceduri analitice, ținând cont de riscurile de denaturare semnificativă evaluate și de testele de detaliu, dacă există,</p> <p>(b) Să evalueze gradul de credibilitate a datelor pe care se bazează așteptările practicianului cu privire la cantitățile înregistrate sau coeficienții înregistrați, ținând cont de sursa, gradul de comparabilitate și natura și relevanța informațiilor disponibile, precum și de controalele aferente întocmirii acestora și</p>	<p><i>Proceduri analitice efectuate ca răspuns la riscurile de denaturare semnificativă evaluate</i></p> <p>42R. Dacă elaborează și aplică proceduri analitice, practicianul trebuie: (A se vedea punctele A90(c), A100-A102)</p> <p>(a) Să determine gradul de adecvare a anumitor proceduri analitice pentru aserțiunile date, ținând cont de riscurile de denaturare semnificativă evaluate și de testele de detaliu, dacă există, pentru acele aserțiuni,</p> <p>(b) Să evalueze gradul de credibilitate a datelor pe care se bazează așteptările practicianului cu privire la cantitățile înregistrate sau coeficienții înregistrați, ținând cont de sursa, gradul de comparabilitate și natura și relevanța informațiilor disponibile, precum și de controalele aferente întocmirii acestora și</p>

Asigurare limitată	Asigurare rezonabilă
<p>(c) Să formuleze o previziune cu privire la cantitățile înregistrate sau coeficienții înregistrați.</p> <p>43L. Dacă procedurile analitice identifică fluctuații sau relații inconsecvente cu alte informații relevante sau care diferă semnificativ de cantitățile preconizate sau de coeficienții preconizați, practicianul trebuie să intervieveze entitatea cu privire la aceste diferențe. Practicianul trebuie să ia în considerare răspunsurile la aceste interviuri pentru a determina dacă sunt necesare alte proceduri în circumstanțele date. (A se vedea punctul A90(c))</p>	<p>(c) Să formuleze o previziune cu privire la cantitățile înregistrate sau coeficienții înregistrați care să fie suficient de precisă pentru a identifica posibilele denaturări semnificative.</p> <p>43R. Dacă procedurile analitice identifică fluctuații sau inconsecvențe cu alte informații relevante sau care diferă semnificativ de cantitățile preconizate sau de coeficienții preconizați, practicianul trebuie să investigheze aceste diferențe astfel: (A se vedea punctul A90(c))</p> <p>(a) Prin interviuarea entității și obținerea de probe suplimentare relevante pentru răspunsurile entității și</p> <p>(b) Prin efectuarea de alte proceduri după cum este necesar în circumstanțele date.</p>
<p><i>Proceduri privind estimările</i></p> <p>44L. Pe baza riscurilor de denaturare semnificativă evaluate, practicianul trebuie: (A se vedea punctele A103-A104)</p> <p>(a) Să evalueze dacă:</p> <p>(i) Entitatea a aplicat corespunzător dispozițiile criteriilor aplicabile relevante asupra estimărilor și</p>	<p><i>Proceduri privind estimările</i></p> <p>44R. Pe baza riscurilor de denaturare semnificativă evaluate, practicianul trebuie să evalueze dacă: (A se vedea punctul A103)</p> <p>(a) Entitatea a aplicat corespunzător cerințele criteriilor aplicabile relevante asupra estimărilor și</p>

Asigurare limitată	Asigurare rezonabilă
<p>(ii) Metodele de realizare a estimărilor sunt adecvate și au fost aplicate în mod consecvent, precum și dacă modificările, în cazul în care există, în estimările raportate sau în metoda de realizare a acestora față de perioada anterioară sunt adecvate în circumstanțele date și</p> <p>(b) Să ia în considerare necesitatea altor proceduri în circumstanțele date.</p>	<p>(b) Metodele de realizare a estimărilor sunt adecvate și au fost aplicate în mod consecvent, precum și dacă modificările, în cazul în care există, în estimările raportate sau în metoda de realizare a acestora față de perioada anterioară sunt adecvate în circumstanțele date.</p> <p>45R. Ca răspuns la un risc de denaturare semnificativă evaluat, practicianul trebuie să întreprindă, ținând cont de natura estimărilor, una sau mai multe dintre următoarele acțiuni: (A se vedea punctul A103)</p> <p>(a) Să testeze modul în care entitatea a făcut estimarea și datele ce au stat la baza acesteia. Atunci când procedează astfel, practicianul trebuie să evalueze dacă:</p> <p>(i) Metoda de cuantificare utilizată este adecvată în circumstanțele date și</p> <p>(ii) Ipotezele utilizate de entitate sunt rezonabile.</p> <p>(b) Să testeze eficacitatea cu care funcționează controalele asupra modului în care entitatea a realizat estimarea, alături de alte proceduri adecvate.</p>

Asigurare limitată	Asigurare rezonabilă
	<p>(c) Să elaboreze o estimare punctuală sau un interval de estimare pentru a evalua estimarea realizată de entitate. În acest scop:</p> <p>(i) Dacă practicianul utilizează ipoteze sau metode care diferă de cele ale entității, acesta trebuie să obțină o înțelegere suficientă a ipotezelor sau metodelor entității pentru a stabili dacă estimarea punctuală sau intervalul de estimare a (al) practicianului ia în calcul variabilele relevante și pentru a evalua orice diferențe semnificative în raport cu estimarea punctuală realizată de entitate.</p> <p>(ii) Dacă practicianul ajunge la concluzia că este adecvată utilizarea unui interval de estimare, acesta trebuie să restrângă intervalul, pe baza probelor disponibile, până când toate rezultatele din interval sunt considerate rezonabile.</p>

*Eșantionarea*

46. Dacă utilizează eșantionarea, practicianul trebuie să ia în considerare la elaborarea eșantionului scopul procedurii și caracteristicile populației din care va fi extras eșantionul. (A se vedea punctele A90(b), A105)

*Fraude, legi și reglementări*

47. Practicianul trebuie să răspundă în mod adecvat la cazurile de fraudă sau suspiciune de fraudă și la cazurile de neconformitate sau suspiciune de neconformitate cu legile sau reglementările identificate pe parcursul misiunii. (A se vedea punctele A106-A107)

<b>Asigurare limitată</b>	<b>Asigurare rezonabilă</b>
<p><i>Proceduri legate de procesul de agregare a declarației referitoare la GES</i></p> <p>48L. Procedurile practicianului trebuie să includă următoarele proceduri legate de procesul de agregare a declarației referitoare la GES: (A se vedea punctul A108)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Corelarea sau reconcilierea declarației referitoare la GES cu înregistrările care au stat la baza acesteia și</li> <li>(b) Înțelegerea, prin interviuarea entității, a ajustărilor semnificative efectuate în cursul întocmirii declarației referitoare la GES și analizarea măsurii în care sunt necesare alte proceduri în circumstanțele date.</li> </ul>	<p><i>Proceduri legate de procesul de agregare a declarației referitoare la GES</i></p> <p>48R. Procedurile practicianului trebuie să includă următoarele proceduri legate de procesul de agregare a declarației referitoare la GES: (A se vedea punctul A108)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Corelarea sau reconcilierea declarației referitoare la GES cu înregistrările care au stat la baza acesteia și</li> <li>(b) Examinarea ajustărilor semnificative efectuate în procesul de întocmire a declarației referitoare la GES.</li> </ul>

Asigurare limitată	Asigurare rezonabilă
<p><i>Stabilirea necesității unor proceduri suplimentare într-o misiune de asigurare limitată</i></p> <p>49L. Dacă practicianul ia cunoștință de un aspect (unele aspecte) care îl determină să considere că declarația referitoare la GES ar putea fi denaturată semnificativ, acesta trebuie să elaboreze și să efectueze proceduri suplimentare pentru a obține mai multe probe până când practicianul poate: (A se vedea punctele A109-A110)</p> <p>(a) Să concluzioneze că nu este probabil ca acel aspect (acele aspecte) să determine denaturarea semnificativă a declarației referitoare la GES, sau</p> <p>(b) Să stabilească faptul că acel aspect (acele aspecte) determină denaturarea semnificativă a declarației referitoare la GES. (A se vedea punctul A111)</p>	<p><i>Revizuirea evaluării riscului într-o misiune de asigurare rezonabilă</i></p> <p>49R. Evaluarea de către practician a riscurilor de denaturare semnificativă la nivel de aserțiune se poate modifica pe parcursul misiunii pe măsură ce se obțin probe suplimentare. În circumstanțele în care practicianul obține probe inconsecvente cu probele pe care practicianul și-a bazat evaluarea inițială, acesta trebuie să își revizuiască evaluarea și să modifice corespunzător procedurile planificate. (A se vedea punctul A109)</p>

*Cumularea denaturărilor identificate*

50. Practicianul trebuie să cumuleze denaturările identificate pe parcursul misiunii, în afara celor evident ne semnificative. (A se vedea punctul A112)

*Luarea în considerare a denaturărilor identificate pe măsură ce misiunea avansează*

51. Practicianul trebuie să stabilească dacă strategia generală a misiunii și planul misiunii trebuie să fie revizuite în cazul în care:

- (a) Natura denaturărilor identificate și circumstanțele în care au apărut acestea indică faptul că ar putea să existe alte denaturări care, dacă ar fi luate în considerare împreună cu denaturările cumulate în timpul misiunii, ar putea fi semnificative, sau
- (b) Totalitatea denaturărilor cumulate pe parcursul misiunii se apropie de valoarea pragului de semnificație determinat în conformitate cu punctele 20-22 ale prezentului ISAE.

52. Dacă, la solicitarea practicianului, entitatea a examinat un tip de emisie sau prezentare de informații și a corectat denaturările detectate, practicianul trebuie să efectueze proceduri cu privire la activitatea desfășurată de entitate pentru a determina dacă au mai rămas denaturări semnificative.

#### *Comunicarea și corectarea denaturărilor*

53. Practicianul trebuie să comunice prompt toate denaturările cumulate pe parcursul misiunii către nivelul corespunzător din cadrul entității și să solicite corectarea respectivelor denaturări.
54. Dacă entitatea refuză să corecteze unele dintre sau toate denaturările comunicate de către practician, acesta trebuie să înțeleagă motivele entității pentru a nu efectua corecturile și să țină cont de acest lucru în formularea concluziei sale.

#### *Evaluarea efectului denaturărilor necorectate*

55. Înainte de evaluarea efectului denaturărilor necorectate, practicianul trebuie să reevalueze pragul de semnificație determinat în conformitate cu punctele 20-22 ale prezentului ISAE pentru a confirma dacă acesta rămâne adecvat în contextul emisiilor curente ale entității.
56. Practicianul trebuie să stabilească dacă denaturările necorectate sunt semnificative, individual sau cumulativ. Pentru a stabili acest lucru, practicianul trebuie să ia în considerare dimensiunea și natura denaturărilor, precum și circumstanțele specifice în care apar acestea, cu privire la tipurile specifice de emisii sau prezentări de informații din declarația referitoare la GES (a se vedea punctul 72).

#### **Utilizarea activității unui alt practician**

57. Atunci când practicianul intenționează să utilizeze activitatea unui alt practician, acesta trebuie:
- (a) Să comunice în mod concret cu ceilalți practicieni cu privire la aria de aplicare și plasarea în timp ale activității și la constatările celui practician și (A se vedea punctele A113-A114)
  - (b) Să aprecieze suficiența și gradul de adecvare a probelor obținute și procesul de includere a informațiilor aferente în declarația referitoare la GES. (A se vedea punctul A115)

#### **Declarații scrise**

58. Practicianul trebuie să solicite persoanei (persoanelor) din cadrul entității cu responsabilități adecvate pentru, și cunoștințe despre, aspectele vizate, declarații scrise care să ateste: (A se vedea punctul A116)
- (a) Că și-a(u) îndeplinit responsabilitatea pentru întocmirea declarației referitoare la GES, inclusiv a informațiilor comparative, după caz, conform criteriilor aplicabile, așa cum prevăd termenii misiunii,



- (b) Că a(u) pus la dispoziția practicianului toate informațiile relevante și asigură accesul la acestea, așa cum s-a convenit în termenii misiunii și că toate aspectele relevante se reflectă în declarația referitoare la GES,
  - (c) Dacă apreciază efectele denaturărilor necorectate asupra declarației referitoare la GES ca fiind ne semnificative, individual sau cumulativ. În declarația scrisă, sau anexat acesteia, trebuie inclus un rezumat al acestor elemente,
  - (d) Dacă apreciază ipotezele semnificative utilizate în realizarea estimărilor ca fiind rezonabile,
  - (e) Că a(u) comunicat practicianului toate deficiențele cunoscute din controlul intern relevant pentru misiune care nu sunt în mod evident ne semnificative și
  - (f) Dacă i-a(u) prezentat practicianului cunoștințele deținute cu privire la cazurile concrete, suspectate sau care fac obiectul unor acuzații de fraudă sau neconformitate cu legile sau reglementările, în cazul în care fraudă sau neconformitatea ar putea avea un efect semnificativ asupra declarației referitoare la GES.
59. Data declarațiilor scrise trebuie să fie cât mai apropiată de data raportului de asigurare, dar să nu o depășească.
60. Practicianul trebuie să declare imposibilitatea exprimării unei concluzii asupra declarației referitoare la GES sau să se retragă din misiune, în cazul în care retragerea este permisă de legile sau reglementările aplicabile, dacă:
- (a) Practicianul ajunge la concluzia că există suficiente îndoieli cu privire la integritatea persoanei (persoanelor) care furnizează declarațiile scrise prevăzute la punctul 58(a) și (b) încât declarațiile scrise să nu fie credibile din aceste puncte de vedere, sau
  - (b) Entitatea nu furnizează declarațiile scrise prevăzute la punctul 58(a) și (b).

### Evenimente ulterioare

61. Practicianul trebuie: (A se vedea punctul A117)
- (a) Să ia în considerare dacă evenimentele care au loc între data declarației referitoare la GES și data raportului de asigurare impun ajustarea declarației referitoare la GES sau prezentarea în aceasta și să evalueze suficiența și gradul de adecvare ale probelor obținute cu privire la măsura în care aceste evenimente sunt reflectate corespunzător în declarația referitoare la GES conform criteriilor aplicabile și
  - (b) Să răspundă în mod corespunzător faptelor care îi devin cunoscute după data raportului de asigurare care, dacă i-ar fi fost cunoscute la acea dată, l-ar fi putut determina pe acesta să modifice raportul de asigurare.

## Informații comparative

62. Atunci când sunt prezentate informații comparative alături de informațiile privind emisiile curente și unele sau toate acele informații comparative sunt acoperite de concluzia practicianului, procedurile acestuia referitoare la informațiile comparative trebuie să includă o evaluare a măsurii în care: (A se vedea punctele A118-A121)
- (a) Informațiile comparative sunt în concordanță cu sumele și cu celelalte prezentări de informații din perioada anterioară sau, după caz, dacă au fost retratate corespunzător, iar acea retratare a fost la rândul ei prezentată adecvat și (A se vedea punctul A121)
  - (b) Politicile de cuantificare reflectate în informațiile comparative sunt consecvente cu cele aplicate în perioada curentă sau, dacă au existat modificări, măsura în care acestea au fost aplicate corespunzător și prezentate în mod adecvat.
63. Indiferent dacă concluzia practicianului acoperă informațiile comparative, dacă practicianul descoperă că poate exista o denaturare semnificativă în informațiile comparative prezentate, acesta trebuie:
- (a) Să discute aspectul cu acea persoană (acele persoane) din cadrul entității cu responsabilități adecvate pentru, și cunoștințe despre, aspectele implicate și să efectueze proceduri corespunzătoare circumstanțelor și (A se vedea punctele A122-A123)
  - (b) Să analizeze efectul asupra raportului de asigurare. Dacă informațiile comparative prezentate conțin o denaturare semnificativă și acestea nu au fost retratate:
    - (i) Practicianul trebuie să exprime în raportul de asigurare o concluzie cu rezerve sau o concluzie contrară atunci când concluzia sa acoperă informațiile comparative, sau
    - (ii) Practicianul trebuie să includă în raportul de asigurare un paragraf privind Alte aspecte, care să descrie circumstanțele care afectează informațiile comparative, atunci când concluzia practicianului nu acoperă informațiile comparative.

## Alte informații

64. Practicianul trebuie să citească alte informații cuprinse în documentele care conțin declarația referitoare la GES și raportul de asigurare cu privire la aceasta în vederea identificării inconsecvențelor semnificative, dacă există, cu declarația referitoare la GES sau cu raportul de asigurare și dacă la citirea acelor alte informații, practicianul: (A se vedea punctul A139)
- (a) Identifică o inconsecvență semnificativă între acele alte informații și declarația referitoare la GES ori raportul de asigurare, sau
  - (b) Descoperă o denaturare semnificativă a unui fapt din acele alte informații care nu are legătură cu aspectele incluse în declarația referitoare la GES

sau în raportul de asigurare, practicianul trebuie să discute acest aspect cu entitatea și să ia măsurile suplimentare adecvate. (A se vedea punctele A124-A126)

### Documentarea

65. La documentarea naturii, a plasării în timp și a amplitudinii procedurilor efectuate, practicianul trebuie să înregistreze: (A se vedea punctul A127)
- (a) Caracteristicile de identificare a elementelor sau aspectelor specifice testate,
  - (b) Cine a efectuat activitatea aferentă misiunii și data la care această activitate a fost finalizată și
  - (c) Cine a revizuit activitatea aferentă misiunii desfășurată, precum și data și amploarea acestei revizuii.
66. Practicianul trebuie să documenteze discuțiile privind aspectele semnificative purtate cu entitatea și cu alte părți, inclusiv natura aspectelor semnificative discutate, precum și momentul în care și persoana cu care au fost purtate discuțiile. (A se vedea punctul A127)

### *Controlul calității*

67. Practicianul trebuie să includă în documentația misiunii:
- (a) Aspectele identificate în ceea ce privește conformitatea cu cerințele de etică relevante și modul în care au fost rezolvate acestea,
  - (b) Concluziile referitoare la conformitatea cu cerințele privind independența care se aplică misiunii 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 clientul și a misiunilor de asigurare și
  - (d) Natura, aria de aplicare și concluziile consultărilor întreprinse pe parcursul misiunii.

### *Aspecte care apar ulterior datei raportului de asigurare*

68. Dacă, în circumstanțe excepționale, practicianul efectuează proceduri noi sau suplimentare ori formulează concluzii noi după data raportului de asigurare, acesta trebuie să documenteze: (A se vedea punctul A128)
- (a) Circumstanțele date,
  - (b) Procedurile noi sau suplimentare efectuate, probele obținute și concluziile la care a ajuns, precum și efectul acestora asupra raportului de asigurare și
  - (c) În ce moment și de către cine au fost efectuate și revizuite modificările rezultate ale documentației misiunii.

### *Constituirea dosarului complet al misiunii*

69. Practicianul trebuie să colecteze documentația misiunii într-un dosar al misiunii și să definitiveze procesul administrativ de constituire a dosarului complet al misiunii în timp util după data raportului de asigurare. După ce constituirea dosarului complet al misiunii s-a finalizat, practicianul nu trebuie să șteargă sau să înlăture documentația misiunii de orice natură înainte de sfârșitul perioadei de păstrare. (A se vedea punctul A129)
70. În alte circumstanțe decât cele menționate la punctul 68, în care practicianul consideră că este necesar să modifice documentația existentă a misiunii sau să adauge documentație nouă ulterior constituirii dosarului complet al misiunii, practicianul trebuie să documenteze următoarele, indiferent de natura modificărilor sau adăugirilor:
- (a) Motivele specifice pentru care acestea au fost efectuate și
  - (b) Data la care și persoana de către care au fost efectuate și revizuite.

### **Revizuirea controlului calității misiunii**

71. Pentru acele misiuni, dacă există, pentru care legile sau reglementările prevăd o revizuire a controlului calității ori pentru care firma a stabilit că este necesară o revizuire a controlului calității, partenerul de revizuire al controlului de calitate al misiunii trebuie să efectueze o evaluare obiectivă a raționamentelor importante realizate de echipa misiunii și a concluziilor formulate în raportul de asigurare. Această evaluare trebuie să includă: (A se vedea punctul A130)
- (a) Discutarea aspectelor importante cu partenerul de misiune, inclusiv a competențelor profesionale ale echipei misiunii în ceea ce privește cuantificarea și raportarea emisiilor și asigurarea,
  - (b) Revizuirea declarației referitoare la GES și raportul de asigurare propus,
  - (c) Revizuirea documentației selectate a misiunii referitoare la raționamentele importante realizate de echipa misiunii și concluziile la care s-a ajuns și
  - (d) Evaluarea concluziilor la care s-a ajuns în formularea raportului de asigurare și analizarea măsurii în care raportul de asigurare propus este adecvat.

### **Formularea concluziei de asigurare**

72. Practicianul trebuie să formuleze o concluzie cu privire la măsura în care a obținut o asigurare rezonabilă sau limitată, după caz, cu privire la declarația referitoare la GES. Această concluzie trebuie să țină cont de cerințele de la punctele 56 și 73-75 din prezentul ISAE.

Asigurare limitată	Asigurare rezonabilă
73L. Practicianul trebuie să evalueze dacă a descoperit aspecte care să îl determine să considere că declarația referitoare la GES nu este întocmită, sub toate aspectele semnificative, conform criteriilor aplicabile.	73R. Practicianul trebuie să evalueze dacă declarația referitoare la GES este întocmită, sub toate aspectele semnificative, conform criteriilor aplicabile.

74. Această evaluare trebuie să includă o analiză a aspectelor calitative ale metodelor de cuantificare și ale practicilor de raportare ale entității, inclusiv a indiciilor unui posibil subiectivism în raționamentele efectuate și deciziile luate în realizarea estimărilor și întocmirea declarației referitoare la GES<sup>13</sup>, și a măsurii în care, în raport cu criteriile aplicabile:
- (a) Metodele de cuantificare și politicile de raportare selectate și aplicate sunt consecvente cu criteriile aplicabile și sunt adecvate,
  - (b) Estimările realizate pentru întocmirea declarației referitoare la GES sunt rezonabile,
  - (c) Informațiile prezentate în declarația referitoare la GES sunt relevante, credibile, complete, comparabile și inteligibile,
  - (d) Declarația referitoare la GES furnizează o prezentare adecvată a criteriilor aplicabile și a altor aspecte, inclusiv a incertitudinilor, astfel încât utilizatorii vizați să poată înțelege raționamentele semnificative efectuate la întocmirea sa și (A se vedea punctele A29, A131-A133)
  - (e) Terminologia utilizată în declarația referitoare la GES este adecvată.
75. Evaluarea prevăzută la punctul 73 trebuie să includă și analiza:
- (a) Prezentării generale, structurii și conținutului declarației referitoare la GES și
  - (b) Atunci când este adecvat în contextul criteriilor, al exprimării concluziei de asigurare sau al altor circumstanțe ale misiunii, a măsurii în care declarația referitoare la GES redă emisiile care au stat la baza acesteia de așa manieră încât este realizată o prezentare fidelă.

### Conținutul raportului de asigurare

76. Raportul de asigurare trebuie să includă cel puțin următoarele elemente de bază: (A se vedea punctul A134)
- (a) Un titlu care indică în mod clar faptul că raportul este un raport de asigurare independent.

13 Indiciile unui posibil subiectivism nu constituie, în sine, denaturări în scopul formulării de concluzii cu privire la caracterul rezonabil al estimărilor individuale.

- (b) Un destinatar.
- (c) O identificare sau o descriere a nivelului de asigurare, fie rezonabilă, fie limitată, obținut de practician.
- (d) Identificarea declarației referitoare la GES, inclusiv a perioadei (perioadelor) acoperite de aceasta, și, dacă există informații în această declarație care nu au fost acoperite de concluzia practicianului, identificarea clară a informațiilor care fac obiectul asigurării, precum și a informațiilor excluse, alături de o declarație că practicianul nu a efectuat niciun fel de proceduri referitoare la informațiile excluse și, prin urmare, nu exprimă nicio concluzie cu privire la acestea. (A se vedea punctele A120, A135)
- (e) O descriere a responsabilităților entității. (A se vedea punctul A35)
- (f) O declarație conform căreia cuantificarea gazelor cu efect de seră este expusă la o incertitudine inerentă. (A se vedea punctele A54-A59)
- (g) Dacă declarația referitoare la GES include deduceri pentru emisii care sunt acoperite de concluzia practicianului, identificarea acelor deduceri pentru emisii și o declarație referitoare la responsabilitatea practicianului cu privire la acestea. (A se vedea punctele A136-A139)
- (h) Identificarea criteriilor aplicabile:
  - (i) Identificarea modului în care pot fi accesate acele criterii,
  - (ii) Dacă acele criterii sunt disponibile doar pentru anumiți utilizatori vizați sau sunt relevante doar pentru un scop specific, o declarație care să atenționeze cititorii asupra acestui fapt și asupra faptului că, prin urmare, se poate ca declarația referitoare la GES să nu fie adecvată unui alt scop. Declarația trebuie, de asemenea, să restricționeze utilizarea raportului de asigurare la acei utilizatori vizați sau în acel scop și (A se vedea punctele A140-A141)
  - (iii) Dacă, pentru a fi adecvate, criteriile stabilite trebuie suplimentate cu prezentări de informații în notele explicative aferente declarației referitoare la GES, identificarea notei (notelor) relevante. (A se vedea punctul A131)
- (i) O declarație că firma din care face parte practicianul aplică ISQC 1 sau alte cerințe profesionale, ori cerințe din legi sau reglementări, care sunt cel puțin la fel de stricte ca ISQC 1. Dacă practicianul nu este profesionist contabil, declarația trebuie să identifice cerințele profesionale aplicate, ori cerințele aplicate din legi sau reglementări, care sunt cel puțin la fel de stricte ca ISQC 1.
- (j) O declarație că practicianul se conformează cu cerințele referitoare la independență și alte cerințe de etică din Codul IESBA sau cu alte cerințe profesionale, ori cerințe impuse de legi sau reglementări, care sunt cel puțin la fel de stricte ca prevederile Codului IESBA cu privire la misiunile de asigurare. Dacă practicianul nu este profesionist contabil,

declarația trebuie să identifice cerințele profesionale aplicate, ori cerințele aplicate impuse de legi sau reglementări, care sunt cel puțin la fel de stricte ca prevederile Codului IESBA cu privire la misiunile de asigurare.

- (k) O descriere a responsabilității practicianului care include:
- (i) O declarație că misiunea a fost efectuată în conformitate cu ISAE 3410 și
  - (ii) Un rezumat informativ cu privire la activitatea efectuată ca bază pentru concluzia practicianului. În cazul unei misiuni de asigurare limitată, o apreciere privind natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor efectuate este esențială pentru înțelegerea concluziei practicianului. Într-o misiune de asigurare limitată, rezumatul activității efectuate trebuie să consemneze că:
    - Într-o misiune de asigurare limitată, procedurile variază în ceea ce privește natura și plasarea în timp față de o misiune de asigurare rezonabilă și sunt mai puțin ample decât cele pentru o astfel de misiune și
    - În consecință, nivelul de asigurare obținut într-o misiune de asigurare limitată este substanțial mai scăzut decât cel care ar fi fost obținut în cazul în care ar fi fost efectuată o misiune de asigurare rezonabilă. (A se vedea punctele A142-A144)
- (l) Concluzia practicianului:
- (i) Într-o misiune de asigurare rezonabilă, concluzia trebuie să fie exprimată într-o formă pozitivă, sau
  - (ii) Într-o misiune de asigurare limitată, concluzia trebuie să fie exprimată într-o formă care exprimă dacă, pe baza procedurilor efectuate și a probelor obținute, practicianul a luat cunoștință de unul sau mai multe aspecte care să îl determine să considere că declarația referitoare la GES nu este întocmită, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu criteriile aplicabile.
  - (iii) În cazul în care practicianul exprimă o concluzie modificată, raportul de asigurare trebuie să conțină:
    - a. O secțiune care oferă o descriere a aspectului (aspectelor) care generează modificarea și
    - b. O secțiune care conține concluzia modificată a practicianului.
- (m) Semnătura practicianului. (A se vedea punctul A145)
- (n) Data raportului de asigurare. Raportul de asigurare nu trebuie datat anterior datei la care practicianul a obținut probele pe care se bazează concluzia sa, inclusiv probele că persoanele care dețin autoritatea necesară și-au asumat răspunderea pentru declarația referitoare la GES.
- (o) Locul din jurisdicția în care își desfășoară activitatea practicianul.

*Paragrafe de Evidențiere a unor aspecte și paragrafe privind Alte aspecte*

77. Dacă practicianul consideră necesar: (A se vedea punctele A146-A152)
- (a) Să atragă atenția utilizatorilor vizați asupra unui aspect prezentat sau descris în declarația referitoare la GES care, conform raționamentului practicianului, este de o asemenea importanță încât este fundamental pentru ca utilizatorii vizați să înțeleagă declarația referitoare la GES (un paragraf de Evidențiere a unor aspecte), sau
  - (b) Să comunice un aspect, în afara celor prezentate sau descrise în declarația referitoare la GES, care, conform raționamentului practicianului, este relevant pentru ca utilizatorii vizați să înțeleagă misiunea, responsabilitățile practicianului sau raportul de asigurare (un paragraf privind Alte aspecte), iar acest lucru nu este interzis prin legi sau reglementări, practicianul trebuie să facă acest lucru într-un paragraf din raportul de asigurare, cu un titlu adecvat, care să arate clar că nu va exista o modificare a concluziei practicianului ca urmare a aceluși aspect.

**Alte cerințe privind comunicarea**

78. În afara cazului în care acest lucru este interzis prin legi sau reglementări, practicianul trebuie să comunice cu persoana (persoanele) cu responsabilități de supraveghere pentru declarația referitoare la GES următoarele aspecte de care ia cunoștință pe parcursul misiunii și trebuie să stabilească dacă există responsabilitatea de a le raporta către o altă parte din interiorul sau din afara entității:
- (a) Deficiențele în controlul intern care, potrivit raționamentului profesional al practicianului, sunt suficient de importante pentru a merita atenție,
  - (b) Fraudele identificate sau suspectate și
  - (c) Aspectele care implică neconformitatea cu legile și reglementările identificate sau suspectată, cu excepția cazului în care acestea sunt evident ne semnificative. (A se vedea punctul A87)

\*\*\*

**Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative**

**Introducere**

*Misiuni de asigurare care acoperă informații suplimentare celor din declarația referitoare la GES (A se vedea punctul 3)*

- A1. În unele cazuri, practicianul poate efectua o misiune de asigurare cu privire la un raport care include informații referitoare la GES, dar acele informații nu constituie o declarație referitoare la GES așa cum este definită la punctul 14 (m). În acele cazuri, prezentul ISAE poate furniza îndrumări pentru o astfel de misiune.



- A2. În cazul în care o declarație referitoare la GES constituie o parte relativ mică din totalitatea informațiilor acoperite de concluzia practicianului, măsura în care prezentul ISAE este relevant ține de raționamentul profesional al practicianului în circumstanțele misiunii.

*Indicatori-cheie de performanță bazați pe datele referitoare la GES (A se vedea punctul 4(b))*

- A3. Un exemplu de indicator-cheie de performanță bazat pe datele referitoare la GES este media ponderată a emisiilor pe kilometru ale vehiculelor fabricate de o entitate pe parcursul unei perioade, care trebuie calculată și prezentată conform prevederilor legilor sau reglementărilor din anumite jurisdicții.

*Proceduri pentru misiunile de asigurare rezonabilă și de asigurare limitată (A se vedea punctul 8)*

- A4. Unele proceduri care sunt necesare numai pentru misiunile de asigurare rezonabilă pot fi, totuși, adecvate și în cazul unor misiuni de asigurare limitată. De exemplu, deși înțelegerea activităților de control nu este necesară pentru misiunile de asigurare limitată, în unele cazuri, cum ar fi atunci când informațiile sunt înregistrate, procesate sau raportate doar în format electronic, practicianul poate decide, totuși, că testarea controalelor și, prin urmare, obținerea unei înțelegeri a activităților de control relevante, este necesară pentru o misiune de asigurare limitată (a se vedea și punctul A90).

*Independența (A se vedea punctele 10, 15)*

- A5. Codul IESBA prevede *Standardele internaționale privind independența*, stabilite prin aplicarea cadrului conceptual în cazul amenințărilor privind independența în legătură cu aceste misiuni. Conformarea cu principiile fundamentale ar putea fi afectată de o varietate de circumstanțe. Multe dintre amenințări se încadrează în următoarele categorii:

- Generate de interesul propriu, de exemplu, dependența exagerată de totalul onorariilor primite de la entitate.
- Generate de autorevizuire, de exemplu, furnizarea unui alt serviciu pentru entitate care afectează direct declarația referitoare la GES, precum implicarea în cuantificarea emisiilor entității.
- Generate de reprezentare, de exemplu, acționarea ca susținător al entității în ceea ce privește interpretarea criteriilor aplicabile.
- Generate de familiaritate, de exemplu, un membru al echipei misiunii care are o asociere îndelungată sau este rudă imediată sau apropiată cu un angajat al entității care ocupă o poziție din care poate exercita o influență directă și semnificativă asupra întocmirii declarației referitoare la GES.
- Generate de intimidare, de exemplu, presiunea de a reduce în mod necorespunzător amploarea activității desfășurate în vederea scăderii onorariilor sau amenințarea cu retragerea certificării practicianului de

către o autoritate de certificare asociată grupului domeniului de activitate din care face parte entitatea.

- A6. În cazurile în care amenințările identificate nu sunt la un nivel acceptabil, Codul IESBA prevede ca amenințările să fie tratate prin eliminarea circumstanțelor de la baza acestora, aplicarea măsurilor de protecție pentru reducerea amenințărilor la un nivel acceptabil sau retragerea din cadrul misiunii, în situațiile în care retragerea este posibilă în baza legilor sau reglementărilor aplicabile.

*Legile sau reglementările locale și prevederile unei scheme de tranzacționare a certificatelor de emisie (A se vedea punctul 11)*

- A7. Legile sau reglementările locale ori prevederile unei scheme de tranzacționare a certificatelor de emisie pot include cerințe suplimentare față de prezentul ISAE; prevedea efectuarea de proceduri specifice în cazul tuturor misiunilor, sau solicita ca procedurile să fie efectuate într-un anumit mod. De exemplu, legile sau reglementările locale ori prevederile unei scheme de tranzacționare a certificatelor de emisie pot impune practicianului să raporteze într-un format care nu este în conformitate cu prezentul ISAE. Atunci când legile sau reglementările prescriu formatul sau exprimarea raportului de asigurare într-o formă sau în termeni care diferă semnificativ de cei din prezentul ISAE, iar practicianul concluzionează că explicațiile suplimentare din raportul de asigurare nu pot atenua o posibilă neînțelegere, practicianul poate lua în considerare includerea în raport a unei declarații că misiunea nu a fost efectuată în conformitate cu prezentul ISAE.

## **Definiții**

*Emisii (A se vedea punctul 14(f), Anexa 1)*

- A8. Emisiile de tip 1 pot include combustia staționară (în urma combustibilului ars în echipamentele staționare ale entității, precum boilere, incineratoare, motoare și cuptoare cu flacără intermitentă), combustia mobilă (în urma combustibilului ars în mijloacele de transport ale entității, precum camioane, trenuri, avioane sau vapoare), emisii aferente proceselor (în urma proceselor fizice sau chimice, precum fabricarea cimentului, procesarea petrochimică și topirea aluminiului) și emisii fugitive (eliberări intenționate sau neintenționate, precum scurgeri ale echipamentelor prin zonele de îmbinare sau etanșare și emisii aferente tratamentului apei menajere, puțurilor sau turnurilor de răcire).
- A9. Aproape toate entitățile achiziționează energie sub formă de electricitate, căldură sau aburi; așadar, aproape toate entitățile au emisii de tip 2. Emisiile de tip 2 sunt indirecte, deoarece emisiile asociate, de exemplu, cu electricitatea pe care o achiziționează entitatea au loc la nivelul centralei electrice, care se află în afara limitei la nivel organizațional a entității.
- A10. Emisiile de tip 3 pot include emisii asociate cu, de exemplu: călătoriile în interes de afaceri ale angajaților; activitățile externalizate; consumul de combustibili fosili sau electricitate necesar pentru utilizarea produselor entității; extracția și fabricarea de materiale achiziționate drept intrări în procesele

tehnologice ale entității; și transportul combustibililor achiziționați. Emisiile de tip 3 sunt prezentate mai pe larg la punctele A31-A34.

*Deduceri pentru emisii* (A se vedea punctele 14(g), 17(a)(iii), Anexa 1)

- A11. În unele cazuri, deducerile pentru emisii includ credite specifice anumitor jurisdicții și cote pentru care nu există nicio legătură stabilită între cantitatea de emisii ce pot fi deduse conform criteriilor și orice scădere a emisiilor care poate interveni ca rezultat al banilor plătiți sau al altor măsuri luate de entitate pentru a pretinde deducerea pentru emisii.
- A12. Atunci când declarația referitoare la GES a unei entități include deduceri pentru emisii care fac obiectul misiunii, cerințele din prezentul ISAE se aplică cu privire la deducerile pentru emisii, după caz (a se vedea și punctele A136-A139).

*Drept de compensare achiziționat* (A se vedea punctul 14(q), Anexa 1)

- A13. Atunci când entitatea achiziționează o compensare de la o altă entitate, cealaltă entitate poate cheltui banii pe care îi primește în urma vânzării pentru proiecte de reducere a emisiilor (precum înlocuirea echipamentelor care generează energie prin utilizarea de combustibili fosili cu surse de energie regenerabilă sau implementarea unor măsuri de eficientizare a energiei) ori pentru înlăturarea emisiilor din atmosferă (de exemplu, prin plantarea și îngrijirea de copaci care altfel nu ar fi fost plantați sau îngrijiți) sau banii pot reprezenta o compensare pentru neinițierea de acțiuni care altfel ar fi fost demarate (precum despădurirea sau degradarea pădurilor). În unele jurisdicții, compensările pot fi achiziționate doar dacă îmbunătățirea reducerii sau înlăturării emisiilor a avut deja loc.

*Înlăturarea emisiilor* (A se vedea punctul 14(s), Anexa 1)

- A14. Înlăturarea poate fi realizată prin stocarea GES în filtre geologice (de exemplu, în subteran) sau filtre biologice (de exemplu, copaci). Când declarația referitoare la GES include înlăturarea GES pe care, altfel, entitatea le-ar fi eliberat în atmosferă, acestea sunt de obicei raportate în formă brută în declarația referitoare la GES, adică în declarație sunt cuantificate atât sursa, cât și filtrul. Atunci când înlăturările sunt acoperite de concluzia practicianului, cerințele din prezentul ISAE se aplică în relație cu aceste înlăturări, după caz.

*Unitate semnificativă* (A se vedea punctele 14(t), 31)

- A15. Pe măsură ce contribuția individuală a unei unități la totalul emisiilor raportate în declarația referitoare la GES crește, cresc, de obicei, și riscurile de denaturare semnificativă a declarației. Practicianul poate aplica un procent la un etalon ales pentru a ajuta la identificarea unităților de importanță individuală ca urmare a volumului emisiilor lor în raport cu totalul emisiilor incluse în declarația referitoare la GES. Identificarea unui etalon și stabilirea procentului care îi va fi aplicat implică exercitarea raționamentului profesional. De exemplu, practicianul poate considera că unitățile care depășesc 15%

din volumul total al producției sunt unități semnificative. Totuși, raționamentul profesional al practicianului poate determina că în circumstanțele date este adecvat un procent mai ridicat sau mai scăzut. Această situație poate fi întâlnită, de exemplu, atunci când: există un număr mic de unități, dintre care niciuna nu reprezintă mai puțin de 15% din volumul total al producției, dar, potrivit raționamentului profesional al practicianului, nu toate unitățile sunt semnificative, sau când există un număr de unități care înregistrează puțin sub 15% din volumul total al producției și care, potrivit raționamentului profesional al practicianului, sunt semnificative.

A16. Practicianul poate determina, de asemenea, că o unitate este semnificativă ca urmare a naturii sau circumstanțelor sale specifice care generează riscuri de denaturare semnificativă aparte. De exemplu, o unitate ar putea utiliza procese diferite de colectare a datelor sau tehnici de cuantificare diferite în comparație cu alte unități, ar putea necesita utilizarea unor calcule deosebit de complexe sau specializate ori ar putea implica procese chimice sau fizice deosebit de complexe sau specializate.

**ISAE 3000 (Revizuit)** (A se vedea punctele 9, 15)

A17. ISAE 3000 (Revizuit) include cerințe care se aplică misiunilor de asigurare (altele decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice), inclusiv misiunile desfășurate conform prezentului ISAE. În unele cazuri, prezentul ISAE poate include cerințe sau materiale de aplicare suplimentare referitoare la acele aspecte.

### **Acceptarea și continuarea misiunii**

*Competență* (A se vedea punctul 16(b))

A18. Competențele în domeniul GES pot include:

- Înțelegerea generală a fenomenelor climatice, inclusiv a proceselor științifice care corelează GES cu schimbările climatice.
- Identificarea utilizatorilor vizați ai informațiilor din declarația referitoare la GES a entității și înțelegerea modului în care este probabil ca aceștia să utilizeze informațiile (a se vedea punctul A47).
- Înțelegerea schemelor de tranzacționare a certificatelor de emisie și a mecanismelor de piață aferente, atunci când acestea sunt relevante.
- Cunoașterea legilor și reglementărilor aplicabile, dacă există, care afectează modul în care entitatea ar trebui să își raporteze emisiile și care pot, de asemenea, impune o limită asupra emisiilor entității.
- Metodologiile de cuantificare și evaluare a GES, inclusiv a incertitudinilor asociate de natură științifică și estimativă, precum și metodologiile alternative disponibile.
- Cunoașterea criteriilor aplicabile, inclusiv, de exemplu:
  - Identificarea factorilor de emisie adecvați.

- Identificarea acelor aspecte ale criteriilor care necesită efectuarea unor estimări semnificative sau sensibile ori aplicarea unui raționament considerabil.
  - Metodele utilizate pentru determinarea limitelor la nivel organizațional, adică entitățile ale căror emisii vor fi incluse în declarația referitoare la GES.
  - Ce deduceri pentru emisii este permis să fie incluse în declarația referitoare la GES a entității.
- A19. Complexitatea misiunilor de asigurare în ceea ce privește declarațiile referitoare la GES poate varia. În unele cazuri, misiunea poate fi relativ simplă, de exemplu, atunci când o entitate nu are emisii de tip 1 și raportează doar emisii de tip 2 utilizând un factor de emisie specificat într-o reglementare, aplicat consumului de electricitate dintr-o singură locație. În acest caz, misiunea se poate axa, în mare măsură, pe sistemul utilizat pentru a înregistra și procesa cifrele aferente consumului de electricitate identificate pe facturi și pe aplicarea aritmetică a factorului de emisie specificat. Atunci când misiunea este, însă, relativ complexă, va fi probabil nevoie de competențe specializate în cuantificarea și raportarea emisiilor. Domeniile specifice de competență care pot fi relevante în astfel de cazuri includ:

#### Competențe în ce privește sistemele de informații

- Înțelegerea modului în care sunt generate informațiile referitoare la emisii, inclusiv a modului în care datele sunt inițiate, înregistrate, procesate, corectate dacă este cazul, centralizate și raportate într-o declarație referitoare la GES.

#### Competențe științifice și tehnice

- Trasarea fluxului de materiale din cadrul unui proces de producție și al proceselor aferente care generează emisii, inclusiv identificarea punctelor relevante unde sunt colectate datele despre surse. Aceste acțiuni pot fi deosebit de importante pentru a determina dacă identificarea de către entitate a surselor emisiilor este completă.
- Analizarea relațiilor chimice și fizice între intrări, procese și ieșiri, precum și a relațiilor dintre emisii și alte variabile. Capacitatea de a înțelege și analiza aceste relații va fi deseori importantă pentru elaborarea procedurilor analitice.
- Identificarea efectului incertitudinii asupra declarației referitoare la GES.
- Cunoașterea politicilor de control al calității și a procedurilor implementate la nivelul laboratoarelor de testare, indiferent dacă acestea sunt interne sau externe.
- Experiența în ce privește sectoarele de activitate specifice și procesele aferente de generare și înlăturare ale emisiilor. Procedurile de cuantificare a emisiilor de tip 1 diferă foarte mult în funcție de sectoarele de

activitate și procesele implicate, de exemplu, natura proceselor electro-litice în prelucrarea aluminiului; procesele de combustie în producția de electricitate pe bază de combustibili fosili, și procesele chimice în producția de ciment sunt toate diferite.

- Funcționarea senzorilor fizici și a altor metode de cuantificare și selectarea factorilor de emisie adecvați.

*Aria de aplicare a misiunii și a declarației referitoare la GES (A se vedea punctul 17(a))*

A20. Exemplele de circumstanțe în care motivele pentru excluderea din declarația referitoare la GES a surselor cunoscute de emisii sau pentru excluderea din misiune a surselor de emisii prezentate este posibil să nu fie rezonabile în circumstanțele date includ următoarele:

- Entitatea are emisii semnificative de tip 1, dar include doar emisiile de tip 2 în declarația referitoare la GES.
- Entitatea face parte dintr-o entitate mai mare cu personalitate juridică, ce are emisii semnificative neraportate din cauza modului în care a fost determinată limita la nivel organizațional, atunci când acest fapt îi poate induce în eroare pe utilizatorii vizați.
- Emisiile pe care le raportează practicianul reprezintă doar un procent redus din totalul emisiilor incluse în declarația referitoare la GES.

*Determinarea gradului de adecvare a subiectului specific (A se vedea punctul 15)*

A21. ISAE 3000 (Revizuit) impune practicianului să determine dacă subiectul implicit specific este adecvat.<sup>14</sup> În cazul unei declarații referitoare la GES, emisiile entității (și înlăturările și deducerile pentru emisii, după caz) reprezintă subiectul implicit specific al misiunii. Acel subiect implicit specific va fi adecvat dacă, printre altele, emisiile entității pot fi cuantificate consecvent prin utilizarea unor criterii adecvate.<sup>15</sup>

A22. Sursele de GES pot fi cuantificate prin:

- (a) Măsurarea directă (sau monitorizarea directă) a concentrației și a debitului GES prin utilizarea unei monitorizări permanente a emisiilor sau a unei eșantionări periodice, sau
- (b) Măsurarea unei activități înlocuitoare, precum consumul de combustibili, și calcularea emisiilor utilizând, de exemplu, ecuații de bilanț masic<sup>16</sup>, factori de emisie specifici entității sau factori de

---

<sup>14</sup> ISAE 3000 (Revizuit), punctul 24(b)(i).

<sup>15</sup> ISAE 3000 (Revizuit), punctul 24(b)(ii).

<sup>16</sup> Mai precis, echivalarea cantității dintr-o substanță care intră și iese dintr-o limită definită, de exemplu, cantitatea de carbon dintr-un combustibil pe bază de hidrocarburi care intră într-o instalație de combustie este egală cu cantitatea de carbon care iese din instalație sub formă de dioxid de carbon.

emisie medii pentru o regiune, o sursă, un sector de activitate sau un proces.

### *Evaluarea gradului de adecvare a criteriilor*

Criterii elaborate și stabilite în mod specific (A se vedea punctul 17(b))

- A23. Criteriile adecvate prezintă următoarele caracteristici: relevanță, exhaustivitate, credibilitate, neutralitate și inteligibilitate. Criteriile pot fi „elaborate în mod specific” sau pot fi „stabilite”, de exemplu, înglobate în legi sau reglementări ori emise de organisme ale experților autorizate sau recunoscute care urmează o procedură stabilită transparentă.<sup>17</sup> Deși se poate presupune că acele criterii stabilite de un organism de reglementare sunt relevante atunci când acel organism este utilizatorul vizat, unele criterii stabilite pot fi elaborate cu un scop special și pot fi neadecvate dacă sunt aplicate în alte circumstanțe. De exemplu, criteriile elaborate de un organism de reglementare care includ factorii de emisie pentru o anumită regiune pot furniza informații care induc în eroare dacă sunt utilizate pentru emisiile din altă regiune, sau criteriile care sunt elaborate în vederea raportării doar cu privire la anumite aspecte de reglementare a emisiilor pot fi necorespunzătoare dacă se raportează altor utilizatori vizați decât organismul de reglementare care a stabilit criteriile.
- A24. Criteriile elaborate în mod specific pot fi adecvate atunci când, de exemplu, entitatea are echipamente deosebit de specializate sau cumulează informații cu privire la emisii din diferite jurisdicții ale căror criterii stabilite sunt diferite. Poate fi necesară o atenție specială atunci când se evaluează neutralitatea și alte caracteristici ale criteriilor elaborate în mod specific, mai ales dacă acestea nu se bazează substanțial pe criteriile stabilite utilizate în general în sectorul de activitate sau în regiunea entității ori sunt inconsecvente cu astfel de criterii.
- A25. Criteriile pot cuprinde criteriile stabilite suplimentate de prezentări de informații, în notele explicative la declarația referitoare la GES, privind limitări, metode, ipoteze, factori de emisie specifici etc. În unele cazuri, criteriile stabilite pot să nu fie adecvate, chiar dacă sunt suplimentate de prezentări de informații în notele explicative la declarația referitoare la GES, de exemplu, atunci când acestea nu cuprind aspectele menționate la punctul 17(b).
- A26. Ar trebui menționat că gradul de adecvare a criteriilor nu este afectat de nivelul de asigurare, adică dacă nu sunt adecvate pentru o misiune de asigurare rezonabilă, acestea nu sunt adecvate nici pentru o misiune de asigurare limitată și invers.

*Operațiunile incluse în limita la nivel organizațional a entității* (A se vedea punctele 17(b)(i), 23(b)(i), 34(g))

- A27. Determinarea acelor operațiuni deținute sau controlate de entitate care vor fi incluse în declarația referitoare la GES a entității este cunoscută drept

---

17 ISAE 3000 (Revizuit), punctele A45-A48.

determinarea limitei la nivel organizațional a entității. În unele cazuri, legile sau reglementările definesc limitele entității în contextul raportării emisiilor de GES în scopuri de reglementare. În alte cazuri, criteriile aplicabile pot permite o alegere între diferite metode de determinare a limitei la nivel organizațional a entității, de exemplu, criteriile pot permite o alegere între o abordare care aliniază declarația referitoare la GES a entității cu situațiile sale financiare și o altă abordare care tratează diferit, de exemplu, asocierile în participație sau entitățile asociate. Determinarea limitei la nivel organizațional a entității poate implica o analiză a structurilor organizaționale complexe, precum asocieri în participație, parteneriate și trusturi, și a relațiilor contractuale complexe sau care nu sunt uzuale. De exemplu, o unitate poate fi deținută de o parte, exploatată de alta și poate procesa materiale exclusiv pentru o altă parte.

- A28. Determinarea limitei la nivel organizațional a entității este diferită de ceea ce unele criterii descriu drept determinarea „limitei operaționale” a entității. Limita operațională se referă la categoriile de emisii de tip 1, 2 și 3 ce vor fi incluse în declarația referitoare la GES și este determinată ulterior stabilirii limitei la nivel organizațional.

*Prezentări adecvate de informații (A se vedea punctele 17(b)(iv), 74(d))*

- A29. În cazul regimurilor de prezentare reglementate, prezentările specificate în legile sau reglementările relevante sunt adecvate în contextul raportării către organismul de reglementare. Prezentarea în declarația referitoare la GES a unor aspecte precum cele care urmează poate fi necesară în cazul situațiilor de raportare voluntară către utilizatorii vizați pentru ca aceștia să înțeleagă raționamentele semnificative utilizate la întocmirea declarației referitoare la GES:

- (a) Ce operațiuni sunt incluse în limita la nivel organizațional a entității și metoda utilizată pentru determinarea acestei limite, atunci când criteriile aplicabile permit o alegere între diferite metode (a se vedea punctele A27-A28),
- (b) Metodele de cuantificare semnificative și politicile de raportare selectate, inclusiv:
  - (i) Metoda utilizată pentru a determina ce emisii de tip 1 și 2 au fost incluse în declarația referitoare la GES (a se vedea punctul A30),
  - (ii) Orice interpretări semnificative realizate în aplicarea criteriilor aplicabile în circumstanțele entității, inclusiv sursele de date și, atunci când este permisă alegerea între diferite metode sau când sunt utilizate metode specifice entității, prezentarea metodei utilizate și a argumentelor pentru utilizarea acesteia și
  - (iii) Modul în care entitatea determină dacă emisiile raportate anterior ar trebui retratate.
- (c) Clasificarea pe categorii a emisiilor în declarația referitoare la GES. Așa cum se menționează la punctul A14, atunci când declarația referitoare la



GES include înlăturarea GES pe care, altfel, entitatea le-ar fi eliberat în atmosferă, atât emisiile, cât și înlăturările sunt de obicei raportate în formă brută în declarația referitoare la GES, adică în declarație sunt cantificate atât sursa, cât și filtrul,

- (d) O declarație cu privire la incertitudinile relevante pentru cuantificarea emisiilor de către entitate, inclusiv: cauzele acestora; modul în care au fost tratate; efectele lor asupra declarației referitoare la GES și, atunci când declarația referitoare la GES include emisii de tip 3, o explicație privind: (a se vedea punctele A31-A34)
  - (i) Natura emisiilor de tip 3, inclusiv faptul că nu este posibil ca o entitate să includă toate emisiile de tip 3 în declarația sa referitoare la GES și
  - (ii) Motivul pentru care au fost selectate acele surse ale emisiilor de tip 3 care au fost incluse în declarație și
- (e) Dacă există, modificările aspectelor menționate la acest punct sau ale altor aspecte care afectează semnificativ comparabilitatea declarației referitoare la GES cu o perioadă anterioară (perioade anterioare) sau cu anul de referință.

#### Emisii de tip 1 și 2

A30. Criteriile impun, de obicei, includerea în declarația referitoare la GES a tuturor emisiilor semnificative de tip 1, de tip 2 sau de ambele tipuri. Dacă au fost excluse unele emisii de tip 1 sau de tip 2, este important ca notele explicative la declarația referitoare la GES să prezinte baza în funcție de care s-a determinat ce emisii sunt incluse sau excluse, în special dacă cele care sunt incluse nu este probabil să fie cele mai mari emisii de care este responsabilă entitatea.

#### Emisii de tip 3

A31. Deși unele criterii prevăd raportarea anumitor emisii de tip 3, de obicei includerea acestui tip de emisii este opțională, deoarece ar fi imposibil pentru aproape toate entitățile să încerce să își cantifice în întregime toate emisiile indirecte, având în vedere că acestea includ toate sursele de la toate nivelurile lanțului de aprovizionare a entității. În cazul anumitor entități, raportarea unor categorii specifice de emisii de tip 3 furnizează informații importante pentru utilizatorii vizați, de exemplu, în cazul în care emisiile de tip 3 ale unei entități sunt considerabil mai mari decât cele de tip 1 și 2, cum se poate întâmpla în cazul multor entități din sectorul serviciilor. În aceste cazuri, practicianul poate considera că nu este adecvat să efectueze o misiune de asigurare dacă emisii de tip 3 semnificative nu sunt incluse în declarația referitoare la GES.

A32. Atunci când unele surse de emisii de tip 3 au fost incluse în declarația referitoare la GES, este important ca baza de selectare a surselor incluse să fie rezonabilă, mai ales dacă nu este probabil ca sursele incluse să fie cele mai mari de care este responsabilă entitatea.

- A33. În unele cazuri, datele despre surse utilizate în cuantificarea emisiilor de tip 3 pot fi păstrate de către entitate. De exemplu, entitatea poate păstra evidențe detaliate ca bază pentru cuantificarea emisiilor asociate transportului aerian al angajaților. În alte cazuri, datele despre surse utilizate în cuantificarea emisiilor de tip 3 pot fi păstrate într-o locație bine controlată și accesibilă din afara entității. Totuși, când nu se întâmplă așa, este puțin probabil ca practicianul să poată obține probe suficiente și adecvate referitoare la astfel de emisii de tip 3. În aceste cazuri, poate fi adecvată excluderea din misiune a surselor de emisii de tip 3.
- A34. Poate fi adecvată, de asemenea, excluderea din misiune a emisiilor de tip 3 atunci când metodele de cuantificare utilizate depind, în mare măsură, de estimări și duc la un grad ridicat de incertitudine a emisiilor raportate. De exemplu, diferite metode de cuantificare pentru estimarea emisiilor asociate transportului aerian pot genera rezultate foarte variate chiar dacă sunt utilizate date despre surse identice. Dacă astfel de surse de emisii de tip 3 sunt incluse în misiune, este important ca metodele de cuantificare utilizate să fie selectate obiectiv și să fie descrise integral alături de incertitudinile asociate utilizării lor.

*Responsabilitatea entității pentru întocmirea declarației referitoare la GES (A se vedea punctele 17(c)(ii), 76(d))*

- A35. Așa cum se menționează la punctul A70, în cazul anumitor misiuni, preocupările cu privire la condiția și credibilitatea înregistrărilor unei entități îl pot face pe practician să concluzioneze că, cel mai probabil, nu vor fi disponibile probe suficiente și adecvate care să sprijine o concluzie nemodificată cu privire la declarația referitoare la GES. Această situație poate apărea atunci când entitatea are puțină experiență în întocmirea declarațiilor referitoare la GES. În astfel de circumstanțe, poate fi mai adecvat ca raportarea și cuantificarea emisiilor să facă obiectul unei misiuni pe baza procedurilor convenite sau al unei misiuni de consultanță, în pregătirea unei misiuni de asigurare care va fi efectuată într-o perioadă viitoare.

*Cine a elaborat criteriile (A se vedea punctul 17(c)(iii))*

- A36. Atunci când declarația referitoare la GES a fost întocmită pentru un regim de prezentare reglementat sau pentru o schemă de tranzacționare a certificatelor de emisie în care criteriile aplicabile și forma de raportare sunt prescrise, este probabil să reiasă din circumstanțele misiunii faptul că organismul de reglementare sau organismul responsabil de schemă este cel care a elaborat criteriile. Totuși, în situațiile de raportare voluntară este posibil să nu fie clar cine a elaborat criteriile dacă acest lucru nu este precizat în notele explicative la declarația referitoare la GES.

*Modificarea termenilor misiunii (A se vedea punctele 15, 18)*

- A37. ISAE 3000 (Revizuit) prevede ca practicianul să nu fie de acord cu o modificare a termenilor misiunii atunci când nu există nicio justificare rezonabilă în acest sens.<sup>18</sup> O solicitare de modificare a ariei de aplicare a misiunii poate să

---

<sup>18</sup> ISAE 3000 (Revizuit), punctul 29.

nu aibă o justificare rezonabilă atunci când, de exemplu, solicitarea este efectuată în vederea excluderii anumitor surse de emisii din aria de aplicare a misiunii din cauza probabilității modificării concluziei practicianului.

**Planificarea** (A se vedea punctul 19)

- A38. La stabilirea strategiei generale a misiunii, poate fi relevantă analiza atenției acordate diferitor aspecte aferente proiectării și implementării sistemului de informații privind GES. De exemplu, în unele cazuri este posibil ca entitatea să fi acordat o atenție deosebită necesității unui control intern adecvat care să asigure credibilitatea informațiilor raportate, în timp ce în alte cazuri este posibil ca entitatea să se fi concentrat mai mult pe determinarea corectă a caracteristicilor științifice, operaționale sau tehnice ale informațiilor care urmează a fi adunate.
- A39. Misiunile mai mici sau misiunile mai simple (a se vedea punctul A19) pot fi efectuate de o echipă a misiunii foarte mică. Într-o echipă de dimensiuni mai reduse, coordonarea membrilor echipei și comunicarea între aceștia sunt mai facile. Nu este necesar ca stabilirea strategiei generale a misiunii în cazul unei misiuni mai mici sau a unei misiuni mai simple să fie un exercițiu complex sau consumator de timp. De exemplu, un memorandum scurt, pe baza discuțiilor cu entitatea, poate servi drept strategie documentată a misiunii dacă acoperă aspectele menționate la punctul 19.
- A40. Practicianul poate decide să discute elemente legate de planificare cu entitatea atunci când determină aria de aplicare a misiunii sau pentru a facilita derularea și gestionarea misiunii (de exemplu, pentru a coordona unele dintre procedurile planificate cu activitatea personalului entității). Deși aceste discuții au loc deseori, strategia generală a misiunii și planul misiunii rămân responsabilitatea practicianului. Atunci când se discută aspectele incluse în strategia generală a misiunii sau în planul general al misiunii, este necesară atenția pentru a nu compromite eficacitatea misiunii. De exemplu, discutarea cu entitatea a naturii și a plasării în timp a unor proceduri detaliate ar putea compromite eficiența misiunii prin faptul că procedurile ar deveni prea previzibile.
- A41. Efectuarea unei misiuni de asigurare este un proces repetitiv. Pe măsură ce practicianul efectuează procedurile planificate, probele obținute îl pot determina să modifice natura, plasarea în timp sau amploarea altor proceduri planificate. În unele cazuri, practicianul poate lua cunoștință de informații care diferă semnificativ de cele preconizate într-o etapă anterioară a misiunii. De exemplu, erorile sistematice descoperite atunci când sunt efectuate proceduri la sediul unităților selectate pot indica necesitatea de a vizita locații suplimentare.

*Planificarea utilizării activității unui expert al practicianului sau a unui alt practician* (A se vedea punctul 19(e))

- A42. Misiunea poate fi efectuată de către o echipă multidisciplinară care include unul sau mai mulți experți, mai ales în cazul misiunilor relativ complexe în

care este probabil să fie necesare competențe specializate în ce privește cuantificarea și raportarea emisiilor (a se vedea punctul A19). ISAE 3000 (Revizuit) cuprinde un număr de cerințe referitoare la utilizarea activității unui expert, care pot necesita o analiză în etapa de planificare atunci când se stabilesc natura, plasarea în timp și amplasarea resurselor necesare desfășurării misiunii.<sup>19</sup>

A43. Activitatea unui alt practician poate fi utilizată în raport cu, de exemplu, o fabrică sau un alt tip de unitate dintr-o locație îndepărtată; o filială, diviziune sau sucursală dintr-o jurisdicție străină; sau o asocieră în participație ori entitate asociată. Atunci când echipa misiunii planifică să îi solicite unui alt practician să efectueze activități aferente informațiilor care vor fi incluse în declarația referitoare la GES, considerentele relevante pot include:

- Dacă celălalt practician înțelege și se conformează cu cerințele de etică relevante pentru misiune și, în special, dacă este independent.
- Competența profesională a celui alt practician.
- Amplasarea implicării echipei misiunii în activitatea celui alt practician.
- Dacă celălalt practician acționează într-un mediu de reglementare care supraveghează activ practicianul.

### **Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea misiunii**

*Determinarea pragului de semnificație în momentul planificării misiunii (A se vedea punctele 20-21)*

A44. Criteriile pot trata conceptul de prag de semnificație în contextul întocmirii și prezentării declarației referitoare la GES. Deși criteriile ar putea trata pragul de semnificație în termeni diferiți, în general, conceptul de prag de semnificație include următoarele:

- Denaturările, inclusiv omisiunile, sunt considerate a fi semnificative dacă se poate preconiza, în mod rezonabil, că acestea vor influența, individual sau cumulativ, deciziile relevante ale utilizatorilor luate pe baza declarației referitoare la GES,
- Raționamentele cu privire la pragul de semnificație sunt exercitate în contextul circumstanțelor date 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 vizați ai declarației referitoare la GES sunt bazate pe luarea în considerare a nevoilor comune de informații ale utilizatorilor vizați, ca grup. Cu excepția cazului în care misiunea are ca scop satisfacerea nevoilor speciale de informații ale unor utilizatori specifici, de obicei nu se ia în considerare efectul posibil al denaturărilor asupra utilizatorilor specifici, ale căror nevoi de informații pot varia considerabil.

---

<sup>19</sup> ISAE 3000 (Revizuit), punctele 45(c), 52 și 54.

- A45. O astfel de discuție, în cazul în care este prezentă în criteriile aplicabile, îi oferă practicianului un cadru de referință pentru determinarea pragului de semnificație al misiunii. În cazul în care criteriile aplicabile nu includ o discuție despre conceptul de prag de semnificație, caracteristicile la care se face referire mai sus îi furnizează practicianului un astfel de cadru de referință.
- A46. Determinarea de către practician a pragului de semnificație este o chestiune care ține de raționamentul profesional și este afectată de modul în care practicianul percepe nevoile comune de informații ale utilizatorilor vizați, ca grup. În acest context, este rezonabil ca practicianul să presupună că utilizatorii vizați:
- Dețin cunoștințe rezonabile privind activitățile aferente GES și au disponibilitatea de a studia, cu o atenție rezonabilă, informațiile din declarația referitoare la GES,
  - Înțeleg că declarația referitoare la GES este întocmită și asigurată conform unor niveluri ale pragului de semnificație și înțeleg orice concepte ale pragului de semnificație incluse în criteriile aplicabile,
  - Înțeleg că o cuantificare a emisiilor implică incertitudini (a se vedea punctele A54-A59) și
  - Iau decizii rezonabile pe baza informațiilor din declarația referitoare la GES.
- A47. Utilizatorii vizați și nevoile lor de informații pot include, de exemplu:
- Investitorii și alte părți interesate, precum furnizorii, clienții, angajații și întreaga comunitate în cazul prezentărilor voluntare. Nevoile de informații ale acestora pot avea legătură cu deciziile de a cumpăra sau vinde capitaluri proprii în entitate; de a acorda împrumuturi către entitate, de a avea tranzacții cu aceasta sau de a fi angajați ai acesteia; ori de a face declarații referitoare la entitate sau alte părți, de exemplu, politicieni.
  - Participanții de pe piață, în cazul unei scheme de tranzacționare a certificatelor de emisie, ale căror nevoi de informații pot avea legătură cu deciziile de a tranzacționa instrumentele negociabile (cum ar fi permise, credite sau cote) create de schemă sau de a impune amenzi sau alte penalități ca urmare a excedentului de emisii.
  - Organismele de reglementare sau responsabili de politici în cazul unui regim de prezentare reglementat. Nevoile de informații ale acestora pot avea legătură cu monitorizarea conformității cu regimul de prezentare și cu o gamă largă de decizii politice guvernamentale privind atenuarea schimbărilor climatice și adaptarea la acestea, de obicei pe baza informațiilor cumulate.
  - Conducerea și persoanele responsabile cu guvernanta entității care utilizează informațiile despre emisii pentru a lua decizii strategice și operaționale, precum alegerea între tehnologiile alternative și deciziile

de investiții și dezinvestiții, eventual în anticiparea unui regim de prezentare reglementat sau a inițierii unei scheme de tranzacționare a certificatelor de emisie.

Este posibil ca practicianul să nu îi poată identifica pe toți cei care vor citi raportul de asigurare, în special dacă există un număr mare de persoane care au acces la el. În astfel de cazuri, în special atunci când este probabil ca eventualii utilizatori să aibă o gamă largă de interese în ceea ce privește emisiile, utilizatorii vizați pot fi limitați la acționarii majoritari care au interese comune și semnificative. Utilizatorii vizați pot fi identificați în diverse moduri, de exemplu, printr-un acord între practician și partea care contractează ori prin legi sau reglementări.

- A48. Raționamentele cu privire la pragul de semnificație sunt efectuate în contextul circumstanțelor date și sunt afectate atât de factori cantitativi, cât și calitativi. Trebuie menționat, totuși, că deciziile referitoare la pragul de semnificație nu sunt afectate de nivelul de asigurare, mai precis, pragul de semnificație pentru o misiune de asigurare rezonabilă este același ca pentru o misiune de asigurare limitată.
- A49. Adesea, este aplicat un procent asupra unui etalon ales ca punct de plecare în determinarea pragului de semnificație. Factorii care ar putea afecta identificarea unui etalon și a unui procent adecvate includ:
- Elementele incluse în declarația referitoare la GES (de exemplu, emisiile de tip 1, 2 și 3, deducerile pentru emisii și înlăturările). Un etalon care poate fi adecvat, în funcție de circumstanțe, este reprezentat de emisiile brute raportate, mai precis, suma dintre emisiile de tip 1, 2 și 3 raportate înainte să se scadă orice deduceri pentru emisii sau înlăturări. Pragul de semnificație se referă la emisiile acoperite de concluzia practicianului. Prin urmare, atunci când concluzia practicianului nu acoperă întreaga declarație referitoare la GES, pragul de semnificație este stabilit doar în raport cu acea parte din declarația referitoare la GES care este acoperită de concluzia practicianului, ca și când această parte ar fi fost declarația referitoare la GES.
  - Cantitatea de emisii de un anumit tip sau natura unei prezentări de informații specifice. În unele cazuri, există tipuri specifice de emisii sau prezentări de informații pentru care sunt acceptabile valori denaturate mai scăzute sau mai ridicate decât pragul de semnificație pentru declarația integrală referitoare la GES. De exemplu, practicianul poate considera adecvat să stabilească un prag de semnificație mai scăzut sau mai ridicat pentru emisiile dintr-o anumită jurisdicție ori pentru emisiile unui anumit gaz, cele cu un anumit scop sau cele aferente unei anumite unități.
  - Modul în care declarația referitoare la GES prezintă informațiile relevante, de exemplu, dacă aceasta include o comparație a emisiilor cu o perioadă anterioară (perioade anterioare), un an de referință sau o „limită

maximă”, caz în care determinarea pragului de semnificație în raport cu informațiile comparative poate reprezenta o analiză relevantă. Atunci când o „limită maximă” este relevantă, pragul de semnificație poate fi stabilit în raport cu alocarea de către entitate a limitei maxime, dacă aceasta este mai redusă decât emisiile raportate.

- Volatilitatea relativă a emisiilor. De exemplu, dacă emisiile diferă semnificativ de la o perioadă la alta, poate fi adecvată stabilirea unui prag de semnificație în raport cu partea inferioară a intervalului de fluctuație chiar dacă valoarea din perioada curentă este mai ridicată.
- Cerințele criteriilor aplicabile. În unele cazuri, criteriile aplicabile pot stabili un nivel de acuratețe, care ar putea fi denumit prag de semnificație. De exemplu, criteriile pot menționa o previziune ca emisiile să fie măsurate prin utilizarea unui procent stabilit drept „nivel de semnificație”. În astfel de situații, nivelul prevăzut de criterii oferă practicianului un cadru de referință în determinarea pragului de semnificație al misiunii.

A50. Factorii calitativi pot include:

- Sursele de emisii.
- Tipurile de gaze implicate.
- Contextul în care vor fi utilizate informațiile din declarația referitoare la GES (de exemplu, dacă informațiile vor fi utilizate într-o schemă de tranzacționare a certificatelor de emisie, vor fi înaintate unui organism de reglementare sau vor fi incluse într-un raport privind sustenabilitatea distribuit pe scară largă) și tipurile de decizii pe care este probabil să le ia utilizatorii vizați.
- Măsura în care există unul sau mai multe tipuri de emisii sau prezentări de informații pe care utilizatorii vizați tind să își concentreze atenția, de exemplu, gazele care, pe lângă contribuirea la schimbările climatice, diminuează stratul de ozon.
- Natura entității, strategiile sale referitoare la schimbările climatice și progresele în atingerea obiectivelor aferente.
- Sectorul de activitate și mediul economic și de reglementare în care operează entitatea.

*Revizuirea pe măsură ce misiunea avansează (A se vedea punctul 22)*

A51. Pragul de semnificație poate necesita o revizuire ca rezultat al modificării circumstanțelor pe parcursul misiunii (de exemplu, cedarea unei părți majore din afacerile entității), al unor informații noi sau al unei modificări în înțelegerea de către practician a entității și a operațiunilor sale ca urmare a procedurilor efectuate. De exemplu, poate deveni evident pe parcursul misiunii că este probabil ca emisiile reale să difere substanțial de cele utilizate inițial în determinarea pragului de semnificație. Dacă pe parcursul misiunii

practicianul ajunge la concluzia că pentru declarația referitoare la GES este adecvat un prag de semnificație mai redus (și, dacă este cazul, un nivel sau niveluri de semnificație mai redus(e) pentru anumite tipuri de emisii sau prezentări de informații) decât cel determinat inițial drept adecvat, poate fi necesară revizuirea pragului de semnificație funcțional și a naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor suplimentare.

**Înțelegerea entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern al entității, și identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă** (A se vedea punctele 23-26)

- A52. Practicianul își utilizează raționamentul profesional pentru a determina amploarea înțelegerii și natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de identificare și evaluare a riscurilor de denaturare semnificativă care sunt necesare pentru a obține o asigurare rezonabilă sau limitată, după caz. Prioritatea practicianului se referă la măsura în care înțelegerea care a fost obținută și identificarea și evaluarea riscurilor sunt suficiente pentru a îndeplini obiectivul declarat în prezentul ISAE. Nivelul înțelegerii necesare din partea practicianului este inferior celui deținut de conducere în gestionarea entității și atât nivelul de înțelegere, cât și natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de identificare și evaluare a riscurilor de denaturare semnificativă sunt inferioare în cazul unei misiuni de asigurare limitată față de cele necesare în cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă.
- A53. Obținerea unei înțelegeri și identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă reprezintă un proces repetitiv. Procedurile de obținere a unei înțelegeri a entității și a mediului său și de identificare și evaluare a riscurilor de denaturare semnificativă nu oferă, prin ele însele, probe suficiente și adecvate care să stea la baza concluziei de asigurare.

*Incertitudinea* (A se vedea punctele 23(b)(i)c, 76(e))

- A54. Procesul de cuantificare a GES este rareori exact în proporție de 100%, din cauza:
- (a) *Incertitudinii științifice*: Aceasta este determinată de cunoștințele științifice incomplete cu privire la măsurarea GES. De exemplu, rata de izolare a GES în filtre biologice și valorile aferente „potențialului de încălzire globală” utilizate pentru combinarea emisiilor de gaze diferite și raportarea lor drept echivalente ale dioxidului de carbon au la bază cunoștințe științifice incomplete. Gradul în care incertitudinea științifică afectează cuantificarea emisiilor raportate nu poate fi controlat de entitate. Totuși, posibilitatea ca incertitudinea științifică să aibă drept rezultat variații inexplicabile ale emisiilor raportate poate fi înlăturată prin utilizarea de criterii care stipulează folosirea anumitor ipoteze științifice pentru întocmirea declarației referitoare la GES sau a unor factori specifici care înglobează aceste ipoteze și
  - (b) *Incertitudinea estimării (sau măsurării)*: Aceasta rezultă din procesele de măsurare și calculare utilizate pentru cuantificarea emisiilor în limitele



cunoștințelor științifice existente. Incertitudinea estimării poate fi legată de datele care stau la baza estimării (de exemplu, incertitudinea inerentă a instrumentelor de măsurare folosite) sau de metoda de estimare, inclusiv, după caz, de modelul folosit în realizarea estimării (uneori cunoscut drept incertitudine a parametrului, respectiv a modelului). Gradul de incertitudine a estimării este deseori controlabil de către entitate. Reducerea gradului de incertitudine a estimării poate implica un cost mai ridicat.

- A55. Faptul că incertitudinea afectează cuantificarea emisiilor unei entități nu înseamnă că emisiile unei entități sunt inadecvate ca subiect specific. De exemplu, criteriile aplicabile pot prevedea ca emisiile de tip 2 aferente electricității să fie calculate prin aplicarea unui factor de emisie prescris la numărul de kilowați-oră consumați. Factorul de emisie prescris va avea la bază ipoteze și modele care este posibil să nu fie adevărate în toate circumstanțele. Cu toate acestea, cât timp ipotezele și modelele sunt rezonabile în circumstanțele date și sunt corect prezentate, informațiile din declarația referitoare la GES vor putea, de regulă, să facă obiectul unei misiuni de asigurare.
- A56. Situația de la punctul A55 poate contrasta cu cuantificarea conform criteriilor care utilizează modele și ipoteze bazate pe circumstanțele individuale ale unei entități. Este probabil ca utilizarea unor modele și ipoteze specifice entității să aibă drept rezultat o cuantificare mai exactă decât utilizarea, de exemplu, a unor factori de emisie medii pentru un sector de activitate; de asemenea, este probabil ca aceasta să implice riscuri de denaturare semnificativă suplimentare legate de modul în care au fost stabilite modelele și ipotezele specifice entității. Așa cum se menționează la punctul A55, cât timp ipotezele și modelele sunt rezonabile în circumstanțele date și sunt corect prezentate, informațiile din declarația referitoare la GES vor putea, de regulă, să facă obiectul unei misiuni de asigurare.
- A57. În unele cazuri, totuși, practicianul poate decide că nu este adecvată efectuarea unei misiuni de asigurare dacă impactul incertitudinii asupra informațiilor din declarația referitoare la GES este foarte ridicat. Această situație poate fi întâlnită, de exemplu, atunci când un procent semnificativ din emisiile raportate ale entității provin din surse fugitive (a se vedea punctul A8) care nu sunt monitorizate, iar metodele de estimare nu sunt suficient de complexe sau când un procent semnificativ din înlăturările raportate de entitate sunt atribuibile filtrelor biologice. Trebuie menționat că deciziile privind efectuarea unei misiuni de asigurare în astfel de condiții nu sunt afectate de nivelul de asigurare, mai precis, dacă nu este adecvată desfășurarea unei misiuni de asigurare rezonabilă, nu este adecvată nici desfășurarea unei misiuni de asigurare limitată și invers.
- A58. O discuție din notele explicative la declarația referitoare la GES privind natura, cauzele și efectele incertitudinilor care afectează declarația referitoare la GES a entității îi alertează pe utilizatorii vizați în ceea ce privește incertitudinile asociate cuantificării emisiilor. Acest lucru poate fi deosebit de

important atunci când utilizatorii vizați nu au determinat criteriile care vor fi utilizate. De exemplu, o declarație referitoare la GES poate fi disponibilă unei game variate de utilizatori, deși criteriile utilizate au fost elaborate într-un scop de reglementare specială.

- A59. Deoarece incertitudinea este o caracteristică semnificativă a tuturor declarațiilor referitoare la GES, punctul 76(e) prevede ca aceasta să fie menționată în raportul de asigurare indiferent de ce prezentări de informații, dacă există, sunt incluse în notele explicative la declarația referitoare la GES.<sup>20</sup>

#### *Entitatea și mediul său*

Întreruperi ale operațiunilor (A se vedea punctul 23(b)(iii))

- A60. Întreruperile pot include incidente precum închideri ale unor entități, care pot fi neprevăzute sau planificate, de exemplu, ca parte a unui program de mentenanță. În unele cazuri, natura operațiunilor poate fi intermitentă, de exemplu, atunci când o unitate este utilizată doar în perioadele de vârf.

Obiectivele și strategiile cu privire la schimbările climatice (A se vedea punctul 23(e))

- A61. Analizarea strategiei entității, dacă există, cu privire la schimbările climatice și a riscurilor economice, de reglementare, fizice și reputaționale asociate îl poate ajuta pe practician în identificarea riscurilor de denaturare semnificativă. De exemplu, dacă entitatea și-a luat angajamentul că va neutraliza emisiile de carbon, acest obiectiv poate reprezenta un stimulent pentru subestimarea volumului emisiilor astfel încât ținta să pară ca fiind realizată într-un interval de timp stabilit. Invers, dacă entitatea preconizează că, în viitor, va intra sub incidența unei scheme de tranzacționare a certificatelor de emisie, acest lucru poate reprezenta un stimulent pentru supraestimarea volumului emisiilor între timp pentru a crește șansele de a primi o cotă mai mare la începutul schemei.

*Proceduri pentru înțelegerea, identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă (A se vedea punctul 24)*

- A62. Deși practicianului i se impune să efectueze toate procedurile de la punctul 24 în vederea obținerii înțelegerii necesare asupra entității, acestuia nu i se impune efectuarea tuturor procedurilor pentru fiecare aspect aferent înțelegerii.

*Proceduri analitice pentru înțelegerea entității și a mediului său și pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă (A se vedea punctul 24(b))*

- A63. Procedurile analitice efectuate pentru înțelegerea entității și a mediului său și pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă pot identifica aspecte ale entității cu care practicianul nu este la curent și pot ajuta la evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă în vederea furnizării unei baze pentru elaborarea și implementarea răspunsurilor la riscurile evaluate. Procedurile analitice pot include, de exemplu, compararea emisiilor de GES din diferite unități cu cifrele aferente producției din acele unități.

---

20 A se vedea și ISAE 3000 (Revizuit), punctul 69 (e).

- A64. Procedurile analitice pot ajuta la identificarea existenței unor evenimente neobișnuite și a unor valori, coeficienți și tendințe care ar putea indica aspecte cu implicații asupra misiunii. Relațiile neobișnuite sau neprevăzute identificate îl pot ajuta pe practician să identifice riscurile de denaturare semnificativă.
- A65. Totuși, atunci când aceste proceduri analitice utilizează date agregate la un nivel superior (cum poate fi situația procedurilor analitice efectuate în vederea înțelegerii entității și a mediului său și în vederea identificării și evaluării riscurilor de denaturare semnificativă), rezultatele acestor proceduri analitice furnizează doar un indiciu inițial general despre măsura în care poate exista o denaturare semnificativă. În consecință, în astfel de cazuri, analiza altor probe care au fost colectate în timpul identificării riscurilor de denaturare semnificativă împreună cu rezultatele acestor proceduri analitice pot ajuta practicianul la înțelegerea și evaluarea rezultatelor procedurilor analitice.

*Observare și inspecție (A se vedea punctul 24(c))*

- A66. Observarea constă în urmărirea unui proces sau a unei proceduri care este efectuat(ă) de alte părți, de exemplu, observarea de către practician a calibrării dispozitivelor de monitorizare de către personalul entității ori a efectuării activităților de control. Observarea furnizează probe 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).

A67. Inspecția implică:

- (a) Examinarea evidențelor sau a documentelor, fie interne sau externe, pe suport de hârtie sau în format electronic ori de altă natură, de exemplu, evidențele privind calibrarea unui dispozitiv de monitorizare. Inspecția evidențelor și a documentelor furnizează probe cu diferite grade de credibilitate, în funcție de natura și sursa acestora și, în cazul evidențelor și documentelor interne, de eficacitatea controalelor exercitate asupra întocmirii acestora, sau
- (b) O examinare fizică, de exemplu, a unui dispozitiv de calibrare.

- A68. Observarea și inspecția pot susține interviurile conducerii și ale altor persoane și pot furniza, de asemenea, informații despre entitate și mediul său. Exemple de astfel de proceduri includ observarea sau inspecția următoarelor:

- Operațiunile entității. Observarea proceselor și a echipamentelor, inclusiv a echipamentului de monitorizare, la nivelul unităților poate fi deosebit de relevantă atunci când emisiile de tip 1 semnificative sunt incluse în declarația referitoare la GES.
- Documentele (precum planurile și strategiile de atenuare a emisiilor), evidențele (precum evidențele privind calibrarea și rezultatele primite de la laboratoarele de testare) și manualele care detaliază procedurile de colectare a informațiilor și controalele interne.

- Rapoartele întocmite pentru conducere sau pentru persoanele responsabile cu governanța, precum rapoartele interne sau externe cu privire la sistemele de gestiune privind mediul înconjurător a entității.
- Rapoartele întocmite de conducere (precum rapoartele trimestriale ale conducerii) și de persoanele responsabile cu governanța (precum procesele-verbale ale ședințelor consiliului de administrație).

*Înțelegerea controlului intern al entității (A se vedea punctele 25L-26R)*

A69. Într-o misiune de asigurare limitată, practicianului nu i se impune să înțeleagă toate componentele controlului intern al entității care sunt relevante pentru cuantificarea și raportarea emisiilor, așa cum se prevede pentru o misiune de asigurare rezonabilă. Mai mult, practicianului nu i se impune să evalueze modul în care au fost proiectate controalele și să determine dacă acestea au fost implementate. Prin urmare, într-o misiune de asigurare limitată, deși va fi deseori necesară interviuarea entității cu privire la activitățile de control și monitorizarea controalelor relevante pentru cuantificarea și raportarea emisiilor, deseori nu va fi necesară înțelegerea detaliată a acestor componente ale controlului intern al entității.

A70. Înțelegerea de către practician a componentelor relevante ale controlului intern poate genera îndoieli cu privire la măsura în care practicianul dispune de probe suficiente și adecvate pentru a finaliza misiunea. De exemplu (a se vedea, de asemenea, punctele A71-A72, A92-A93 și A96):

- Preocupările cu privire la integritatea celor care întocmesc declarația referitoare la GES pot fi atât de serioase încât practicianul să ajungă la concluzia că riscul asociat declarațiilor eronate ale conducerii este atât de ridicat încât misiunea nu poate fi desfășurată.
- Preocupările cu privire la starea și credibilitatea înregistrărilor unei entități îl pot determina pe practician să ajungă la concluzia că nu este posibil să se obțină probe suficiente și adecvate care să sprijine o concluzie nemodificată asupra declarației referitoare la GES.

*Activitățile de control relevante pentru misiune (A se vedea punctul 25R(d))*

A71. Raționamentul practicianului cu privire la măsura în care anumite activități de control sunt relevante pentru misiune poate fi afectat de nivelul de complexitate, documentare și formalitate al sistemului informațional al entității, inclusiv procesele de afaceri aferente, relevant pentru raportarea emisiilor. Pe măsură ce raportarea emisiilor evoluează, se poate presupune că va crește și nivelul de complexitate, documentare și formalitate ale sistemului informațional și a activităților de control aferente, relevante pentru cuantificarea și raportarea emisiilor.

A72. În cazul entităților foarte mici sau al sistemelor informaționale recent implementate, este probabil ca anumite activități de control să fie mai rudimentare, mai puțin documentate și acestea pot exista doar neoficial. În astfel de cazuri, este mai puțin probabil ca practicianul să considere necesară

înțelegerea activităților de control specifice pentru a evalua riscurile de denaturare semnificativă și pentru a elabora proceduri suplimentare ca răspuns la riscurile evaluate. Pe de altă parte, în cazul anumitor scheme reglementate, se poate prevedea ca sistemul informațional și activitățile de control să fie documentate oficial și proiectarea lor să fie aprobată de organismul de reglementare. Chiar și în unele dintre aceste cazuri, totuși, nu toate fluxurile de date relevante și controalele asociate pot fi documentate. De exemplu, este mai probabil ca activitățile de control al datelor colectate privind sursele, aferente monitorizării continue, să fie complexe, bine documentate și mai formale decât activitățile de control aferente procesării și raportării ulterioare a datelor (a se vedea, de asemenea, punctele A70, A92-A93 și A96).

*Alte misiuni efectuate pentru entitate (A se vedea punctul 27)*

A73. Informațiile obținute în urma altor misiuni efectuate pentru entitate se pot referi, de exemplu, la aspecte ale mediului de control al entității.

*Efectuarea de proceduri la sediul unităților entității (A se vedea punctul 31)*

A74. Efectuarea procedurilor de observare și inspecție, precum și a altor proceduri, la sediul unei unități (denumită adesea „vizită la fața locului”) poate fi importantă pentru consolidarea înțelegerii entității pe care practicianul o obține prin efectuarea de proceduri la sediul central. Deoarece se poate preconiza că înțelegerea entității și identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă de către practician sunt mai cuprinzătoare în cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă decât al unei misiuni de asigurare limitată, numărul de unități la al căror sediu se efectuează proceduri va fi, în mod normal, mai mare pentru o misiune de asigurare rezonabilă decât pentru o misiune de asigurare limitată.

A75. Efectuarea de proceduri la sediul unei unități (sau implicarea unui alt practician care să efectueze aceste proceduri în numele practicianului) poate avea loc ca parte a planificării, atunci când sunt efectuate procedurile de identificare și evaluare a riscurilor de denaturare semnificativă sau atunci când se răspunde la riscurile de denaturare semnificativă evaluate. Efectuarea de proceduri la sediul unităților semnificative este, de obicei, deosebit de importantă pentru o misiune care se desfășoară pentru prima dată atunci când se examinează exhaustivitatea surselor de tip 1 și a filtrelor incluse în declarația referitoare la GES și când se stabilește dacă sistemele de colectare și procesare a datelor entității și tehnicile sale de estimare sunt adecvate în raport cu procesele fizice existente și incertitudinile aferente.

A76. Așa cum se menționează la punctul A74, efectuarea de proceduri la sediul unei unități poate fi importantă pentru consolidarea înțelegerii entității pe care practicianul o dobândește prin efectuarea de proceduri la sediul central. Pentru multe misiuni de asigurare rezonabilă, practicianul poate considera necesar să efectueze, de asemenea, proceduri la sediul fiecărei unități semnificative pentru a răspunde la riscurile de denaturare semnificativă evaluate, în special dacă entitatea deține unități semnificative cu emisii de tip 1. În cazul unei misiuni de asigurare limitată, atunci când entitatea deține un număr de unități

semnificative cu emisii de tip 1, s-ar putea să nu fie posibilă obținerea unui nivel relevant de asigurare fără ca practicianul să fi efectuat proceduri la sediul unor unități semnificative selectate. Atunci când entitatea deține unități semnificative cu emisii de tip 1 și practicianul determină că nu pot fi efectuate proceduri eficiente și eficace la sediul unității de către practician (sau de un alt practician în numele său), procedurile alternative pot include una sau mai multe dintre următoarele:

- Revizuirea documentelor referitoare la sursa emisiilor, a diagramelor fluxurilor de energie și a diagramelor fluxurilor de materiale.
- Analizarea răspunsurilor la chestionare transmise de conducerea unității.
- Inspectarea imaginilor prin satelit ale unității.

A77. Pentru ca totalul emisiilor să fie corespunzător acoperit, mai ales în cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă, practicianul poate decide că este adecvată efectuarea de proceduri la sediul unor unități selectate care nu sunt unități semnificative. Factorii care pot fi relevanți pentru o astfel de decizie includ:

- Natura emisiilor la nivelul diferitelor unități. De exemplu, este mai probabil ca practicianul să aleagă să viziteze o unitate cu emisii de tip 1 decât o unitate doar cu emisii de tip 2. În cel de-al doilea caz, examinarea facturilor de energie la sediul central va constitui probabil principala sursă de probe.
- Numărul și dimensiunea unităților și contribuția acestora la totalul emisiilor.
- Măsura în care unitățile utilizează procese diferite sau procese care aplică tehnologii diferite. Într-un astfel de caz, poate fi adecvată efectuarea de proceduri la sediul unor unități selectate care utilizează procese sau tehnologii diferite.
- Metodele de colectare a informațiilor despre emisii utilizate de diferite unități.
- Experiența personalului relevant din diferite unități.
- Selectarea unor unități diferite de-a lungul timpului.

*Auditul intern* (A se vedea punctul 32)

A78. Funcția de audit intern a entității poate fi relevantă pentru misiune dacă natura responsabilităților și activităților acestei funcții este legată de cuantificarea și raportarea emisiilor și dacă practicianul preconizează că va utiliza activitatea de audit intern pentru a modifica natura sau plasarea în timp a procedurilor efectuate ori pentru a reduce amploarea acestor proceduri.

*Riscurile de denaturare semnificativă la nivelul declarației referitoare la GES* (A se vedea punctele 33L(a) - 33R(a))

A79. Riscurile de denaturare semnificativă la nivelul declarației referitoare la GES se referă la riscurile asociate, în mod evident, declarației luate ca întreg.

Riscurile de această natură nu sunt neapărat riscuri identificabile cu un anumit tip de emisie sau nivel de prezentare de informații. Ele reprezintă, mai degrabă, circumstanțe care pot duce la creșterea riscurilor de denaturare semnificativă în general, de exemplu, prin intermediul eludării controlului intern de către conducere. Riscurile de denaturare semnificativă la nivelul declarației referitoare la GES pot fi relevante în special pentru analiza de către practician a riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.

A80. Riscurile de la nivelul declarației referitoare la GES pot deriva în special dintr-un mediu de control deficitar. De exemplu, deficiențele precum lipsa de competență a conducerii pot avea un efect generalizat asupra declarației referitoare la GES și pot implica un răspuns general din partea practicianului. Alte riscuri de denaturare semnificativă la nivelul declarației referitoare la GES pot include, de exemplu:

- Mecanisme neadecvate, slab controlate sau puțin documentate de colectare a datelor, cuantificare a emisiilor și întocmire a declarațiilor referitoare la GES.
- Lipsa de competență a personalului în ceea ce privește colectarea datelor, cuantificarea emisiilor și întocmirea declarațiilor referitoare la GES.
- Lipsa implicării conducerii în cuantificarea emisiilor și întocmirea declarațiilor referitoare la GES.
- Neidentificarea corespunzătoare a tuturor surselor de GES.
- Riscul de fraudă, de exemplu, cel asociat piețelor de tranzacționare a certificatelor de emisie.
- Prezentarea unor informații aferente perioadelor anterioare care nu sunt întocmite consecvent, de exemplu, din cauze precum modificarea limitelor sau a metodologiilor de evaluare.
- Prezentarea de informații care induc în eroare în declarația referitoare la GES, de exemplu, evidențierea nejustificată a anumitor date sau tendințe favorabile.
- Metode de cuantificare și politici de raportare inconsecvente, inclusiv metode diferite pentru determinarea limitei la nivel organizațional, la unități diferite.
- Erori în conversia unităților de măsură atunci când sunt consolidate informațiile primite de la unități.
- Prezentarea necorespunzătoare a incertitudinilor științifice și a ipotezelor-cheie în raport cu estimările.

*Utilizarea aserțiunilor (A se vedea punctele 33L(b), 33R(b))*

A81. Aserțiunile sunt utilizate de practician într-o misiune de asigurare rezonabilă și pot fi utilizate într-o misiune de asigurare limitată, în vederea analizării diferitelor tipuri de denaturări posibile care pot surveni.

A82. La afirmarea conformității declarației referitoare la GES cu criteriile aplicabile, entitatea face aserțiuni, implicit sau explicit, cu privire la cuantificarea, prezentarea și descrierea emisiilor. Aserțiunile sunt clasificate în următoarele categorii și pot lua următoarele forme:

- (a) Aserțiuni despre cuantificarea emisiilor pentru perioada care face obiectul asigurării:
  - (i) Existență – emisiile care au fost înregistrate au avut loc și aparțin entității.
  - (ii) Exhaustivitate – toate emisiile care ar fi trebuit înregistrate au fost înregistrate (a se vedea punctele A30-A34 pentru o explicație privind exhaustivitatea în raport cu diferite tipuri de emisii).
  - (iii) Acuratețe – cuantificarea emisiilor a fost înregistrată adecvat.
  - (iv) Delimitare – emisiile au fost înregistrate în perioada de raportare corectă.
  - (v) Clasificare – emisiile au fost înregistrate în categoria corectă.
- (b) Aserțiuni cu privire la prezentare și descriere:
  - (i) Existență și responsabilitate – emisiile prezentate și alte aspecte au avut loc și aparțin entității.
  - (ii) Exhaustivitate – toate prezentările de informații care ar fi trebuit incluse în declarația referitoare la GES au fost incluse.
  - (iii) Clasificare și inteligibilitate – informațiile referitoare la emisii sunt prezentate și descrise în mod adecvat, iar prezentările de informații sunt exprimate clar.
  - (iv) Acuratețe și cuantificare – cuantificarea emisiilor și informațiile aferente incluse în declarația referitoare la GES sunt prezentate adecvat.
  - (v) Consecvență – politicile de cuantificare sunt consecvente cu cele aplicate în perioada anterioară sau modificările sunt justificate și au fost aplicate corespunzător și prezentate adecvat și informațiile comparative, dacă există, sunt cele raportate în perioada anterioară sau au fost retratate corespunzător.

*Încrederea în controlul intern* (A se vedea punctul 33R)

A83. Dacă evaluarea de către practician a riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor include o previziune privind funcționarea eficientă a controalelor (mai precis, practicianul intenționează să se bazeze pe eficacitatea cu care funcționează controalele la determinarea naturii, plasării în timp și amplitudinii altor proceduri), punctul 38R prevede ca practicianul să elaboreze și să efectueze teste privind eficacitatea cu care funcționează acele controale.



*Cauze ale riscurilor de denaturare semnificativă (A se vedea punctul 34)*

*Frauda (A se vedea punctele 28, 34(a))*

- A84. Denaturările din declarația referitoare la GES pot fi cauzate fie de fraudă, fie de eroare. Factorul care face distincția între fraudă și eroare este măsura în care acțiunea care a stat la baza denaturării declarației referitoare la GES este intenționată sau neintenționată.
- A85. Stimulente pentru denaturarea intenționată a declarației referitoare la GES pot apărea dacă, de exemplu, cei care sunt direct implicați în procesul de raportare a emisiilor, sau au ocazia de a-l influența, primesc o parte semnificativă din compensație doar dacă sunt îndeplinite anumite ținte excesiv de ambițioase privind GES. Așa cum se menționează la punctul A61, alte stimulente pentru subestimarea sau supraestimarea emisiilor pot apărea ca urmare a strategiei entității privind schimbările climatice, dacă există, și a riscurilor economice, de reglementare, fizice și reputaționale asociate.
- A86. Deși fraudă este un concept juridic amplu, în contextul prezentului ISAE, practicianul se concentrează asupra fraudelor care generează o denaturare semnificativă în declarația referitoare la GES. Deși practicianul poate suspecta sau, în cazuri rare, poate identifica existența unei fraude, practicianul nu stabilește, din punct de vedere juridic, dacă într-adevăr a avut loc o fraudă.

*Neconformitatea cu legile și reglementările (A se vedea punctele 34(b), 78(c))*

- A87. Prezentul ISAE face distincție între responsabilitățile practicianului în raport cu conformitatea cu două categorii diferite de legi și reglementări, după cum urmează:
- (a) Prevederile legilor și reglementărilor recunoscute în general ca având un efect direct asupra determinării valorilor și a prezentărilor de informații semnificative din declarația referitoare la GES, în sensul că determină cantitățile raportate și prezentările de informații din declarația referitoare la GES a unei entități. Punctul 34(b) îi impune practicianului să analizeze probabilitatea denaturărilor semnificative cauzate de neconformitatea cu prevederile acestor legi sau reglementări atunci când sunt efectuate procedurile prevăzute la punctul 33L sau 33R și
  - (b) Alte legi sau reglementări care nu au un efect direct asupra determinării cantităților și prezentărilor de informații din declarația referitoare la GES, însă conformitatea cu acestea poate fi esențială pentru aspectele operaționale ale activității, pentru capacitatea unei entități de a-și continua activitatea sau pentru evitarea unor penalități semnificative (de exemplu, conformitatea cu termenii unei licențe de funcționare sau conformitatea cu reglementările privind mediul). Planificarea și desfășurarea unei misiuni cu scepticism profesional, așa cum prevede ISAE 3000 (Revizuit)<sup>21</sup>, sunt importante în contextul păstrării vigilenței față de posibilitatea ca procedurile aplicate în vederea formulării unei concluzii

21 ISAE 3000 (Revizuit), punctul 37.

asupra declarației referitoare la GES să aducă în atenția practicianului cazuri de neconformitate identificată sau suspectată cu aceste legi sau reglementări.

Alte cauze ale riscurilor de denaturare semnificativă (A se vedea punctul 34)

A88. Exemplele de factori la care se face referire la punctul 34(c)-(k) includ:

- (a) Omiterea uneia sau mai multor surse de emisii este mai probabilă în cazul surselor care sunt mai puțin evidente și care pot fi trecute cu vederea, precum emisiile fugitive.
- (b) Modificările economice sau în domeniul reglementării semnificative pot include, de exemplu, creșteri ale obiectivelor privind energia regenerabilă sau modificări semnificative ale prețurilor pentru cotele de emisii conform unei scheme de tranzacționare a certificatelor de emisie, care pot duce, de exemplu, la un risc mai mare de clasificare eronată a surselor de emisii de la un generator de electricitate.
- (c) Natura operațiunilor unei entități poate fi complexă (de exemplu, poate implica unități și procese multiple și disparate), discontinuă (de exemplu, generarea de electricitate doar în perioadele de vârf) sau poate avea drept rezultat relații restrânse sau reduse între emisiile entității și alte niveluri măsurabile ale activității (de exemplu, o fabrică de cobalt nichel). În astfel de cazuri, posibilitatea unor proceduri analitice relevante poate fi redusă semnificativ.

Modificările operațiunilor sau limitelor (de exemplu, introducerea de procese noi ori vânzarea, achiziția sau externalizarea surselor de emisii sau filtrelor de înlăturare a emisiilor) poate genera, de asemenea, riscuri de denaturare semnificativă (de exemplu, din cauza lipsei de familiaritate cu procedurile de cuantificare sau raportare). De asemenea, poate surveni contabilizarea dublă a unei surse de emisii sau a unui filtru de înlăturare din cauza unei coordonări necorespunzătoare a identificării surselor și filtrelor aferente unei instalații complexe.

- (d) Selectarea unei metode de cuantificare necorespunzătoare (de exemplu, calcularea emisiilor de tip 1 utilizând un factor de emisie atunci când este disponibilă și ar fi mai adecvată aplicarea unei metode mai exacte de evaluare directă). Selectarea unei metode de cuantificare adecvate este deosebit de importantă atunci când se modifică metoda. Aceasta deoarece utilizatorii vizați sunt deseori interesați de tendințele emisiilor în timp sau în raport cu un an de referință. Unele criterii pot prevedea ca metodele de cuantificare să fie modificate doar dacă se va utiliza o metodă mai adecvată. Alți factori legați de natura metodelor de cuantificare includ:

- Aplicarea incorectă a unei metode de cuantificare, precum necalibrarea aparatelor de măsură sau necitirea lor suficient de frecvent, ori utilizarea unui factor de emisie necorespunzător circumstanțelor.

De exemplu, un factor de emisie poate fi previzionat pe baza unei ipoteze privind utilizarea permanentă și poate să nu fie adecvat după o întrerupere a activității.

- Complexitatea metodelor de cuantificare, ce va implica probabil un risc mai mare de denaturare semnificativă, de exemplu: manipularea matematică extensivă sau complexă a datelor referitoare la surse (precum utilizarea modelelor matematice complexe); utilizarea extensivă a factorilor de conversie a stărilor de agregare (precum factorii de conversie a cantităților de lichid în cantități de gaz); sau utilizarea extensivă a factorilor de conversie a unităților de măsură (precum cei utilizați la conversia unităților de măsură imperiale în unități de măsură metrice).
  - Modificările metodelor de cuantificare sau ale variabilelor de intrare (de exemplu, dacă metoda de cuantificare utilizată are la bază conținutul de carbon al biomasei și compoziția biomasei utilizate se modifică pe parcursul perioadei).
- (e) Emisiile ocazionale semnificative sau aspectele semnificative bazate pe raționament reprezintă o sursă mai mare de risc de denaturare semnificativă față de emisiile obișnuite, necomplexe, care sunt supuse cuantificării și raportării sistematice. Emisiile ocazionale sunt cele neuzuale, ca dimensiune sau natură, și care apar, prin urmare, cu o frecvență redusă (de exemplu, evenimente unice precum defectarea unei instalații sau o scurgere majoră). Aspectele bazate pe raționament pot include formularea de estimări subiective. Riscurile de denaturare semnificativă pot fi mai mari din cauza unor aspecte precum:
- O intervenție mai amplă a conducerii pentru a specifica metodele de cuantificare sau procedura de raportare.
  - O intervenție manuală mai amplă pentru colectarea și procesarea datelor.
  - Metode de calcul sau cuantificare și principii de raportare complexe.
  - Natura emisiilor ocazionale, care poate îngreuna implementarea de către entitate a unor controale eficace privind riscurile.
  - Metodele de cuantificare și principiile de raportare a estimărilor pot face obiectul unor interpretări diferite.
  - Raționamentele necesare pot fi subiective sau complexe.
- (f) Includerea emisiilor de tip 3 atunci când datele privind sursele utilizate în cuantificare nu sunt păstrate de către entitate sau când metodele de cuantificare utilizate de obicei sunt imprecise sau duc la variații ample ale emisiilor raportate (a se vedea punctele A31-A34).

- (g) Aspectele pe care practicianul le poate lua în considerare în obținerea unei înțelegeri privind modul în care entitatea realizează estimările semnificative și a datelor care stau la baza acestora includ, de exemplu:
- Înțelegerea datelor care stau la baza estimărilor,
  - Metoda, inclusiv, acolo unde este cazul, modelul, utilizată în efectuarea estimărilor,
  - Aspectele relevante ale mediului de control și ale sistemului informațional,
  - Măsura în care entitatea a utilizat un expert,
  - Ipotezele care stau la baza estimărilor,
  - Dacă metodele de realizare a estimărilor au fost sau ar fi trebuit să fie modificate față de perioada anterioară și, dacă da, de ce și
  - Dacă și, dacă da, cum a evaluat entitatea efectul incertitudinii estimării asupra declarației referitoare la GES, inclusiv:
    - Dacă și, dacă da, cum a analizat entitatea ipotezele sau rezultatele alternative, de exemplu, prin efectuarea unei analize a sensibilității pentru a determina efectele modificării ipotezelor asupra unei estimări,
    - Modul în care entitatea determină estimarea în cazul în care analiza indică mai multe scenarii cu privire la rezultat și
    - Măsura în care entitatea monitorizează rezultatul efectiv al estimărilor realizate în perioada anterioară și măsura în care aceasta a reacționat în mod corespunzător la rezultatul acelei proceduri de monitorizare.

A89. Exemplele de alți factori care pot duce la riscuri de denaturare semnificativă includ:

- Eroarea umană asociată cuantificării emisiilor, care poate surveni mai ales dacă personalul nu este familiarizat cu procesele emisiilor ori înregistrarea datelor sau nu este suficient de instruit cu privire la acestea.
- Acordarea unei încrederi nejustificate unui sistem informațional proiectat necorespunzător, care ar putea avea un număr redus de controale eficiente, de exemplu, utilizarea foilor de calcul fără controale adecvate.
- Ajustarea manuală a nivelurilor de activitate înregistrate, altfel, automat, de exemplu, poate fi necesară introducerea manuală a datelor dacă un aparat de măsurare a gazului de facă este supraîncărcat.
- Evoluțiile externe semnificative precum atenția publică sporită asupra unei anumite unități.

## **Răspunsuri generale la riscurile de denaturare semnificativă evaluate și proceduri suplimentare**

*Misiuni de asigurare limitată și rezonabilă* (A se vedea punctele 8, 35-41R, 42L-43R, 46)

A90. Dat fiind că nivelul de asigurare obținut într-o misiune de asigurare limitată este mai scăzut decât cel obținut în cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă, procedurile efectuate de practician pe parcursul unei misiuni de asigurare limitată variază în ceea ce privește natura și plasarea în timp și au o amploare mai redusă față de cele utilizate în cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă. Principalele diferențe dintre răspunsurile generale ale practicianului care tratează riscurile de denaturare semnificativă evaluate și procedurile suplimentare dintr-o misiune de asigurare rezonabilă față de o misiune de asigurare limitată pentru o declarație referitoare la GES sunt următoarele:

- (a) Accentul pus pe natura diverselor proceduri ca sursă de probe va fi probabil diferit, în funcție de circumstanțele misiunii. De exemplu:
  - Practicianul poate considera că este adecvat în circumstanțele unei anumite misiuni de asigurare limitată să pună mai mult accentul pe interviuarea personalului entității și pe procedurile analitice și mai puțin, sau deloc, pe testele controalelor și obținerea de probe de la surse externe decât în cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă.
  - Atunci când entitatea utilizează un echipament de măsurare continuă pentru cuantificarea fluxurilor de emisii, practicianul poate decide, în cadrul unei misiuni de asigurare limitată, să răspundă la riscurile de denaturare semnificativă evaluate prin interviuări privind frecvența cu care este calibrat echipamentul. În aceleași circumstanțe, în cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă, practicianul poate decide să examineze evidențele entității referitoare la calibrarea echipamentului sau să testeze independent calibrarea acestuia.
  - Atunci când entitatea arde cărbune, practicianul poate decide, în cadrul unei misiuni de asigurare rezonabilă, să analizeze independent caracteristicile cărbunelui, în timp ce într-o misiune de asigurare limitată acesta poate decide că revizuirea evidențelor entității referitoare la rezultatele testelor de laborator reprezintă un răspuns adecvat la un risc de denaturare semnificativă evaluat.
- (b) Într-o misiune de asigurare limitată, procedurile suplimentare efectuate sunt mai reduse decât în cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă. Aceasta poate implica:
  - Selectarea unui număr mai redus de elemente pentru examinare,
  - Efectuarea unui număr mai mic de proceduri (de exemplu, efectuarea doar de proceduri analitice în circumstanțe în care, într-o misiune de asigurare rezonabilă, ar fi efectuate atât proceduri analitice, cât și teste de detaliu), sau

- Efectuarea de proceduri la sediile unui număr mai mic de unități.
- (c) Într-o misiune de asigurare rezonabilă, procedurile analitice efectuate ca răspuns la riscurile de denaturare semnificativă evaluate implică dezvoltarea unor așteptări referitoare la cantități sau coeficienți care sunt suficient de precise încât să permită identificarea denaturărilor semnificative. În cazul unei misiuni de asigurare limitată pot fi proiectate proceduri analitice pentru a justifica așteptările legate de direcția tendințelor, relațiilor și coeficienților mai degrabă decât pentru a identifica denaturările cu nivelul de precizie preconizat pentru o misiune de asigurare rezonabilă.<sup>22</sup>

Mai mult, când sunt identificate fluctuații, relații sau diferențe semnificative, deseori pot fi obținute probe adecvate pentru o misiune de asigurare limitată prin interviuarea entității și prin analizarea răspunsurilor primite în contextul circumstanțelor cunoscute ale misiunii, fără a fi obținute probe suplimentare așa cum prevede punctul 43R (a) pentru o misiune de asigurare rezonabilă.

În plus, la efectuarea de proceduri analitice într-o misiune de asigurare limitată, practicantul poate, de exemplu:

- Să utilizeze date mai agregate, cum ar fi date la nivel regional mai degrabă decât date la nivel de unitate, sau date lunare mai degrabă decât date săptămânale.
- Să utilizeze date care nu au făcut obiectul unor proceduri separate pentru a testa credibilitatea acestora în aceeași măsură în care ar fi făcut-o în cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă.

*Răspunsuri generale la riscurile de denaturare semnificativă evaluate (A se vedea punctul 35)*

A91. Răspunsurile generale care tratează riscurile de denaturare semnificativă evaluate la nivelul declarației referitoare la GES pot include:

- Accentuarea necesității menținerii scepticismului profesional în rândul personalului 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.
- Incorporarea unor elemente suplimentare de imprevizibilitate în selecția procedurilor suplimentare care vor fi efectuate.

---

22 Este posibil să nu se întâmple mereu astfel; de exemplu, în anumite circumstanțe, practicantul poate dezvolta o previziune precisă pe baza unor relații fizice sau chimice fixe chiar și în cazul unei misiuni de asigurare limitată.

- Efectuarea unor modificări generale în ceea ce privește natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor, de exemplu: aplicarea procedurilor la sfârșitul perioadei în loc de o dată interimară, sau modificarea naturii procedurilor în vederea obținerii de probe mai convingătoare.
- A92. Evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul declarației referitoare la GES și, în consecință, a răspunsurilor generale ale practicianului este afectată de înțelegerea de către acesta a mediului de control. Un mediu de control eficace îi poate permite practicianului să aibă mai multă încredere în controlul intern și în credibilitatea probelor generate intern în cadrul entității și, astfel, îi permite practicianului, de exemplu, să efectueze unele proceduri la o dată interimară și nu la sfârșitul perioadei. Deficiențele în mediul de control au, însă, un efect contrar. De exemplu, practicianul poate reacționa la un mediu de control ineficace prin:
- Efectuarea mai multor proceduri la sfârșitul perioadei decât la o dată interimară.
  - Obținerea de mai multe probe detaliate în urma altor proceduri decât testele controalelor.
  - Majorarea dimensiunii eșantioanelor și a amplitudinii procedurilor, cum ar fi numărul unităților la care sunt efectuate proceduri.
- A93. Prin urmare, acest tip de considerente au o importanță deosebită pentru abordarea generală a practicianului, de exemplu, atenția relativă acordată testelor controalelor în comparație cu alte proceduri (a se vedea, de asemenea, punctele A70-A72 și A96).

*Exemple de proceduri suplimentare (A se vedea punctele 37L-37R, 40R)*

A94. Procedurile suplimentare pot include, de exemplu:

- Testarea eficacității cu care funcționează controalele asupra colectării și înregistrării datelor referitoare la activitate, precum kilowații-oră de electricitate achiziționați.
- Corelarea factorilor de emisie cu sursele adecvate (de exemplu, publicații guvernamentale) și analizarea aplicabilității lor în circumstanțele date.
- Revizuirea acordurilor privind asocierile în participație și a altor contracte relevante pentru determinarea limitei la nivel organizațional a entității.
- Reconcilierea datelor înregistrate cu, de exemplu, contoarele de parcurs ale vehiculelor deținute de entitate.
- Repetarea executării calculelor (de exemplu, calculele asociate bilanțului masic sau de energie) și reconcilierea diferențelor observate.
- Notarea indicațiilor echipamentului de monitorizare permanentă.
- Observarea sau repetarea măsurătorilor fizice, precum măsurarea nivelului de petrol dintr-un rezervor.

- Analizarea viabilității și a gradului de adecvare ale tehnicilor unice de evaluare sau cuantificare, în special ale metodelor complexe care pot implica, de exemplu, circuite de reciclare sau feedback.
- Eșantionarea și analizarea independentă a caracteristicilor materialelor precum cărbunele sau observarea tehnicilor de eșantionare ale entității și revizuirea evidențelor privind rezultatele testelor de laborator.
- Verificarea corectitudinii calculelor și a caracterului corespunzător al metodelor de calcul utilizate (de exemplu, conversia și agregarea măsurătorilor aferente intrărilor).
- Corelarea datelor înregistrate cu documentele privind sursele, precum înregistrările referitoare la producție, evidențele privind consumul de combustibil și facturile aferente energiei achiziționate.

*Factori care pot influența riscurile de denaturare semnificativă evaluate (A se vedea punctele 37L(a) - 37R(a))*

A95. Factorii care pot influența riscurile de denaturare semnificativă evaluate includ:

- Limitările inerente ale capacităților instrumentelor de măsurare și frecvența calibrării lor.
- Numărul, natura, repartizarea geografică și caracteristicile aferente drepturilor de proprietate asupra unităților de unde sunt colectate datele.
- Numărul și natura diferitelor surse de gaze și emisii incluse în declarația referitoare la GES.
- Dacă procesele la care fac referire emisiile sunt continue sau intermitente și riscul de întrerupere a acestor procese.
- Complexitatea metodelor de evaluare a activității și de calculare a emisiilor, de exemplu, unele procese impun metode de evaluare și calcul unice.
- Riscul asociat emisiilor fugitive neidentificate.
- Măsura în care cantitatea de emisii este corelată cu datele referitoare la intrări care pot fi accesate cu ușurință.
- Dacă personalul care efectuează colectarea datelor este instruit în ceea ce privește metodele relevante și frecvența rotației acestui personal.
- Natura și nivelul automatizării utilizate în captarea și manipularea datelor.
- Politicile și procedurile de control al calității implementate la nivelul laboratoarelor de testare, indiferent dacă acestea sunt interne sau externe.
- Complexitatea criteriilor și a politicilor de cuantificare și raportare, inclusiv modul în care este determinată limita la nivel organizațional.



*Eficacitatea cu care funcționează controalele* (A se vedea punctele 37R(a)(ii), 38R(a))

A96. În cazul entităților foarte mici sau al sistemelor informaționale recent implementate este posibil să nu existe multe activități de control care să poată fi identificate de practician sau măsura în care existența ori operarea lor, documentată de entitate, poate fi limitată. În astfel de cazuri, ar putea fi mai eficient pentru practician să efectueze proceduri suplimentare, în principal altele decât testele controalelor. Totuși, în unele cazuri rare, absența activităților de control sau a altor componente ale controlului ar putea să facă imposibilă obținerea de probe suficiente și adecvate (a se vedea, de asemenea, punctele A70-A72 și A92-A93).

*Caracterul convingător al probelor* (A se vedea punctele 37L(b) - 37R(b))

A97. În vederea obținerii de probe mai convingătoare în urma unei evaluări care denotă un risc de denaturare semnificativă mai ridicat, practicianul poate crește cantitatea probelor sau poate obține probe mai relevante sau mai credibile, de exemplu, prin obținerea de probe coroborante dintr-un număr de surse independente.

*Riscuri pentru care testele controalelor sunt necesare pentru a furniza probe suficiente și adecvate* (A se vedea punctul 38R(b))

A98. Cuantificarea emisiilor poate include procese extrem de automatizate sau în care intervenția manuală este redusă sau inexistentă, de exemplu, atunci când informațiile relevante sunt înregistrate, procesate sau raportate doar în format electronic, cum este cazul unui sistem de monitorizare permanentă, sau când procesarea datelor referitoare la activitate este integrată într-un sistem operațional sau de raportare financiară bazat pe tehnologia informației. În astfel de cazuri:

- Probele pot fi disponibile doar în format electronic, iar suficiența și gradul de adecvare ale acestora depind de eficacitatea controalelor asupra acurateței și exhaustivității lor.
- Potențialul apariției și nedetectării inițierii sau modificării necorespunzătoare a informațiilor poate fi mai mare în cazul în care controalele adecvate nu funcționează în mod eficiente.

*Proceduri de confirmare* (A se vedea punctul 41R)

A99. Procedurile de confirmare externă pot furniza probe relevante despre informații precum:

- Datele referitoare la activitate colectate de o terță parte, precum datele despre: transportul aerian al angajaților colectate de o agenție de turism; influxul de energie dintr-o unitate măsurat de un furnizor de energie; sau kilometrii parcurși de vehiculele deținute de entitate înregistrați de un manager extern al parcului de vehicule.
- Datele-etalon ale sectorului de activitate utilizate la calcularea factorilor de emisie.

- Termenii acordurilor, contractelor sau tranzacțiilor dintre entitate și alte părți sau informațiile despre măsura în care alte părți includ sau nu anumite emisii în declarația lor referitoare la GES, atunci când se analizează limita la nivel organizațional a entității.
- Rezultatele analizei de laborator a eșantioanelor (de exemplu, valoarea calorică a eșantioanelor de intrare).

*Proceduri analitice efectuate ca răspuns la riscurile de denaturare semnificativă evaluate (A se vedea punctele 42L-42R)*

- A100. În multe cazuri, natura fixă a relațiilor fizice sau chimice dintre anumite emisii și alte fenomene măsurabile permite elaborarea de proceduri analitice puternice (de exemplu, relația dintre consumul de combustibil și emisiile de dioxid de carbon și protoxid de azot).
- A101. În mod similar, o relație rezonabil de previzibilă poate exista între emisii și informațiile financiare sau privind exploatarea (de exemplu, relația dintre emisiile de tip 2 asociate electricității și soldul din registrul Cartea mare aferent achizițiilor de electricitate sau orelor de funcționare). Alte proceduri analitice pot implica comparații ale informațiilor despre emisiile entității cu date externe precum mediile sectorului de activitate; sau analiza tendințelor pe parcursul perioadei în vederea identificării anomaliilor pentru investigații suplimentare și a tendințelor pe parcursul perioadelor în ceea ce privește consecvența cu alte situații, precum achiziția sau cedarea unităților.
- A102. Procedurile analitice pot fi deosebit de eficiente atunci când datele dezagregate pot fi obținute cu ușurință sau când practicianul are motive să considere că datele care vor fi utilizate sunt credibile, de exemplu, când acestea provin dintr-o sursă bine controlată. În unele cazuri, datele care vor fi utilizate pot fi captate de sistemul informațional de raportare financiară sau pot fi introduse într-un alt sistem informațional în paralel cu introducerea datelor financiare aferente și pot fi aplicate unele controale comune asupra intrărilor. De exemplu, cantitatea de combustibil achiziționată, așa cum este înregistrată în facturile furnizorilor, poate fi o intrare în aceleași condiții în care facturile relevante sunt introduse într-un sistem al conturilor de datorii. În unele cazuri, datele care vor fi utilizate pot constitui o intrare necesară în deciziile operaționale și, astfel, pot face obiectul unei atenții sporite din partea personalului operațional sau al unor proceduri de audit extern separate (de exemplu, ca parte a unui acord de asociere în participație sau a supravegherii de către un organism de reglementare).

*Proceduri privind estimările (A se vedea punctele 44L-45R)*

- A103. În unele cazuri poate fi adecvat ca practicianul să evalueze modul în care entitatea a analizat ipotezele sau rezultatele alternative și motivele pentru care le-a respins.
- A104. În unele misiuni de asigurare limitată poate fi adecvat ca practicianul să efectueze una sau mai multe dintre procedurile precizate la punctul 45R.

*Eșantionarea* (A se vedea punctul 46)

A105. Eșantionarea implică:

- (a) Determinarea unei dimensiuni a eșantionului suficientă pentru a reduce riscul de eșantionare la un nivel acceptabil de scăzut. Deoarece nivelul acceptabil al riscului misiunii de asigurare este mai redus pentru o misiune de asigurare rezonabilă decât pentru o misiune de asigurare limitată, la fel poate fi și nivelul riscului de eșantionare acceptabil în cazul testelor de detaliu. Prin urmare, când eșantionarea este utilizată pentru teste de detaliu în cadrul unei misiuni de asigurare rezonabilă, dimensiunea eșantionului poate fi mai mare decât cea utilizată în circumstanțe similare într-o misiune de asigurare limitată.
- (b) Selectarea elementelor eșantionului în așa fel încât pentru fiecare unitate de eșantionare din cadrul populației să existe posibilitatea de a fi selectată și efectuarea de proceduri care să corespundă obiectivului pentru fiecare element selectat. Dacă practicianul nu poate aplica procedurile proiectate sau proceduri alternative corespunzătoare asupra unui element selectat, acel element este tratat drept o abatere de la controlul prevăzut, în cazul testelor controalelor, sau drept o denaturare, în cazul testelor de detaliu.
- (c) Investigarea naturii și cauzei abaterilor sau denaturărilor identificate și evaluarea efectului posibil al acestora asupra obiectivului procedurilor și asupra altor părți ale misiunii.
- (d) Evaluarea:
  - (i) Rezultatelor eșantionului, inclusiv, în cazul testelor de detaliu, extrapolarea denaturărilor observate în eșantion asupra populației și
  - (ii) Măsurii în care utilizarea eșantionării a furnizat o bază adecvată pentru concluziile referitoare la populația care a fost testată.

*Fraude, legi și reglementări* (A se vedea punctul 47)

A106. În vederea furnizării de răspunsuri la fraude sau suspiciuni de fraudă identificate pe parcursul misiunii, poate fi adecvat, de exemplu, ca practicianul:

- Să discute aspectul respectiv cu entitatea.
- Să îi solicite entității să se consulte cu o parte terță calificată corespunzător, precum consilierul juridic al entității sau un organism de reglementare.
- Să ia în considerare implicațiile aspectului respectiv în raport cu alte aspecte ale misiunii, inclusiv cu evaluarea de către practician a riscului și cu credibilitatea declarațiilor scrise ale entității.
- Să obțină consiliere juridică în ce privește consecințele diferitelor căi de acțiune.
- Să comunice cu terțe părți (de exemplu, cu un organism de reglementare).

- Să rețină raportul de asigurare.
- Să se retragă din misiune.

A107. Acțiunile menționate la punctul A106 pot fi adecvate pentru furnizarea de răspunsuri la cazurile de neconformitate sau suspiciunile de neconformitate cu legile și reglementările identificate pe parcursul misiunii. Poate fi adecvată, de asemenea, descrierea aspectului într-un paragraf privind Alte aspecte din raportul de asigurare, în conformitate cu punctul 77 din prezentul ISAE, cu excepția cazului în care practicianul:

- (a) Ajunge la concluzia că neconformitatea are un efect semnificativ asupra declarației referitoare la GES și nu a fost reflectată corespunzător în declarația referitoare la GES, sau
- (b) Este împiedicat de entitate să obțină probe suficiente și adecvate pentru a evalua dacă neconformitatea care poate fi semnificativă pentru declarația referitoare la GES a avut sau este posibil să fi avut loc, situație în care se aplică punctul 66 din ISAE 3000 (Revizuit).

*Proceduri legate de procesul de agregare a declarației referitoare la GES (A se vedea punctele 48L-48R)*

A108. Așa cum se menționează la punctul A71, pe măsură ce raportarea emisiilor evoluează, se poate preconiza că va crește și nivelul de complexitate, documentare și formalitate al sistemelor informaționale relevante pentru cuantificarea și raportarea emisiilor. În sistemele informaționale recent implementate, procesul de agregare a informațiilor poate fi extrem de informal. În sistemele mai complexe, procesul de agregare poate fi documentat mai sistematic și mai formal. Natura și, de asemenea, amploarea procedurilor practicianului în raport cu ajustările și cu modul în care acesta corelează sau reconciliază declarația referitoare la GES cu înregistrările care stau la baza acesteia depind de natura și complexitatea cuantificărilor și procesului de raportare ale entității, precum și de riscurile de denaturare semnificativă asociate.

*Proceduri suplimentare (A se vedea punctele 49L-49R)*

A109. O misiune de asigurare este un proces repetitiv și se poate întâmpla ca practicianul să ia cunoștință de informații care diferă semnificativ de cele pe baza cărora au fost stabilite procedurile planificate. Pe măsură ce practicianul efectuează procedurile planificate, probele obținute îl pot determina să efectueze proceduri suplimentare. Aceste proceduri pot include solicitarea adresată entității de a examina aspectul identificat (aspectele identificate) de către practician și de a face ajustări, dacă este cazul, în declarația referitoare la GES.

*Stabilirea necesității unor proceduri suplimentare într-o misiune de asigurare limitată (A se vedea punctele 49L, 49L(b))*

A110. Practicianul poate lua cunoștință de un/ele aspect (aspecte) care îl poate (pot) determina să considere că declarația referitoare la GES ar putea fi denaturată semnificativ. De exemplu, atunci când efectuează vizite la fața locului, practicianul poate identifica o sursă potențială de emisii care nu pare să fie inclusă

în declarația referitoare la GES. În astfel de cazuri, practicianul poate desfășura interviuri suplimentare cu privire la măsura în care sursa potențială a fost cuprinsă în declarația referitoare la GES. Amplasarea procedurilor suplimentare efectuate, în conformitate cu punctul 49L, va depinde de raționamentul profesional. Cu cât este mai mare probabilitatea existenței unei denaturări semnificative, cu atât mai convingătoare trebuie să fie probele pe care le obține practicianul.

- A111. Dacă, în cazul unei misiuni de asigurare limitată, practicianul ia cunoștință de unul sau mai multe aspecte care îl determină să considere că declarația referitoare la GES ar putea fi denaturată semnificativ, punctul 49L impune practicianului să proiecteze și să efectueze proceduri suplimentare. Cu toate acestea, există o limitare a ariei de aplicare dacă, după efectuarea acestor proceduri, practicianul nu poate obține probe suficiente și adecvate fie pentru a concluziona că aspectul (aspectele) nu va (nu vor) cauza denaturarea semnificativă a declarației referitoare la GES, fie pentru a determina că acestea cauzează denaturarea semnificativă a declarației.

*Cumularea denaturărilor identificate (A se vedea punctul 50)*

- A112. Practicianul poate stabili o valoare sub nivelul căreia denaturările ar fi evident ne semnificative și nu ar fi necesar să fie cumulate deoarece practicianul se așteaptă ca o cumulare a unor astfel de valori să nu aibă un efect semnificativ asupra declarației referitoare la GES. „Evident ne semnificativ” nu este o altă expresie pentru „ne semnificativ”. Aspectele evident ne semnificative vor fi de o importanță cu totul diferită (mai mică) față de pragul de semnificație stabilit în conformitate cu prezentul ISAE și vor fi aspecte evident irelevante, fie individual, fie cumulat, și indiferent dacă sunt evaluate după criteriile legate de dimensiune, natură sau circumstanțe. În cazul în care există vreo incertitudine cu privire la caracterul evident ne semnificativ al unuia sau mai multor elemente, se consideră că aspectul nu este evident ne semnificativ.

### **Utilizarea activității unui alt practician**

*Comunicarea către un alt practician (A se vedea punctul 57(a))*

- A113. Aspectele relevante pe care echipa misiunii le poate comunica unui alt practician în ceea ce privește activitatea care va fi efectuată, modul în care va fi utilizată această activitate și forma și conținutul comunicării celui alt practician cu echipa misiunii pot include:

- O solicitare ca acel practician, cunoscând contextul în care echipa misiunii va utiliza activitatea sa, să confirme că va coopera cu echipa misiunii.
- Pragul de semnificație funcțional al activității celui alt practician, care poate fi mai scăzut decât pragul de semnificație funcțional al declarației referitoare la GES (și, după caz, decât pragul sau pragurile de semnificație al(e) anumitor tipuri de emisii sau prezentări de informații), și nivelul deasupra căruia denaturările nu pot fi considerate drept evident ne semnificative pentru declarația referitoare la GES.

- Riscurile identificate de denaturare semnificativă a declarației referitoare la GES care sunt relevante pentru activitatea celui alt practician și o solicitare ca acel practician să comunice prompt orice alte riscuri identificate pe parcursul misiunii care ar putea fi semnificative pentru declarația referitoare la GES, precum și răspunsurile acelui practician la aceste riscuri.

*Comunicarea de către un alt practician (A se vedea punctul 57(a))*

A114. Aspectele relevante pe care echipa misiunii poate să-i solicite unui alt practician să le comunice includ:

- Dacă acel practician s-a conformat cerințelor de etică relevante pentru misiunea la nivelul grupului, inclusiv independența și competența profesională.
- Dacă acel practician s-a conformat cerințelor echipei misiunii la nivelul grupului.
- Informații cu privire la cazurile de neconformitate cu legislația sau reglementările care pot provoca denaturarea semnificativă a declarației referitoare la GES.
- O listă a denaturărilor necorectate identificate de către acel practician pe parcursul misiunii și care nu sunt evident ne semnificative.
- Indiciile unui posibil subiectivism în întocmirea informațiilor relevante.
- Descrierea oricărei deficiențe semnificative identificate în controlul intern observate de acel practician pe parcursul misiunii.
- Alte aspecte semnificative pe care acel practician le-a comunicat sau preconizează că le va comunica entității, inclusiv cele referitoare la fraudă sau suspiciuni de fraudă.
- Orice alte aspecte care pot fi relevante pentru declarația referitoare la GES sau pe care acel practician dorește să le aducă în atenția echipei misiunii, inclusiv excepțiile notate în orice declarații scrise pe care practicianul le-a solicitat entității.
- Constatările, concluzia sau opinia la nivel general ale acelui practician.

*Probe (A se vedea punctul 57(b))*

A115. Considerentele relevante în obținerea probelor aferente activității unui alt practician pot include:

- Discuții cu acel practician cu privire la activitățile de afaceri relevante pentru activitatea acestuia care sunt semnificative pentru declarația referitoare la GES.
- Discuții cu acel practician cu privire la susceptibilitatea informațiilor relevante la denaturări semnificative.

- Revizuirea documentației aceluși practician cu privire la riscurile de denaturare semnificativă identificate, răspunsurile la aceste riscuri și concluziile aferente. Această documentație poate fi sub forma unui memorandum care reflectă concluzia aceluși practician cu privire la riscurile identificate.

### **Declarații scrise (A se vedea punctul 58)**

A116. În plus față de declarațiile scrise prevăzute la punctul 58, practicianul poate considera necesar să solicite alte declarații scrise. Persoana (persoanele) de la care practicianul solicită declarații scrise va (vor) fi, de obicei, un membru al (membri ai) conducerii superioare sau al (ai) persoanelor responsabile cu guvernanta. Cu toate acestea, deoarece conducerea și structurile de guvernanta diferă în funcție de jurisdicție și entitate, reflectând influențe precum mediile culturale și juridice diferite și caracteristicile legate de dimensiune și dreptul de proprietate, este imposibil ca prezentul ISAE să specifice pentru toate misiunile persoana adecvată (persoanele adecvate) de la care trebuie solicitate declarații scrise. De exemplu, entitatea poate fi o unitate care nu este o entitate cu personalitate juridică distinctă, de sine stătătoare. În astfel de cazuri, identificarea personalului de conducere adecvat sau a persoanelor responsabile cu guvernanta corespunzătoare de la care să se solicite declarații scrise poate constitui exercitarea raționamentului profesional.

### **Evenimente ulterioare (A se vedea punctul 61)**

A117. Evenimentele ulterioare pot include, de exemplu, publicarea factorilor de emisie revizuiți de către un organism precum o agenție guvernamentală, modificări ale legislației sau reglementărilor relevante, cunoștințe științifice îmbunătățite, modificări structurale semnificative ale entității, disponibilitatea unor metode de cuantificare mai exacte sau descoperirea unei erori semnificative.

### **Informații comparative (A se vedea punctele 62-63, 76(c))**

A118. Cerințele cu privire la prezentarea, raportarea și asigurarea informațiilor comparative dintr-o declarație referitoare la GES pot fi specificate de legi sau reglementări ori de termenii misiunii. O diferență-cheie între situațiile financiare și o declarație referitoare la GES este că valorile prezentate într-o declarație referitoare la GES măsoară emisiile pentru o perioadă de timp distinctă și nu au la bază valori cumulate în timp. În consecință, informațiile comparative prezentate nu afectează informațiile anului curent decât dacă emisiile au fost înregistrate în perioada greșită și, prin urmare, valorile pot avea ca bază de evaluare o perioadă inițială incorectă.

A119. Atunci când o declarație referitoare la GES include referiri la reduceri ale procentajului emisiilor sau o comparație similară privind perioada pentru informațiile aferente perioadei, este important ca practicianul să analizeze gradul de adecvare a comparațiilor. Acestea pot fi necorespunzătoare din cauza:

- (a) Unor modificări importante ale operațiunilor față de perioada anterioară,
- (b) Unor modificări importante ale factorilor de conversie, sau

(c) Inconsecvenței surselor sau metodelor de evaluare.

A120. Atunci când informațiile comparative sunt prezentate alături de informațiile privind emisiile curente, dar unele sau niciunele dintre acele informații comparative nu sunt acoperite de concluzia practicianului, este important ca situația acestora să fie clar precizată atât în declarația referitoare la GES, cât și în raportul de asigurare.

*Retratări (A se vedea punctul 62(a))*

A121. Este posibil să fie necesară retratarea cantităților de GES raportate într-o perioadă anterioară, în conformitate cu legile, reglementările sau criteriile aplicabile, de exemplu, ca urmare a îmbunătățirii cunoștințelor științifice, modificărilor structurale importante ale entității, disponibilității unor metode de cuantificare mai exacte sau descoperirii unei erori importante.

*Efectuarea de proceduri privind informațiile comparative (A se vedea punctul 63(a))*

A122. Într-o misiune de asigurare limitată care include o asigurare privind informațiile comparative, dacă practicianul ia cunoștință despre faptul că informațiile comparative prezentate ar putea conține o denaturare semnificativă, procedurile care vor fi efectuate trebuie să fie în conformitate cu cerințele de la punctul 49L. În cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă, procedurile care vor fi efectuate trebuie să fie suficiente pentru formularea unei opinii asupra informațiilor comparative.

A123. Dacă misiunea nu include o asigurare privind informațiile comparative, cerința de a efectua proceduri în circumstanțele tratate la punctul 63(a) se referă la respectarea obligației etice a practicianului de a nu fi asociat cu bună știință cu informații false sau care induc în eroare în mod semnificativ.

**Alte informații (A se vedea punctul 64)**

A124. O declarație referitoare la GES poate fi publicată împreună cu alte informații care nu sunt acoperite de concluzia practicianului, de exemplu, poate fi inclusă ca parte a raportului anual sau a raportului privind sustenabilitatea entității, ori poate fi inclusă alături de alte informații specifice referitoare la schimbările climatice, precum:

- O analiză strategică ce conține o declarație privind impactul schimbărilor climatice asupra obiectivelor strategice ale entității.
- O explicație și o evaluare calitativă a riscurilor și oportunităților semnificative, curente și anticipate, asociate schimbărilor climatice.
- Prezentări de informații privind acțiunile entității, inclusiv planurile sale pe termen scurt sau lung de a trata riscurile aferente schimbărilor climatice, oportunitățile și impactul acestora.
- Prezentări de informații despre perspectivele generale, inclusiv tendințele și factorii aferenți schimbărilor climatice care este posibil să afecteze strategia entității sau intervalul de timp pentru care este planificată realizarea strategiei.



- O descriere a proceselor de guvernare și a resurselor entității care au fost alocate pentru identificarea, gestionarea și supravegherea aspectelor legate de schimbările climatice.

A125. În unele cazuri, entitatea poate publica informații privind emisiile calculate pe o bază de calcul diferită de cea utilizată la întocmirea declarației referitoare la GES, de exemplu, informațiile pot fi întocmite pe bază de „similaritate”, în timp ce emisiile sunt recalculat pentru a omite efectul evenimentelor nerecurente, precum punerea în funcțiune a unei noi fabrici sau închiderea unei unități. Practicianul poate încerca să înlătore aceste informații dacă metodele utilizate la întocmirea lor nu erau permise de criteriile utilizate pentru întocmirea declarației referitoare la GES. Practicianul poate încerca, de asemenea, să înlătore orice informație narativă care este inconsecventă cu datele cantitative incluse în declarația referitoare la GES sau care nu poate fi demonstrată (de exemplu, proiecțiile speculative sau afirmațiile privind acțiunile viitoare).

A126. Acțiunile viitoare care ar putea fi adecvate atunci când alte informații ar putea afecta negativ credibilitatea declarației referitoare la GES și a raportului de asigurare includ, de exemplu:

- Solicitarea ca entitatea să se consulte cu o terță parte calificată, precum consilierul juridic al entității.
- Obținerea de consiliere juridică privind consecințele diferitelor căi de acțiune.
- Comunicarea cu terțe părți, de exemplu, cu un organism de reglementare.
- Reținerea raportului de asigurare.
- Retragerea din misiune, în cazul în care acest lucru este permis de legile sau reglementările aplicabile.
- Descrierea aspectului în raportul de asigurare.

## Documentarea

*Documentarea procedurilor efectuate și a probelor obținute* (A se vedea punctele 15, 65-66)

A127. ISAE 3000 (Revizuit) prevede ca practicianul să întocmească în timp util documentația misiunii care furnizează o evidență a bazei raportului de asigurare.<sup>23</sup> Următoarele constituie exemple de aspecte care ar putea fi adecvate pentru a fi incluse în documentația misiunii:

- Fraudă: Riscurile de denaturare semnificativă și natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor în raport cu fraudă; precum și comunicările privind fraudă adresate entității, organismelor de reglementare și altor părți.
- Legi și reglementări: Cazurile de neconformitate cu legile sau reglementările identificate sau suspectate și rezultatele discuțiilor cu entitatea și cu alte părți din afara entității.

23 ISAE 3000 (Revizuit), punctul 42.

- Planificare: Strategia generală a misiunii, planul misiunii și orice modificări semnificative efectuate pe parcursul misiunii și motivele acestor modificări.
- Prag de semnificație: Următoarele valori și factorii luați în considerare în determinarea lor: pragul de semnificație pentru declarația referitoare la GES; dacă este cazul, nivelul sau nivelurile pragului de semnificație pentru anumite tipuri de emisii sau prezentări de informații; pragul de semnificație funcțional și orice revizuire a pragului de semnificație pe măsură ce misiunea avansează.
- Riscuri de denaturare semnificativă: discuția prevăzută la punctul 29 și deciziile importante rezultate, elementele-cheie ale înțelegerii obținute cu privire la fiecare dintre aspectele privind entitatea și mediul său specificate la punctul 23 și riscurile de denaturare semnificativă pentru care, potrivit raționamentului profesional al practicianului, au fost necesare proceduri suplimentare.
- Proceduri suplimentare: natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor suplimentare efectuate, legătura dintre acestea și riscurile de denaturare semnificativă și rezultatele procedurilor.
- Evaluarea denaturărilor: Valoarea sub care denaturările ar fi considerate evident ne semnificative, denaturările acumulate pe parcursul misiunii și dacă acestea au fost corectate, precum și concluzia practicianului privind măsura în care denaturările necorectate sunt semnificative, individual sau cumulativ, și baza pentru această concluzie.

*Aspecte care apar după data raportului de asigurare (A se vedea punctul 68)*

A128. Exemplele de circumstanțe excepționale includ faptele care îi devin cunoscute practicianului după data raportului de asigurare, dar care existau la acea dată și care, dacă ar fi fost cunoscute la acea dată, ar fi putut determina modificarea declarației referitoare la GES sau modificarea de către practician a concluziei din raportul de asigurare, de exemplu, descoperirea unei erori necorectate importante. Modificările rezultate ale documentației misiunii sunt revizuite în conformitate cu politicile și procedurile firmei referitoare la responsabilitățile privind revizuirea prevăzute în ISQC 1, partenerul de misiune asumându-și responsabilitatea finală pentru modificările efectuate.<sup>24</sup>

*Constituirea dosarului complet al misiunii (A se vedea punctul 69)*

A129. ISQC 1 (sau alte cerințe profesionale ori cerințele din legi sau reglementări care sunt cel puțin la fel de stricte ca ISQC 1) impune firmelor să stabilească politici și proceduri pentru finalizarea la timp a constituirii dosarelor misiunii.<sup>25</sup> Un termen-limită adecvat pentru finalizarea constituirii dosarului complet al misiunii nu depășește, de obicei, 60 de zile de la data raportului de asigurare.<sup>26</sup>

---

24 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.

25 ISQC 1, punctul 45.

26 ISQC 1, punctul A54.

### **Revizuirea controlului calității misiunii** (A se vedea punctul 71)

A130. Printre alte aspecte care pot fi luate în considerare într-o revizuire a controlului calității unei misiuni se numără:

- Evaluarea realizată de echipa misiunii asupra gradului de independență a firmei în legătură cu misiunea.
- Dacă a avut loc o consultare adecvată cu privire la aspecte care implică diferențe de opinie sau la alte aspecte dificile ori controversate, precum și concluziile rezultate în urma consultării respective.
- Dacă documentația misiunii selectată pentru revizuire reflectă activitatea desfășurată în legătură cu raționamentele semnificative și sprijină concluziile obținute.

### **Formularea concluziei de asigurare**

*Descrierea criteriilor aplicabile* (A se vedea punctele 74(d), 76(g)(iv))

A131. Întocmirea de către entitate a declarației referitoare la GES presupune includerea unei descrieri corespunzătoare a criteriilor aplicabile în notele explicative la declarație. Această descriere îi informează pe utilizatorii vizați despre cadrul general care stă la baza declarației referitoare la GES și este deosebit de importantă atunci când există diferențe semnificative între diferite criterii privind modul în care sunt tratate anumite aspecte într-o declarație referitoare la GES, de exemplu: ce deduceri pentru emisii sunt incluse, dacă este cazul; modul în care acestea au fost cuantificate și ce reprezintă și baza pe care s-a selectat, ce emisii de tip 3 să fie incluse și modul în care acestea au fost cuantificate.

A132. O descriere a faptului că declarația referitoare la GES este întocmită în conformitate cu anumite criterii este adecvată doar dacă declarația respectă toate cerințele acelor criterii care sunt în vigoare pe perioada acoperită de declarația referitoare la GES.

A133. O descriere a criteriilor aplicabile care conține un limbaj imprecis care alterează sau limitează sensul (de exemplu, „declarația referitoare la GES se conformează substanțial cu cerințele din XYZ”) nu este o descriere adecvată, deoarece poate induce în eroare utilizatorii declarației referitoare la GES.

### **Conținutul raportului de asigurare**

*Exemple de rapoarte de asigurare* (A se vedea punctul 76)

A134. Anexa 2 conține exemple de rapoarte de asigurare asupra declarațiilor referitoare la GES, care încorporează elementele prevăzute la punctul 76.

*Informații neacoperite de concluzia practicianului* (A se vedea punctul 76(c))

A135. Pentru a evita confuziile și acordarea unei încrederi nejustificate unor informații care nu au făcut obiectul asigurării, atunci când declarația referitoare la GES include informații, cum ar fi date comparative, care nu sunt acoperite de

concluzia practicianului, aceste informații sunt de obicei identificate ca atare în declarația referitoare la GES și în raportul de asigurare al practicianului.

Deduceri pentru emisii (A se vedea punctul 76(f))

- A136. Formularea declarației care va fi inclusă în raportul de asigurare atunci când declarația referitoare la GES include deduceri pentru emisii poate varia considerabil în funcție de circumstanțe.
- A137. Disponibilitatea unor informații relevante și credibile în legătură cu compensările și alte deduceri pentru emisii variază foarte mult și, prin urmare, la fel variază și probele disponibile practicienilor care susțin deducerile pentru emisii pretinse de entități.
- A138. Din cauza naturii variate a deducerilor pentru emisii și a numărului și naturii deseori reduse ale procedurilor care pot fi aplicate deducerilor pentru emisii de către practician, prezentul ISAE prevede identificarea în raportul de asigurare a acelor deduceri pentru emisii, dacă există, care sunt acoperite de concluzia practicianului și o declarație privind responsabilitatea practicianului în raport cu acestea.
- A139. O declarație privind responsabilitatea practicianului în raport cu deducerile pentru emisii poate fi formulată după cum urmează atunci când deducerile pentru emisii constau în compensări: „Declarația referitoare la GES include o deducere din emisiile lui ABC pentru anul curent de yyy tone de CO<sub>2-e</sub> aferente compensărilor. Am efectuat proceduri pentru a stabili dacă aceste compensări au fost dobândite pe parcursul anului și dacă descrierea lor din declarația referitoare la GES oferă un rezumat rezonabil al contractelor relevante și al documentației aferente. Nu am efectuat, însă, nicio procedură în ceea ce privește furnizorii externi ai acestor compensări și nu exprimăm nicio concluzie privind măsura în care compensările au avut ca rezultat sau vor avea ca rezultat o reducere de yyy tone de CO<sub>2-e</sub>”.

*Utilizarea raportului de asigurare (A se vedea punctul 76(g)(iii))*

- A140. Pe lângă identificarea destinatarului raportului de asigurare, practicianul poate considera adecvat să includă în cuprinsul raportului de asigurare o formulare care să specifice scopul sau utilizatorii vizați pentru care a fost întocmit raportul. De exemplu, când declarația referitoare la GES va fi depusă public, poate fi adecvat ca notele explicative la declarația referitoare la GES și raportul de asigurare să includă o declarație conform căreia raportul este destinat unor utilizatori care au cunoștințe rezonabile despre activitățile care au legătură cu GES și care au studiat informațiile din declarația referitoare la GES cu suficientă atenție și înțeleg că aceasta este întocmită și asigurată conform unor niveluri adecvate ale pragului de semnificație.
- A141. Mai mult, practicianul poate considera adecvat să includă o formulare care să restricționeze, în mod expres, distribuția raportului de asigurare către alte părți decât utilizatorii vizați, utilizarea sa de către alte părți sau utilizarea sa în alte scopuri.

*Rezumatul procedurilor practicianului (A se vedea punctul 76(h)(ii))*

- A142. Raportul de asigurare aferent unei misiuni de asigurare rezonabilă respectă, de obicei, o formulare standard și descrie doar pe scurt procedurile efectuate. Aceasta deoarece, într-o misiune de asigurare rezonabilă, descrierea, indiferent de nivelul de detaliu, a procedurilor specifice efectuate nu i-ar ajuta pe utilizatori să înțeleagă că, în toate situațiile în care este emis un raport nemodificat, au fost obținute probe suficiente și adecvate care să îi permită practicianului să exprime o opinie.
- A143. Într-o misiune de asigurare limitată, o apreciere privind natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor efectuate este esențială pentru ca utilizatorii vizați să înțeleagă concluzia exprimată într-un raport de asigurare limitată. Descrierea procedurilor practicianului într-o misiune de asigurare limitată este, în consecință, mult mai detaliată, de obicei, decât într-o misiune de asigurare rezonabilă. De asemenea, poate fi adecvată includerea unei descrieri a procedurilor care nu au fost efectuate și care ar fi fost efectuate, de obicei, într-o misiune de asigurare rezonabilă. Totuși, poate fi imposibilă identificarea completă a tuturor acestor proceduri, deoarece nivelul de înțelegere și evaluare a riscurilor de denaturare semnificativă impus practicianului este mai redus decât în cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă.

Factorii care trebuie luați în considerare în determinarea nivelului de detaliu care trebuie furnizat includ:

- Circumstanțele specifice entității (de exemplu, natura diferită a activităților entității în comparație cu activitățile tipice sectorului respectiv).
  - Circumstanțele specifice misiunii care afectează natura și amploarea procedurilor efectuate.
  - Așteptările utilizatorilor vizați privind nivelul de detaliu al raportului, bazate pe practicile pieței sau pe legile sau reglementările aplicabile.
- A144. La descrierea procedurilor efectuate în raportul de asigurare limitată, este important ca acestea să fie redactate într-o manieră obiectivă, dar fără a fi rezumate până în punctul în care devin neclare sau redactate într-o manieră exagerată sau idealizată ori care să sugereze faptul că a fost obținută o asigurare rezonabilă. Este, de asemenea, important ca descrierea procedurilor să nu dea impresia că a fost desfășurată o misiune pe baza procedurilor convenite și, în majoritatea cazurilor, nu va detalia întregul program de activitate.

*Semnătura practicianului (A se vedea punctul 76(k))*

- A145. Semnătura practicianului este fie în numele firmei practicianului, fie în numele personal al practicianului, sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție. Pe lângă semnătura practicianului, în anumite jurisdicții, practicianului i se poate impune să declare în raportul de asigurare titlul profesional al practicianului sau faptul că acesta sau firma, după caz, a fost recunoscut(ă) de autoritatea competentă de autorizare din acea jurisdicție.

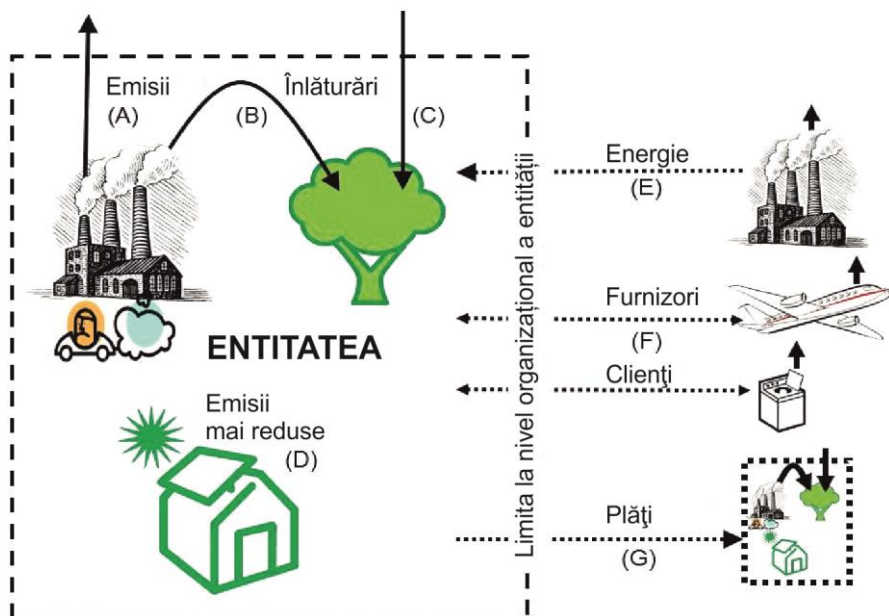
*Paragrafe de Evidențiere a unor aspecte și paragrafe privind Alte aspecte (A se vedea punctul 77)*

- A146. O utilizare extensivă a paragrafelor de Evidențiere a unor aspecte sau a paragrafelor privind Alte aspecte poate diminua eficacitatea comunicării practicianului cu privire la astfel de aspecte.
- A147. Un paragraf de Evidențiere a unor aspecte poate fi adecvat atunci când, de exemplu, au fost utilizate criterii diferite sau criteriile au fost revizuite, actualizate sau interpretate diferit în raport cu perioadele anterioare și acest lucru a avut un impact fundamental asupra emisiilor raportate sau când defectarea unui sistem pentru o parte a perioadei contabilizate a implicat utilizarea unei extrapolări pentru estimarea emisiilor aferente acelei perioade și acest lucru a fost reflectat în declarația referitoare la GES.
- A148. Un paragraf privind Alte aspecte poate fi adecvat atunci când, de exemplu, aria de aplicare a misiunii a fost modificată semnificativ față de perioada anterioară și acest lucru nu a fost precizat în declarația referitoare la GES.
- A149. Conținutul unui paragraf de Evidențiere a unor aspecte include o referire clară la aspectul evidențiat și la locul din declarația referitoare la GES în care pot fi găsite prezentările de informații relevante care descriu în întregime aspectul respectiv. Acesta indică, de asemenea, că aspectul evidențiat nu a determinat modificarea concluziei practicianului. (A se vedea și punctul A125)
- A150. Conținutul unui paragraf privind Alte aspecte reflectă, în mod clar, că prezentarea și descrierea unui astfel de aspect suplimentar în declarația referitoare la GES nu sunt obligatorii. Punctul 77 limitează utilizarea unui paragraf privind Alte aspecte la aspectele relevante pentru înțelegerea de către utilizatori a misiunii, a responsabilităților practicianului sau a raportului de asigurare pe care practicianul consideră că este necesar să le comunice în raportul de asigurare. (A se vedea și punctul A124)
- A151. Includerea în raportul de asigurare a recomandărilor practicianului cu privire la aspecte precum îmbunătățirile aduse sistemului informațional al entității poate sugera că acele aspecte nu au fost corect tratate la întocmirea declarației referitoare la GES. Astfel de recomandări pot fi comunicate, de exemplu, prin intermediul unei scrisori adresate conducerii sau al unei discuții cu persoanele responsabile cu governanța. Printre considerentele relevante pentru a decide dacă recomandările trebuie incluse în raportul de asigurare se numără măsura în care natura lor este relevantă pentru nevoile informaționale ale utilizatorilor vizați și măsura în care acestea sunt formulate adecvat astfel încât să nu fie înțelese eronat ca o rezervă a concluziei practicianului asupra declarației referitoare la GES.
- A152. Un paragraf privind Alte aspecte nu include informații pe care practicianului îi este interzis prin legi, reglementări sau alte standarde profesionale să le prezinte, de exemplu, standarde de etică referitoare la confidențialitatea informațiilor. De asemenea, un paragraf privind Alte aspecte nu include informațiile care trebuie furnizate de către conducere.

## Anexa 1

(A se vedea punctele A8-A14)

### Emisii, înlăturări și deduceri pentru emisii



- A = Emisii directe sau de tip 1 (a se vedea punctul A8).
- B = Înlăturări (emisii care sunt generate în interiorul limitei entității, dar care sunt captate și stocate în cadrul acelei limite mai degrabă decât să fie eliberate în atmosferă. Acestea sunt de obicei contabilizate pe o bază brută, mai precis, drept o emisie de tip 1 și o înlăturare) (a se vedea punctul A14).
- C = Înlăturări (GES pe care entitatea le-a înlăturat din atmosferă) (a se vedea punctul A14).
- D = Acțiunile pe care entitatea le întreprinde pentru a-și reduce emisiile. Astfel de acțiuni pot reduce emisiile de tip 1 (de exemplu, utilizarea unor vehicule mai eficiente în ceea ce privește combustibilul), emisiile de tip 2 (de exemplu, instalarea unor panouri solare pentru a reduce cantitatea de electricitate achiziționată) sau emisiile de tip 3 (de exemplu, reducerea călătoriilor în interes de afaceri sau vânzarea de produse care implică un consum mai redus de energie). Entitatea poate trata astfel de acțiuni în notele explicative la declarația referitoare la GES, dar ele afectează cuantificarea emisiilor în cadrul declarației referitoare la GES a entității doar în măsura în care emisiile raportate sunt mai scăzute decât ar fi de obicei sau constituie o deducere pentru emisii conform criteriilor aplicabile (a se vedea punctul A11).

MISIUNI DE ASIGURARE PRIVIND DECLARAȚIILE REFERITOARE  
LA GAZELE CU EFECT DE SERĂ

E = Emisii de tip 2 (a se vedea punctul A9).

F = Emisii de tip 3 (a se vedea punctul A10).

G = Deduceri pentru emisii, inclusiv drepturi de compensare achiziționate (a se vedea punctele A11-A13).



## Anexa 2

(A se vedea punctul A134)

### Exemple de rapoarte de asigurare privind declarațiile referitoare la GES

#### **Exemplul 1:**

**Circumstanțele includ următoarele:**

- **O misiune de asigurare rezonabilă.**
- **Declarația referitoare la GES a entității nu conține emisii de tip 3.**
- **Declarația referitoare la GES a entității nu conține deduceri pentru emisii.**
- **Declarația referitoare la GES nu conține informații comparative.**

*Următorul exemplu de raport are doar scop de îndrumare și nu își propune să fie exhaustiv sau aplicabil în toate situațiile.*

RAPORT DE ASIGURARE REZONABILĂ AL PRACTICIANULUI INDEPENDENT PRIVIND DECLARAȚIA REFERITOARE LA GAZELE CU EFECT DE SERĂ (GES) A COMPANIEI ABC

[Destinatarul adecvat]

**Raport privind declarația referitoare la GES** (*acest titlu nu este necesar dacă aceasta este singura secțiune a raportului*)

Am efectuat o misiune de asigurare rezonabilă asupra declarației referitoare la GES anexate a companiei ABC pentru anul încheiat la 31 decembrie 20X1, care cuprinde Inventarul emisiilor și Notele explicative de la paginile xx-yy. [Această misiune a fost desfășurată de către o echipă multidisciplinară, inclusiv practicieni în domeniul asigurării, ingineri și cercetători pe probleme de mediu.]<sup>1</sup>

*Responsabilitatea companiei ABC pentru declarația referitoare la GES*

ABC este responsabilă pentru întocmirea declarației referitoare la GES conform [criteriilor aplicabile]<sup>2</sup>, aplicate potrivit explicațiilor din Nota 1 la această declarație. Această responsabilitate include elaborarea, implementarea și menținerea unui control intern relevant pentru întocmirea unei declarații referitoare la GES care să nu conțină denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare.

[Așa cum se menționează în Nota 1 la declarația referitoare la GES,]<sup>3</sup> cuantificarea gazelor cu efect de seră face obiectul unei incertitudini inerente din cauza

1 Această propoziție trebuie eliminată dacă nu se aplică misiunii (de exemplu, dacă misiunea trebuia să raporteze doar asupra emisiilor de tip 2 și nu au fost utilizați alți experți).

2 [Criteriile aplicabile] sunt disponibile pentru descărcare gratuită pe [www.#####.org](http://www.#####.org).

3 Dacă în Nota 1 la declarația referitoare la GES nu este tratată incertitudinea inerentă, această mențiune trebuie eliminată.

cunoștințelor științifice incomplete utilizate în determinarea factorilor de emisie și a valorilor necesare combinării emisiilor de gaze diferite.

### *Independența noastră și controlul calității*

Ne-am conformat cerințelor privind independența și celorlalte cerințe de etică 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 are la bază principiile fundamentale de integritate, obiectivitate, competență profesională și atenție cuvenită, confidențialitate și conduită profesională.

Firma aplică Standardul Internațional privind Controlul Calității<sup>4</sup> și, în consecință, menține un sistem amplu de control al calității care include politici și proceduri documentate privind conformitatea cu cerințele de etică, standardele profesionale și cerințele legale și de reglementare aplicabile.

### *Responsabilitatea noastră*

Responsabilitatea noastră este să exprimăm o opinie cu privire la declarația referitoare la GES pe baza probelor pe care le-am obținut. Ne-am desfășurat misiunea de asigurare rezonabilă în conformitate cu Standardul Internațional privind Misiunile de Asigurare 3410,

(„ISAE 3410”), emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare. Acest standard ne impune să planificăm și să efectuăm această misiune în așa fel încât să obținem o asigurare rezonabilă cu privire la măsura în care declarația referitoare la GES este lipsită de denaturări semnificative.

O misiune de asigurare rezonabilă în conformitate cu ISAE 3410 implică efectuarea de proceduri pentru a obține probe cu privire la cuantificarea emisiilor și alte informații conexe din declarația referitoare la GES. Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor selectate depind de raționamentul practicianului, inclusiv de evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă, cauzată fie de fraudă, fie de eroare, din declarația referitoare la GES. În efectuarea acelor evaluări ale riscului, am luat în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea declarației referitoare la GES de către compania ABC. O misiune de asigurare rezonabilă include, de asemenea:

- Evaluarea gradului de adecvare în circumstanțele utilizării de către ABC a [*criteriilor aplicabile*], aplicate conform explicațiilor din Nota 1 la declarația referitoare la GES, ca bază pentru întocmirea declarației referitoare la GES,
- Evaluarea gradului de adecvare a metodelor de cuantificare și a politicilor de raportare utilizate, precum și a caracterului rezonabil al estimărilor efectuate de către ABC și
- Evaluarea prezentării generale a declarației referitoare la GES.

Considerăm că probele pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră.

---

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

*Opinie*

În opinia noastră, declarația referitoare la GES pentru anul încheiat la 31 decembrie 20X1 este întocmită, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu [*criteriile aplicabile*] aplicate potrivit explicațiilor din Nota 1 la declarația referitoare la GES.

**Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare** (*aplicabil doar pentru anumite misiuni*)

[Forma și conținutul acestei secțiuni din raportul de asigurare vor varia în funcție de natura altor responsabilități de raportare ale practicianului.]

[Semnătura practicianului]

[Data raportului de asigurare]

[Adresa practicianului]

### **Exemplul 2:**

#### **Circumstanțele includ următoarele:**

- **O misiune de asigurare limitată.**
- **Declarația referitoare la GES a entității nu conține emisii de tip 3.**
- **Declarația referitoare la GES a entității nu conține deduceri pentru emisii.**
- **Declarația referitoare la GES nu conține informații comparative.**

*Următorul exemplu de raport are doar scop de îndrumare și nu își propune să fie exhaustiv sau aplicabil în toate situațiile.*

RAPORT DE ASIGURARE LIMITATĂ AL PRACTICIANULUI INDEPENDENT  
PRIVIND DECLARAȚIA REFERITOARE LA GAZELE CU EFECT DE SERĂ  
(GES) A COMPANIEI ABC

[Destinatarul adecvat]

**Raport privind declarația referitoare la GES** (*acest titlu nu este necesar dacă aceasta este singura secțiune a raportului*)

Am efectuat o misiune de asigurare limitată asupra declarației referitoare la GES anexate a companiei ABC pentru anul încheiat la 31 decembrie 20X1, care cuprinde Inventarul emisiilor [și Notele explicative de la paginile xx-yy]. [Această misiune a fost desfășurată de către o echipă multidisciplinară, inclusiv practicieni în domeniul asigurării, ingineri și cercetători pe probleme de mediu.]<sup>5</sup>

*Responsabilitatea companiei ABC pentru declarația referitoare la GES*

ABC este responsabilă pentru întocmirea declarației referitoare la GES conform [criteriilor aplicabile<sup>6</sup>], aplicate potrivit explicațiilor din Nota 1 la această declarație. Această responsabilitate include elaborarea, implementarea și menținerea unui control intern relevant pentru întocmirea unei declarații referitoare la GES care să nu conțină denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare.

[Așa cum se menționează în Nota 1 la declarația referitoare la GES,]<sup>7</sup> cuantificarea gazelor cu efect de seră face obiectul unei incertitudini inerente din cauza cunoștințelor științifice incomplete utilizate în determinarea factorilor de emisie și a valorilor necesare combinării emisiilor de gaze diferite.

*Independența noastră și controlul calității*

Ne-am conformat cerințelor privind independența și celorlalte cerințe de etică 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 are la bază principiile fundamentale de integritate, obiectivitate, competență profesională și atenție cuvenită, confidențialitate și conduită profesională.

5 Această propoziție trebuie eliminată dacă nu se aplică misiunii (de exemplu, dacă misiunea trebuia să raporteze doar asupra emisiilor de tip 2 și nu au fost utilizați alți experți).

6 [Criteriile aplicabile] sunt disponibile pentru descărcare gratuită pe [www.#####.org](http://www.#####.org).

7 Dacă în Nota 1 la declarația referitoare la GES nu este tratată incertitudinea inerentă, această mențiune trebuie eliminată.

Firma aplică Standardul Internațional privind Controlul Calității 1<sup>8</sup> și, în consecință, menține un sistem amplu de control al calității care include politici și proceduri documentate privind conformitatea cu cerințele de etică, standardele profesionale și cerințele legale și de reglementare aplicabile.

### *Responsabilitatea noastră*

Responsabilitatea noastră este să exprimăm o concluzie de asigurare limitată asupra declarației referitoare la GES pe baza procedurilor pe care le-am efectuat și a probelor pe care le-am obținut. Ne-am desfășurat misiunea de asigurare limitată în conformitate cu Standardul Internațional privind Misiunile de Asigurare 3410,

(„ISAE 3410”), emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare. Acest standard ne impune să planificăm și să efectuăm această misiune în așa fel încât să obținem o asigurare limitată cu privire la măsura în care declarația referitoare la GES este lipsită de denaturări semnificative.

O misiune de asigurare limitată desfășurată în conformitate cu ISAE 3410 implică evaluarea gradului de adecvare în circumstanțele date al utilizării de către compania ABC a [criteriilor aplicabile] ca bază pentru întocmirea declarației referitoare la GES, evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă a declarației referitoare la GES, cauzată fie de fraudă, fie de eroare, furnizarea de răspunsuri la riscurile evaluate așa cum este necesar în circumstanțele date și evaluarea prezentării generale a declarației referitoare la GES. O misiune de asigurare limitată este considerabil mai redusă în ceea ce privește aria de aplicare decât o misiune de asigurare rezonabilă, atât în raport cu procedurile de evaluare a riscului, inclusiv înțelegerea controlului intern, cât și în raport cu procedurile efectuate ca răspuns la riscurile evaluate.

Procedurile pe care le-am efectuat au avut la bază raționamentul nostru profesional și au cuprins interviuri, observarea proceselor efectuate, inspecția documentelor, proceduri analitice, evaluarea gradului de adecvare al metodelor de cuantificare și al politicilor de raportare și corelarea sau reconcilierea cu înregistrările care au stat la baza lor.

*[Practicianul poate insera un rezumat al naturii și amplitudinii procedurilor efectuate care, conform raționamentului său, furnizează informații suplimentare care pot fi relevante pentru înțelegerea de către utilizatori a bazei pentru concluzia practicianului.<sup>9</sup> Secțiunea următoare a fost furnizată cu scop de îndrumare și procedurile ilustrative nu reprezintă o listă exhaustivă nici a tipului, nici a amplitudinii procedurilor care ar putea fi importante pentru înțelegerea de către utilizatori a activității desfășurate.]<sup>10</sup>*

Având în vedere circumstanțele misiunii, în efectuarea procedurilor enumerate mai sus, noi:

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

9 *Procedurile vor fi rezumate, dar nu până în punctul în care devin neclare, nici nu vor fi descrise într-o manieră exagerată sau idealizată ori care să sugereze faptul că a fost obținută o asigurare rezonabilă. Este important ca descrierea procedurilor să nu dea impresia că a fost desfășurată o misiune pe baza procedurilor convenite și, în majoritatea cazurilor, nu va detalia întregul program de activitate.*

10 Acest paragraf explicativ va fi eliminat din raportul final.

- Prin intermediul interviurilor, am înțeles mediul de control și sistemele informaționale relevante pentru cuantificarea și raportarea emisiilor companiei ABC, dar nu am evaluat elaborarea unor activități de control specifice, nu am obținut probe privind implementarea acestora și nici nu am testat eficacitatea cu care funcționează acestea.
- Am evaluat dacă metodele companiei ABC pentru realizarea estimărilor sunt adecvate și au fost aplicate consecvent. Totuși, procedurile noastre nu au inclus testarea datelor care stau la baza estimărilor sau elaborarea separată de estimări proprii în raport cu care să evaluăm estimările companiei ABC.
- Am efectuat vizite la fața locului [la trei locații] în vederea evaluării exhaustivității surselor de emisii, a metodelor de colectare a datelor, a datelor privind sursele și a ipotezelor relevante aplicabile locațiilor. Locațiile selectate în vederea testării au fost alese luând în considerare emisiile lor în raport cu totalul emisiilor, sursele emisiilor și locațiile selectate în perioadele anterioare. Procedurile noastre [au/nu au] inclus testarea sistemelor informaționale de colectare și agregare a datelor aferente unităților sau a controalelor derulate la aceste locații.]<sup>11</sup>

Procedurile efectuate într-o misiune de asigurare limitată variază în ceea ce privește natura și plasarea în timp și au o amploare mai redusă față de cele pentru o misiune de asigurare rezonabilă. În consecință, nivelul de asigurare obținut într-o misiune de asigurare limitată este substanțial mai scăzut decât cel care ar fi fost obținut în cazul în care am fi efectuat o misiune de asigurare rezonabilă. În consecință, nu exprimăm o opinie de asigurare rezonabilă asupra măsurii în care declarația referitoare la GES a companiei ABC a fost întocmită, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu [criteriile aplicabile] aplicate potrivit explicațiilor din Nota 1 la declarația referitoare la GES.

#### *Concluzie de asigurare limitată*

Pe baza procedurilor efectuate și a probelor pe care le-am obținut, nu am luat cunoștință de nimic care să ne determine să considerăm că declarația referitoare la GES emisă de ABC pentru anul încheiat la 31 decembrie 20X1 nu este întocmită, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu [criteriile aplicabile] aplicate potrivit explicațiilor din Nota 1 la declarația referitoare la GES.

#### **Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare** (*aplicabil doar pentru anumite misiuni*)

[Forma și conținutul acestei secțiuni din raportul de asigurare vor varia în funcție de natura altor responsabilități de raportare ale practicianului.]

[Semnătura practicianului]

[Data raportului de asigurare]

[Adresa practicianului]

---

<sup>11</sup> Această secțiune trebuie eliminată dacă practicianul concluzionează că nu sunt necesare informații extinse privind procedurile efectuate în circumstanțele misiunii.

# STANDARDUL INTERNAȚIONAL PRIVIND MISIUNILE DE ASIGURARE 3420

## MISIUNI DE ASIGURARE PENTRU RAPORTAREA ASUPRA COMPILĂRII INFORMAȚIILOR FINANCIARE PROFORMA INCLUSE ÎNTR-UN PROSPECT DE EMISIUNE

(În vigoare pentru rapoartele de asigurare date  
la 31 martie 2013 sau ulterior acestei date)

### CUPRINS

	Punct
<b>Introducere</b>	
Aria de aplicare a prezentului ISAE .....	1-8
Data intrării în vigoare .....	9
<b>Obiective</b> .....	10
<b>Definiții</b> .....	11
<b>Cerințe</b>	
ISAE 3000 (Revizuit) .....	12
Acceptarea misiunii .....	13
Planificarea și efectuarea misiunii .....	14-27
Declarații scrise .....	28
Formarea opiniei .....	29-30
Forma opiniei .....	31-34
Întocmirea raportului de asigurare .....	35
<b>Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative</b>	
Aria de aplicare a prezentului ISAE .....	A1
Scopul informațiilor financiare proforma incluse într-un prospect de emisiune .....	A2-A3
Compilarea informațiilor financiare proforma .....	A4-A5
Natura misiunii de asigurare rezonabilă .....	A6
Definiții .....	A7-A9
Acceptarea misiunii .....	A10-A12
Planificarea și efectuarea misiunii .....	A13-A44

Declarații scrise.....	A45
Formarea opiniei.....	A46–A50
Întocmirea raportului de asigurare .....	A51–A57
Anexă: Exemplu de raport al practicianului care conține o opinie nemodificată	

---

*Standardul Internațional privind Misiunile de Asigurare (ISAE) 3420, Misiuni de asigurare pentru raportarea asupra compilării informațiilor financiare proforma incluse într-un prospect de emisiune, trebuie citit în paralel cu Prefața la reglementările internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe.*



## Introducere

### Aria de aplicare a prezentului ISAE

1. Prezentul Standard Internațional privind Misiunile de Asigurare (ISAE) tratează misiunile de atestare care oferă o asigurare rezonabilă efectuate de un practicant<sup>1</sup> pentru a raporta cu privire la modul în care partea responsabilă<sup>2</sup> a compilat informațiile financiare proforma incluse într-un prospect de emisiune. Prezentul ISAE se aplică atunci când:
  - O astfel de raportare este prevăzută de legislația privind titlurile de valoare sau de reglementările bursei de valori („legile sau reglementările relevante”) din jurisdicția în care urmează să fie emis prospectul de emisiune, sau
  - O astfel de raportare reprezintă o practică general acceptată într-o astfel de jurisdicție. (A se vedea punctul A1)

### *Natura responsabilității practicianului*

2. Într-o misiune desfășurată conform prezentului ISAE, practicianul nu are responsabilitatea de a compila informațiile financiare proforma pentru entitate; această responsabilitate îi revine părții responsabile. Singura responsabilitate a practicianului este să raporteze asupra măsurii în care informațiile financiare proforma au fost compilate de către partea responsabilă pe baza criteriilor aplicabile, din toate punctele de vedere semnificative.
3. Prezentul ISAE nu tratează misiunile care nu sunt de asigurare, în care practicianul este angajat de entitate pentru a-i compila situațiile financiare istorice.

### *Scopul informațiilor financiare proforma incluse într-un prospect de emisiune*

4. Scopul informațiilor financiare proforma incluse într-un prospect de emisiune este numai acela de a ilustra impactul unui eveniment sau al unei tranzacții semnificativ(e) asupra informațiilor financiare neajustate ale entității ca și când evenimentul s-ar fi produs sau tranzacția ar fi fost efectuată la o dată anterioară selectată în scopul ilustrării. Acest scop este îndeplinit prin aplicarea ajustărilor proforma asupra informațiilor financiare neajustate. Informațiile financiare proforma nu reflectă poziția financiară, performanța financiară sau fluxurile de trezorerie reale ale entității. (A se vedea punctele A2-A3)

### *Compilarea informațiilor financiare proforma*

5. Compilarea informațiilor financiare proforma presupune ca partea responsabilă să colecteze, să clasifice, să sintetizeze și să prezinte informații financiare care ilustrează impactul unui eveniment sau al unei tranzacții semnificativ(e) asupra informațiilor financiare neajustate ale entității, ca și când evenimentul

---

1 ISAE 3000 (Revizuit), *Misiunile de asigurare, altele decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice*, punctul 12(r).

2 ISAE 3000 (Revizuit), punctul 12(v).

s-ar fi produs sau tranzacția ar fi fost efectuată la data selectată. Etapele acestui proces includ:

- Identificarea sursei informațiilor financiare neajustate care urmează să fie utilizate în compilarea informațiilor financiare proforma și extragerea informațiilor financiare neajustate din sursa respectivă, (A se vedea punctele A4-A5)
- Realizarea unor ajustări proforma asupra informațiilor financiare neajustate în scopul pentru care sunt prezentate informațiile financiare proforma și
- Prezentarea informațiilor financiare proforma rezultate, însoțite de prezentări de informații. Prezentarea informațiilor financiare proforma rezultate, cu dezvăluirile de date financiare însoțitoare.

#### *Natura misiunii de asigurare rezonabilă*

6. O misiune de asigurare rezonabilă pentru a raporta cu privire la compilarea informațiilor financiare proforma presupune efectuarea procedurilor stabilite în prezentul ISAE pentru a aprecia măsura în care criteriile aplicabile utilizate de partea responsabilă în compilarea informațiilor financiare proforma oferă o bază rezonabilă pentru prezentarea efectelor semnificative direct atribuibile evenimentului sau tranzacției și pentru a obține suficiente probe adecvate cu privire la măsura în care: (A se vedea punctul A6)
- Ajustările proforma aferente pun în aplicare acele criterii în mod adecvat și
  - Coloana rezultată care conține informațiile proforma (a se vedea punctul 11(c)) reflectă aplicarea adecvată a acelor ajustări asupra informațiilor financiare neajustate.

Aceasta presupune, de asemenea, evaluarea prezentării generale a informațiilor financiare proforma. Cu toate acestea, misiunea nu presupune ca practicianul să actualizeze sau să emită din nou rapoarte sau opinii cu privire la orice informații financiare istorice utilizate în compilarea informațiilor financiare proforma ori să efectueze un audit sau o revizuire al (a) informațiilor financiare utilizate în compilarea informațiilor financiare proforma.

#### *Relația cu ISAE 3000 (Revizuit), Alte reglementări profesionale și alte dispoziții*

7. Practicianului i se impune să se conformeze cu ISAE 3000 (Revizuit) și cu prezentul ISAE atunci când efectuează o misiune de asigurare pentru a raporta cu privire la compilarea informațiilor financiare proforma incluse într-un prospect de emisiune. Prezentul ISAE completează, dar nu înlocuiește ISAE 3000 (Revizuit) și detaliază modul în care ISAE 3000 (Revizuit) se aplică într-o misiune de asigurare rezonabilă pentru a raporta cu privire la compilarea informațiilor financiare proforma incluse într-un prospect de emisiune.
8. Conformitatea cu ISAE 3000 (Revizuit) presupune, printre altele, conformitatea cu *Codul etic internațional pentru profesioniștii contabili (inclusiv*

*Standardele Internaționale privind Independența*) emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili (Codul IESBA) cu privire la misiunile de asigurare sau cu alte cerințe profesionale au cerințe impuse de legi sau reglementări care sunt cel puțin la fel de stricte.<sup>3</sup> De asemenea, acesta impune partenerului de misiune să fie membru al unei firme care aplică ISQC 1<sup>4</sup>, sau alte cerințe profesionale, sau cerințe impuse de legi sau reglementări care sunt cel puțin la fel de stricte ca ISQC 1.

### Data intrării în vigoare

9. Prezentul ISAE este în vigoare pentru rapoartele de asigurare datate la 31 martie 2013 sau ulterior acestei date.

### Obiective

10. Obiectivele practicianului sunt:
11. Să obțină o asigurare rezonabilă cu privire la măsura în care informațiile financiare proforma au fost compilate de către partea responsabilă pe baza criteriilor aplicabile, din toate punctele de vedere semnificative și
- (a) Să raporteze conform constatărilor sale.

### Definiții

12. În contextul prezentului ISAE, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
- (a) Criterii aplicabile – 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. (A se vedea punctele A7-A9)
- (b) Ajustări proforma – În contextul informațiilor financiare neajustate, acestea includ:
- (i) 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
- (ii) Ajustări ale informațiilor financiare neajustate care sunt necesare pentru compilarea informațiilor financiare proforma pe o bază consecventă cu cadrul de raportare financiară aplicabil al entității

3 ISAE 3000 (Revizuit), punctele 3(a), 20 și 34.

4 ISAE 3000 (Revizuit), punctele 3(b) și 31(a). 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.*

raportoare („entitatea”) și cu politicile sale contabile prevăzute de acel cadru. (A se vedea punctele A15-A16)

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”).

- (c) 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 efectuată la o dată anterioară selectată în scopul ilustrării. În prezentul 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. (A se vedea punctul A2)
- (d) 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.
- (e) Informații financiare publicate – Informațiile financiare ale entității ori ale unei entități dobândite sau vândute care sunt făcute publice.
- (f) Informații financiare neajustate – Informațiile financiare ale entității cărora partea responsabilă le aplică ajustările proforma. (A se vedea punctele A4-A5)

## Cerințe

### ISAE 3000 (Revizuit)

- 13. Practicianul nu trebuie să declare conformitatea cu prezentul ISAE decât dacă s-a conformat atât cerințelor din prezentul ISAE, cât și celor din ISAE 3000 (Revizuit).

### Acceptarea misiunii

- 14. Înainte de a fi de acord să accepte o misiune de raportare cu privire la măsura în care informațiile financiare proforma incluse într-un prospect de emisiune au fost compilate, din toate punctele de vedere semnificative, pe baza criteriilor aplicabile, practicianul trebuie:
  - (a) Să decidă dacă persoanele care urmează să efectueze misiunea dispun împreună de competența și capacitatea necesare, (A se vedea punctul A10)
  - (b) Pe baza unor informații preliminare privind circumstanțele misiunii și a unor discuții cu partea responsabilă, să decidă dacă acele criterii pe care

practicianul preconizează că le va aplica sunt adecvate și că este puțin probabil ca informațiile financiare proforma să inducă în eroare în ceea ce privește scopul în care sunt emise,

- (c) Să evalueze modul de formulare a opiniei conform legilor sau reglementărilor relevante, dacă acestea există, pentru a stabili dacă este probabil ca practicianul să poată exprima opinia așa cum prevăd acestea, pe baza efectuării procedurilor specificate în prezentul ISAE, (A se vedea punctele A54-A56)
- (d) Atunci când sursele din care provin informațiile financiare neajustate și orice informații financiare ale entității dobândite sau entității vândute au fost auditate sau revizuite și a fost exprimată o opinie de audit sau o concluzie a revizuirii modificată, ori când raportul conține un paragraf de evidențiere a unor aspecte, să analizeze dacă legile sau reglementările relevante permit sau nu utilizarea sau menționarea în raportul practicianului a opiniei de audit sau a concluziei revizuirii modificate, ori a raportului care conține un paragraf de evidențiere a unor aspecte, în legătură cu aceste surse,
- (e) Dacă informațiile financiare istorice ale entității nu au fost niciodată auditate sau revizuite, să analizeze dacă practicianul poate înțelege suficient de bine entitatea și practicile sale de contabilitate și raportare financiară pentru a putea efectua misiunea, (A se vedea punctul A31)
- (f) Dacă evenimentul sau tranzacția include o achiziție, iar informațiile financiare istorice ale entității dobândite nu au fost niciodată auditate sau revizuite, să analizeze dacă practicianul poate înțelege suficient de bine entitatea dobândită și practicile sale contabile și de raportare financiară pentru a putea efectua misiunea și
- (g) Să obțină acordul părții responsabile prin care aceasta își recunoaște și își înțelege responsabilitatea de a: (A se vedea punctele A11-A12)
  - (i) Prezenta și descrie adecvat criteriile aplicabile către utilizatorii vizati, dacă acestea nu sunt disponibile public,
  - (ii) Compila informațiile financiare proforma pe baza criteriilor aplicabile și
  - (iii) Pune la dispoziția practicianului:
    - a. Accesul la toate informațiile (inclusiv, atunci când sunt necesare în contextul misiunii, informații privind entitatea dobândită (entitățile dobândite) într-o combinație de întreprinderi), cum ar fi înregistrări, documentație și alte materiale, care sunt relevante pentru a evalua dacă informațiile financiare proforma au fost compilate, din toate punctele de vedere semnificative, pe baza criteriilor aplicabile,
    - b. Informații suplimentare pe care practicianul le-ar putea solicita de la partea responsabilă în contextul misiunii,

- c. Accesul la persoanele din cadrul entității și la consilierii entității de la care practicianul consideră că este necesar să obțină probe pentru a evalua măsura în care informațiile financiare proforma au fost compilate, din toate punctele de vedere semnificative, pe baza criteriilor aplicabile și
- d. Accesul la persoanele corespunzătoare din cadrul entității (entităților) dobândite într-o combinație de întreprinderi, atunci când acest lucru este necesar în contextul misiunii.

## **Planificarea și efectuarea misiunii**

### *Evaluarea gradului de adecvare a criteriilor aplicabile*

15. Practicianul trebuie să determine măsura în care criteriile aplicabile sunt adecvate, așa cum prevede ISAE 3000 (Revizuit)<sup>5</sup>, și să stabilească, în special, dacă acestea prevăd cel puțin următoarele:
- (a) Informațiile financiare neajustate să fie extrase dintr-o sursă adecvată, (A se vedea punctele A4-A5, A27)
  - (b) Ajustările proforma să fie:
    - (i) Direct atribuibile evenimentului sau tranzacției, (A se vedea punctul A13)
    - (ii) Verificabile faptic și (A se vedea punctul A14)
    - (iii) Consecvente cu cadrul de raportare financiară aplicabil al entității și cu politicile contabile ale acesteia prevăzute de acel cadru și (A se vedea punctele A15-A16)
  - (c) Să se realizeze prezentări corespunzătoare și să se ofere descrieri pentru a le permite utilizatorilor vizați să înțeleagă informațiile redată. (A se vedea punctele A2-A3, A42)
16. În plus, practicianul trebuie să evalueze măsura în care criteriile aplicabile:
- (a) Sunt consecvente cu legile sau reglementările relevante și nu intră în contradicție cu acestea și
  - (b) Este puțin probabil să aibă ca rezultat informații financiare proforma care să inducă în eroare.

### *Pragul de semnificație*

17. Atunci când planifică și desfășoară misiunea, practicianul trebuie să țină cont de pragul de semnificație în contextul evaluării măsurii în care informațiile financiare proforma au fost compilate, din toate punctele de vedere semnificative, pe baza criteriilor aplicabile. (A se vedea punctele A17-A18)

---

<sup>5</sup> ISAE 3000 (Revizuit), punctele 42 (b) (ii) și A45.

*Înțelegerea modului în care partea responsabilă a compilat informațiile financiare proforma și a altor circumstanțe ale misiunii*

18. Practicianul trebuie să înțeleagă: (A se vedea punctul A19)
- (a) Evenimentul sau tranzacția pentru care sunt compilate informațiile financiare proforma,
  - (b) Modul în care partea responsabilă a compilat informațiile financiare proforma, (A se vedea punctele A20-A21)
  - (c) Natura entității și a oricărei entități dobândite sau vândute, inclusiv: (A se vedea punctele A22-A23)
    - (i) Operațiunile acestora,
    - (ii) Activele și datoriile acestora și
    - (iii) Modul în care sunt structurate și finanțate,
  - (d) Factorii relevanți care țin de sectorul de activitate, de cadrul juridic și de reglementare și alți factori externi care au legătură cu entitatea și cu orice entitate dobândită sau vândută și (A se vedea punctele A24-A26)
  - (e) Cadrul de raportare financiară aplicabil și practicile contabile și de raportare financiară ale entității și ale oricărei entități dobândite sau vândute, inclusiv selectarea și aplicarea politicilor contabile de către acestea.

*Obținerea probelor cu privire la gradul de adecvare a sursei din care au fost extrase informațiile financiare neajustate*

19. Practicianul trebuie să determine dacă partea responsabilă a extras informațiile financiare neajustate dintr-o sursă adecvată. (A se vedea punctele A27-A28)
20. Dacă nu există un raport de audit sau de revizuire referitor la sursa din care au fost extrase informațiile financiare neajustate, practicianul trebuie să efectueze proceduri pentru a se convinge că sursa este adecvată. (A se vedea punctele A29-A31)
21. Practicianul trebuie să determine dacă partea responsabilă a extras în mod adecvat informațiile financiare neajustate din sursa respectivă.

*Obținerea probelor cu privire la gradul de adecvare al ajustărilor proforma*

22. Pentru a evalua dacă ajustările proforma sunt adecvate, practicianul trebuie să determine dacă partea responsabilă a identificat ajustările proforma necesare pentru a ilustra impactul evenimentului sau tranzacției la data ilustrării sau pe perioada acesteia. (A se vedea punctul A32)
23. Pentru a determina dacă ajustările proforma sunt conforme cu criteriile aplicabile, practicianul trebuie să determine dacă acestea sunt:
- (a) Direct atribuibile evenimentului sau tranzacției, (A se vedea punctul A13)

- (b) Verificabile faptic. Dacă informațiile financiare ale entității dobândite sau ale entității vândute sunt incluse în ajustările proforma și nu există un raport de audit sau de revizuire cu privire la sursa din care au fost extrase astfel de informații financiare, practicianul trebuie să efectueze proceduri pentru a se convinge că respectivele informații financiare pot fi verificabile faptic și (A se vedea punctele A14, A33-A38)
- (c) Consecvente cu cadrul de raportare financiară aplicabil al entității și cu politicile contabile ale acesteia prevăzute de acel cadru. (A se vedea punctele A15-A16)

*Opinie de audit sau concluzie de revizuire modificată, ori paragraf de evidențiere a unor aspecte, cu privire la sursa din care au fost extrase informațiile financiare neajustate sau sursa din care au fost extrase informațiile financiare ale entității dobândite sau entității vândute*

24. Este posibil să fi fost exprimată o opinie de audit sau o concluzie de revizuire modificată cu privire fie la sursa din care au fost extrase informațiile financiare neajustate, fie la sursa din care au fost extrase informațiile financiare ale entității dobândite sau ale entității vândute, ori este posibil să fi fost emis un raport care să conțină un paragraf de evidențiere a unor aspecte cu privire la o astfel de sursă. În astfel de circumstanțe, dacă legile sau reglementările relevante nu interzic utilizarea unei astfel de surse, practicianul trebuie să evalueze:
- (a) Consecințele posibile asupra măsurii în care informațiile financiare proforma au fost compilate, din toate punctele de vedere semnificative, pe baza criteriilor aplicabile, (A se vedea punctul A39)
  - (b) Ce acțiuni suplimentare adecvate să întreprindă și (A se vedea punctul A40)
  - (c) Dacă există vreun efect asupra capacității practicianului de a raporta în conformitate cu termenii misiunii, inclusiv orice efect asupra raportului practicianului.

*Sursa din care au fost extrase informațiile financiare neajustate nu este adecvată sau ajustările proforma nu sunt adecvate*

25. Dacă, pe baza procedurilor efectuate, practicianul determină că partea responsabilă:
- (a) A utilizat o sursă inadecvată din care a extras informațiile financiare neajustate, sau
  - (b) A omis o ajustare proforma care ar trebui inclusă, a aplicat o ajustare proforma care nu este conformă cu criteriile aplicabile sau a aplicat în alt mod inadecvat o ajustare proforma,

practicianul trebuie să discute situația cu partea responsabilă. Dacă practicianul nu reușește să convină cu partea responsabilă cu privire la modul în care



trebuie rezolvată problema, practicianul trebuie să analizeze ce acțiuni să întreprindă în continuare. (A se vedea punctul A40)

*Obținerea probelor cu privire la calculele incluse în informațiile financiare proforma*

26. Practicianul trebuie să determine măsura în care calculele incluse în informațiile financiare proforma sunt corecte din punct de vedere aritmetic.

*Evaluarea prezentării informațiilor financiare proforma*

27. Practicianul trebuie să evalueze prezentarea informațiilor financiare proforma. Aceasta trebuie să includă o analiză a:

- (a) Prezentării și structurii generale a informațiilor financiare proforma, inclusiv măsura în care acestea sunt clar etichetate pentru a fi diferențiate de informațiile financiare istorice sau de altă natură, (A se vedea punctele A2-A3)
- (b) Măsurii în care informațiile financiare proforma și notele explicative aferente ilustrează impactul evenimentului sau tranzacției într-o manieră care nu induce în eroare, (A se vedea punctul A41)
- (c) Măsurii în care împreună cu informațiile financiare proforma sunt furnizate prezentările adecvate pentru a permite utilizatorilor vizați să înțeleagă informațiile oferite și (A se vedea punctul A42)
- (d) Măsurii în care practicianul a descoperit orice evenimente importante ulterioare datei sursei din care au fost extrase informațiile financiare neajustate la care ar putea fi necesar să se facă referire sau care ar putea fi necesar să fie prezentate în informațiile financiare proforma. (A se vedea punctul A43)

28. Practicianul trebuie să citească alte informații incluse în prospectul de emisiune care conține informațiile financiare proforma pentru a identifica orice inconsecvențe semnificative, dacă există, față de informațiile financiare proforma sau de raportul de asigurare. Dacă, atunci când citește celelalte informații, practicianul descoperă o inconsecvență semnificativă sau o denaturare semnificativă a unui fapt în celelalte informații, el trebuie să discute situația cu partea responsabilă. Dacă este necesară corectarea problemei, iar partea responsabilă refuză să facă acest lucru, practicianul trebuie să întreprindă acțiuni suplimentare adecvate. (A se vedea punctul A44)

### **Declarații scrise**

29. Practicianul trebuie să solicite declarații scrise de la partea responsabilă care să ateste că:

- (a) La compilarea informațiilor financiare proforma, partea responsabilă a identificat toate ajustările proforma adecvate necesare pentru a ilustra impactul evenimentului sau tranzacției la data la care sau pe perioada pentru care se face ilustrarea și (A se vedea punctul A45)
- (b) Informațiile financiare proforma au fost compilate, din toate punctele de vedere semnificative, pe baza criteriilor aplicabile.

## Formarea opiniei

30. Practicianul trebuie să își formeze o opinie cu privire la măsura în care informațiile financiare proforma au fost compilate de către partea responsabilă pe baza criteriilor aplicabile, din toate punctele de vedere semnificative. (A se vedea punctele A46-A48)
31. În vederea formării opiniei, practicianul trebuie să concluzioneze dacă a obținut probe suficiente și adecvate cu privire la măsura în care compilarea informațiilor financiare proforma este lipsită de omisiuni semnificative sau de utilizarea ori aplicarea neadecvată a unei ajustări proforma. Acea concluzie trebuie să includă o evaluare a măsurii în care partea responsabilă a prezentat și descris în mod adecvat criteriile aplicabile, în măsura în care acestea nu sunt disponibile public. (A se vedea punctele A49-A50)

## Forma opiniei

### *Opinie nemodificată*

32. Practicianul trebuie să exprime o opinie nemodificată atunci când concluzionează că informațiile financiare proforma au fost compilate de către partea responsabilă pe baza criteriilor aplicabile, din toate punctele de vedere semnificative.

### *Opinie modificată*

33. În multe jurisdicții, legile sau reglementările relevante interzic publicarea unui prospect de emisiune care conține o opinie modificată cu privire la măsura în care informațiile financiare proforma au fost compilate, din toate punctele de vedere semnificative, pe baza criteriilor aplicabile. Într-o astfel de situație, dacă practicianul concluzionează că o opinie modificată este, totuși, adecvată în conformitate cu ISAE 3000 (Revizuit), practicianul trebuie să discute situația cu partea responsabilă. Dacă partea responsabilă nu este de acord să realizeze modificările necesare, practicianul trebuie:
  - (a) Să refuze raportul,
  - (b) Să se retragă din misiune, sau
  - (c) Să ia în considerare apelarea la consiliere juridică.
34. În unele jurisdicții este posibil ca legile sau reglementările relevante să nu interzică publicarea unui prospect de emisiune care conține o opinie modificată cu privire la măsura în care informațiile financiare proforma au fost compilate, din toate punctele de vedere semnificative, pe baza criteriilor aplicabile. În astfel de jurisdicții, dacă practicianul determină că este adecvată o opinie modificată în conformitate cu ISAE 3000 (Revizuit), practicianul trebuie să aplice cerințele din ISAE 3000 (Revizuit)<sup>6</sup> referitoare la opiniile modificate.

---

<sup>6</sup> ISAE 3000 (Revizuit), punctul 74.

*Paragraf de evidențiere a unor aspecte*

35. În anumite circumstanțe, practicianul poate considera necesar să atragă atenția utilizatorilor asupra unui aspect prezentat sau descris în informațiile financiare proforma sau în notele explicative anexate. Această situație apare atunci când, în opinia practicianului, aspectul este atât de important încât este fundamental pentru înțelegerea de către utilizatori a măsurii în care informațiile financiare proforma au fost compilate, din toate punctele de vedere semnificative, pe baza criteriilor aplicabile. În astfel de circumstanțe, practicianul trebuie să includă în raportul său un paragraf de evidențiere a unor aspecte, cu condiția ca practicianul să obțină probe suficiente și adecvate care să ateste că aspectul nu afectează măsura în care informațiile financiare proforma au fost compilate, din toate punctele de vedere semnificative, pe baza criteriilor aplicabile. Un astfel de paragraf trebuie să facă referire numai la informațiile prezentate sau descrise în informațiile financiare proforma sau în notele explicative anexate.

**Întocmirea raportului de asigurare**

36. Raportul practicianului trebuie să conțină cel puțin următoarele elemente de bază: (A se vedea punctul A57)
- (a) Un titlu care indică în mod clar faptul că raportul este un raport de asigurare independent, (A se vedea punctul A51)
  - (b) Un destinatar (destinatari), așa cum s-a convenit în termenii misiunii, (A se vedea punctul A52)
  - (c) Paragrafe introductive care identifică: (A se vedea punctul A53)
    - (i) Informațiile financiare proforma,
    - (ii) Sursa din care au fost extrase informațiile financiare neajustate și dacă a fost sau nu publicat un raport de audit sau de revizuire cu privire la acea sursă,
    - (iii) Perioada acoperită de informațiile financiare proforma sau data acestora și
    - (iv) O referință la criteriile aplicabile pe baza cărora partea responsabilă a realizat compilarea informațiilor financiare proforma și sursa respectivelor criterii,
  - (d) O declarație conform căreia partea responsabilă este responsabilă pentru compilarea informațiilor financiare proforma pe baza criteriilor aplicabile,
  - (e) O descriere a responsabilităților practicianului, inclusiv declarații care să ateste că:
    - (i) Responsabilitatea practicianului este de a exprima o opinie despre măsura în care informațiile financiare proforma au fost compilate de către partea responsabilă pe baza criteriilor aplicabile, din toate punctele de vedere semnificative,

- (ii) În contextul acestei misiuni, practicianul nu este responsabil pentru actualizarea sau reemiterea de rapoarte sau opinii asupra oricăror informații financiare istorice utilizate în compilarea informațiilor financiare proforma și nici nu a efectuat, pe parcursul misiunii, un audit sau o revizuire al (a) informațiilor financiare utilizate în compilarea informațiilor financiare proforma și
- (iii) Scopul informațiilor financiare proforma incluse într-un prospect de emisiune este numai acela de a ilustra impactul unui eveniment semnificativ sau al unei tranzacții semnificative asupra informațiilor financiare neajustate ale entității ca și când evenimentul s-ar fi produs sau tranzacția ar fi fost efectuată la o dată anterioară selectată în scopul ilustrării. În consecință, practicianul nu furnizează nicio asigurare că rezultatul real al tranzacției sau evenimentului la data respectivă ar fi cel prezentat,
- (f) O declarație că misiunea a fost desfășurată în conformitate cu ISAE 3420, *Misiuni de asigurare pentru raportarea asupra compilării informațiilor financiare proforma incluse într-un prospect de emisiune*, care impune practicianului să planifice și să efectueze proceduri pentru a obține o asigurare rezonabilă cu privire la măsura în care partea responsabilă a compilat informațiile financiare proforma pe baza criteriilor aplicabile, din toate punctele de vedere semnificative,
- (g) O declarație că firma din care face parte practicianul aplică ISQC 1 sau alte cerințe profesionale, sau cerințe din legi sau reglementări, care sunt cel puțin la fel de stricte ca ISQC 1. Dacă practicianul nu este profesionist contabil, declarația trebuie să identifice cerințele profesionale aplicate, sau cerințele aplicate din legi sau reglementări, care sunt cel puțin la fel de stricte ca ISQC 1,
- (h) O declarație că practicianul se conformează cu cerințele privind independența și cu alte cerințe etice din *Codul etic pentru profesioniștii contabili (inclusiv Standardele internaționale privind independența)* (Codul IESBA) sau cu alte cerințe profesionale aplicate sau cerințe aplicate impuse de legi sau reglementări, care sunt cel puțin la fel de stricte ca prevederile din Codul IESBA cu privire la misiunile de asigurare. Dacă practicianul nu este profesionist contabil, declarația trebuie să identifice cerințele profesionale aplicate sau cerințele aplicate impuse de legi sau reglementări, care sunt cel puțin la fel de stricte ca prevederile din Codul IESBA cu privire la misiunile de asigurare.
- (i) Declarații care să arate că:
  - (i) O misiune de asigurare rezonabilă pentru a raporta cu privire la măsura în care informațiile financiare proforma au fost compilate, din toate punctele de vedere semnificative, pe baza criteriilor aplicabile presupune efectuarea unor proceduri pentru a evalua dacă partea responsabilă a utilizat în compilarea informațiilor financiare

proforma criterii aplicabile care să ofere o bază rezonabilă pentru prezentarea efectelor semnificative direct atribuibile evenimentului sau tranzacției și pentru a obține probe suficiente și adecvate cu privire la măsura în care:

- Ajustările proforma aferente pun în aplicare acele criterii în mod adecvat și
  - Informațiile financiare proforma reflectă aplicarea adecvată a ajustărilor la informațiile financiare neajustate,
- (ii) Procedurile selectate depind de raționamentul practicianului, ținând cont de înțelegerea de către practician a naturii entității, de evenimentul sau tranzacția pentru care au fost compilate informațiile financiare proforma și de alte circumstanțe relevante ale misiunii și
- (iii) Misiunea presupune, de asemenea, evaluarea prezentării generale a informațiilor financiare proforma,
- (j) Cu excepția cazului în care legile sau reglementările prevăd altfel, opinia practicianului, utilizând una dintre următoarele fraze, care sunt considerate a fi echivalente: (A se vedea punctele A54-A56)
- (i) Informațiile financiare proforma au fost compilate, din toate punctele de vedere semnificative, pe baza [*criteriilor aplicabile*], sau
- (ii) Informațiile financiare proforma au fost compilate adecvat pe bazele prezentate,
- (k) Semnătura practicianului,
- (l) Data raportului și
- (m) Locul din jurisdicție în care practicianul își desfășoară activitatea.

\*\*\*

## **Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative**

### **Aria de aplicare a prezentului ISAE (A se vedea punctul 1)**

A1. Prezentul standard nu tratează circumstanțele în care informațiile financiare proforma sunt furnizate ca parte a situațiilor financiare ale entității în conformitate cu cerințele unui cadru de raportare financiară aplicabil.

### **Scopul informațiilor financiare proforma incluse într-un prospect de emisiune (A se vedea punctele 4, 11(c), 14(c), 26(a))**

A2. Informațiile financiare proforma sunt însoțite de note explicative aferente care prezintă adesea aspectele descrise la punctul A42.

- A3. În prospectul de emisiune pot fi incluse diferite prezentări ale informațiilor financiare proforma, în funcție de natura evenimentului sau tranzacției și în funcție de modul în care partea responsabilă intenționează să ilustreze impactul unui astfel de eveniment sau al unei astfel de tranzacții asupra informațiilor financiare neajustate ale entității. De exemplu, entitatea poate dobândi o serie de companii înaintea unei oferte publice inițiale. În astfel de circumstanțe, partea responsabilă poate alege să prezinte o situație proforma a activului net pentru a ilustra impactul achizițiilor asupra poziției financiare a entității și asupra principalilor indicatori ai acesteia, cum ar fi rata de îndatorare a capitalului, ca și când companiile dobândite ar fi devenit parte din entitate la o dată anterioară. Partea responsabilă poate alege, de asemenea, să prezinte o situație proforma a veniturilor și cheltuielilor care să ilustreze care ar fi putut fi rezultatele operațiunilor pentru perioada care se încheie la data respectivă. În astfel de cazuri, natura informațiilor financiare proforma poate fi descrisă prin titluri precum „Situația proforma a activului net la 31 decembrie 20X1” și „Situația proforma a veniturilor și cheltuielilor pentru anul încheiat la 31 decembrie 20X1”.

### **Compilarea informațiilor financiare proforma**

*Informații financiare neajustate* (A se vedea punctele 5, 11(f), 14(a))

- A4. În multe cazuri, sursa din care au fost extrase informațiile financiare neajustate este reprezentată de informațiile financiare publicate, cum ar fi situațiile financiare anuale sau interimare.
- A5. În funcție de modul în care partea responsabilă alege să ilustreze impactul evenimentului sau al tranzacției, informațiile financiare neajustate pot conține fie:
- Una sau mai multe situații financiare individuale, cum ar fi o situație a poziției financiare și o situație a rezultatului global, fie
  - Informații financiare condensate corespunzător dintr-un set complet de situații financiare, de exemplu, o situație a activului net.

### **Natura misiunii de asigurare rezonabilă** (A se vedea punctul 6)

- A6. În prezentul ISAE, descrierea informațiilor financiare proforma ca fiind „compilate adecvat” înseamnă că informațiile financiare proforma au fost compilate de către partea responsabilă pe baza criteriilor aplicabile, din toate punctele de vedere semnificative.

### **Definiții**

*Criteriile aplicabile* (A se vedea punctul 11(a))

- A7. Atunci când nu există criterii stabilite pentru compilarea informațiilor financiare proforma, partea responsabilă trebuie să elaboreze criteriile, de exemplu, în funcție de practica dintr-un anumit sector de activitate sau de criteriile dintr-o jurisdicție care a elaborat criterii stabilite și să prezinte acest fapt.

- A8. Criteriile aplicabile pentru compilarea informațiilor financiare proforma vor fi adecvate circumstanțelor dacă respectă cerințele de la punctul 14.
- A9. Notele explicative anexate pot include detalii suplimentare cu privire la criteriile pentru a descrie modul în care acestea ilustrează efectele unui anumit eveniment sau ale unei anumite tranzacții. Acestea pot include, de exemplu:
- Data la care se presupune că a avut loc evenimentul sau că a fost efectuată tranzacția.
  - Abordarea utilizată pentru alocarea veniturilor, a cheltuielilor de regie, a activelor și datoriilor între activitățile relevante în cazul vânzării unei entități.

### **Acceptarea misiunii**

*Capacitatea și competența de a efectua misiunea (A se vedea punctul 13(a))*

- A10. Codul IESBA impune practicianului să respecte principiul competenței și atenției cuvenite prin atingerea și menținerea unui nivel adecvat al cunoștințelor și aptitudinilor profesionale, pentru a putea oferi servicii profesionale competente pe baza standardelor tehnice și profesionale actuale, precum și a legislației relevante, dar și printr-o conduită atentă și conformă cu standardele profesionale și legislația aferente.<sup>7</sup> În contextul acestei cerințe din Codul IESBA, competența profesională de a efectua misiunea poate include și următoarele aspecte:
- Cunoștințele și experiența în sectorul de activitate în care entitatea își desfășoară activitatea,
  - Înțelegerea legilor și reglementărilor relevante din domeniul titlurilor de valoare și a evoluțiilor aferente,
  - Înțelegerea cerințelor de listare ale bursei de valori relevante și a tranzacțiilor de pe piața de capital, precum fuziuni, achiziții și oferte de titluri de valoare,
  - Familiarizarea cu procesul de întocmire a unui prospect de emisiune și de listare a titlurilor de valoare la bursă și
  - Cunoașterea cadrelor de raportare financiară utilizate pentru întocmirea surselor din care au fost extrase informațiile financiare neajustate și, după caz, informațiile financiare ale entității dobândite.

*Responsabilitățile părții responsabile (A se vedea punctul 13(g))*

- A11. O misiune care este în conformitate cu prezentul ISAE se efectuează plecând de la premisa că partea responsabilă și-a asumat și a înțeles că are responsabilitățile stabilite la punctul 13(g). În unele jurisdicții, astfel de responsabilități pot fi specificate în legile sau reglementările relevante. În alte

---

7 Codul IESBA, punctul C113.1.

jurisdicții este posibil ca legile sau reglementările să conțină o definiție sumară sau să nu conțină nicio definiție pentru astfel de responsabilități. O misiune de asigurare pentru a raporta cu privire la măsura în care informațiile financiare proforma au fost compilate, din toate punctele de vedere semnificative, pe baza criteriilor aplicabile se bazează pe ipoteza că:

- (a) Rolul practicianului nu presupune asumarea responsabilității pentru compilarea acestor informații și
- (b) Practicianul preconizează în mod rezonabil că va obține informațiile necesare misiunii.

În consecință, această premisă este fundamentală pentru desfășurarea misiunii. Pentru a evita neînțelegerile, se ajunge la un acord cu partea responsabilă prin care aceasta își asumă și înțelege că îi revin aceste responsabilități ca parte a acceptării și consemnării termenilor misiunii, așa cum prevede ISA 3000 (Revizuit).<sup>8</sup>

- A12. Dacă legile sau reglementările stabilesc cu suficiente detalii termenii misiunii, practicianul trebuie doar să consemneze faptul că se aplică acele legi sau reglementări și că partea responsabilă își asumă și își înțelege responsabilitățile așa cum sunt prezentate la punctul 13(g).

### **Planificarea și efectuarea misiunii**

#### *Evaluarea gradului de adecvare a criteriilor aplicabile*

Ajustări direct atribuibile (A se vedea punctele 14(b)(i), 22(a))

- A13. Este necesar ca ajustările proforma să fie direct atribuibile evenimentului sau tranzacției pentru a evita posibilitatea ca informațiile financiare proforma să reflecte situații care nu apar strict ca urmare a evenimentului sau care nu sunt parte integrantă a tranzacției. Ajustările direct atribuibile le exclud pe cele care se referă la evenimente viitoare sau care depind de acțiuni ce urmează a fi întreprinse după finalizarea tranzacției, chiar dacă astfel de acțiuni sunt esențiale pentru entitatea care încheie tranzacția (de exemplu, închiderea secțiilor de producție inutile după o achiziție).

Ajustări verificabile faptic (A se vedea punctele 14(b)(ii), 22(b))

- A14. De asemenea, este necesar ca ajustările proforma să fie verificabile faptic pentru a oferi o bază credibilă pentru informațiile financiare proforma. Ajustările verificabile faptic pot fi determinate obiectiv. Sursele verificării faptice a ajustărilor proforma includ, de exemplu:

- Acorduri de cumpărare și vânzare.
- Documente de finanțare aferente evenimentului sau tranzacției, precum acordurile de creditare.
- Rapoarte de evaluare independente.

---

<sup>8</sup> ISAE 3000 (Revizuit), punctul 27.



- Alte documente aferente evenimentului sau tranzacției.
- Situații financiare publicate.
- Alte informații financiare prezentate în prospectul de emisiune.
- Acțiuni legale sau de reglementare relevante, precum cele din domeniul fiscalității.
- Contracte de angajare.
- Acțiuni ale persoanelor responsabile cu guvernarea.

Ajustări consecvente cu cadrul de raportare financiară aplicabil al entității și cu politicile contabile ale acesteia prevăzute de acel cadru (A se vedea punctele 11(b)(ii), 14(b)(iii), 22(c))

A15. Pentru ca informațiile financiare proforma să fie relevante, este necesar ca ajustările proforma să fie consecvente cu cadrul de raportare financiară aplicabil al entității și cu politicile sale contabile prevăzute de acel cadru. În contextul unei combinații de întreprinderi, de exemplu, compilarea informațiilor financiare proforma pe baza criteriilor aplicabile presupune luarea în considerare a unor aspecte precum:

- Măsura în care există diferențe între politicile contabile ale entității dobândite și cele ale entității și
- Măsura în care politicile contabile pentru tranzacțiile întreprinse de entitatea dobândită la care entitatea nu a participat anterior sunt politici pe care entitatea le-ar fi adoptat pentru astfel de tranzacții conform cadrului său de raportare financiară aplicabil, având în vedere circumstanțele specifice ale entității.

A16. Este posibil ca, în anumite circumstanțe, să fie necesară analizarea gradului de adecvare al politicilor contabile ale entității. De exemplu, ca parte a evenimentului sau tranzacției, entitatea poate propune să emită pentru prima dată instrumente financiare complexe. În acest caz, poate fi necesar să se analizeze:

- Dacă partea responsabilă a selectat politici contabile adecvate pentru contabilizarea unor astfel de instrumente financiare conform cadrului său de raportare financiară aplicabil și
- Dacă a aplicat aceste politici în mod adecvat în compilarea informațiilor financiare proforma.

*Pragul de semnificație (A se vedea punctul 16)*

A17. Pragul de semnificație pentru evaluarea măsurii în care informațiile financiare proforma au fost compilate, din toate punctele de vedere semnificative, pe baza criteriilor aplicabile, nu depinde de un singur parametru cantitativ. Mai degrabă, acesta depinde de amploarea și natura omisiunii sau a aplicării necorespunzătoare a unui element al compilării, așa cum descrie punctul A18,

indiferent dacă aceasta a fost intenționată sau nu. Raționamentul cu privire la aceste aspecte legate de amploare și natură depinde, la rândul său, de aspecte precum:

- Contextul evenimentului sau tranzacției,
- Scopul pentru care sunt compilate informațiile financiare proforma și
- Circumstanțele conexe ale misiunii.

Factorul determinant ar putea fi amploarea sau natura aspectului ori o combinație dintre cele două.

A18. Riscul ca informațiile financiare proforma să nu fie considerate ca fiind compilate, din toate punctele de vedere semnificative, pe baza criteriilor aplicabile poate apărea atunci când există probe privind, de exemplu:

- Utilizarea unei surse inadecvate din care au fost extrase informațiile financiare neajustate.
- Extragerea incorectă a informațiilor financiare neajustate dintr-o sursă adecvată.
- În ceea ce privește ajustările, aplicarea greșită a politicilor contabile sau inconsecvența ajustărilor cu politicile contabile ale entității.
- Neefectuarea unei ajustări prevăzute de criteriile aplicabile.
- Efectuarea unei ajustări care nu este în conformitate cu criteriile aplicabile.
- O greșeală matematică sau de redactare în calculele cuprinse în informațiile financiare proforma.
- Prezentări inadecvate, incorecte sau omise.

*Înțelegerea modului în care partea responsabilă a compilat informațiile financiare proforma și a altor circumstanțe ale misiunii (A se vedea punctul 17)*

A19. Practicianul poate obține această înțelegere printr-o combinație de proceduri, precum:

- Intervievarea părții responsabile și a altor angajați ai entității, implicați în compilarea informațiilor financiare proforma.
- Intervievarea părților implicate, precum persoanele responsabile cu guvernanta și consilierii entității.
- Citirea documentației justificative relevante, precum contracte sau acorduri.
- Citirea minutelor întrunirilor persoanelor responsabile cu guvernanta.

Modul în care partea responsabilă a compilat informațiile financiare proforma (A se vedea punctul 17(b))

A20. Practicianul poate obține o înțelegere asupra modului în care partea responsabilă a compilat informațiile financiare proforma analizând, de exemplu:

- Sursa din care au fost extrase informațiile financiare neajustate.
- Etapele parcurse de partea responsabilă pentru:
  - A extrage din sursă informațiile financiare neajustate.
  - A identifica ajustările proforma adecvate, de exemplu, modul în care partea responsabilă a obținut informațiile financiare ale entității dobândite pentru a compila informațiile financiare proforma.
- Competența părții responsabile în ceea ce privește compilarea informațiilor financiare proforma.
- Natura și măsura în care partea responsabilă supraveghează alți angajați ai entității implicați în compilarea informațiilor financiare proforma.
- Abordarea părții responsabile față de identificarea prezentărilor adecvate care să susțină informațiile financiare proforma.

A21. Într-o combinație de întreprinderi sau în cazul vânzării unei entități, domeniile unde pot apărea dificultăți în compilarea informațiilor financiare proforma includ repartizarea veniturilor, a cheltuielilor de regie și a activelor și datoriilor între activitățile relevante. În consecință, este important ca practicianul să înțeleagă abordarea și criteriile utilizate de partea responsabilă în cazul unor astfel de repartizări și ca notele explicative care însoțesc informațiile financiare proforma să prezinte aceste aspecte.

Natura entității și a oricărei entități dobândite sau vândute (A se vedea punctul 17(c))

A22. O entitate dobândită poate fi o entitate cu personalitate juridică sau o operațiune fără personalitate juridică, identificabilă în mod distinct, din cadrul unei alte entități, precum o divizie, o sucursală sau o linie de activitate. O entitate vândută poate fi o entitate cu personalitate juridică precum o filială sau o asocierie în participație, ori o operațiune fără personalitate juridică, identificabilă în mod distinct, din cadrul entității, precum o divizie, o sucursală sau o linie de activitate.

A23. Practicianul poate să dețină toate sau o parte din cunoștințele necesare despre entitate și despre orice entități dobândite sau vândute, și mediile acestora, dacă le-a auditat sau le-a revizuit informațiile financiare.

Factorii relevanți care țin de sectorul de activitate, de cadrul juridic și de reglementare și alți factori externi (A se vedea punctul 17(d))

A24. Factorii relevanți care țin de sectorul de activitate includ condițiile din sectorul de activitate, cum ar fi mediul concurențial, relațiile cu furnizorii și clienții, precum și progresele tehnologice. Exemplele de aspecte pe care practicianul le-ar putea lua în considerare includ:

- Piața și competiția, inclusiv cererea, capacitatea și concurența la nivelul prețurilor.

- Practicile de afaceri uzuale din cadrul sectorului de activitate.
- Activitatea ciclică sau sezonieră.
- Tehnologia de produs aferentă produselor entității.

A25. Factorii juridici și de reglementare relevanți includ mediul legal și de reglementare. Acesta cuprinde, printre altele, cadrul de raportare financiară aplicabil în conformitate cu care entitatea sau, după caz, entitatea dobândită își întocmește informațiile financiare periodice, precum și mediul juridic și politic. Exemplele de aspecte pe care practicianul le-ar putea lua în considerare includ:

- Practicile contabile specifice sectorului de activitate.
- Cadrul legal și de reglementare pentru un sector reglementat.
- Legislația și reglementările care afectează semnificativ operațiunile entității ori, după caz, operațiunile entității dobândite sau vândute, inclusiv activitățile de supraveghere directă.
- Fiscalitate.
- Politicile guvernamentale care afectează în mod curent derularea activității entității sau, după caz, a activității entității dobândite sau vândute, cum ar fi politicile monetare (inclusiv controale asupra schimburilor valutare), politici fiscale, stimulentele financiare (de exemplu, programe de subvenții guvernamentale) și politici de restricții tarifare sau comerciale.
- Cerințele privind mediul care afectează sectorul de activitate și activitatea entității ori a entității dobândite sau vândute.

A26. Exemplele de alți factori externi care afectează entitatea și, după caz, entitatea dobândită sau vândută, pe care practicianul îi poate lua în considerare includ condițiile economice generale, ratele dobânzii și disponibilitatea finanțării, precum și inflația sau reevaluarea monetară.

*Obținerea probelor cu privire la gradul de adecvare a sursei din care au fost extrase informațiile financiare neajustate*

Factori relevanți de luat în considerare (A se vedea punctele 14(a), 18)

A27. Factorii care afectează gradul de adecvare a sursei din care au fost extrase informațiile financiare neajustate includ măsura în care există sau nu un raport de audit sau de revizuire cu privire la acea sursă și dacă sursa:

- Este permisă sau prevăzută în mod specific de legile sau reglementările relevante, este permisă de bursa de valori mobiliare relevantă unde va fi depus prospectul de emisiune sau este folosită ca atare conform cutumelor și practicilor obișnuite de pe piață.
- Poate fi identificată clar.

- Reprezintă un punct de plecare rezonabil pentru compilarea informațiilor financiare proforma în contextul evenimentului sau tranzacției, inclusiv măsura în care este consecventă cu politicile contabile ale entității și este de la o dată adecvată sau acoperă o perioadă adecvată.

A28. Este posibil ca un alt practician să fi emis un raport de audit sau de revizuire asupra sursei din care au fost extrase informațiile financiare neajustate. În această situație nu scade necesitatea ca practicianul care raportează în conformitate cu prezentul ISAE să înțeleagă entitatea și practicile sale de contabilitate și raportare financiară conform punctului 17(c) și (e) și ca acesta să fie convins că sursa din care au fost extrase informațiile financiare neajustate este adecvată.

Nu există un raport de audit sau de revizuire referitor la sursa din care au fost extrase informațiile financiare neajustate. (A se vedea punctul 19)

A29. Atunci când nu există un raport de audit sau de revizuire referitor la sursa din care au fost extrase informațiile financiare neajustate, este necesar ca practicianul să efectueze proceduri legate de gradul de adecvare al acelei surse. Factorii care pot afecta natura și amploarea acestor proceduri includ, de exemplu:

- Dacă practicianul a auditat sau a revizuit anterior informațiile financiare istorice ale entității, precum și cunoștințele despre entitate obținute de practician dintr-o astfel de misiune.
- Cât de recent au fost auditate sau revizuite informațiile financiare istorice ale entității.
- Dacă informațiile financiare ale entității fac obiectul unei revizuri periodice de către practician, de exemplu, în scopul respectării cerințelor de reglementare privind depunerea informațiilor financiare.

A30. Este probabil ca situațiile financiare ale entității pentru perioada imediat anterioară perioadei sursei din care au fost extrase informațiile financiare neajustate să fi fost auditate sau revizuite, chiar dacă sursa din care au fost extrase informațiile financiare neajustate nu a fost ea însăși auditată sau revizuită. De exemplu, sursa din care au fost extrase informațiile financiare neajustate poate fi reprezentată de situații financiare interimare care nu au fost auditate sau revizuite, în timp ce este posibil ca situațiile financiare ale entității pentru exercițiul financiar imediat anterior să fi fost auditate. În acest caz, procedurile pe care practicianul le poate efectua, ținând cont de factorii de la punctul A29, în legătură cu gradul de adecvare a sursei din care au fost extrase informațiile financiare neajustate includ:

- Interviewarea părții responsabile cu privire la:
  - Procesul prin care a fost întocmită sursa și credibilitatea înregistrărilor contabile de bază cu care aceasta a fost corelată sau reconciliată.

- Măsura în care au fost înregistrate toate tranzacțiile.
  - Măsura în care sursa a fost întocmită în conformitate cu politicile contabile ale entității.
  - Măsura în care au existat modificări în politicile contabile față de cea mai recentă perioadă auditată sau revizuită și, dacă da, modul în care au fost tratate acele modificări.
  - Evaluarea sa cu privire la riscul de denaturare semnificativă a sursei ca urmare a unei fraude.
  - Efectul modificărilor în activitățile de afaceri și operațiunile entității.
- Dacă practicianul a auditat sau a revizuit informațiile financiare anuale sau interimare imediat anterioare, analiza constatrilor unui astfel de audit sau ale unei astfel de revizuiri și a măsurii în care acestea ar putea indica probleme în ceea ce privește întocmirea sursei din care au fost extrase informațiile financiare neajustate.
  - Coroborarea informațiilor oferite de către partea responsabilă ca răspuns la întrebările practicianului atunci când răspunsurile par a fi inconsecvente cu informațiile pe care le are practicianul cu privire la entitate sau la circumstanțele misiunii.
  - Compararea sursei cu informațiile financiare comparative din perioada anterioară și, după caz, cu informațiile financiare anuale sau interimare din perioada imediat anterioară și discutarea modificărilor semnificative cu partea responsabilă.

Informațiile financiare istorice ale entității nu au fost niciodată auditate sau revizuite (A se vedea punctul 13(e))

A31. Cu excepția cazului unei entități care a fost creată în scopul tranzacției și care nu a avut niciodată niciun fel de activitate comercială, este puțin probabil ca legile sau reglementările relevante să permită unei entități să emită un prospect de emisiune dacă informațiile sale financiare istorice nu au fost niciodată auditate sau revizuite.

*Obținerea probelor cu privire la gradul de adecvare a ajustărilor proforma*

Identificarea ajustărilor proforma adecvate (A se vedea punctul 21)

A32. Bazându-se pe înțelegerea sa cu privire la modul în care partea responsabilă a compilat informațiile financiare proforma și la alte circumstanțe ale misiunii, practicianul poate obține probe cu privire la măsura în care partea responsabilă a identificat în mod adecvat ajustările proforma necesare, printr-o combinație de proceduri precum:

- Evaluarea caracterului rezonabil al abordării părții responsabile față de identificarea ajustărilor proforma adecvate, de exemplu, metoda utilizată

pentru identificarea alocărilor adecvate ale veniturilor, cheltuielilor de regie, activelor și datoriilor între activitățile relevante.

- Interviewarea părților relevante dintr-o entitate dobândită cu privire la abordarea utilizată pentru extragerea informațiilor financiare ale entității dobândite.
- Evaluarea aspectelor specifice ale contractelor, acordurilor sau altor documente relevante.
- Interviewarea consilierilor entității cu privire la aspecte specifice ale evenimentului sau tranzacției și la contractele și acordurile aferente care sunt relevante pentru identificarea ajustărilor adecvate.
- Evaluarea analizelor și fișelor de lucru relevante întocmite de partea responsabilă și de alți angajați ai entității implicați în compilarea informațiilor financiare proforma.
- Obținerea de probe privind supravegherea de către partea responsabilă a altor angajați ai entității implicați în compilarea informațiilor financiare proforma.
- Efectuarea de proceduri analitice.

Verificarea faptică a oricăror informații financiare privind entitatea dobândită sau entitatea vândută incluse în ajustările proforma (A se vedea punctul 22 litera (b))

#### Informațiile financiare ale entității vândute

A33. În cazul vânzării unei entități, informațiile financiare ale entității vândute sunt derivate din sursa din care au fost extrase informațiile financiare neajustate, sursă care este adesea auditată sau revizuită. Prin urmare, sursa din care au fost extrase informațiile financiare neajustate îi oferă practicianului baza pentru a determina dacă informațiile financiare ale entității vândute sunt verificabile faptic. Într-un astfel de caz, aspectele care trebuie luate în considerare includ, de exemplu, măsura în care veniturile și cheltuielile atribuibile entității vândute care sunt înregistrate la nivel consolidat au fost reflectate adecvat în ajustările proforma.

A34. Atunci când sursa din care au fost extrase informațiile financiare neajustate nu a fost auditată sau revizuită, practicianul poate face referire la îndrumările de la punctele A29-A30 pentru a determina dacă informațiile financiare ale entității vândute sunt verificabile faptic.

#### Informațiile financiare ale entității dobândite

A35. Este posibil ca sursa din care au fost extrase informațiile financiare ale entității dobândite să fi fost auditată sau revizuită. Atunci când sursa din care au fost extrase informațiile financiare ale entității dobândite a fost auditată sau revizuită de către practician, informațiile financiare ale entității dobândite vor fi verificabile faptic, sub rezerva oricăror implicații rezultate din circumstanțele tratate la punctul 23.

- A36. Este posibil ca sursa din care au fost extrase informațiile financiare ale entității dobândite să fi fost auditată sau revizuită de un alt practician. În această situație, nu scade necesitatea ca practicianul care raportează în conformitate cu prezentul ISAE să înțeleagă entitatea dobândită și practicile sale contabile și de raportare financiară, conform cerințelor de la punctul 17(c) și (e), și ca acesta să fie convins că informațiile financiare ale entității dobândite sunt verificabile faptic.
- A37. Atunci când sursa din care au fost extrase informațiile financiare ale entității dobândite nu a fost auditată sau revizuită, este necesar ca practicianul să efectueze proceduri pentru a determina gradul de adecvare a respectivei surse. Factorii care pot afecta natura și amploarea acestor proceduri includ, de exemplu:
- Dacă practicianul a auditat sau a revizuit anterior informațiile financiare istorice ale entității dobândite, precum și cunoștințele despre entitatea dobândită obținute de practician dintr-o astfel de misiune.
  - Cât de recent au fost auditate sau revizuite informațiile financiare istorice ale entității dobândite.
  - Dacă informațiile financiare ale entității dobândite fac obiectul unei revizuii periodice de către practician, de exemplu, în scopul respectării cerințelor de reglementare privind depunerea informațiilor financiare.
- A38. Adesea, situațiile financiare ale entității dobândite pentru perioada imediat anterioară perioadei sursei din care au fost extrase informațiile financiare ale entității dobândite vor fi fost auditate sau revizuite, chiar dacă sursa din care au fost extrase informațiile financiare ale entității dobândite nu a fost ea însăși auditată sau revizuită. În acest caz, procedurile pe care practicianul le poate efectua, ținând cont de factorii de la punctul A37, în legătură cu măsura în care informațiile financiare ale entității dobândite sunt verificabile faptic includ:
- Intervievarea conducerii entității dobândite cu privire la:
    - Procesul prin care a fost întocmită sursa din care au fost extrase informațiile financiare ale entității dobândite și credibilitatea înregistrărilor contabile de bază cu care aceasta a fost corelată sau reconciliată.
    - Măsura în care au fost înregistrate toate tranzacțiile.
    - Măsura în care sursa din care au fost extrase informațiile financiare ale entității dobândite a fost întocmită în conformitate cu politicile contabile ale entității dobândite.
    - Măsura în care au existat modificări în politicile contabile față de cea mai recentă perioadă auditată sau revizuită și, dacă da, modul în care au fost tratate acele modificări.



- Evaluarea sa cu privire la riscul ca sursa din care au fost extrase informațiile financiare ale entității dobândite să fie denaturată semnificativ ca urmare a unei fraude.
- Efectul modificărilor în activitățile comerciale și operațiunile entității dobândite.
- Dacă practicianul a auditat sau a revizuit informațiile financiare anuale sau interimare imediat anterioare, analizarea constatărilor unui astfel de audit sau ale unei astfel de revizuri și a măsurii în care acestea ar putea indica probleme în ceea ce privește întocmirea sursei din care au fost extrase informațiile financiare ale entității dobândite.
- Coroborarea informațiilor oferite de conducerea entității dobândite ca răspuns la întrebările practicianului atunci când răspunsurile par a fi inconsecvente cu informațiile pe care le are practicianul cu privire la entitatea dobândită sau la circumstanțele misiunii.
- Compararea sursei din care au fost extrase informațiile financiare ale entității dobândite cu informațiile financiare comparative din perioada anterioară și, după caz, cu informațiile financiare anuale sau interimare din perioada imediat anterioară și discutarea modificărilor semnificative cu conducerea entității dobândite.

*Opinie de audit sau concluzie de revizuire modificată, ori paragraf de evidențiere a unor aspecte, cu privire la sursa din care au fost extrase informațiile financiare neajustate sau sursa din care au fost extrase informațiile entității dobândite sau entității vândute*

Consecințe posibile (A se vedea punctul 23(a))

A39. Nu toate opiniile de audit sau concluziile de revizuire modificate ori paragrafele de evidențiere a unor aspecte care vizează sursa din care au fost extrase informațiile financiare neajustate sau sursa din care au fost extrase informațiile privind entitatea dobândită sau entitatea vândută afectează neapărat măsura în care informațiile financiare proforma pot fi compilate, din toate punctele de vedere semnificative, pe baza criteriilor aplicabile. De exemplu, este posibil ca o opinie de audit cu rezerve să fi fost exprimată cu privire la situațiile financiare ale entității ca urmare a faptului că remunerația persoanelor responsabile cu governanța nu a fost prezentată așa cum prevede cadrul de raportare financiară aplicabil. În acest caz, dacă aceste situații financiare reprezintă sursa din care au fost extrase informațiile financiare neajustate, este posibil ca o astfel de opinie cu rezerve să nu aibă consecințe asupra măsurii în care situația proforma a activului net și situația proforma a veniturilor și cheltuielilor pot fi compilate, din toate punctele de vedere semnificative, pe baza criteriilor aplicabile.

Acțiuni suplimentare adecvate (A se vedea punctele 23(b), 24)

A40. Acțiunile suplimentare adecvate pe care practicianul le poate întreprinde includ, de exemplu:

- În raport cu cerința de la punctul 23(b):
  - Discutarea aspectului cu partea responsabilă.
  - Atunci când este posibil conform legilor sau reglementărilor relevante, includerea în raportul practicianului cu privire la opinia de audit modificată, în concluzia de revizuire sau în paragraful de evidențiere a unei referințe în cazul în care, conform raționamentului profesional al practicianului, aspectul este suficient de relevant și important pentru ca utilizatorii să înțeleagă informațiile financiare proforma.
- În raport cu cerința de la punctul 24, atunci când este posibil, conform legilor sau reglementărilor relevante, modificarea opiniei practicianului.
- Atunci când este posibil, conform legilor sau reglementărilor relevante, refuzarea raportului sau retragerea din misiune.
- Apelarea la consiliere juridică.

#### *Evaluarea prezentării informațiilor financiare proforma*

Evitarea asocierii cu informații financiare care induc în eroare (A se vedea punctul 26(b))

- A41. Codul IESBA prevede ca un practician să nu se asocieze, în mod conștient, cu rapoarte, declarații, comunicări sau alte informații despre care practicianul consideră că:<sup>9</sup>
- (a) Includ o declarație în mod semnificativ falsă sau care induce în eroare în mod semnificativ,
  - (b) Includ declarații sau informații furnizate în mod imprudent, sau
  - (c) Omit sau ascund informații care trebuie incluse, în cazul în care omiterea sau ascunderea acestora ar induce în eroare.

Prezentări de informații care însoțesc informațiile financiare proforma (A se vedea punctele 14(c), 26(c))

- A42. Prezentările adecvate de informații pot include aspecte precum:
- Natura și scopul informațiilor financiare proforma, inclusiv natura evenimentului sau tranzacției, precum și data la care se presupune că s-a produs evenimentul sau a fost efectuată tranzacția,
  - Sursa din care au fost extrase informațiile financiare neajustate și dacă a fost sau nu publicat un raport de audit sau de revizuire cu privire la acea sursă,
  - Ajustările proforma, inclusiv o descriere și o explicație a fiecărei ajustări. Acestea includ, în cazul informațiilor financiare ale unei entități dobân-

---

<sup>9</sup> Codul IESBA, punctul C111.2.

dite sau vândute, sursa din care au fost extrase informațiile financiare neajustate și dacă a fost sau nu publicat un raport de audit sau de revizuire cu privire la acea sursă,

- Dacă nu sunt disponibile public, o descriere a criteriilor aplicabile pe baza cărora au fost compilate informațiile financiare proforma și
- O declarație că informațiile financiare proforma au fost compilate exclusiv în scopuri ilustrative și că, având în vedere natura lor, acestea nu reprezintă poziția financiară reală, performanța financiară reală sau fluxurile de trezorerie reale ale entității.

Legile sau reglementările relevante pot să prevadă aceste prezentări de informații sau alte prezentări specifice.

Luarea în considerare a evenimentelor ulterioare importante (A se vedea punctul 26(d))

A43. Deoarece practicianul nu raportează cu privire la sursa din care au fost extrase informațiile financiare neajustate, nu există nicio cerință ca practicianul să efectueze proceduri pentru a identifica evenimentele ulterioare datei sursei care ar impune ajustarea sursei sau prezentarea în aceasta. Cu toate acestea, este necesar ca practicianul să analizeze dacă i-a atras atenția vreun eveniment ulterior datei sursei din care au fost extrase informațiile financiare neajustate care ar trebui menționat sau prezentat în notele explicative la informațiile financiare proforma pentru a se evita ca acestea să inducă în eroare. O astfel de analiză se bazează pe efectuarea procedurilor din prezentul ISAE sau pe cunoștințele practicianului cu privire la entitate și la circumstanțele misiunii. De exemplu, este posibil ca entitatea să fi efectuat, după data sursei din care au fost extrase informațiile financiare neajustate, o tranzacție de capital care presupune conversia datoriilor sale convertibile în capitaluri proprii, a cărei neprezentare ar putea avea drept rezultat informații financiare proforma care induc în eroare.

Inconsecvența semnificativă cu alte informații (A se vedea punctul 27)

A44. Acțiunile suplimentare adecvate pe care practicianul le poate întreprinde dacă partea responsabilă refuză să revizuiască informațiile financiare proforma sau, după caz, alte informații includ, de exemplu:

- Atunci când este posibil conform legilor sau reglementărilor relevante:
  - Descrierea inconsecvenței semnificative în raportul practicianului.
  - Modificarea opiniei practicianului.
  - Refuzarea raportului sau retragerea din misiune.
- Apelarea la consiliere juridică.

**Declarații scrise** (A se vedea punctul 28(a))

A45. În anumite circumstanțe, tipurile de tranzacții implicate pot necesita ca partea responsabilă să selecteze pentru ajustările proforma politici contabile pe care entitatea nu a trebuit să le utilizeze anterior deoarece nu avea tranzacții relevante. Într-un astfel de caz, practicianul poate solicita părții responsabile să ex-

tindă declarațiile scrise pentru a include confirmarea că politicile contabile selectate reprezintă politicile adoptate de către entitate pentru aceste tipuri de tranzacții.

### **Formarea opiniei**

*Asigurare privind aspecte suplimentare prevăzută de legile sau reglementările relevante (A se vedea punctul 29)*

- A46. Legile sau reglementările relevante pot impune practicianului să exprime o opinie privind alte aspecte decât măsura în care informațiile financiare proforma au fost compilate, din toate punctele de vedere semnificative, pe baza criteriilor aplicabile. În unele dintre aceste situații, se poate să nu fie necesar ca practicianul să efectueze proceduri suplimentare. De exemplu, legile sau reglementările relevante pot impune practicianului să exprime o opinie cu privire la măsura în care baza pe care partea responsabilă a compilat informațiile financiare proforma este consecventă cu politicile contabile ale entității. Conformitatea cu cerințele de la punctele 18 și 22(c) din prezentul ISAE oferă o bază pentru exprimarea unei astfel de opinii.
- A47. În alte circumstanțe, practicianul ar putea fi nevoit să efectueze proceduri suplimentare. Natura și amploarea unor astfel de proceduri suplimentare diferă în funcție de natura celorlalte aspecte cu privire la care legile sau reglementările relevante îi impun practicianului să exprime o opinie.

Declarație privind responsabilitatea practicianului cu privire la raport

- A48. Legile sau reglementările relevante îi pot impune practicianului să includă în raportul său o declarație explicită care exprimă sau confirmă responsabilitatea practicianului cu privire la raport. Includerea unei astfel de declarații suplimentare prevăzute de lege sau reglementări în raportul practicianului nu este incompatibilă cu cerințele din prezentul ISAE.

*Prezentarea criteriilor aplicabile (A se vedea punctul 30)*

- A49. Nu este necesar ca partea responsabilă să repete în notele explicative care însoțesc informațiile financiare proforma niciunul dintre criteriile prevăzute de legile sau reglementările relevante ori promulgate de către o organizație recunoscută sau autorizată de elaborare a standardelor. Astfel de criterii sunt disponibile public ca parte a regimului de raportare și, prin urmare, sunt implicate în compilarea de către partea responsabilă a informațiilor financiare proforma.
- A50. Atunci când partea responsabilă a elaborat orice criterii specifice, este necesară prezentarea acelor criterii astfel încât utilizatorii să poată înțelege în mod adecvat cum au fost compilate informațiile financiare proforma de către partea responsabilă.

### **Întocmirea raportului de asigurare**

*Titlul (A se vedea punctul 35(a))*

- A51. Un titlu care indică faptul că raportul este raportul unui practician independent, de exemplu, „Raport de asigurare al practicianului independent cu privire

la compilarea informațiilor financiare proforma incluse într-un prospect de emisiune”, arată că practicianul a îndeplinit toate cerințele etice relevante privind independența în conformitate cu ISAE 3000 (Revizuit)<sup>10</sup>. Acesta face distincția între raportul practicianului independent și rapoartele emise de alte părți.

*Destinatarul (destinatarii) (A se vedea punctul 35(b))*

- A52. Legile sau reglementările relevante pot specifica destinatarul (destinatarii) raportului. Alternativ, practicianul poate conveni cu entitatea, ca parte a termenilor misiunii, cine va fi destinatarul (vor fi destinatarii).

*Paragrafele introductive (A se vedea punctul 35(c))*

- A53. Deoarece informațiile financiare proforma vor fi incluse într-un prospect de emisiune care conține alte informații, practicianul poate lua în considerare, dacă forma de prezentare permite, includerea unei referințe care să identifice secțiunea în care sunt prezentate informațiile financiare proforma. Aceasta ajută cititorii să identifice informațiile financiare proforma la care face referire raportul practicianului.

*Opinia (A se vedea punctele 13(c), 35(h))*

- A54. Utilizarea frazei „informațiile financiare proforma au fost compilate, din toate punctele de vedere semnificative, pe baza [criteriilor aplicabile]” sau a frazei „informațiile financiare proforma au fost compilate adecvat pe bazele prezentate” pentru a exprima opinia într-o anumită jurisdicție este determinată de legile sau reglementările care guvernează raportarea cu privire la informațiile financiare proforma în respectiva jurisdicție sau de practica general acceptată din respectiva jurisdicție.
- A55. Legile sau reglementările relevante din anumite jurisdicții pot să prescrie formularea opiniei practicianului prin folosirea altor termeni decât cei specificați mai sus. În acest caz, poate fi necesar ca practicianul să exercite raționamentul pentru a determina dacă efectuarea procedurilor din prezentul ISAE i-ar permite să exprime opinia conform formulării prevăzute de legi sau reglementări ori dacă sunt necesare proceduri ulterioare.
- A56. Atunci când practicianul concluzionează că efectuarea procedurilor din prezentul ISAE ar fi suficientă pentru a-i permite să exprime opinia conform formulării prevăzute de legi sau reglementări, poate fi adecvat să se considere că respectiva formulare este echivalentă cu cele două formulări alternative ale opiniei specificate în prezentul ISAE.

*Exemplu de raport (A se vedea punctul 35)*

- A57. În Anexă este prezentat un raport al practicianului care conține o opinie nemodificată.

---

10 ISAE 3000 (Revizuit), punctul 20.

## Anexă

(A se vedea punctul A57)

### Exemplu de raport al practicianului care conține o opinie nemodificată

#### RAPORT DE ASIGURARE AL PRACTICIANULUI INDEPENDENT CU PRIVIRE LA COMPILAREA INFORMAȚIILOR FINANCIARE PROFORMA INCLUSE ÎNTR-UN PROSPECT DE EMISIUNE

[Destinatarii adecvat (destinatarii adecvați)]

#### **Raport cu privire la compilarea informațiilor financiare proforma incluse într-un prospect de emisiune**

Am finalizat misiunea noastră de asigurare pentru a raporta cu privire la compilarea informațiilor financiare proforma ale Companiei ABC de către [*partea responsabilă*]. Informațiile financiare proforma sunt alcătuite din [situația proforma a activului net la [data]], [situația proforma a veniturilor și cheltuielilor pentru perioada care s-a încheiat la [data]], [situația proforma a fluxurilor de trezorerie pentru perioada care s-a încheiat la [data]] și notele aferente [așa cum sunt prezentate la paginile xx-xx din prospectul emis de companie]. Criteriile aplicabile pe baza cărora [*partea responsabilă*] a compilat informațiile financiare proforma sunt [specificate în [Reglementarea privind titlurile de valoare XX] și sunt descrise în [Nota X]]/[descrise în [Nota X]].

Informațiile financiare proforma au fost compilate de [*partea responsabilă*] pentru a ilustra impactul [evenimentului sau tranzacției] [prezentat(e) în Nota X] asupra [poziției financiare a companiei la *se menționează data*] [și] [a performanței financiare a companiei / a performanței sale financiare [și a fluxurilor de trezorerie] aferente perioadei încheiate la *se menționează data*] ca și când [evenimentul sau tranzacția] ar fi avut loc la [*se menționează data*] [și, respectiv, la *se menționează data*]. Ca parte a acestui proces, informațiile privind [poziția financiară], [performanța financiară] [și fluxurile de trezorerie] ale companiei au fost extrase de [*partea responsabilă*] din situațiile financiare ale companiei [aferente perioadei care s-a încheiat la [data]], asupra cărora a fost / nu a fost publicat<sup>1</sup> [un raport [de audit]/[de revizuire]].

*Responsabilitatea [părții responsabile] pentru informațiile financiare proforma*

[*Partea responsabilă*] este responsabilă pentru compilarea informațiilor financiare proforma pe baza [criteriilor aplicabile].

*Independența noastră și controlul calității*

Ne-am conformat cerințelor privind independența și celorlalte cerințe etice

din *Codul etic internațional pentru profesioniștii contabili (inclusiv Standardele Internaționale de Independență)*, emis de Consiliul pentru Standarde

---

<sup>1</sup> Atunci când raportul de audit sau de revizuire a fost modificat, pot fi făcute referiri la secțiunea din prospectul de emisiune în care a fost descrisă modificarea.

Internaționale de Etică pentru Contabili (Codul IESBA), care are la bază principiile fundamentale de integritate, obiectivitate, competență profesională și atenție cuvenită, confidențialitate și conduită profesională.

*Firma aplică Standardul Internațional privind Controlul Calității I<sup>2</sup> și, în consecință, menține un sistem amplu de control al calității, care include politici și proceduri documentate privind conformitatea cu cerințele etice, standardele profesionale și cerințele legale și de reglementare aplicabile.*

#### *Responsabilitățile practicianului*

Responsabilitatea noastră este de a exprima o opinie [, conform cerințelor [Reglementării privind titlurile de valoare XX],] cu privire la măsura în care informațiile financiare proforma au fost compilate de către [*partea responsabilă*] pe baza [*criteriilor aplicabile*], din toate punctele de vedere semnificative.

Ne-am desfășurat misiunea în conformitate cu Standardul Internațional privind Misiunile de Asigurare (ISAE) 3420, *Misiuni de asigurare pentru raportarea asupra compilării informațiilor financiare proforma incluse într-un prospect de emisiune*, emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare. Acest standard prevede ca practicianul să planifice și să efectueze proceduri pentru a obține o asigurare rezonabilă cu privire la măsura în care [*partea responsabilă*] a compilat informațiile financiare proforma, din toate punctele de vedere semnificative, pe baza [*criteriilor aplicabile*].

În contextul acestei misiuni, nu suntem responsabili pentru actualizarea sau reemiterea oricăror rapoarte sau opinii asupra oricăror informații financiare istorice utilizate în compilarea informațiilor financiare proforma și nici nu am efectuat, pe parcursul acestei misiuni, un audit sau o revizuire al (a) informațiilor financiare utilizate în compilarea informațiilor financiare proforma.

Scopul informațiilor financiare proforma incluse într-un prospect de emisiune este numai acela de a ilustra impactul unui eveniment sau al unei tranzacții semnificativ(e) asupra informațiilor financiare neajustate ale entității ca și când evenimentul s-ar fi produs sau tranzacția ar fi fost efectuată la o dată anterioară selectată în scopul ilustrării. În consecință, nu furnizăm nicio asigurare că rezultatul real al evenimentului sau tranzacției la [*se menționează data*] ar fi cel prezentat.

O misiune de asigurare rezonabilă pentru a raporta cu privire la măsura în care informațiile financiare proforma au fost compilate, din toate punctele de vedere semnificative, pe baza criteriilor aplicabile presupune efectuarea unor proceduri pentru a evalua dacă [*partea responsabilă*] a utilizat în compilarea informațiilor financiare proforma criterii aplicabile care să ofere o bază rezonabilă pentru prezentarea efectelor semnificative direct atribuibile evenimentului sau tranzacției și pentru a obține probe suficiente și adecvate cu privire la măsura în care:

- Ajustările proforma aferente fac aplicabile acele criterii în mod adecvat și

---

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

- Informațiile financiare proforma reflectă aplicarea adecvată a ajustărilor la informațiile financiare neajustate.

Procedurile selectate depind de raționamentul practicianului, ținând cont de înțelegerea de către practician a naturii companiei, de evenimentul sau tranzacția pentru care au fost compilate informațiile financiare proforma și de alte circumstanțe relevante ale misiunii.

Misiunea presupune, de asemenea, evaluarea prezentării generale a informațiilor financiare proforma.

Considerăm că probele pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră.

În opinia noastră, [informațiile financiare proforma au fost compilate, din toate punctele de vedere semnificative, pe baza [*criteriilor aplicabile*] / [informațiile financiare proforma au fost compilate adecvat pe bazele prezentate].

### **Raport cu privire la alte dispoziții legale sau de reglementare**

[Legile sau reglementările relevante pot impune practicianului să exprime o opinie cu privire la alte aspecte (a se vedea punctele A46-A47). Forma și conținutul acestei secțiuni din raportul practicianului vor varia în funcție de natura unor astfel de alte responsabilități de raportare.]

[Semnătura practicianului]

[Data raportului practicianului]

[Adresa practicianului]



# STANDARDUL INTERNAȚIONAL PRIVIND SERVICIILE CONEXE 4400

(Fostul ISA 920)

## MISIUNI DE EFECTUARE A PROCEDURILOR CONVENITE PRIVIND INFORMAȚIILE FINANCIARE

(Prezentul standard este în vigoare)

### CUPRINS

	Punct
Introducere .....	1-3
Obiectivul unei misiuni pe baza procedurilor convenite .....	4-6
Principiile generale ale unei misiuni pe baza procedurilor convenite .....	7-8
Definirea termenilor misiunii .....	9-12
Planificarea .....	13
Documentarea .....	14
Proceduri și probe .....	15-16
Raportarea .....	17-18
Anexa 1: Exemplu de scrisoare de misiune pentru o misiune pe baza procedurilor convenite	
Anexa 2: Exemplu de raport asupra constatărilor faptice în legătură cu conturile de datorii	

Standardul Internațional privind Serviciile Conexă (ISRS) 4400, *Misiuni de efectuare a procedurilor convenite privind informațiile financiare*, trebuie citit în contextul *Prefeței la reglementările internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexă*.

## Introducere

1. Scopul prezentului Standard Internațional privind Serviciile Conexe (ISRS) este de a stabili standarde și de a furniza îndrumări cu privire la responsabilitățile profesionale ale auditorului<sup>1</sup> atunci când acesta își asumă o misiune de efectuare a procedurilor convenite privind informațiile financiare, precum și cu privire la forma și conținutul raportului său pe care îl emite în legătură cu o astfel de misiune.
2. Prezentul ISRS vizează misiunile privind informațiile financiare. Totuși, acesta poate furniza îndrumări utile pentru misiunile privind informațiile nefinanciare, cu condiția ca auditorul să dețină cunoștințe adecvate despre subiectul specific respectiv și să existe criterii rezonabile pe care să își bazeze constatările. Îndrumările din Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri) îi pot fi utile auditorului în aplicarea prezentului ISRS.
3. O misiune de efectuare a procedurilor convenite poate presupune ca auditorul să desfășoare anumite proceduri cu privire la elementele individuale ale datelor financiare (de exemplu, conturi de datorii, conturi de creanțe, achiziții de la părți afiliate, precum și vânzări și profituri aferente unui segment al unei entități), la o situație financiară (de exemplu, un bilanț) sau chiar la un set complet de situații financiare.

## Obiectivul unei misiuni pe baza procedurilor convenite

4. **Obiectivul unei misiuni pe baza procedurilor convenite îl constituie efectuarea de către auditor a unor proceduri de natura unui audit asupra cărora acesta a convenit împreună cu entitatea și cu orice terțe părți relevante și raportarea cu privire la constatările factice.**
5. Deoarece auditorul furnizează doar un raport asupra constatărilor factice aferente procedurilor convenite, nu este exprimată nicio asigurare. În schimb, utilizatorii raportului evaluează ei înșiși procedurile și constatările raportate de către auditor și își formulează propriile concluzii pe baza activității acestuia.
6. Raportul este destinat exclusiv acelor părți care au convenit asupra procedurilor care urmează să fie efectuate, deoarece alte persoane, care nu cunosc motivele pentru care au fost aplicate procedurile, pot interpreta în mod eronat rezultatele.

## Principiile generale ale unei misiuni pe baza procedurilor convenite

7. **Auditorul trebuie să se conformeze *Codului Etic Internațional pentru Profesiunii Contabili (inclusiv Standardele Internaționale privind Independența)***

---

1 Termenul „auditor” este utilizat în cadrul reglementărilor Consiliului pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare pentru a descrie atât activitatea de audit, cât și activitatea de revizuire și alte servicii de asigurare și servicii conexe care pot fi efectuate. O astfel de referință nu are scopul de a sugera că o persoană care furnizează servicii de revizuire, alte servicii de asigurare sau servicii conexe trebuie să fie auditorul situațiilor financiare ale entității.

emis de **Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili (Codul IESBA)**. Principiile de etică care guvernează responsabilitățile profesionale ale auditorului pentru acest tip de misiune sunt:

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

Independența nu constituie o cerință pentru misiunile pe baza procedurilor convenite; cu toate acestea, termenii sau obiectivele unei misiuni sau ale unor standarde naționale îi pot impune auditorului să se conformeze *Standardelor Internaționale privind Independența* din Codul IESBA. În situațiile în care auditorul nu este independent, în raportul asupra constatărilor faptice trebuie inclusă o declarație în acest sens.

8. **Auditorul trebuie să efectueze o misiune pe baza procedurilor convenite în conformitate cu prezentul ISRS și cu termenii misiunii.**

### **Definirea termenilor misiunii**

9. **Auditorul trebuie să se asigure, împreună cu reprezentanții entității și, în mod normal, cu alte părți specificate care vor primi copii ale raportului asupra constatărilor faptice, că există o înțelegere clară în ceea ce privește procedurile convenite și condițiile misiunii.** Aspectele asupra cărora trebuie să se convină includ următoarele:

- Natura misiunii, inclusiv faptul că procedurile efectuate nu vor constitui un audit sau o revizuire și, în consecință, nu va fi exprimată nicio asigurare.
- Scopul declarat al misiunii.
- Identificarea informațiilor financiare asupra cărora vor fi aplicate procedurile convenite.
- Natura, plasarea în timp și amplexarea procedurilor specifice care vor fi aplicate.
- Forma preconizată a raportului asupra constatărilor faptice.
- Limitările cu privire la distribuția raportului asupra constatărilor faptice. În cazul în care o astfel de limitare ar fi în contradicție cu cerințele legale, dacă există, auditorul nu va accepta misiunea.

10. În anumite circumstanțe, de exemplu, atunci când procedurile au fost convenite între organismul de reglementare, reprezentanții sectorului de activitate și reprezentanții profesiei contabile, este posibil ca auditorul să nu poată discuta procedurile cu toate părțile care vor primi raportul. În astfel de cazuri,

auditorul poate lua în considerare, de exemplu, discutarea procedurilor care vor fi aplicate cu reprezentanții corespunzători ai părților implicate, revizuirea corespondenței relevante primite de la aceste părți sau trimiterea unei versiuni preliminare a raportului care va fi emis.

11. Este atât în interesul clientului, cât și în cel al auditorului ca auditorul să trimită o scrisoare de misiune care să documenteze principalii termeni ai desemnării. O scrisoare de misiune confirmă acceptarea de către auditor a desemnării și ajută la evitarea neînțelegerilor referitoare la aspecte precum obiectivele și aria de aplicare ale misiunii, amplitudinea responsabilităților auditorului și forma rapoartelor care vor fi emise.
12. Printre aspectele care vor fi incluse în scrisoarea de misiune se numără următoarele:
  - O enumerare a procedurilor care vor fi efectuate ca proceduri convenite între părți.
  - O declarație a faptului că distribuția raportului asupra constatărilor factice va fi destinat exclusiv părților specificate care au convenit asupra procedurilor ce vor fi efectuate.

În plus, auditorul poate lua în considerare anexarea la scrisoarea de misiune a unei versiuni preliminare a tipului de raport asupra constatărilor factice care va fi emis. Anexa 1 la prezentul ISRS conține un exemplu de scrisoare de misiune.

## **Planificarea**

13. **Auditorul trebuie să își planifice activitatea astfel încât să fie efectuată o misiune eficace.**

## **Documentarea**

14. **Auditorul trebuie să documenteze aspectele care sunt importante pentru furnizarea de probe care să susțină raportul asupra constatărilor factice și probele care arată că misiunea s-a desfășurat în conformitate cu prezentul ISRS și cu termenii misiunii.**

## **Proceduri și probe**

15. **Auditorul trebuie să desfășoare procedurile convenite și să utilizeze probele obținute ca bază pentru raportul asupra constatărilor factice.**
16. Procedurile aplicate într-o misiune de efectuare a procedurilor convenite pot include următoarele:
  - Intervievare și analiză.
  - Repetarea calculelor, comparații și alte verificări ale acurateței redactării
  - Observare.
  - Inspecție.
  - Obținerea de confirmări.

Anexa 2 la prezentul ISRS prezintă un exemplu de raport care conține o listă ilustrativă de proceduri care pot fi utilizate ca parte a unei misiuni tipice pe baza procedurilor convenite.

## Raportarea

17. Raportul asupra unei misiuni pe baza procedurilor convenite trebuie să descrie suficient de detaliat scopul și procedurile convenite ale misiunii, pentru a-i permite cititorului să înțeleagă natura și amploarea activității desfășurate.
18. **Raportul asupra constatărilor faptice trebuie să conțină:**
  - (a) **Titlul,**
  - (b) **Destinatarul (de obicei clientul care l-a contractat pe auditor să efectueze procedurile convenite),**
  - (c) **Identificarea informațiilor financiare sau nefinanciare specifice asupra cărora au fost aplicate procedurile convenite,**
  - (d) **O declarație conform căreia procedurile efectuate au fost cele convenite cu beneficiarul,**
  - (e) **O declarație potrivit căreia misiunea a fost efectuată în conformitate cu Standardul Internațional privind Serviciile Conexe aplicabil misiunilor pe baza procedurilor convenite sau în conformitate cu standardele sau practicile naționale relevante,**
  - (f) **Dacă este cazul, o declarație conform căreia auditorul nu este independent față de entitate,**
  - (g) **Identificarea scopului pentru care au fost efectuate procedurile convenite,**
  - (h) **O enumerare a procedurilor specifice efectuate,**
  - (i) **O descriere a constatărilor faptice ale auditorului, incluzând suficiente detalii cu privire la erorile sau excepțiile identificate,**
  - (j) **O declarație conform căreia procedurile efectuate nu constituie nici un audit, nici o revizuire și, în consecință, nu este exprimată nicio asigurare,**
  - (k) **O declarație potrivit căreia dacă auditorul ar fi efectuat proceduri suplimentare, un audit sau o revizuire, ar fi putut fi descoperite alte aspecte care ar fi fost raportate,**
  - (l) **O declarație conform căreia raportul este restricționat acelor părți care au convenit asupra procedurilor ce trebuie efectuate,**
  - (m) **O declarație (după caz) conform căreia raportul se referă doar la elementele, conturile sau informațiile financiare ori nefinanciare specificate și nu se extinde asupra situațiilor financiare ale entității ca întreg,**

- (n) **Data raportului,**
- (o) **Adresa auditorului și**
- (p) **Semnătura auditorului.**

Anexa 2 la prezentul ISRS conține un exemplu de raport asupra constatărilor faptice emis în legătură cu o misiune de efectuare a procedurilor convenite privind informațiile financiare.

## **Perspectiva sectorului public**

1. *Este posibil ca raportul emis într-o misiune aferentă sectorului public să nu fie destinat exclusiv acelor părți care au convenit asupra procedurilor ce vor fi efectuate, ci să fie pus, de asemenea, la dispoziția unei game mai largi de entități sau persoane (de exemplu, o investigație parlamentară cu privire la o anumită entitate publică sau la un anumit departament guvernamental).*
2. *Trebuie remarcat, de asemenea, că mandatele din sectorul public variază în mod semnificativ și trebuie acordată o atenție sporită diferențierii misiunilor care se bazează, într-adevăr, pe „proceduri convenite” de misiunile care se preconizează că vor fi audituri ale informațiilor financiare, precum rapoartele de performanță.*

## Exemplu de scrisoare de misiune pentru o misiune pe baza procedurilor convenite

Următoarea scrisoare se utilizează în scop de îndrumare, împreună cu punctul 9 din prezentul ISRS, și nu își propune să reprezinte o scrisoare standard. Scrisoarea de misiune trebuie adaptată conform cerințelor și circumstanțelor individuale.

Către consiliul de administrație sau alți reprezentanți adecvați ai clientului care l-a contractat pe auditor:

Această scrisoare are rolul de a confirma înțelegerea noastră cu privire la termenii și obiectivele misiunii noastre, precum și la natura și limitările serviciilor pe care le vom furniza. Misiunea noastră va fi efectuată în conformitate cu Standardul Internațional privind Serviciile Conexă (sau veți face referire la standardele sau practicile naționale relevante) aplicabil misiunilor pe bază de proceduri convenite și vom preciza acest lucru în raportul nostru.

Am fost de acord să efectuăm următoarele proceduri și să vă raportăm constatările faptice rezultate în urma activității noastre:

(Descrieți natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor care vor fi efectuate, inclusiv referințele specifice, după caz, la identitatea documentelor și înregistrărilor care vor fi citite, persoanele care vor fi contactate și părțile de la care se vor obține confirmări.)

Procedurile pe care le vom efectua au exclusiv scopul de a vă asista în (precizați scopul). Raportul nostru nu trebuie utilizat în niciun alt scop și este destinat exclusiv informării dumneavoastră.

Procedurile pe care le vom efectua nu vor constitui un audit sau o revizuire desfășurat(ă) în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit sau cu Standardele Internaționale privind Misiunile de Revizuire (sau veți face referire la standardele sau practicile naționale relevante) și, în consecință, nu va fi exprimată nicio asigurare.

Sperăm că vom beneficia de cooperarea deplină a angajaților dumneavoastră și suntem convinși că ne vor pune la dispoziție orice înregistrări, documente și alte informații pe care le vom solicita în legătură cu misiunea noastră.

Onorariile noastre, care vor fi facturate pe măsura prestării activității, au la bază timpul necesar persoanelor desemnate în cadrul misiunii, la care se adaugă cheltuielile curente. Tarifele orare individuale variază în funcție de gradul de responsabilitate implicat și de experiența și aptitudinile necesare.

Vă rugăm să semnați și să returnați copia anexată a prezentei scrisori pentru a indica faptul că aceasta este conformă înțelegerii dumneavoastră referitoare la termenii

MISIUNI DE EFECTUARE A PROCEDURILOR CONVENITE PRIVIND  
INFORMAȚIILE FINANCIARE

misiunii, inclusiv la procedurile specifice asupra cărora am convenit că vor fi efectuate.

XYZ & Co.

Luat la cunoștință în numele Companiei ABC de către  
(semnătura)

Numele și funcția

Data



## **Exemplu de raport asupra constatărilor faptice în legătură cu conturile de datorii**

### **RAPORT ASUPRA CONSTATĂRILOR FAPTICE**

Către (cei care l-au contractat pe auditor)

Am efectuat procedurile convenite cu dumneavoastră și enumerate mai jos cu privire la conturile de datorii ale Companiei ABC de la (data), prezentate în tabelele anexate (care nu sunt prezentate în acest exemplu). Misiunea noastră a fost efectuată în conformitate cu Standardul Internațional privind Serviciile Conexes (sau veți face referire la standardele sau practicile naționale relevante) aplicabil misiunilor pe bază de proceduri convenite. Procedurile au fost efectuate exclusiv pentru a vă asista în evaluarea validității conturilor de datorii și sunt rezumate după cum urmează:

1. Am obținut și am verificat suma din bilanța de verificare a conturilor de datorii de la (data) întocmită de Compania ABC și am comparat totalul cu soldul contului aferent din registrul Cartea mare.
2. Am comparat lista anexată (care nu este prezentată în acest exemplu) a furnizorilor principali și sumele datorate la (data) cu numele și sumele aferente din bilanța de verificare.
3. Am obținut declarații ale furnizorilor sau le-am solicitat acestora să confirme soldurile datorate la (data).
4. Am comparat aceste declarații sau confirmări cu sumele menționate la punctul 2. Pentru sumele care nu corespundeau, am obținut reconcilieri de la Compania ABC. Pentru reconcilierile obținute, am identificat și am listat facturile neachitate, efectele comerciale și cecurile neachitate, fiecare dintre acestea depășind xxx. Am identificat și examinat acele facturi și efecte comerciale primite ulterior, precum și cecurile plătite ulterior și am constatat că ele ar fi trebuit, de fapt, incluse în reconcilieri ca fiind neachitate.

Raportăm mai jos constatările noastre:

- (a) În ceea ce privește punctul 1, am constatat că suma este corectă și că suma totală corespunde.
- (b) În ceea ce privește punctul 2, am constatat că sumele comparate corespund.
- (c) În ceea ce privește punctul 3, am constatat că există declarații ale furnizorilor pentru toate categoriile de furnizori.
- (d) În ceea ce privește punctul 4, am constatat că sumele corespund sau, în cazul sumelor care nu corespund, am constatat că s-au făcut reconcilieri de către Compania ABC și că efectele comerciale, facturile și cecurile neachitate care

depășeau xxx au fost incluse corect ca elemente de reconciliere, cu următoarele excepții:

(Detaliați excepțiile)

Deoarece procedurile de mai sus nu constituie nici un audit, nici o revizuire efectuat(ă) în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit sau cu Standardele Internaționale privind Misiunile de Revizuire (ori cu standardele sau practicile naționale relevante), nu exprimăm nicio asigurare asupra conturilor de datorii la (data).

Dacă am fi efectuat proceduri suplimentare sau dacă am fi efectuat un audit sau o revizuire în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit sau cu Standardele Internaționale privind Misiunile de Revizuire (ori cu standardele sau practicile naționale relevante), ne-ar fi putut atrage atenția alte aspecte, care ar fi fost raportate către dumneavoastră.

Raportul nostru este întocmit exclusiv în scopul prevăzut în primul paragraf al acestui raport și pentru informarea dumneavoastră și nu trebuie utilizat în niciun alt scop sau distribuit către alte părți. Acest raport se referă doar la conturile și elementele specificate mai sus și nu se extinde asupra niciuneia dintre situațiile financiare ale Companiei ABC, ca întreg.

AUDITOR

Data

Adresa

# STANDARDUL INTERNAȚIONAL PRIVIND SERVICIILE CONEXE 4410 (REVIZUIT)

## MISIUNI DE COMPILARE

(În vigoare pentru rapoartele misiunilor de compilare  
datate la 1 iulie 2013 sau ulterior acestei date)

### CUPRINS

---

	Punct
<b>Introducere</b>	
Domeniul de aplicare al prezentului ISRS .....	1–4
Misiunea de compilare .....	5–10
Autoritatea prezentului ISRS .....	11–14
Data intrării în vigoare .....	15
<b>Obiective</b> .....	16
<b>Definiții</b> .....	17
<b>Cerințe</b>	
Desfășurarea unei misiuni de compilare în conformitate cu prezentul ISRS .....	18–20
Cerințe etice .....	21
Raționamentul profesional .....	22
Controlul calității aferent misiunii .....	23
Acceptarea și continuarea misiunii .....	24–26
Comunicarea cu conducerea și cu persoanele responsabile cu guvernanta .....	27
Efectuarea misiunii .....	28–37
Documentarea .....	38
Raportul practicianului .....	39–41
<b>Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative</b>	
Aria de aplicare a prezentului ISRS .....	A1–A11
Misiunea de compilare .....	A12–A18
Cerințe etice .....	A19–A26

Raționamentul profesional .....	A27-A29
Controlul calității la nivelul misiunii .....	A30-A32
Acceptarea și continuarea misiunii .....	A33-A45
Comunicarea cu conducerea și cu persoanele responsabile cu guvernanta.....	A46-A47
Efectuarea misiunii .....	A48-A58
Documentația .....	A59-A61
Raportul practicianului .....	A62-A69
Anexa 1: Exemplu de scrisoare de misiune pentru o misiune de compilare	
Anexa 2: Exemple de rapoarte de compilare ale practicienilor	

Standardul Internațional privind Serviciile Conexe (ISRS) 4410 (Revizuit), *Misiuni de compilare*, trebuie citit în paralel cu *Prefața la reglementările internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe*.

## Introducere

### Aria de aplicare a prezentului ISRS

1. Prezentul Standard Internațional privind Serviciile Conexe (ISRS) tratează responsabilitățile practicianului atunci când este contractat pentru a asista conducerea la întocmirea și prezentarea informațiilor financiare istorice, fără a obține vreo asigurare cu privire la respectivele informații, și pentru a raporta asupra misiunii în conformitate cu prezentul ISRS. (A se vedea punctele A1-A2)
2. Prezentul ISRS se aplică misiunilor de compilare a informațiilor financiare istorice. ISRS-ul poate fi aplicat, cu adaptările corespunzătoare, misiunilor de compilare a altor informații financiare decât informațiile financiare istorice și misiunilor de compilare a informațiilor nefinanciare. În continuare, pe parcursul prezentului ISRS, referința la „informații financiare” înseamnă „informații financiare istorice”. (A se vedea punctele A3-A4)
3. Atunci când practicianului i se solicită să asiste conducerea la întocmirea și prezentarea informațiilor financiare, poate fi necesar să se analizeze măsura în care misiunea trebuie desfășurată în conformitate cu prezentul ISRS. Factorii care arată că ar putea fi necesară aplicarea prezentului ISRS, inclusiv raportarea conform acestuia, includ:
  - Dacă informațiile financiare sunt solicitate conform prevederilor legilor sau reglementărilor aplicabile și dacă este prevăzută depunerea lor publică.
  - Dacă este probabil ca alte părți externe decât utilizatorii vizați ai informațiilor financiare compilate să îl asocieze pe practician cu informațiile financiare și dacă există riscul ca nivelul implicării practicianului în aceste informații să fie înțeles eronat, de exemplu:
    - Dacă informațiile financiare sunt destinate utilizării de către alte părți decât conducerea și persoanele responsabile cu guvernanta ori pot fi furnizate către sau obținute de către părți care nu sunt utilizatorii vizați ai informațiilor și
    - Dacă numele practicianului este asociat cu informațiile financiare. (A se vedea punctul A5)

### Relația cu ISQC 1<sup>1</sup>

4. Sistemele, politicile și procedurile de control al calității sunt responsabilitatea firmei. ISQC 1 se aplică firmelor de profesioniști contabili din perspectiva misiunilor de compilare ale unei firme.<sup>2</sup> Prevederile prezentului ISRS în ceea ce privește controlul calității la nivelul misiunilor de compilare individuale

1 Standardul Internațional privind Controlul Calității (ISQC) 1, *Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuri ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe.*

2 ISQC 1, punctul 4.

pleacă de la premisa că firma face obiectul cerințelor ISQC 1 sau al unor cerințe care sunt cel puțin la fel de riguroase. (A se vedea punctele A6-A11)

### Misiunea de compilare

5. Conducerea îi poate solicita unui profesionist contabil practician să îi ofere asistență la întocmirea și prezentarea informațiilor financiare ale unei entități. Pentru utilizatorii informațiilor financiare, valoarea unei misiuni de compilare efectuate în conformitate cu prezentul ISRS rezultă din aplicarea competenței profesionale a practicianului în domeniul contabilității și al raportării financiare și din conformitatea cu standardele profesionale, inclusiv cu cerințele etice relevante, precum și din comunicarea clară a naturii și amplitudinii implicării practicianului în ceea ce privește informațiile financiare compilate. (A se vedea punctele A12-A15)
6. Deoarece o misiune de compilare nu este o misiune de asigurare, o misiune de compilare nu îi impune practicianului să verifice acuratețea sau exhaustivitatea informațiilor furnizate de conducere în vederea compilării sau să adune probe, în alt mod, pentru a exprima o opinie de audit sau o concluzie de revizuire cu privire la întocmirea informațiilor financiare.
7. Conducerea rămâne responsabilă pentru informațiile financiare și pentru baza pe care sunt întocmite și prezentate. Această responsabilitate include aplicarea de către conducere a raționamentului prevăzut pentru întocmirea și prezentarea informațiilor financiare, inclusiv pentru selectarea și aplicarea politicilor contabile adecvate și, acolo unde este cazul, pentru elaborarea unor estimări contabile rezonabile. (A se vedea punctele A12-A13)
8. Prezentul ISRS nu impune responsabilități conducerii sau persoanelor responsabile cu guvernanta și nici nu prevalează asupra legilor și reglementărilor care guvernează responsabilitățile acestora. O misiune efectuată în conformitate cu prezentul ISRS este desfășurată pe baza premisei conform căreia conducerea și, după caz, persoanele responsabile cu guvernanta și-au asumat anumite responsabilități care sunt fundamentale pentru efectuarea misiunii de compilare. (A se vedea punctele A12-A13)
9. Informațiile financiare care fac obiectul unei misiuni de compilare pot fi necesare în diferite scopuri, inclusiv:
  - (a) Pentru conformitatea cu cerințele de raportare financiară periodică obligatorie prevăzute în legi sau reglementări, sau
  - (b) În scopuri care nu au legătură cu raportarea financiară obligatorie conform legilor sau reglementărilor relevante, inclusiv, de exemplu:
    - Pentru conducere sau pentru persoanele responsabile cu guvernanta, fiind întocmite pe o bază adecvată scopurilor lor specifice (cum ar fi întocmirea informațiilor financiare pentru uz intern).
    - Pentru raportarea financiară periodică efectuată pentru părți externe, conform unui contract sau unei alte forme de acord (cum ar

fi informațiile financiare furnizate unui organism de finanțare, în vederea furnizării sau continuării unei finanțări nerambursabile).

- În scopuri de tranzacționare, de exemplu, în vederea susținerii unei tranzacții care implică modificări ale drepturilor de proprietate asupra entității sau ale structurii de finanțare (precum în cazul unei fuziuni sau achiziții).
10. Pot fi utilizate cadre de raportare financiară diferite pentru întocmirea și prezentarea informațiilor financiare, care variază de la o bază de contabilitate simplă, specifică entității, la standarde de raportare financiară consacrate. Cadru de raportare financiară adoptat de conducere pentru întocmirea și prezentarea informațiilor financiare va depinde de natura entității și de utilizarea preconizată a informațiilor. (A se vedea punctele A16-A18)

### **Autoritatea prezentului ISRS**

11. Prezentul ISRS conține obiectivele pe care le urmărește practicianul în aplicarea ISRS-ului, care furnizează contextul în care sunt stabilite cerințele prezentului ISRS și sunt menite să ajute practicianul să înțeleagă ce anume trebuie realizat într-o misiune de compilare.
12. ISRS-ul conține cerințe, exprimate prin utilizarea termenului „trebuie”, menite să îi permită practicianului să îndeplinească obiectivele stabilite.
13. În plus, prezentul ISRS conține materiale introductive, definiții, materiale privind aplicarea, precum și alte materiale explicative, care furnizează contextul relevant pentru o înțelegere corectă a ISRS-ului.
14. Materialele privind aplicarea și alte materiale explicative furnizează explicații mai detaliate privind cerințele și îndrumări pentru îndeplinirea acestora. Cu toate că astfel de îndrumări nu impun ele însele o cerință, acestea sunt relevante pentru aplicarea corespunzătoare a cerințelor. Materialele privind aplicarea și alte materiale explicative pot oferi, de asemenea, informații generale cu privire la aspectele tratate în prezentul ISRS care oferă sprijin în aplicarea cerințelor.

### **Data intrării în vigoare**

15. Prezentul ISRS este în vigoare pentru rapoartele misiunilor de compilare date la 1 iulie 2013 sau ulterior acestei date.

### **Obiective**

16. Conform prezentului ISRS, obiectivele practicianului într-o misiune de compilare constau în:
- (a) Aplicarea cunoștințelor de contabilitate și de raportare financiară pentru a asista conducerea la întocmirea și prezentarea informațiilor financiare în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil, pe baza informațiilor furnizate de către conducere și
  - (b) Raportarea în conformitate cu cerințele prezentului ISRS.

## Definiții

17. Glosarul de termeni al Manualului<sup>3</sup> (Glosarul) include termenii definiți în prezentul ISRS, precum și descrieri ale altor termeni utilizați în prezentul ISRS, pentru a sprijini interpretarea consecventă. În contextul prezentului ISRS, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
- (a) *Cadru de raportare financiară aplicabil* – Cadru de raportare financiară adoptat de conducere și, după caz, de persoanele responsabile cu guvernanta în vederea întocmirii informațiilor financiare, care este acceptabil având în vedere natura entității și obiectivul informațiilor financiare sau care este prevăzut de legislație sau reglementări. (A se vedea punctele A35-A37)
  - (b) *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 prezentului ISRS, termenii „a compila”, „compilare” și „compilat” sunt folosiți în acest context.
  - (c) *Partener de misiune* – 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) *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 practicianului contractați de firmă sau de o firmă din rețea.
  - (e) *Denaturare* – 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.
  - (f) *Practician* – Un profesionist contabil cu drept de practică care efectuează misiunea de compilare. Termenul include partenerul de misiune

---

3 Glosarul de termeni referitori la Standardele Internaționale emise de IAASB din cadrul *Manualului de reglementări internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe* (Manualul), publicat de către IFAC.



sau alți membri ai echipei misiunii ori, după caz, firma. În cazul în care prezentul ISRS 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.

- (g) *Cerințe etice relevante* – 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), împreună cu cerințele naționale care sunt mai restrictive. (A se vedea punctul A21)

## Cerințe

### Desfășurarea unei misiuni de compilare în conformitate cu prezentul ISRS

18. Practicianul trebuie să cunoască întregul text al prezentului ISRS, inclusiv materialele privind aplicarea sa și alte materiale explicative, în vederea înțelegerii obiectivelor acestuia și a aplicării cerințelor sale în mod adecvat.

#### *Conformitatea cu cerințele relevante*

19. Practicianul trebuie să se conformeze cu fiecare cerință din prezentul ISRS, cu excepția cazului în care o anumită cerință nu este relevantă pentru misiunea de compilare, de exemplu, dacă în misiunea respectivă nu există circumstanțele tratate de acea cerință.
20. Practicianul nu trebuie să declare conformitatea cu prezentul ISRS decât dacă s-a conformat cu toate cerințele prezentului ISRS care sunt relevante pentru misiunea de compilare.

### Cerințe etice

21. Practicianul trebuie să se conformeze cu cerințele etice relevante. (A se vedea punctele A19-A26)

### Raționamentul profesional

22. Practicianul trebuie să exercite raționamentul profesional în desfășurarea unei misiuni de compilare. (A se vedea punctele A27-A29)

### Controlul calității la nivelul misiunii

23. Partenerul de misiune trebuie să își asume responsabilitatea pentru:
- Calitatea generală a fiecărei misiuni de compilare care i-a fost desemnată și
  - Efectuarea misiunii în conformitate cu politicile de control al calității din cadrul firmei, prin: (A se vedea punctul A30)

- (i) Urmarea procedurilor adecvate privind acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și ale misiunilor, (A se vedea punctul A31)
- (ii) Asigurarea că echipa misiunii deține, în mod colectiv, competența și capacitățile adecvate în vederea efectuării misiunii de compilare,
- (iii) Atenția la indiciile de nerespectare a cerințelor etice relevante de către membrii echipei misiunii și stabilirea acțiunilor corespunzătoare în cazul în care partenerul de misiune ia cunoștință de aspecte care indică faptul că membrii echipei misiunii nu au respectat cerințele etice relevante, (A se vedea punctul A32)
- (iv) Coordonarea, supravegherea și efectuarea misiunii în conformitate cu standardele profesionale, cu cerințele legale și de reglementare aplicabile și
- (v) Asumarea responsabilității pentru menținerea documentației adecvate a misiunii.

### **Acceptarea și continuarea misiunii**

*Continuarea relațiilor cu clientul, acceptarea misiunii și convenirea asupra termenilor misiunii*

24. Practicianul nu trebuie să accepte misiunea dacă nu a convenit asupra termenilor misiunii cu membrii conducerii și cu partea contractantă, dacă este diferită, inclusiv:
- (a) Utilizarea și distribuirea preconizată a informațiilor financiare și orice restricții cu privire fie la utilizare, fie la distribuire, după caz, (A se vedea punctele A20, A33-A34, A37-A38)
  - (b) Identificarea cadrului de raportare financiară aplicabil, (A se vedea punctele A20, A35-A38)
  - (c) Obiectivul și aria de aplicare ale misiunii de compilare, (A se vedea punctul A20)
  - (d) Responsabilitățile practicianului, inclusiv cerința de a se conforma cu cerințele etice relevante, (A se vedea punctul A20)
  - (e) Responsabilitățile conducerii pentru: (A se vedea punctele A39-A41)
    - (i) Informațiile financiare și întocmirea și prezentarea acestora în conformitate cu un cadru de raportare financiară care este acceptabil având în vedere utilizarea preconizată a informațiilor financiare și utilizatorii preconizați,
    - (ii) Acuratețea și exhaustivitatea înregistrărilor, documentelor, explicațiilor și altor informații furnizate de conducere pentru misiunea de compilare și
    - (iii) Raționamentele necesare în vederea întocmirii și prezentării informațiilor financiare, inclusiv cele pentru care practicianul poate

oferi asistență pe parcursul misiunii de compilare și (A se vedea punctul A27)

(f) Formatul și conținutul preconizate ale raportului practicianului.

25. Practicianul trebuie să documenteze termenii conveniți ai misiunii într-o scrisoare de misiune sau într-o altă formă adecvată de acord scris, înainte de efectuarea misiunii. (A se vedea punctele A42-A44)

#### *Misiuni recurente*

26. În cazul misiunilor de compilare recurente, practicianul trebuie să evalueze dacă circumstanțele, inclusiv modificările aferente considerentelor legate de acceptarea misiunii, impun revizuirea termenilor misiunii și, dacă este necesar, să îi fie reamintite conducerii termenii existenți ai misiunii. (A se vedea punctul A45)

#### **Comunicarea cu conducerea și cu persoanele responsabile cu governanța**

27. Practicianul trebuie să comunice, în timp util pe parcursul misiunii de compilare, cu conducerea sau cu persoanele responsabile cu governanța, după caz, toate aspectele referitoare la misiunea de compilare care, conform raționamentului profesional al practicianului, sunt suficient de importante pentru a merita atenția conducerii sau a persoanelor responsabile cu governanța, după caz. (A se vedea punctele A46-A47)

#### **Efectuarea misiunii**

##### *Înțelegerea practicianului*

28. Practicianul trebuie să înțeleagă suficient următoarele aspecte pentru a putea efectua misiunea de compilare: (A se vedea punctele A48-A50)
- (a) Afacerile și operațiunile entității, inclusiv sistemul contabil și înregistrările contabile ale acesteia și
  - (b) Cadrul de raportare financiară aplicabil, inclusiv aplicarea sa în sectorul de activitate al entității.

##### *Compilarea informațiilor financiare*

29. Practicianul trebuie să compileze informațiile financiare utilizând înregistrările, documentele, explicațiile și alte informații, inclusiv raționamentele semnificative, furnizate de către conducere.
30. Practicianul trebuie să discute cu conducerea sau cu persoanele responsabile cu governanța, după caz, acele raționamente semnificative pentru care a furnizat asistență pe parcursul compilării informațiilor financiare. (A se vedea punctul A51)
31. Înainte de finalizarea misiunii de compilare, practicianul trebuie să parcurgă informațiile financiare compilate din perspectiva înțelegerii sale cu privire la activitățile și operațiunile entității și a cadrului de raportare financiară aplicabil. (A se vedea punctul A52)

32. Dacă, pe parcursul misiunii de compilare, practicianul descoperă că înregistrările, documentele, explicațiile sau alte informații, inclusiv raționamentele semnificative, furnizate de către conducere pentru misiunea de compilare sunt incomplete, incorecte sau nesatisfăcătoare în alte privințe, practicianul trebuie să sesizeze această situație conducerii și să solicite informații suplimentare sau corectate.
33. Dacă practicianul nu poate finaliza misiunea deoarece conducerea nu a furnizat înregistrările, documentele, explicațiile sau alte informații solicitate, inclusiv raționamentele semnificative, așa cum au fost solicitate, practicianul trebuie să se retragă din misiune și să informeze conducerea și persoanele responsabile cu guvernanta cu privire la motivele retragerii. (A se vedea punctul A58)
34. În cazul în care practicianul își dă seama pe parcursul misiunii, că:
- Informațiile financiare compilate nu fac referire sau nu descriu, în mod corespunzător, cadrul de raportare financiară aplicabil, (A se vedea punctul A53)
  - Sunt necesare amendamente la informațiile financiare compilate, astfel încât informațiile financiare să nu fie denaturate semnificativ, sau (A se vedea punctele A54-A56)
  - Informațiile financiare compilate induc în eroare, (A se vedea punctul A57) practicianul trebuie să îi propună conducerii amendamentele adecvate.
35. În cazul în care conducerea refuză sau nu îi permite practicianului să efectueze amendamentele propuse la informațiile financiare compilate, practicianul trebuie să se retragă din misiune și să informeze conducerea și persoanele responsabile cu guvernanta cu privire la motivele retragerii. (A se vedea punctul A58)
36. Dacă nu este posibilă retragerea din misiune, practicianul trebuie să determine care sunt responsabilitățile profesionale și legale aplicabile în circumstanțele date.
37. Practicianul trebuie să obțină o confirmare din partea conducerii sau a persoanelor responsabile cu guvernanta, după caz, prin care să ateste că își asumă responsabilitatea pentru forma finală a informațiilor financiare compilate. (A se vedea punctul A68)

### **Documentarea**

38. Practicianul trebuie să includă în documentația misiunii: (A se vedea punctele A59-A61)
- Aspectele semnificative care au apărut pe parcursul misiunii de compilare și modul în care acestea au fost tratate de către practician,
  - O evidență a modului în care informațiile financiare compilate sunt reconciliate cu înregistrările, documentele, explicațiile și alte informații furnizate de către conducere și

- (c) O copie a versiunii finale a informațiilor financiare compilate, pentru care conducerea sau persoanele responsabile cu guvernarea, după caz, și-a (și-au) asumat responsabilitatea, și raportul practicianului. (A se vedea punctul A68)

### Raportul practicianului

39. Un obiectiv important al raportului practicianului este să comunice clar natura misiunii de compilare, precum și rolul și responsabilitățile practicianului în cadrul misiunii. Raportul practicianului nu reprezintă, sub nicio formă, o modalitate prin care este exprimată o opinie sau o concluzie cu privire la informațiile financiare.
40. Raportul practicianului emis pentru misiunea de compilare trebuie să fie în scris și trebuie să conțină următoarele elemente: (A se vedea punctele A62-A63, A69)
- (a) Titlul raportului,
  - (b) Destinatarul (destinatarii), așa cum prevăd termenii misiunii, (A se vedea punctul A64)
  - (c) O declarație conform căreia practicianul a compilat informațiile financiare pe baza informațiilor furnizate de conducere,
  - (d) O descriere a responsabilităților conducerii sau ale persoanelor responsabile cu guvernarea, după caz, în legătură cu misiunea de compilare și cu informațiile financiare,
  - (e) Identificarea cadrului de raportare financiară aplicabil și, dacă este utilizat un cadru de raportare financiară cu scop special, o descriere sau o referință la descrierea celui cadru de raportare cu scop special din informațiile financiare,
  - (f) Identificarea informațiilor financiare, inclusiv a titlului fiecărui element din informațiile financiare, dacă acestea cuprind mai mult de un element, și a datei informațiilor financiare sau a perioadei la care se referă acestea,
  - (g) O descriere a responsabilităților practicianului cu privire la compilarea informațiilor financiare, inclusiv a faptului că misiunea a fost efectuată în conformitate cu prezentul ISRS și că practicianul a respectat cerințele etice relevante,
  - (h) O descriere a ceea ce implică o misiune de compilare, în conformitate cu prezentul ISRS,
  - (i) Explicații că:
    - (i) Întrucât este o misiune de compilare și nu o misiune de asigurare, practicianului nu i se impune să verifice acuratețea sau exhaustivitatea informațiilor furnizate de conducere pentru compilare și
    - (ii) În consecință, practicianul nu exprimă o opinie de audit sau o concluzie de revizuire cu privire la măsura în care informațiile

financiare sunt întocmite în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.

- (j) Dacă informațiile financiare sunt întocmite utilizând un cadru de raportare financiară cu scop special, un paragraf explicativ care: (A se vedea punctele A65-A67)
    - (i) Descrie scopul pentru care sunt întocmite informațiile financiare și, dacă este cazul, utilizatorii vizați, sau conține o referință la o notă din informațiile financiare care prezintă aceste informații și
    - (ii) Atrage atenția cititorilor raportului asupra faptului că informațiile sunt întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special și, în consecință, este posibil ca informațiile să nu fie adecvate în alte scopuri,
  - (k) Data raportului practicianului,
  - (l) Semnătura practicianului și
  - (m) Adresa practicianului.
41. Practicianul trebuie să dateze raportul la data la care a finalizat misiunea de compilare în conformitate cu prezentul ISRS. (A se vedea punctul A68)

\*\*\*

## **Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative**

### **Aria de aplicare a prezentului ISRS**

*Considerente generale* (A se vedea punctul 1)

- A1. Într-o misiune de compilare în care partea contractantă este diferită de conducere sau de persoanele responsabile cu guvernarea entității, prezentul ISRS poate fi aplicat cu adaptările corespunzătoare.
- A2. Implicarea practicianului în servicii sau activități în timp ce oferă conducerii entității asistență la întocmirea și prezentarea informațiilor financiare ale entității poate lua multe forme diferite. Atunci când practicianul este contractat pentru a furniza astfel de servicii sau activități pentru o entitate conform prezentului ISRS, asocierea acestuia cu informațiile financiare este comunicată prin intermediul raportului său furnizat cu privire la misiune, în forma prevăzută de prezentul ISRS. Raportul practicianului conține aserțiunea explicită a practicianului în ceea ce privește conformitatea cu prezentul ISRS.

*Aplicarea în misiunile de compilare, altele decât cele pentru informațiile financiare istorice* (A se vedea punctul 2)

- A3. Prezentul ISRS tratează misiunile în care practicianul oferă asistență conducerii la întocmirea și prezentarea informațiilor financiare istorice. ISRS-ul

poate, totuși, să fie aplicat, cu adaptările corespunzătoare, atunci când practicianul este contractat pentru a oferi asistență conducerii la întocmirea și prezentarea altor informații financiare. Exemple ale acestora includ:

- Informațiile financiare proforma.
- Informațiile financiare prospective, inclusiv bugetele și previziuni financiare.

A4. Practicienii pot, de asemenea, să desfășoare misiuni în care oferă asistență conducerii la întocmirea și prezentarea informațiilor nefinanciare, de exemplu, declarații referitoare la gazele cu efect de seră, raportări statistice sau raportări privind alte informații. În acele circumstanțe, practicianul poate aplica prezentul ISRS, cu adaptările corespunzătoare, așa cum este relevant în aceste tipuri de misiuni.

Considerente relevante pentru aplicarea ISRS-ului (A se vedea punctul 3)

A5. Aplicarea obligatorie a prezentului ISRS poate fi specificată în cadrele naționale pentru misiunile în care practicienii desfășoară servicii relevante pentru întocmirea și prezentarea informațiilor financiare ale unei entități (cum ar fi în legătură cu întocmirea situațiilor financiare istorice care trebuie depuse public). Dacă nu se specifică aplicarea sa obligatorie prin legi sau reglementări, standarde profesionale aplicabile sau prin alte mijloace, practicianul poate totuși să concluzioneze că aplicarea prezentului ISRS este adecvată circumstanțelor.

*Relația cu ISQC 1* (A se vedea punctul 4)

A6. ISQC 1 tratează responsabilitățile firmei de a institui și menține un sistem de control al calității pentru misiunile de servicii conexe, inclusiv misiunile de compilare. Aceste responsabilități vizează stabilirea:

- Sistemului de control al calității din cadrul firmei și
- Politicilor aferente ale firmei elaborate pentru a îndeplini obiectivul sistemului de control al calității și procedurile sale care vizează implementarea și monitorizarea conformității cu acele politici.

A7. Potrivit ISQC 1, firma are obligația de a institui și menține un sistem de control al calității care să îi ofere o asigurare rezonabilă că:

- (a) Firma și personalul său se conformează cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile și
- (b) Rapoartele emise de către firmă sau de către partenerii de misiune sunt adecvate în circumstanțele date.<sup>4</sup>

A8. O jurisdicție care nu a adoptat ISQC 1 pentru misiunile de compilare poate institui cerințe de control al calității în firmele care efectuează astfel de misiuni. Prevederile din prezentul ISRS referitoare la controlul calității la nivelul

<sup>4</sup> ISQC 1, punctul 11.

misiunii pleacă de la premisa că cerințele de control al calității adoptate sunt cel puțin la fel de stricte ca cerințele din ISQC 1. Această condiție este îndeplinită atunci când cerințele respective îi impun firmei obligații cu privire la îndeplinirea obiectivelor cerințelor din ISQC 1, inclusiv o obligație de a institui un sistem de control al calității care include politici și proceduri ce tratează fiecare dintre următoarele elemente:

- Responsabilitățile conducerii privind calitatea în cadrul firmei,
- Cerințele etice relevante,
- Acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și ale misiunilor specifice,
- Resursele umane
- Efectuarea misiunilor și
- Monitorizarea.

A9. În contextul sistemului de control al calității din cadrul firmei, echipele misiunii au responsabilitatea de a implementa procedurile de control al calității aplicabile misiunii.

A10. Cu excepția cazului în care informațiile furnizate de firmă sau de alte părți sugerează contrariul, echipa misiunii este îndreptățită să se bazeze pe sistemul de control al calității din cadrul firmei. De exemplu, echipa misiunii se poate baza pe sistemul de control al calității din cadrul firmei în ceea ce privește:

- Competența personalului prin recrutarea și pregătirea formală a acestuia.
- Menținerea relațiilor cu clienții prin sistemele de acceptare și continuare.
- Respectarea cerințelor legale și de reglementare prin intermediul procesului de monitorizare.

La analizarea deficiențelor identificate în sistemul de control al calității din cadrul firmei care pot afecta misiunea de compilare, partenerul de misiune poate lua în considerare măsurile întreprinse de firmă pentru rectificarea situației pe care acesta le consideră suficiente în contextul respectivei misiuni de compilare.

A11. O deficiență în sistemul de control al calității din cadrul firmei nu înseamnă neapărat că o misiune de compilare nu a fost efectuată în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile sau că raportul practicianului nu a fost adecvat.

### **Misiunea de compilare**

*Utilizarea termenilor „conducere” și „persoane responsabile cu guvernanta” (A se vedea punctele 5, 7-8)*

A12. Responsabilitățile ce revin conducerii și, respectiv, persoanelor responsabile cu guvernanta vor varia în funcție de jurisdicție și de diferitele tipuri de entități. Aceste diferențe afectează modul în care practicianul aplică cerințele



prezentului ISRS referitoare la conducere sau la persoanele responsabile cu guvernanta. În consecință, sintagma „conducerea și, după caz, persoanele responsabile cu guvernanta” utilizată în diverse locuri pe parcursul prezentului ISRS este menită să îl atenționeze pe practician asupra faptului că diferitele medii ale entităților pot avea structuri și mecanisme diferite de conducere și guvernanta.

A13. Responsabilitățile variate cu privire la întocmirea informațiilor financiare și la raportarea financiară externă vor reveni fie conducerii, fie persoanelor responsabile cu guvernanta, în funcție de factori precum:

- Resursele și structura entității.
- Rolurile conducerii și, respectiv, ale persoanelor responsabile cu guvernanta din cadrul entității, așa cum prevăd legile sau reglementările relevante ori, dacă entitatea nu este reglementată, orice angajamente formale privind guvernanta sau răspunderea stabilite pentru entitate (de exemplu, așa cum sunt consemnate în contracte ori într-un act constitutiv sau alt tip de document de înființare a entității).

În cazul multor entități mici nu există de obicei nicio distincție între rolurile de conducere și de guvernanta ale entității sau persoanele responsabile cu guvernanta entității pot fi implicate și în gestionarea entității. În majoritatea celorlalte cazuri, în special în entitățile mai mari, conducerea este responsabilă pentru derularea afacerilor sau activităților entității și raportarea cu privire la acestea, în timp ce persoanele responsabile cu guvernanta supraveghează conducerea. În cazul entităților mai mari, persoanele responsabile cu guvernanta vor avea, de obicei, sau își vor asuma responsabilitatea pentru aprobarea informațiilor financiare ale entității, în special atunci când acestea sunt destinate utilizării de către părți externe. În cazul entităților mari, deseori un subgrup al persoanelor responsabile cu guvernanta, cum ar fi un comitet de audit, este însărcinat cu anumite responsabilități de supraveghere. În unele jurisdicții, întocmirea situațiilor financiare ale unei entități în conformitate cu un cadru de raportare specificat constituie responsabilitatea legală a persoanelor responsabile cu guvernanta, iar în alte jurisdicții această responsabilitate îi revine conducerii.

*Implicarea în alte activități legate de întocmirea și prezentarea informațiilor financiare (A se vedea punctul 5)*

A14. Aria de aplicare a unei misiuni de compilare va varia în funcție de circumstanțele misiunii. Totuși, aceasta va implica, de fiecare dată, asistarea conducerii la întocmirea și prezentarea informațiilor financiare ale entității în conformitate cu cadrul de raportare financiară, pe baza informațiilor furnizate de către conducere. În unele misiuni de compilare, conducerea ar putea să fi pregătit deja informațiile financiare ea însăși, într-o formă preliminară.

A15. De asemenea, un practician poate fi contractat să efectueze și alte activități specifice în numele conducerii, în plus față de misiunea de compilare. De exemplu, practicianului i se poate solicita, de asemenea, să colecteze, să

clasifice și să sintetizeze informațiile contabile primare ale entității și să proceseze datele sub forma înregistrărilor contabile până la realizarea unei bilanțe de verificare. Balanța de verificare ar fi utilizată ulterior drept informație pe baza căreia practicianul poate compila informațiile financiare care fac obiectul unei misiuni de compilare desfășurate în conformitate cu prezentul ISRS. De obicei, acesta este cazul entităților mici, care nu dispun de sisteme contabile bine dezvoltate, sau al entităților care preferă să externalizeze întocmirea înregistrărilor contabile unor furnizori externi. Prezentul ISRS nu tratează aceste activități suplimentare pe care practicianul le poate efectua pentru a-i furniza conducerii asistență în alte domenii anterior compilării situațiilor financiare ale entității.

*Cadre generale de raportare financiară (A se vedea punctul 10)*

A16. Informațiile financiare pot fi întocmite în conformitate cu un cadru de raportare financiară conceput pentru a satisface:

- Nevoile comune de informații financiare ale unei game largi de utilizatori (adică un „cadru de raportare financiară cu scop general”), sau
- Nevoile de informații financiare ale unor utilizatori specifici (adică un „cadru de raportare financiară cu scop special”).

Cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil determină forma și conținutul informațiilor financiare. Cadrul de raportare financiară poate fi numit, în unele cazuri, „bază contabilă”.

A17. Exemple de cadre de raportare financiară cu scop general utilizate în mod obișnuit sunt:

- Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) și standardele de raportare financiară instituite la nivel național aplicabile entităților cotate la bursă.
- Standardul Internațional de Raportare Financiară pentru Întreprinderi Mici și Mijlocii (IFRS pentru IMM-uri) și standardele de raportare financiară instituite pe plan național aplicabile întreprinderilor mici și mijlocii.

A18. Exemple de cadre de raportare cu scop special care pot fi utilizate, în funcție de scopul specific al informațiilor financiare, sunt:

- Contabilitatea fiscală utilizată într-o anumită jurisdicție pentru întocmirea informațiilor financiare în vederea îndeplinirii obligațiilor fiscale.
- În cazul entităților cărora nu li se impune să utilizeze un cadru de raportare financiară consacrat:
  - O bază contabilă utilizată pentru informațiile financiare ale unei anumite entități care este adecvată utilizării vizate a informațiilor financiare și circumstanțelor entității (de exemplu, utilizarea contabilității de casă împreună cu anumite angajamente, precum

conturile de creanțe și conturile de datorii, care are ca rezultat un bilanț și o situație a veniturilor și cheltuielilor; sau utilizarea unui cadru de raportare financiară consacrat care este modificat pentru a corespunde scopului specific pentru care sunt întocmite informațiile financiare).

- Contabilitatea de casă care are ca rezultat o situație a încasărilor și plăților (de exemplu, în scopul alocării excedentului încasărilor în numerar față de plățile către proprietarii unei proprietăți închiriate; sau în scopul înregistrării fluctuațiilor din fondul de cheltuieli mărunte al unui club).

### **Cerințe etice** (A se vedea punctul 21)

A19. 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 un standard în materie de conduită care trebuie respectat de profesioniștii contabili.

Codul IESBA prevede un cadru conceptual care stabilește abordarea care trebuie adoptată de un profesionist contabil pentru identificarea, evaluarea și soluționarea amenințărilor privind conformitatea cu principiile fundamentale. În cazul auditurilor, revizuirilor și al altor misiuni de asigurare, Codul IESBA prevede *Standardele internaționale privind independența*, stabilite prin aplicarea cadrului conceptual în cazul amenințărilor privind independența în legătură cu aceste misiuni.

*Considerente de etică referitoare la asocierea practicianului cu informațiile* (A se vedea punctele 21, 24(a)-(d))

A20. Potrivit Codului IESBA<sup>5</sup>, în aplicarea principiului integrității, un profesionist contabil nu trebuie să se asocieze, în mod conștient, cu rapoarte, declarații, comunicări sau alte informații atunci când acesta consideră că informațiile:

- (a) Conțin o declarație în mod semnificativ falsă sau care induce în eroare în mod semnificativ,
- (b) Conțin declarații sau informații furnizate în mod imprudent, sau
- (c) Omit sau ascund informații necesare, în cazul în care omiterea sau ascunderea acestora ar induce în eroare.

---

5 Codul IESBA, punctul C111.2.

Atunci când un profesionist contabil ia cunoștință că a fost asociat cu astfel de informații, Codul IESBA prevede ca acesta să ia măsuri pentru a se disocia de acele informații.

*Independență* (A se vedea punctele 17(g), 21)

A21. Deși *Standardele internaționale privind independența* din Codul IESBA nu se aplică misiunilor de compilare, codurile etice naționale ori legile sau reglementările naționale pot specifica cerințe sau reguli de prezentare referitoare la independență.

Raportarea neconformității identificate sau suspectate cu legile și reglementările către o autoritate competentă din afara entității

A22. Legile, reglementările sau cerințele etice relevante pot:

- (a) Impune practicianului să raporteze neconformitatea identificată sau suspectată cu legile și reglementările către o autoritate competentă din afara entității.
- (b) Stabili responsabilitățile în baza cărora raportarea către o autoritate competentă din afara entității poate fi adecvată în circumstanțele date.<sup>6</sup>

A23. Raportarea neconformității cu legile și reglementările, identificate sau suspectate, către o autoritate competentă din afara entității poate fi prevăzută sau adecvată în circumstanțele date deoarece:

- (a) Legile, reglementările sau cerințele etice relevante îi impun practicianului să raporteze,
- (b) Practicianul a determinat faptul că raportarea este răspunsul adecvat la neconformitatea identificată sau suspectată în conformitate cu cerințele etice relevante sau
- (c) Legile, reglementările sau cerințele etice relevante îi conferă practicianului dreptul de a proceda în acest fel.

A24. Conform punctului 28 din prezentul ISRS, nu se așteaptă ca practicianul să aibă un nivel de înțelegere a legilor și reglementărilor care să depășească nivelul necesar pentru a putea efectua misiunea de compilare. Cu toate acestea, legile, reglementările sau cerințele etice relevante pot prevedea ca practicianul să aplice cunoștințele, raționamentul profesional și expertiza necesare pentru a răspunde la cazurile suspectate sau identificate de neconformitate. Măsura în care o faptă constituie într-adevăr o neconformitate este un aspect care trebuie determinat de o instanță sau alt organism judiciar adecvat.

A25. În unele circumstanțe, obligația de confidențialitate a practicianului conform legilor, reglementărilor sau cerințelor etice relevante poate împiedica raportarea neconformității identificate sau suspectate cu legile și reglementările către o autoritate competentă din afara entității. În alte cazuri, raportarea

---

<sup>6</sup> A se vedea, de exemplu, punctele C360.36 și C360.37 din Codul IESBA.

neconformității identificate sau suspectate către o autoritate competentă din afara entității nu ar fi considerată o încălcare a obligației de confidențialitate conform cerințelor etice relevante.<sup>7</sup>

- A26. Practicianul poate lua în considerare consultarea la nivel intern (de exemplu, în cadrul firmei sau al unei firme din rețea), obținerea de consiliere juridică pentru a înțelege implicațiile profesionale sau legale ale oricărei măsuri ori consultarea confidențială cu un organism de reglementare sau cu un organism profesional (exceptând cazul în care acest lucru este interzis prin legi sau reglementări ori ar încălca obligația de confidențialitate).<sup>8</sup>

### **Raționamentul profesional** (A se vedea punctele 22, 24(e)(iii))

- A27. Raționamentul profesional este esențial pentru efectuarea corespunzătoare a unei misiuni de compilare. Acest lucru se datorează faptului că interpretarea cerințelor etice relevante și a cerințelor din prezentul ISRS, precum și nevoia de decizii informate pe parcursul desfășurării unei misiuni de compilare presupun aplicarea cunoștințelor și a experienței relevante pentru faptele și circumstanțele misiunii. Raționamentul profesional este necesar mai ales atunci când o misiune implică furnizarea de asistență conducerii entității pentru a lua decizii privind:

- Caracterul acceptabil al cadrului de raportare financiară care urmează a fi aplicat pentru întocmirea și prezentarea informațiilor financiare ale entității, având în vedere utilizarea preconizată a informațiilor financiare și utilizatorii preconizați ale acestora.
- Aplicarea cadrului de raportare financiară aplicabil, inclusiv:
  - Selectarea politicilor contabile adecvate conform aceluia cadru,
  - Realizarea estimărilor contabile necesare întocmirii și prezentării informațiilor financiare conform aceluia cadru și
  - Întocmirea și prezentarea informațiilor financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.

Asistența oferită conducerii de către practician este întotdeauna furnizată pe premisa înțelegerii de către conducere sau de către persoanele responsabile cu guvernarea, după caz, a raționamentelor semnificative care sunt reflectate în informațiile financiare și a asumării responsabilității pentru acele raționamente.

- A28. Raționamentul profesional presupune aplicarea pregătirii, a cunoștințelor și a experienței relevante, în contextul dat de prezentul ISRS și de standardele de contabilitate și de etică, pentru a lua decizii în cunoștință de cauză cu privire la demersurile adecvate în circumstanțele misiunii de compilare.

7 A se vedea, de exemplu, punctele C114.1, 114.1 A1 și C360.37 din Codul IESBA.

8 A se vedea, de exemplu, punctul 360.39 A1 din Codul IESBA.

A29. Exercițarea raționamentului profesional în cadrul misiunilor individuale se bazează pe faptele și circumstanțele care sunt cunoscute de practician până la data raportului său cu privire la misiune, inclusiv:

- Cunoștințele dobândite în urma efectuării altor misiuni prestate pentru entitate, dacă este cazul (de exemplu, servicii fiscale).
- Înțelegerea de către practician a entității și a mediului său, inclusiv a sistemului său contabil, și a aplicării cadrului de raportare financiară aplicabil în sectorul de activitate al entității.
- Măsura în care întocmirea și prezentarea informațiilor financiare impun exercitarea de către conducere a raționamentului.

**Controlul calității la nivelul misiunii** (A se vedea punctul 23(b))

A30. Acțiunile partenerului de misiune și mesaje adecvate către ceilalți membri ai echipei misiunii în ceea ce privește asumarea responsabilității pentru calitatea generală a fiecărei misiuni subliniază importanța asigurării calității misiunii prin:

- (a) Desfășurarea activității în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare,
- (b) Conformitatea cu politicile și procedurile de control al calității din cadrul firmei, după caz și
- (c) Emiterea raportului practicianului asupra misiunii în conformitate cu prezentul ISRS.

*Acceptarea și continuarea relațiilor cu clientul și ale misiunilor de compilare* (A se vedea punctul 23(b)(i))

A31. ISQC 1 impune firmei să obțină orice informații pe care le consideră necesare în circumstanțele date înainte de acceptarea unei misiuni pentru un client nou, atunci când decide dacă să continue o misiune existentă sau atunci când analizează dacă să accepte o misiune nouă pentru un client existent. Informațiile care îl ajută pe partenerul de misiune să stabilească dacă acceptarea sau continuarea relațiilor cu clientul și a misiunilor de compilare este adecvată pot include informații referitoare la integritatea proprietarilor principali, a personalului-cheie din conducere și a persoanelor responsabile cu guvernanta. Dacă partenerul de misiune are motive să se îndoiască de integritatea conducerii într-o măsură care este probabil să afecteze efectuarea corespunzătoare a misiunii, acceptarea misiunii ar putea să nu fie adecvată.

*Conformitatea cu cerințele etice relevante în desfășurarea misiunii* (A se vedea punctul 23(b)(iii))

A32. ISQC 1 specifică responsabilitățile firmei în ceea ce privește stabilirea unor politici și proceduri concepute pentru a-i oferi o asigurare rezonabilă că firma și personalul acesteia se conformează cu cerințele etice relevante. Prezentul ISRS stabilește responsabilitățile partenerului de misiune cu privire la conformarea echipei misiunii cu cerințele etice relevante.

## Acceptarea și continuarea misiunii

### *Identificarea utilizării vizate a informațiilor financiare* (A se vedea punctul 24(a))

- A33. Utilizarea preconizată a informațiilor financiare este identificată prin referire la legile, reglementările sau alte acorduri aplicabile instituite cu privire la furnizarea informațiilor financiare ale entității, ținând cont de nevoile de informații financiare ale părților interne sau externe ale entității care prezintă utilizatorii vizați. Exemple sunt informațiile financiare care trebuie furnizate de o entitate în legătură cu desfășurarea tranzacțiilor sau cu cererile de finanțare adresate părților externe, precum furnizori, bănci sau alți furnizori de finanțare sau de fonduri.
- A34. Identificarea de către practician a utilizării preconizate a informațiilor financiare implică, de asemenea, înțelegerea unor factori cum ar fi scopul (scopurile) specific(e) al(e) conducerii sau al(e) persoanelor responsabile cu guvernanta, după caz, servit(e) de solicitare a misiunii de compilare, respectiv scopul (scopurile) părții contractante, dacă diferă. De exemplu, un organism de acordare de fonduri nerambursabile îi poate impune entității să furnizeze informații financiare compilate de un profesionist contabil, pentru a obține informații despre anumite aspecte ale operațiunilor sau activităților entității, întocmite într-o formă prestabilă, în vederea acordării sau continuării acordării unor fonduri nerambursabile.

### *Identificarea cadrului de raportare financiară aplicabil* (A se vedea punctele 17(a), 24(b))

- A35. Decizia referitoare la cadrul de raportare financiară pe care îl adoptă conducerea cu privire la informațiile financiare este luată în contextul utilizării preconizate a informațiilor, așa cum este descrisă în termenii conveniți ai misiunii, și în contextul cerințelor oricăror legi sau reglementări aplicabile.
- A36. Următoarele sunt exemple de factori care arată că ar putea fi relevantă analiza măsurii în care cadrul de raportare financiară este acceptabil:
- Natura entității și dacă este o formă de entitate reglementată, de exemplu, dacă este o întreprindere comercială cu scop lucrativ, o entitate din sectorul public sau o organizație nonprofit.
  - Utilizarea preconizată a informațiilor financiare și utilizatorii vizați. De exemplu, informațiile financiare ar putea fi destinate utilizării de către o gamă largă de utilizatori sau, dimpotrivă, ar putea fi destinate utilizării de către conducere sau anumiți utilizatori externi, în contextul unui anumit obiectiv specificat ca parte a convenirii asupra termenilor misiunii de compilare.
  - Dacă acel cadru de raportare financiară aplicabil este prescris sau specificat, fie în legile sau reglementările aplicabile, fie într-un contract sau altă formă de acord încheiat cu o terță parte, ori ca parte a aranjamentelor de guvernanta sau răspundere adoptate voluntar de către entitate.

- Natura și forma informațiilor financiare care urmează a fi întocmite și prezentate potrivit cadrului de raportare financiară aplicabil, de exemplu, un set complet de situații financiare, o situație financiară individuală, sau informații financiare prezentate într-un alt format convenit între părți, prin intermediul unui contract sau al unei alte forme de acord.

Factori relevanți atunci când informațiile financiare sunt destinate unui scop special (A se vedea punctul 24(a)-(b))

- A37. Partea contractantă convine, în general, cu utilizatorii vizați asupra naturii și formei informațiilor financiare destinate unui scop special, de exemplu, potrivit prevederilor contractuale de raportare financiară ori ale unui proiect de acordare a unor fonduri nerambursabile sau după cum este necesar pentru a susține tranzacțiile sau activitățile entității. Contractul relevant poate prevedea utilizarea unui cadru de raportare financiară consacrat, cum ar fi un cadru de raportare financiară cu scop general instituit de un organism de elaborare de standarde autorizat sau recunoscut, ori de legi sau reglementări. Alternativ, părțile contractuale pot conveni asupra utilizării unui cadru de raportare cu scop general cu modificări sau adaptări corespunzătoare nevoilor lor specifice. În acest caz, cadrul de raportare financiară aplicabil poate fi descris în informațiile financiare și în raportul practicianului ca reprezentând prevederile de raportare financiară ale contractului specificat, mai degrabă decât prin referire la cadrul de raportare financiară modificat. În astfel de cazuri, în ciuda faptului că informațiile financiare compilate pot fi disponibile unui public mai larg, cadrul general de raportare financiară aplicabil este un cadru de raportare cu scop special și practicianul trebuie să se conformeze cu cerințele de raportare relevante din prezentul ISRS.
- A38. Atunci când cadrul de raportare financiară aplicabil este un cadru de raportare financiară cu scop special, prezentul ISRS îi impune practicianului să înregistreze orice restricții asupra utilizării preconizate sau asupra distribuirii informațiilor financiare în scrisoarea de misiune și să precizeze în raportul practicianului faptul că informațiile financiare sunt întocmite utilizând un cadru de raportare financiară cu scop special și, în consecință, acestea ar putea să nu fie adecvate în alte scopuri.

*Responsabilitățile conducerii* (A se vedea punctul (24(e)))

- A39. Potrivit prezentului ISRS, practicianului i se impune să obțină acordul conducerii sau, după caz, al persoanelor responsabile cu guvernanta cu privire la responsabilitățile conducerii, atât în raport cu informațiile financiare, cât și în raport cu misiunea de compilare, ca o condiție anterioară acceptării misiunii. La entitățile mici, conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta, după caz, poate (pot) să nu fie bine informată (informate) cu privire la aceste responsabilități, inclusiv cele rezultate din legile sau reglementările aplicabile. Pentru a obține acordul conducerii, în cunoștință de cauză, practicianul poate considera necesar să discute cu conducerea acele responsabilități, înainte de a încerca să obțină acordul acesteia cu privire la responsabilitățile sale.



- A40. În cazul în care conducerea nu își recunoaște responsabilitățile în contextul unei misiuni de compilare, practicianul nu poate desfășura misiunea și nu este adecvat ca acesta să accepte misiunea, cu excepția cazului în care acest lucru este prevăzut de legile sau reglementările aplicabile. În circumstanțele în care practicianului i se impune totuși acceptarea misiunii, ar putea fi necesar ca acesta să comunice cu conducerea despre importanța acestor aspecte și implicațiile asupra misiunii.
- A41. Practicianul este îndreptățit să se bazeze pe conducere că îi va furniza toate informațiile relevante pentru misiunea de compilare cu acuratețe, în totalitate și în timp util. Forma informațiilor furnizate de conducere în scopul misiunii va varia în funcție de circumstanțele diferite ale misiunilor. În termeni generali, acestea vor include înregistrările, documentele, explicațiile și alte informații relevante pentru compilarea informațiilor financiare utilizând cadrul de raportare financiară aplicabil. Informațiile furnizate pot include, de exemplu, informații despre ipotezele, intențiile sau planurile conducerii care stau la baza realizării estimărilor contabile necesare compilării informațiilor conform cadrului de raportare financiară aplicabil.

*Scrisoarea de misiune sau altă formă de acord scris (A se vedea punctul 25)*

- A42. Este în interesul atât al conducerii, și al părților contractante, dacă acestea sunt diferite, cât și al practicianului, ca practicianul să trimită o scrisoare de misiune conducerii și, după caz, părților contractante, înainte de efectuarea misiunii de compilare, în vederea evitării neînțelegerilor cu privire la misiunea de compilare. O scrisoare de misiune confirmă acceptarea misiunii de către practician și confirmă aspecte precum:
- Obiectivele și aria de aplicare ale misiunii, inclusiv înțelegerea de către părți a faptului că aceasta nu reprezintă o misiune de asigurare.
  - Utilizarea preconizată și distribuirea informațiilor financiare și orice restricții cu privire la utilizare sau distribuire (după caz).
  - Responsabilitățile conducerii în legătură cu misiunea de compilare.
  - Amploarea responsabilităților practicianului, inclusiv faptul că practicianul nu va exprima o opinie de audit sau o concluzie de revizuire cu privire la informațiile financiare.
  - Forma și conținutul raportului care va fi emis de practician pentru acea misiune.

Forma și conținutul scrisorii de misiune

- A43. Forma și conținutul scrisorii de misiune pot varia în funcție de fiecare misiune. Pe lângă includerea tuturor aspectelor prevăzute de prezentul ISRS, o scrisoare de misiune poate face referire, de exemplu, la:

- Angajamente legate de implicarea altor practicieni și experți în anumite aspecte ale misiunii de compilare.

- Aranjamente care urmează să fie făcute cu practicianul precedent, dacă acesta există, în cazul unei misiuni inițiale.
- Posibilitatea de a se solicita conducerii sau persoanelor responsabile cu guvernanta, după caz, să confirme în scris anumite informații sau explicații oferite verbal practicianului pe parcursul misiunii.
- Dreptul de proprietate asupra informațiilor utilizate în scopul misiunii de compilare, făcând o distincție între documentele și informațiile entității furnizate pentru misiune și documentația practicianului cu privire la misiune, ținând cont de legile și reglementările aplicabile.
- O solicitare către conducere și către partea contractantă, dacă aceasta este diferită, de a confirma că a primit scrisoarea de misiune și că acceptă termenii misiunii descriși în scrisoare.

#### Exemplu de scrisoare de misiune

A44. În Anexa 1 la prezentul ISRS este prezentat un exemplu de scrisoare de misiune pentru o misiune de compilare.

#### *Misiuni recurente* (A se vedea punctul 26)

A45. Practicianul poate decide să nu trimită o nouă scrisoare de misiune sau o altă formă de acord scris în fiecare perioadă. Totuși, următorii factori pot indica necesitatea de a revizui termenii misiunii de compilare sau de a reaminti conducerii sau părții contractante, după caz, termenii existenți ai misiunii:

- Orice indiciu potrivit căruia conducerea sau partea contractantă, după caz, înțelege eronat obiectivul și aria de aplicare ale misiunii.
- Orice termeni revizuiți sau speciali ai misiunii.
- O modificare recentă a conducerii superioare a entității.
- O modificare semnificativă a drepturilor de proprietate asupra entității.
- O modificare semnificativă a naturii sau a dimensiunii activității entității.
- O modificare a cerințelor legale sau de reglementare care afectează entitatea.
- O modificare a cadrului de raportare financiară aplicabil.

#### **Comunicarea cu conducerea și cu persoanele responsabile cu guvernanta** (A se vedea punctul 27)

A46. Plasarea în timp adecvată a comunicărilor va varia în funcție de circumstanțele misiunii de compilare. Circumstanțele relevante includ importanța și natura aspectului și orice acțiune pe care conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta se presupune că o va întreprinde. De exemplu, poate fi adecvată comunicarea, cât de curând posibil, a unei dificultăți semnificative întâlnite pe parcursul misiunii dacă persoanele responsabile cu guvernanta sau conducerea îl pot ajuta pe practician să depășească acea dificultate.

A47. Cerințele etice relevante pot include o cerință de raportare a neconformității identificate sau suspectate cu legile și reglementările către un nivel adecvat al conducerii sau către persoanele responsabile cu guvernanta. În anumite jurisdicții, legile sau reglementările pot restricționa comunicarea practicianului cu conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta cu privire la anumite aspecte. Legile sau reglementările pot interzice în mod specific comunicarea 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 practicianul trebuie să raporteze unei autorități competente adecvate neconformitatea identificată sau suspectată potrivit legislației împotriva spălării banilor. În aceste circumstanțe, aspectele luate în considerare de practician ar putea fi complexe, iar acesta poate considera că este adecvat să obțină consiliere juridică.

### **Efectuarea misiunii**

#### *Înțelegerea practicianului (A se vedea punctul 28)*

A48. Înțelegerea afacerilor și operațiunilor entității, inclusiv a sistemului contabil și a înregistrărilor contabile ale entității, este un proces continuu ce are loc pe tot parcursul misiunii de compilare. Această înțelegere stabilește un cadru de referință în care practicianul își exercită raționamentul profesional atunci când compilează informațiile financiare.

A49. Amploarea și profunzimea înțelegerii pe care practicianul o deține sau o obține cu privire la afacerile și operațiunile entității sunt mai reduse decât ale înțelegerii deținute de către conducere. Aceasta se referă la nivelul care îi este suficient practicianului pentru a putea compila informațiile financiare potrivit termenilor misiunii.

A50. Exemplele de aspecte pe care practicianul le poate lua în considerare în obținerea unei înțelegeri cu privire la afacerile și operațiunile entității și la cadrul de raportare financiară aplicabil includ:

- Dimensiunea și complexitatea entității și ale operațiunilor acesteia.
- Complexitatea cadrului de raportare financiară.
- Obligațiile sau cerințele de raportare financiară ale entității, indiferent dacă acestea sunt prevăzute de legi sau reglementări aplicabile, de prevederile unui contract sau ale unei alte forme de acord cu o terță parte ori în contextul unor angajamente voluntare de raportare financiară.
- Nivelul de dezvoltare a structurii de conducere și guvernanta a entității în ceea ce privește gestionarea și supravegherea înregistrărilor contabile și a sistemelor de raportare financiară care stau la baza întocmirii informațiilor financiare ale entității.
- Nivelul de dezvoltare și complexitate ale sistemelor financiar-contabile și de raportare ale entității și al controalelor aferente.
- Natura activelor, datoriilor, veniturilor și cheltuielilor entității.

*Compilarea informațiilor financiare*

## Raționamente semnificative (A se vedea punctul 30)

A51. În unele misiuni de compilare, practicianul nu furnizează asistență conducerii în ceea ce privește raționamentele semnificative. În alte misiuni, practicianul poate furniza acest tip de asistență, de exemplu, în legătură cu o estimare contabilă necesară sau pentru a ajuta conducerea să analizeze politicile contabile adecvate. Atunci când este furnizată asistență, sunt necesare discuții astfel încât conducerea și persoanele responsabile cu guvernarea, după caz, să înțeleagă raționamentele semnificative reflectate în informațiile financiare și să își asume responsabilitatea pentru acele raționamente.

## Parcurgerea informațiilor financiare (A se vedea punctul 31)

A52. Parcurgerea informațiilor financiare de către practician are scopul de a-l ajuta pe acesta la îndeplinirea obligațiilor sale de etică relevante pentru misiunea de compilare.

## Propunerea de amendamente la informațiile financiare

Referința la cadrul de raportare financiară aplicabil sau descrierea acestuia (A se vedea punctul 34(a))

A53. Pot exista circumstanțe când cadrul de raportare financiară aplicabil este un cadru de raportare financiară consacrat, cu abateri semnificative de la acesta. Dacă descrierea cadrului de raportare financiară aplicabil din informațiile financiare compilate face referire la cadrul consacrat cu abateri semnificative, poate fi necesar ca practicianul să analizeze dacă referința la cadrul consacrat induce în eroare în circumstanțele misiunii.

Amendamente aferente denaturărilor semnificative și pentru ca informațiile să nu inducă în eroare (A se vedea punctul 34(b)-(c))

A54. Analizarea de către practician a pragului de semnificație se realizează în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil. Unele cadre de raportare financiară detaliază conceptul de prag de semnificație în contextul întocmirii și prezentării informațiilor financiare. Deși cadrele de raportare financiară ar putea să trateze pragul de semnificație în termeni diferiți, 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 ale utilizatorilor luate în baza informațiilor financiare,
- Raționamentele cu privire la pragul de semnificație sunt exercitate în contextul circumstanțelor date 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 informațiilor financiare sunt bazate pe luarea în considerare a

nevoilor comune de informații ale utilizatorilor ca grup. Efectul posibil al denaturărilor asupra unor utilizatori individuali specifici, ale căror nevoi ar putea să varieze mult, nu este luat în considerare.

- A55. Dacă este prezentă în cadrul de raportare financiară aplicabil, o astfel de detaliere îi furnizează practicianului un cadru de referință pentru înțelegerea pragului de semnificație în contextul misiunii de compilare. Dacă nu este prezentă, considerentele de mai sus îi oferă practicianului un cadru de referință.
- A56. Percepția practicianului asupra nevoilor utilizatorilor informațiilor financiare afectează opinia sa cu privire la pragul de semnificație. În acest context, este rezonabil ca practicianul să presupună că utilizatorii:
- Au cunoștințe rezonabile despre afaceri, activitățile economice și contabilitate, precum și disponibilitatea de a studia informațiile financiare cu suficientă atenție,
  - Înțeleg faptul că informațiile financiare sunt întocmite și prezentate la nivelurile pragurilor de semnificație,
  - Recunosc incertitudinile inerente în evaluarea sumelor pe baza estimărilor, raționamentului și luării în considerare a evenimentelor viitoare și
  - Iau decizii economice rezonabile pe baza informațiilor din informațiile financiare.
- A57. Cadrul de raportare financiară aplicabil poate include premisa că informațiile financiare sunt întocmite pe baza principiului continuității activității. Dacă practicianul este conștient că există incertitudini cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea, practicianul poate sugera, după caz, o prezentare mai adecvată, conform cadrului de raportare financiară aplicabil, sau descrieri adecvate referitoare la capacitatea entității de a-și continua activitatea, pentru a păstra conformitatea cu acest cadru și pentru a evita inducerea în eroare de către informațiile financiare.

Condiții care îi impun practicianului să se retragă din misiune (A se vedea punctele 33, 35)

- A58. În circumstanțele tratate de cerințele din prezentul ISRS în care este necesară retragerea din misiune, responsabilitatea de a informa conducerea și persoanele responsabile cu guvernarea cu privire la motivele retragerii oferă o oportunitate de a explica obligațiile de etică ale practicianului.

#### **Documentarea** (A se vedea punctul 38)

- A59. Documentația prevăzută de prezentul ISRS servește mai multor scopuri, inclusiv următoarele:
- Furnizează o evidență a aspectelor cu relevanță permanentă pentru viitoarele misiuni de compilare.

- Permite echipei misiunii, după caz, să răspundă pentru activitatea sa, inclusiv să înregistreze finalizarea misiunii.

- A60. Practicianul poate considera, de asemenea, includerea în documentația misiunii a unei copii a balanței de verificare a entității, a sumarului înregistrărilor contabile semnificative sau a altor informații pe care practicianul le-a utilizat în efectuarea compilării.
- A61. Când înregistrează modul în care informațiile financiare compilate sunt reconciliate cu înregistrările care au stat la baza lor, cu documentele, cu explicațiile și cu alte informații furnizate de conducere în contextul misiunii de compilare, practicianul poate, de exemplu, să păstreze un tabel care să prezinte reconcilierea soldurilor conturilor din registrul entității cu informațiile financiare compilate, inclusiv orice alte înregistrări contabile cu scop de ajustare sau alte amendamente la informațiile financiare pe care practicianul le-a convenit cu conducerea pe parcursul misiunii.

### **Raportul practicianului** (A se vedea punctul 40)

- A62. Raportul scris include rapoartele publicate în format tipărit și pe cele emise în format electronic.
- A63. Atunci când practicianul știe că informațiile financiare compilate și raportul practicianului vor fi incluse într-un document care conține alte informații, precum un raport financiar, practicianul ar putea să ia în considerare, dacă forma de prezentare permite, precizarea numerelor paginilor în care sunt prezentate informațiile financiare. Aceasta ajută utilizatorii să identifice informațiile financiare la care se referă raportul practicianului.

### *Destinatarii raportului* (A se vedea punctul 40(b))

- A64. Legile sau reglementările pot să specifice cui îi va fi adresat raportul practicianului în acea jurisdicție. Raportul practicianului este adresat de obicei părții care l-a contractat pe practician, potrivit termenilor misiunii, de regulă conducerea entității.

### *Informații financiare întocmite în conformitate cu un cadru de raportare financiară cu scop special* (A se vedea punctul 40(j))

- A65. Potrivit prezentului ISRS, dacă informațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu un cadru de raportare financiară cu scop special, raportul practicianului trebuie să atragă atenția cititorilor raportului asupra cadrului de raportare cu scop special utilizat pentru informațiile financiare și să declare că informațiile financiare pot, în consecință, să nu fie adecvate în alte scopuri. Această precizare poate fi completată de o clauză suplimentară care restricționează fie distribuirea raportului practicianului doar către utilizatorii vizați, fie utilizarea doar de către aceștia, fie ambele.
- A66. Informațiile financiare întocmite pentru un anumit scop pot fi obținute de alte părți decât utilizatorii vizați, care pot dori să utilizeze informațiile în alte scopuri decât cele pentru care au fost concepute acestea. De exemplu, un

organism de reglementare le poate impune anumitor entități să furnizeze situații financiare întocmite conform unui cadru de raportare financiară cu scop special și acele situații financiare să fie disponibile public. Faptul că acele situații financiare sunt disponibile altor părți decât utilizatorii vizați nu înseamnă că situațiile financiare ar deveni situații financiare cu scop general. Declarațiile practicianului, care trebuie să fie incluse în raportul practicianului, sunt necesare pentru a atrage atenția cititorilor asupra faptului că situațiile financiare sunt întocmite conform unui cadru de raportare financiară cu scop special și, în consecință, pot să nu fie adecvate în alte scopuri.

Restricție cu privire la distribuirea și utilizarea raportului practicianului

A67. Practicianul poate considera adecvat să precizeze că raportul său este adresat doar utilizatorilor vizați specificați ai informațiilor financiare. În funcție de legile sau reglementările dintr-o anumită jurisdicție, acest lucru poate fi realizat prin restricționarea fie a distribuirii raportului practicianului doar către utilizatorii vizați, fie a utilizării doar de către aceștia, fie a ambelor.

*Finalizarea misiunii de compilare și datarea raportului practicianului (A se vedea punctele 37, 38, 41)*

A68. Procesul existent în cadrul entității pentru aprobarea informațiilor financiare de către conducere sau de către persoanele responsabile cu guvernanta, după caz, reprezintă un considerent relevant pentru practician atunci când finalizează misiunea de compilare. În funcție de natura și scopul informațiilor financiare, poate exista un proces de aprobare prestabilit pe care conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta trebuie să îl urmeze, sau care este stipulat în legile sau reglementările aplicabile, pentru întocmirea și finalizarea informațiilor financiare sau situațiilor financiare ale entității.

Exemple de rapoarte (A se vedea punctul 40)

A69. Anexa 2 la prezentul ISRS conține exemple de rapoarte de compilare ale practicianului care cuprind elementele cerute ale raportului.

**Anexa 1**

(A se vedea punctul A44)

**Exemplu de scrisoare de misiune pentru o misiune de compilare**

Următorul este un exemplu de scrisoare de misiune pentru o misiune de compilare care ilustrează cerințele și îndrumările relevante cuprinse în prezentul ISRS. Această scrisoare nu are caracter obligatoriu, având doar scopul de a oferi o îndrumare care poate fi utilizată împreună cu considerentele descrise în prezentul ISRS. Scrisoarea trebuie adaptată în conformitate cu cerințele și circumstanțele misiunilor de compilare individuale. Scrisoarea este elaborată pentru a face referire la compilarea situațiilor financiare aferente unei singure perioade de raportare și ar trebui adaptată dacă se intenționează sau se preconizează aplicarea acesteia pentru o misiune de compilare recurentă conform descrierii din prezentul ISRS. Poate fi indicat să se apeleze la consiliere juridică pentru a determina dacă orice scrisoare propusă este adecvată.

Această scrisoare de misiune ilustrează următoarele circumstanțe:

- Situațiile financiare vor fi compilate doar pentru a fi utilizate de conducerea unei companii (Compania ABC) și utilizarea situațiilor financiare va fi restricționată la conducere. Utilizarea și distribuirea raportului practicianului sunt, de asemenea, restricționate la conducere.
- Situațiile financiare compilate vor cuprinde doar bilanțul companiei la 31 decembrie 20X1 și situația veniturilor și cheltuielilor pentru exercițiul încheiat la acea dată, fără note. Conducerea a stabilit că situațiile financiare vor fi întocmite pe baza contabilității de angajamente, conform descrierii.

\*\*\*

Către conducerea<sup>1</sup> Companiei ABC:

*[Obiectivul și aria de aplicare ale misiunii de compilare]*

Ne-ați solicitat să furnizăm următoarele servicii:

Pe baza informațiilor pe care ni le veți furniza, vă vom oferi asistență la întocmirea și prezentarea următoarelor situații financiare pentru Compania ABC: bilanțul Companiei ABC la 31 decembrie 20X1 și situația veniturilor și cheltuielilor pentru exercițiul încheiat la acea dată, pe baza metodei costului istoric, reflectând toate tranzacțiile în numerar, plus conturile de datorii comerciale, conturile de creanțe comerciale minus o ajustare pentru creanțele incerte, stocurile contabilizate pe baza metodei costului mediu, datoriile curente cu impozitul pe profit la data de raportare și

---

<sup>1</sup> Pe parcursul acestui exemplu de scrisoare de misiune, referințele la „dumneavoastră”, „noi”, „conducere”, „persoanele responsabile cu guvernarea” și „practician” vor fi utilizate sau modificate conform circumstanțelor date.



capitalizarea activelor semnificative pe termen lung la costul istoric amortizat pe duratele lor de viață utilă pe baza metodei liniare. Aceste situații financiare nu vor include note explicative, cu excepția unei note care descrie baza contabilă prevăzută în această scrisoare de misiune.

Scopul pentru care vor fi utilizate situațiile financiare este de a furniza informații financiare aferente întregului exercițiu, care să ilustreze poziția financiară a entității la data de raportare financiară de 31 decembrie 20X1 și performanța financiară pentru exercițiul încheiat la acea dată. Situațiile financiare vor fi destinate exclusiv utilizării de către dumneavoastră și nu vor fi distribuite altor părți.

#### Responsabilitățile noastre

O misiune de compilare implică aplicarea competențelor de contabilitate și de raportare financiară pentru a vă oferi asistență la întocmirea și prezentarea informațiilor financiare. Deoarece o misiune de compilare nu este o misiune de asigurare, nu avem obligația să verificăm acuratețea sau exhaustivitatea informațiilor pe care ni le furnizați pentru misiunea de compilare sau să obținem alte probe în vederea exprimării unei opinii de audit sau a unei concluzii de revizuire. În consecință, nu vom exprima o opinie de audit sau o concluzie de revizuire cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu baza contabilă pe care ați specificat-o conform descrierii de mai sus.

Vom efectua misiunea de compilare în conformitate cu Standardul Internațional privind Serviciile Conexe (ISRS) 4410 (Revizuit), *Misiuni de compilare*. ISRS 4410 (Revizuit) prevede ca, în desfășurarea misiunii, să ne conformăm cu cerințele etice relevante, inclusiv principiile de integritate, obiectivitate, competență profesională și atenție cuvenită. În acest scop, trebuie să ne conformăm *Codului etic internațional pentru profesioniștii contabili (inclusiv Standardele internaționale privind independența)* al Consiliului pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili (Codul IESBA).

#### Responsabilitățile dumneavoastră

Misiunea de compilare care va fi desfășurată este efectuată pe premisa că dumneavoastră recunoașteți și înțelegeți că rolul nostru este de a vă oferi asistență la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară pe care l-ați adoptat pentru situațiile financiare. În consecință, dumneavoastră vă revin următoarele responsabilități generale, care sunt fundamentale pentru desfășurarea de către noi a misiunii de compilare în conformitate cu ISRS 4410 (Revizuit):

- (a) Responsabilitatea pentru situațiile financiare și pentru întocmirea și prezentarea acestora în conformitate cu un cadru de raportare financiară care este acceptabil în contextul utilizării preconizate a situațiilor financiare și al utilizatorilor vizați.
- (b) Responsabilitatea pentru acuratețea și exhaustivitatea înregistrărilor, documentelor, explicațiilor și altor informații pe care ni le furnizați în vederea compilării situațiilor financiare.

- (c) Responsabilitatea pentru raționamentele necesare întocmirii și prezentării situațiilor financiare, inclusiv cele pentru care am putea să vă oferim asistență pe parcursul misiunii de compilare.

#### Raportul nostru de compilare

Ca parte a misiunii noastre, vom emite raportul nostru anexat situațiilor financiare compilate de către noi, care va descrie situațiile financiare și activitatea pe care am desfășurat-o pentru această misiune de compilare [a se vedea anexat]. Raportul va preciza, de asemenea, că utilizarea situațiilor financiare este restricționată la scopul prevăzut în această scrisoare de misiune și că utilizarea și distribuirea raportului nostru furnizat pentru misiunea de compilare sunt restricționate doar la dumneavoastră, conducerea Companiei ABC.

Vă rugăm să semnați și să returnați copia anexată a acestei scrisori pentru a indica faptul că ați luat cunoștință de angajamentele pentru misiunea noastră de a compila situațiile financiare descrise aici, inclusiv responsabilitățile fiecărei părți, și sunteți de acord cu acestea.

*[Alte informații relevante]*

*[Introduceți alte informații, ca, de exemplu, angajamente privind onorariul, facturarea și alți termeni specifici, după caz.]*

XYZ & Co.

Luat la cunoștință și acceptat în numele conducerii Companiei ABC de către  
(semnătura)

.....

Numele și funcția

Data

## Exemple de rapoarte de compilare ale practicienilor

### Misiune de compilare a situațiilor financiare cu scop general

- Exemplul 1: Raportul practicianului asupra unei misiuni de compilare a situațiilor financiare utilizând un cadru de raportare financiară cu scop general.

### Misiune de compilare a situațiilor financiare întocmite cu un scop special

- Exemplul 2: Raportul practicianului asupra unei misiuni de compilare a situațiilor financiare utilizând un cadru modificat de raportare financiară cu scop general.

### Misiuni de compilare a informațiilor financiare întocmite cu un scop special, atunci când utilizarea sau distribuirea informațiilor financiare este restricționată la utilizatorii vizați

- Exemplul 3: Raportul practicianului asupra unei misiuni de compilare a situațiilor financiare utilizând baza contabilă specificată într-un contract.
- Exemplul 4: Raportul practicianului asupra unei misiuni de compilare a situațiilor financiare utilizând o bază contabilă selectată de conducerea entității pentru informațiile financiare necesare unor scopuri proprii ale conducerii.
- Exemplul 5: Raportul practicianului asupra unei misiuni de compilare a unor informații financiare care reprezintă un element, cont sau aspect, mai precis [*inserați referința corespunzătoare la informațiile necesare în scopul conformității cu o reglementare*].

**Exemplul 1: Raportul practicianului asupra unei misiuni de compilare a situațiilor financiare utilizând un cadru de raportare financiară cu scop general.**

- **Situații financiare cu scop general prevăzute de legea aplicabilă care specifică faptul că situațiile financiare ale entității trebuie să fie întocmite aplicând Standardul Internațional de Raportare Financiară pentru Întreprinderi Mici și Mijlocii (IFRS pentru IMM-uri).**

## RAPORTUL DE COMPILARE AL PRACTICIANULUI

[Către conducerea Companiei ABC]

Am compilat situațiile financiare anexate ale Companiei ABC pe baza informațiilor pe care ni le-ați furnizat. Aceste situații financiare cuprind situația poziției financiare a Companiei ABC la 31 decembrie 20X1, situația rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie pentru exercițiul încheiat la acea dată, precum și un rezumat al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative.

Am efectuat misiunea de compilare în conformitate cu Standardul Internațional privind Serviciile Conexe 4410 (Revizuit), *Misiuni de compilare*.

Am aplicat competențele noastre de contabilitate și de raportare financiară pentru a vă oferi asistență la întocmirea și prezentarea acestor situații financiare în conformitate cu Standardul Internațional de Raportare Financiară pentru Întreprinderi Mici și Mijlocii (IFRS pentru IMM-uri). Ne-am conformat cu cerințele etice relevante, inclusiv principiile de integritate, obiectivitate, competență profesională și atenție cuvenită.

Aceste situații financiare, precum și acuratețea și exhaustivitatea informațiilor utilizate în compilarea lor sunt responsabilitatea dumneavoastră.

Întrucât o misiune de compilare nu este o misiune de asigurare, nu avem obligația să verificăm acuratețea sau exhaustivitatea informațiilor pe care ni le-ați furnizat în vederea compilării acestor situații financiare. În consecință, nu exprimăm o opinie de audit sau o concluzie de revizuire cu privire la măsura în care aceste situații financiare sunt întocmite în conformitate cu IFRS pentru IMM-uri.

[Semnătura practicianului]

[Data raportului practicianului]

[Adresa practicianului]

**Exemplul 2: Raportul practicianului asupra unei misiuni de compilare a situațiilor financiare utilizând un cadru modificat de raportare financiară cu scop general.**

- **Situații financiare întocmite utilizând un cadru de raportare financiară cu scop general adoptat de conducere cu modificări.**
- **Cadrul de raportare financiară aplicabil este reprezentat de Standardul Internațional de Raportare Financiară pentru Întreprinderi Mici și Mijlocii (IFRS pentru IMM-uri), excepție făcând tratamentul proprietăților imobiliare, care au fost reevaluate, în loc să fie contabilizate la costul istoric.**
- **Utilizarea sau distribuirea situațiilor financiare nu este restricționată.**

## **RAPORTUL DE COMPILARE AL PRACTICIANULUI**

[Către conducerea Companiei ABC]

Am compilat situațiile financiare anexate ale Companiei ABC pe baza informațiilor pe care ni le-ați furnizat. Aceste situații financiare cuprind situația poziției financiare a Companiei ABC la 31 decembrie 20X1, situația rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie pentru exercițiul încheiat la acea dată, precum și un rezumat al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative.

Am efectuat misiunea de compilare în conformitate cu Standardul Internațional privind Serviciile Conexe 4410 (Revizuit), *Misiuni de compilare*.

Am aplicat competențele noastre de contabilitate și de raportare financiară pentru a vă oferi asistență la întocmirea și prezentarea acestor situații financiare conform bazei contabile descrise în Nota X la situațiile financiare. Ne-am conformat cu cerințele etice relevante, inclusiv principiile de integritate, obiectivitate, competență profesională și atenție cuvenită.

Aceste situații financiare, precum și acuratețea și exhaustivitatea informațiilor utilizate în compilarea lor sunt responsabilitatea dumneavoastră.

Întrucât o misiune de compilare nu este o misiune de asigurare, nu avem obligația să verificăm acuratețea sau exhaustivitatea informațiilor pe care ni le-ați furnizat în vederea compilării acestor situații financiare. În consecință, nu exprimăm o opinie de audit sau o concluzie de revizuire cu privire la măsura în care aceste situații financiare sunt întocmite în conformitate cu baza contabilă descrisă în Nota X.

Așa cum se menționează în Nota X, situațiile financiare sunt întocmite și prezentate în conformitate cu Standardul Internațional de Raportare Financiară pentru Întreprinderi Mici și Mijlocii (IFRS pentru IMM-uri), excepție făcând tratamentul proprietăților imobiliare, care au fost reevaluate, în loc să fie contabilizate la costul istoric. Situațiile financiare sunt întocmite în scopul descris în Nota Y la situațiile financiare. În consecință, este posibil ca aceste situații financiare să nu fie adecvate în alte scopuri.

[Semnătura practicianului]

[Data raportului practicianului]

[Adresa practicianului]

**Exemplul 3: Raportul practicianului asupra unei misiuni de compilare a situațiilor financiare utilizând baza contabilă specificată într-un contract.**

- **Situații financiare întocmite în vederea conformării cu prevederile unui contract, aplicând baza contabilă specificată în contract.**
- **Practicianul este contractat de o altă parte decât conducerea sau persoanele responsabile cu guvernarea entității.**
- **Situațiile financiare sunt destinate utilizării doar de către părțile specificate în contract.**
- **Distribuirea și utilizarea raportului practicianului sunt restricționate la utilizatorii vizati ai situațiilor financiare specificate în contract.**

## RAPORTUL DE COMPILARE AL PRACTICIANULUI

[Către partea contractantă<sup>1</sup>]

Am compilat situațiile financiare anexate ale companiei ABC („Compania”) pe baza informațiilor furnizate de conducerea Companiei („conducerea”). Aceste situații financiare cuprind *[precizați toate elementele situațiilor financiare întocmite conform bazei contabile specificate în Contract și perioada/data la care se referă acestea]*.

Am efectuat misiunea de compilare în conformitate cu Standardul Internațional privind Serviciile Conexe 4410 (Revizuit), *Misiuni de compilare*.

Am aplicat competențele noastre de contabilitate și de raportare financiară pentru a oferi conducerii asistență la întocmirea și prezentarea acestor situații financiare conform bazei contabile descrise în Nota X la situațiile financiare. Ne-am conformat cu cerințele etice relevante, inclusiv principiile de integritate, obiectivitate, competență profesională și atenție cuvenită.

Aceste situații financiare, precum și acuratețea și exhaustivitatea informațiilor utilizate în compilarea lor sunt responsabilitatea conducerii.

Întrucât o misiune de compilare nu este o misiune de asigurare, nu avem obligația să verificăm acuratețea sau exhaustivitatea informațiilor furnizate de conducere în vederea compilării acestor situații financiare. În consecință, nu exprimăm o opinie de audit sau o concluzie de revizuire cu privire la măsura în care aceste situații financiare sunt întocmite în conformitate cu baza contabilă descrisă în Nota X.

Așa cum se menționează în Nota X, situațiile financiare sunt întocmite și prezentate conform bazei descrise în clauza Z a prevederilor din contractul Companiei cu XYZ Ltd. din data *[inserați data contractului/acordului relevant]* („Contractul”) și în scopul descris în Nota Y la situațiile financiare. În consecință, aceste situații financiare sunt destinate utilizării doar de către părțile specificate în Contract și este posibil să nu fie adecvate în alte scopuri.

<sup>1</sup> Sau destinatarului adecvat, specificat în contractul relevant.

Raportul nostru de compilare este destinat exclusiv acelor părți specificate în Contract și nu trebuie distribuit altor părți.

[Semnătura practicianului]

[Data raportului practicianului]

[Adresa practicianului]

**Exemplul 4: Raportul practicianului asupra unei misiuni de compilare a situațiilor financiare utilizând o bază contabilă selectată de conducerea entității pentru informațiile financiare necesare unor scopuri proprii ale conducerii.**

- Situații financiare întocmite utilizând un cadru de raportare financiară cu scop special, destinate exclusiv utilizării de către conducerea unei companii în scopuri proprii.
- Situațiile financiare încorporează anumite angajamente și cuprind doar un bilanț, o situație a veniturilor și cheltuielilor și o singură notă care se referă la baza contabilă utilizată pentru situațiile financiare.
- Situațiile financiare sunt destinate exclusiv utilizării de către conducere.
- Distribuirea și utilizarea raportului practicianului este restricționată la conducere.

## RAPORTUL DE COMPILARE AL PRACTICIANULUI

[Către conducerea Companiei ABC]

Am compilat situațiile financiare anexate ale Companiei ABC pe baza informațiilor pe care ni le-ați furnizat. Aceste situații financiare cuprind bilanțul Companiei ABC la 31 decembrie 20X1 și o situație a veniturilor și cheltuielilor pentru exercițiul încheiat la acea dată.

Am efectuat misiunea de compilare în conformitate cu Standardul Internațional privind Serviciile Conexe 4410 (Revizuit), *Misiuni de compilare*.

Am aplicat competențele noastre de contabilitate și de raportare financiară pentru a vă oferi asistență la întocmirea și prezentarea acestor situații financiare conform bazei contabile descrise în Nota X la situațiile financiare. Ne-am conformat cu cerințele etice relevante, inclusiv principiile de integritate, obiectivitate, competență profesională și atenție cuvenită.

Aceste situații financiare, precum și acuratețea și exhaustivitatea informațiilor utilizate în compilarea lor sunt responsabilitatea dumneavoastră.

Întrucât o misiune de compilare nu este o misiune de asigurare, nu avem obligația să verificăm acuratețea sau exhaustivitatea informațiilor pe care ni le-ați furnizat în vederea compilării acestor situații financiare. În consecință, nu exprimăm o opinie de audit sau o concluzie de revizuire cu privire la măsura în care aceste situații financiare sunt întocmite în conformitate cu baza contabilă descrisă în Nota X.

Nota X precizează baza conform căreia sunt întocmite aceste situații financiare, iar scopul lor este descris în Nota Y. În consecință, aceste situații financiare sunt destinate exclusiv utilizării de către dumneavoastră și este posibil să nu fie adecvate în alte scopuri.



Raportul nostru de compilare este destinat utilizării exclusiv de către dumneavoastră în calitate de conducere a Companiei ABC și nu trebuie distribuit altor părți.

[Semnătura practicianului]

[Data raportului practicianului]

[Adresa practicianului]

**Exemplul 5: Raportul practicianului asupra unei misiuni de compilare a unor informații financiare care reprezintă un element, cont sau aspect, mai precis [inserați referința corespunzătoare la informațiile necesare în scopul conformității cu o reglementare].**

- Informații financiare întocmite cu un scop special, de exemplu, în vederea conformării cu cerințele de raportare financiară stabilite de un organism de reglementare, în conformitate cu prevederile stabilite de organismul de reglementare care prescriu forma și conținutul informațiilor financiare.
- Cadrul de raportare financiară aplicabil este un cadru de conformitate.
- Informațiile financiare sunt menite să răspundă nevoilor unor utilizatori specifici și utilizarea informațiilor financiare este restricționată la acești utilizatori.
- Distribuirea raportului practicianului este restricționată la utilizatorii vizați.

## RAPORTUL DE COMPILARE AL PRACTICIANULUI

[Către conducerea Companiei ABC<sup>2</sup>]

Am compilat tabelul anexat al [*precizați informațiile financiare compilate*] Companiei ABC la 31 decembrie 20X1 („Tabelul”) pe baza informațiilor pe care le-ați furnizat.

Am efectuat misiunea de compilare în conformitate cu Standardul Internațional privind Serviciile Conexe 4410 (Revizuit), *Misiuni de compilare*.

Am aplicat competențele noastre de contabilitate și de raportare financiară pentru a vă oferi asistență la întocmirea și prezentarea Tabelului conform [*inserați numele sau referința la reglementarea relevantă*]. Ne-am conformat cu cerințele etice relevante, inclusiv principiile de integritate, obiectivitate, competență profesională și atenție cuvenită.

Acest Tabel, precum și acuratețea și exhaustivitatea informațiilor utilizate în compilarea lor sunt responsabilitatea dumneavoastră.

Întrucât o misiune de compilare nu este o misiune de asigurare, nu avem obligația să verificăm acuratețea sau exhaustivitatea informațiilor pe care ni le-ați furnizat în vederea compilării Tabelului. Prin urmare, nu vom exprima o opinie de audit sau o concluzie de revizuire cu privire la măsura în care Tabelul este întocmit în conformitate cu [*inserați numele sau referința la cadrul de raportare financiară aplicabil, așa cum este specificat în reglementarea relevantă*].

---

<sup>2</sup> Sau destinatarului adecvat, specificat în cerințele de raportare financiară aplicabile.

Așa cum se menționează în Nota X, Tabelul este întocmit și prezentat conform bazei descrise în *[inserați numele sau referința la cadrul de raportare financiară aplicabil, așa cum este specificat în reglementarea relevantă]*, în scopul conformității Companiei ABC cu *[inserați numele sau referința la reglementarea relevantă]*. În consecință, Tabelul este destinat utilizării doar în legătură cu acest scop și este posibil să nu fie adecvat în alte scopuri.

Raportul nostru de compilare este destinat utilizării exclusiv de către Compania ABC și Organismul de reglementare F și nu trebuie distribuit altor părți în afară de Compania ABC sau Organismul de reglementare F.

[Semnătura practicianului]

[Data raportului practicianului]

[Adresa practicianului]

# STANDARDUL INTERNAȚIONAL PRIVIND SERVICIILE CONEXE 4400 (REVIZUIT)

## MISIUNI PE BAZA PROCEDURILOR CONVENITE

(În vigoare pentru misiunile pe baza procedurilor convenite ai căror termeni  
au fost stabiliți la 1 ianuarie 2022 sau ulterior acestei date)

### CUPRINS

---

	Punct
<b>Introducere</b>	
Aria de aplicare a prezentului ISRS .....	1-3
Misiune pe baza procedurilor convenite .....	4-6
Autoritatea prezentului ISRS .....	7-10
Data intrării în vigoare .....	11
<b>Obiective</b> .....	12
<b>Definiții</b> .....	13
<b>Cerințe</b>	
Desfășurarea unei misiuni pe baza procedurilor convenite în conformitate cu prezentul ISRS .....	14-16
Cerințe etice relevante .....	17
Raționamentul profesional .....	18
Controlul calității la nivelul misiunii .....	19-20
Acceptarea și continuarea misiunii .....	21-23
Convenirea asupra termenilor misiunii .....	24-26
Efectuarea procedurilor convenite .....	27-28
Utilizarea activității unui expert al practicianului .....	29
Raportul asupra procedurilor convenite .....	30-33
Efectuarea unei misiuni pe baza procedurilor convenite împreună cu o altă misiune .....	34
Documentarea .....	35
<b>Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative</b>	
Aria de aplicare a prezentului ISRS .....	A1-A8

Data intrării în vigoare .....	A9
Definiții .....	A10-A13
Cerințe etice relevante .....	A14-A20
Raționamentul profesional .....	A21-A23
Controlul calității la nivelul misiunii .....	A24-A27
Acceptarea și continuarea misiunii .....	A28-A38
Convenirea asupra termenilor misiunii .....	A39-A44
Efectuarea procedurilor convenite .....	A45
Utilizarea activității unui expert al practicianului .....	A46-A50
Raportul asupra procedurilor convenite .....	A51-A58
Efectuarea unei misiuni pe baza procedurilor convenite împreună cu o altă misiune .....	A59
Documentarea .....	A60
Anexa 1: Exemplu de scrisoare de misiune pentru o misiune pe baza procedurilor convenite	
Anexa 2: Exemple de rapoarte asupra procedurilor convenite	

Standardul Internațional privind Serviciile Conexe (ISRS) 4400 (Revizuit), *Misiuni pe baza procedurilor convenite*, trebuie citit în paralel cu *Prefața la reglementările internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe*.

Materialele cu fundal gri sunt adaptate din ISRS 4410 (Revizuit), *Misiuni de compilare* și au legătură cu 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*.

## Introducere

### Aria de aplicare a prezentului ISRS

1. Prezentul Standard Internațional privind Serviciile Conexe (ISRS) tratează:
  - (a) Responsabilitățile practicianului atunci când este contractat pentru a efectua o misiune pe baza procedurilor convenite și
  - (b) Forma și conținutul raportului asupra procedurilor convenite.
2. Prezentul ISRS se aplică la efectuarea misiunilor pe baza procedurilor convenite cu privire la subiecte specifice de ordin financiar și nefinanciar. (A se vedea punctele A1-A2)

### Relația cu ISQC 1<sup>1</sup>

3. Sistemele, politicile și procedurile de control al calității sunt responsabilitatea firmei. ISQC 1 se aplică firmelor de profesioniști contabili în ceea ce privește misiunile pe baza procedurilor convenite ale unei firme. Prevederile prezentului ISRS referitoare la controlul calității la nivelul misiunilor individuale pe baza procedurilor convenite au la bază premisa că firma face obiectul ISQC 1 sau al unor cerințe care sunt cel puțin la fel de riguroase. (A se vedea punctele A3-A8)

### Misiune pe baza procedurilor convenite

4. În cadrul unei misiuni pe baza procedurilor convenite, practicianul efectuează procedurile convenite de acesta împreună cu partea contractantă, care a confirmat faptul că procedurile efectuate sunt adecvate scopului misiunii. Practicianul comunică procedurile convenite efectuate și constatările aferente în raportul asupra procedurilor convenite. Partea contractantă și alți utilizatori vizati desfășoară propria analiză privind procedurile convenite și constatările raportate de practician și trag propriile concluzii din activitatea efectuată de către acesta.
5. Valoarea unei misiuni pe baza procedurilor convenite care este efectuată în conformitate cu prezentul ISRS rezultă din:
  - (a) Conformitatea practicianului cu standardele profesionale, inclusiv cu cerințele etice relevante și
  - (b) Comunicarea clară a procedurilor efectuate și a constatărilor aferente.
6. O misiune pe baza procedurilor convenite nu este o misiune de audit, de revizuire sau alt tip de misiune de asigurare. O misiune pe baza procedurilor convenite nu presupune obținerea unor probe pentru ca practicianul să poată exprima o opinie sau o concluzie de asigurare sub orice formă pe baza acestora.

---

1 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.*

### **Autoritatea prezentului ISRS**

7. Prezentul ISRS conține obiectivele pe care le urmărește practicianul în aplicarea ISRS-ului, care furnizează contextul în care sunt stabilite cerințele prezentului ISRS. Rolul acestor obiective este acela de a ajuta practicianul să înțeleagă ceea ce trebuie realizat într-o misiune pe baza procedurilor convenite.
8. Prezentul ISRS conține cerințe, exprimate prin utilizarea termenului „trebuie”, care sunt proiectate pentru a-i permite practicianului să îndeplinească obiectivele stabilite.
9. În plus, prezentul ISRS conține materiale introductive, definiții, precum și materiale privind aplicarea și alte materiale explicative, care furnizează contextul relevant pentru o înțelegere corectă a prezentului ISRS.
10. Materialele privind aplicarea și alte materiale explicative furnizează explicații mai detaliate ale cerințelor și îndrumări pentru îndeplinirea acestora. Cu toate că astfel de îndrumări nu impun în 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 ISRS care oferă sprijin în aplicarea cerințelor.

### **Data intrării în vigoare**

11. Prezentul ISRS intră în vigoare pentru misiunile pe baza procedurilor convenite ai căror termeni au fost stabiliți la 1 ianuarie 2022 sau ulterior acestei date. (A se vedea punctul A9)

### **Obiective**

12. Conform prezentului ISRS, obiectivele practicianului într-o misiune pe baza procedurilor convenite constau în:
  - (a) Convenirea împreună cu partea contractantă asupra procedurilor ce urmează a fi efectuate,
  - (b) Efectuarea procedurilor convenite și
  - (c) Comunicarea procedurilor efectuate și a constatărilor aferente în conformitate cu cerințele prezentului ISRS.

### **Definiții**

13. În contextul prezentului ISRS, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
  - (a) Proceduri convenite – Procedurile care au fost convenite de practician și partea contractantă (și, dacă este cazul, de alte părți). (A se vedea punctul A10)
  - (b) Misiune pe baza procedurilor convenite – O misiune în care un practician este contractat pentru a efectua procedurile asupra cărora acesta a convenit împreună cu partea contractantă (și, dacă este cazul, cu alte

părți) și pentru a comunica procedurile efectuate și constatările aferente într-un raport asupra procedurilor convenite. (A se vedea punctul A10)

- (c) Partener de misiune – Partenerul sau o altă persoană din firmă care este responsabil(ă) de misiune, de efectuarea acesteia și de raportul asupra procedurilor convenite emis în numele firmei, și care, atunci când este necesar, deține autoritatea adecvată acordată de un organism profesional, legal sau de reglementare.
- (d) Parte contractantă – Partea (părțile) care contractează practicianul în vederea efectuării misiunii pe baza procedurilor convenite. (A se vedea punctul A11)
- (e) Echipa misiunii – Toți partenerii și personalul care efectuează misiunea pe baza procedurilor convenite și orice persoane contractate de firmă sau de o firmă din rețea care efectuează procedurile aferente misiunii. Termenul exclude un expert extern al practicianului contractat de firmă sau de o firmă din rețea.
- (f) Constatări – Constatările sunt rezultatele faptice ale procedurilor convenite efectuate. Constatările pot fi verificate în mod obiectiv. Referințele la constatări din prezentul ISRS exclud opiniile sau concluziile de orice formă, precum și orice recomandări pe care le poate face un practician. (A se vedea punctele A12-A13)
- (g) Utilizatori vizați – Persoana (persoanele) sau organizația (organizațiile) ori un grup (grupuri) al(e) acestora de la care practicianul se așteaptă să utilizeze raportul asupra procedurilor convenite. În unele cazuri, pot exista și alți utilizatori vizați în afară de cei cărora li se adresează raportul asupra procedurilor convenite. (A se vedea punctul A10)
- (h) Practician – Persoana (persoanele) care efectuează misiunea (de obicei partenerul de misiune sau alți membri ai echipei misiunii ori, după caz, firma). Atunci când prezentul ISRS prevede, în mod expres, ca o cerință sau o responsabilitate să fie îndeplinită de partenerul de misiune, se folosește mai degrabă termenul „partener de misiune” decât „practician”.
- (i) Expert al practicianului – O persoană sau o organizație care deține competențe într-un alt domeniu decât asigurarea și serviciile conexe, a cărei activitate în acel domeniu este utilizată de practician să își îndeplinească responsabilitățile pentru misiunea pe baza procedurilor convenite. 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.
- (j) Raționament profesional – Aplicarea pregătirii, a cunoștințelor și a experienței relevante, în contextul dat de prezentul ISRS și de cerințele etice relevante, pentru a lua decizii în cunoștință de cauză cu privire la demersurile adecvate în circumstanțele misiunii pe baza procedurilor convenite.



- (k) Cerințe etice relevante – Cerințe etice sub incidența cărora intră echipa misiunii atunci când efectuează misiuni pe baza procedurilor convenite. Aceste cerințe cuprind, de obicei, *Codul etic internațional pentru profesioniștii contabili (inclusiv Standardele internaționale privind independența)* (Codul IESBA), emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili (IESBA), împreună cu cerințele naționale care sunt mai restrictive.
- (l) Parte responsabilă – Partea responsabilă (părțile responsabile) de subiectul implicat asupra căruia sunt efectuate procedurile convenite.

## Cerințe

### Desfășurarea unei misiuni pe baza procedurilor convenite în conformitate cu prezentul ISRS

14. Practicianul trebuie să cunoască întregul text al prezentului ISRS, inclusiv materialele privind aplicarea acestuia și alte materiale explicative, în vederea înțelegerii obiectivelor acestuia și a aplicării cerințelor sale în mod adecvat.

#### *Conformitatea cu cerințele relevante*

15. Practicianul trebuie să se conformeze fiecărei cerințe din prezentul ISRS, cu excepția cazului în care o anumită cerință nu este relevantă pentru misiunea pe baza procedurilor convenite, de exemplu, dacă în misiunea respectivă nu există circumstanțele tratate de respectiva cerință.
16. Practicianul nu trebuie să declare în raportul său conformitatea cu prezentul ISRS decât dacă s-a conformat tuturor cerințelor prezentului ISRS care sunt relevante pentru misiunea pe baza procedurilor convenite.

### Cerințe etice relevante

17. Practicianul trebuie să se conformeze cerințelor etice relevante. (A se vedea punctele A14-A20)

### Raționamentul profesional

18. Practicianul trebuie să își exercite raționamentul profesional atunci când acceptă, efectuează sau raportează cu privire la misiunea pe baza procedurilor convenite, luând în considerare circumstanțele misiunii. (A se vedea punctele A21-A23)

### Controlul calității la nivelul misiunii

19. Partenerul de misiune trebuie să își asume responsabilitatea pentru:
- (a) Calitatea generală a misiunii pe baza procedurilor convenite, inclusiv, după caz, a activității efectuate de un expert al practicianului și (A se vedea punctul A24)
- (b) Desfășurarea misiunii în conformitate cu politicile și procedurile de control al calității din cadrul firmei prin:

- (i) Efectuarea procedurilor adecvate privind acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor, (A se vedea punctul A25)
- (ii) Convingerea că echipa misiunii, și orice expert al practicianului care nu face parte din echipa misiunii, dețin în mod cumulativ competența și capacitatea adecvate pentru a efectua misiunea pe baza procedurilor convenite,
- (iii) Atenție la indiciile privind neconformitatea membrilor echipei misiunii cu cerințele etice relevante și stabilirea acțiunilor corespunzătoare dacă partenerul de misiune descoperă aspecte care indică faptul că membrii echipei misiunii nu s-au conformat cerințelor etice relevante, (A se vedea punctul A26)
- (iv) Coordonarea, supravegherea și efectuarea misiunii în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile și
- (v) Asumarea responsabilității pentru menținerea documentației adecvate a misiunii.

20. Dacă se utilizează activitatea unui expert al practicianului, partenerul de misiune trebuie să aibă certitudinea că practicianul va putea fi implicat în activitatea expertului său într-o măsură suficientă pentru a-și asuma responsabilitatea pentru constatările incluse în raportul asupra procedurilor convenite. (A se vedea punctul A27)

### **Acceptarea și continuarea misiunii**

21. Înainte de a accepta sau continua o misiune pe baza procedurilor convenite, practicianul trebuie să înțeleagă scopul respectivei misiuni. Practicianul nu trebuie să accepte sau să continue misiunea dacă ia cunoștință de fapte sau circumstanțe care indică faptul că procedurile pe care a fost solicitat să le efectueze nu sunt adecvate scopului misiunii pe baza procedurilor convenite. (A se vedea punctele A28-A31)
22. Practicianul trebuie să accepte sau să continue o misiune pe baza procedurilor convenite doar atunci când: (A se vedea punctele A28-A31)
- (a) Partea contractantă confirmă faptul că procedurile care se preconizează că vor fi efectuate de practician sunt adecvate scopului misiunii,
  - (b) Practicianul se așteaptă să poată obține informațiile necesare pentru efectuarea procedurilor convenite,
  - (c) Procedurile convenite și constatările aferente pot fi descrise în mod obiectiv, folosind termeni clari, care să nu inducă în eroare și care nu pot fi interpretați în mai multe feluri, (A se vedea punctele A32-A36)
  - (d) Practicianul nu are motive să creadă că nu vor fi îndeplinite cerințele etice relevante și

- (e) Dacă practicianul trebuie să se conformeze cerințelor privind independența, acesta nu are motive să creadă că cerințele privind independența nu vor fi îndeplinite. (A se vedea punctele A37-A38)
23. Dacă partenerul de misiune obține informații care ar fi putut determina firma să refuze misiunea în cazul în care acele informații ar fi fost disponibile anterior, partenerul de misiune trebuie să comunice cu promptitudine firmei acele informații, astfel încât firma și partenerul de misiune să poată lua măsurile adecvate.

### Convenirea asupra termenilor misiunii

24. Practicianul trebuie să convină împreună cu partea contractantă asupra termenilor misiunii pe baza procedurilor convenite și să includă termenii conveniți ai misiunii într-o scrisoare de misiune sau în altă formă corespunzătoare de acord scris. Termenii misiunii trebuie să includă următoarele: (A se vedea punctele A39-A40)
- (a) Identificarea subiectului specific (subiectelor specifice) asupra căruia (căror) vor fi efectuate procedurile convenite,
- (b) Scopul misiunii și utilizatorii vizați ai raportului asupra procedurilor convenite identificați de partea contractantă,
- (c) Dacă este cazul, partea responsabilă identificată de partea contractantă și o declarație conform căreia misiunea pe baza procedurilor convenite este efectuată în baza faptului că partea responsabilă își asumă responsabilitatea pentru subiectul specific asupra căruia sunt efectuate procedurile convenite,
- (d) Recunoașterea cerințelor etice relevante căroră practicianul li se va conforma atunci când efectuează misiunea pe baza procedurilor convenite,
- (e) O declarație în care se specifică dacă practicianul trebuie să se conformeze cerințelor privind independența și, dacă este cazul, cerințele relevante privind independența, (A se vedea punctele A37-A38)
- (f) Natura misiunii pe baza procedurilor convenite, inclusiv declarații conform căroră:
- (i) O misiune pe baza procedurilor convenite presupune ca practicianul să efectueze procedurile convenite împreună cu partea contractantă (și, dacă este cazul, cu alte părți) și să raporteze constatările sale, (A se vedea punctul A10)
- (ii) Constatările sunt rezultatele faptice în urma procedurilor convenite efectuate și
- (iii) O misiune pe baza procedurilor convenite nu este o misiune de asigurare și, în consecință, practicianul nu va exprima o opinie sau o concluzie de asigurare,

- (g) O confirmare a părții contractante (și, dacă este cazul, a altor părți) că procedurile convenite sunt adecvate scopului misiunii, (A se vedea punctul A10)
  - (h) Identificarea destinatarului raportului asupra procedurilor convenite,
  - (i) Descrierea naturii, a plasării în timp și a amplitudinii procedurilor ce vor fi efectuate, folosind termeni clari, care să nu inducă în eroare și care nu pot fi interpretați în mai multe feluri și (A se vedea punctele A41-A42)
  - (j) Referințe la forma și conținutul preconizate ale raportului asupra procedurilor convenite.
25. Dacă procedurile convenite sunt modificate în timpul misiunii, practicianul trebuie să convină împreună cu partea contractantă asupra modificărilor aduse termenilor misiunii care reflectă procedurile modificate. (A se vedea punctul A43)

#### *Misiuni recurente pe baza procedurilor convenite*

26. În cazul misiunilor recurente pe baza procedurilor convenite, practicianul trebuie să evalueze dacă circumstanțele, inclusiv modificările în ce privește considerentele aferente acceptării misiunii, impun revizuirea termenilor misiunii și dacă este necesar să i se reamintească părții contractante termenii existenți ai misiunii. (A se vedea punctul A44)

#### **Efectuarea procedurilor convenite**

27. Practicianul trebuie să efectueze procedurile convenite în termenii misiunii.
28. Practicianul trebuie să decidă dacă să solicite declarații scrise. (A se vedea punctul A45)

#### **Utilizarea activității unui expert al practicianului**

29. Dacă practicianul utilizează activitatea unui expert al practicianului, acesta trebuie: (A se vedea punctele A46-A47, A50)
- (a) Să evalueze competența, capacitatea și obiectivitatea expertului practicianului,
  - (b) Să convină împreună cu expertul practicianului natura, aria de aplicare și obiectivele activității respectivului expert, (A se vedea punctele A48-A49)
  - (c) Să determine măsura în care natura, plasarea în timp și amploarea activității desfășurate de expertul practicianului corespund activității convenite împreună cu expertul respectiv și
  - (d) Să determine măsura în care constatările descriu în mod adecvat rezultatele activității desfășurate, luând în considerare activitatea desfășurată de expertul practicianului.

**Raportul asupra procedurilor convenite**

30. Raportul asupra procedurilor convenite trebuie întocmit în scris și trebuie să includă: (A se vedea punctul A51)
- (a) Un titlu care indică în mod clar faptul că raportul este un raport asupra procedurilor convenite,
  - (b) Un destinatar, așa cum este prevăzut în termenii misiunii,
  - (c) Identificarea subiectului specific asupra căruia sunt efectuate procedurile convenite, (A se vedea punctul A52)
  - (d) Identificarea scopului raportului asupra procedurilor convenite și o declarație conform căreia acest raport nu este adecvat altor scopuri, (A se vedea punctele A53-A54)
  - (e) O descriere a unei misiuni pe baza procedurilor convenite conform căreia:
    - (i) O misiune pe baza procedurilor convenite presupune ca practicianul să efectueze procedurile convenite cu partea contractantă (și, dacă este cazul, cu alte părți) și să raporteze constatările sale, (A se vedea punctul A10)
    - (ii) Constatările sunt rezultatele faptice în urma procedurilor convenite efectuate și
    - (iii) Partea contractantă (și, dacă este cazul, alte părți) confirmă faptul că procedurile convenite sunt adecvate scopului misiunii, (A se vedea punctul A10)
  - (f) Dacă este cazul, partea responsabilă identificată de partea contractantă și o declarație prin care partea responsabilă își asumă responsabilitatea pentru subiectul specific asupra căruia sunt efectuate procedurile convenite,
  - (g) O declarație conform căreia misiunea a fost efectuată în conformitate cu ISRS 4400 (Revizuit),
  - (h) O declarație conform căreia practicianul nu exprimă nicio opinie privind gradul de adecvare al procedurilor convenite,
  - (i) O declarație conform căreia misiunea pe baza procedurilor convenite nu este o misiune de asigurare și, în consecință, practicianul nu va exprima o opinie sau o concluzie de asigurare,
  - (j) O declarație conform căreia dacă practicianul ar fi efectuat proceduri suplimentare, acesta ar fi putut lua cunoștință de alte aspecte pe care le-ar fi inclus în raportul său,
  - (k) O declarație conform căreia practicianul se conformează cerințelor etice din Codul IESBA sau altor cerințe profesionale, ori cerințe impuse prin legi sau reglementări, care sunt cel puțin la fel de stricte,

- (l) În ceea ce privește independența:
- (i) Dacă practicianului nu i se impune să fie independent și acesta nu a convenit în termenii misiunii să se conformeze cerințelor privind independența, o declarație conform căreia, în contextul acestei misiuni, practicianului nu i se impune să se conformeze cerințelor privind independența sau
  - (ii) Dacă practicianului i se impune să fie independent sau a convenit în termenii misiunii să se conformeze cerințelor privind independența, o declarație conform căreia practicianul s-a conformat cerințelor relevante privind independența. Declarația trebuie să identifice cerințele relevante privind independența,
- (m) O declarație conform căreia firma din care face parte practicianul aplică standardul ISQC 1 sau alte cerințe profesionale, ori cerințe din legi sau reglementări, care sunt cel puțin la fel de stricte ca ISQC 1. Dacă practicianul nu este un profesionist contabil, declarația trebuie să identifice cerințele profesionale, ori cerințele din legi sau reglementări, aplicate care sunt cel puțin la fel de stricte ca ISQC 1,
- (n) O descriere a procedurilor efectuate care să conțină detalii privind natura, amploarea și, dacă este cazul, plasarea în timp a fiecărei proceduri convenite în termenii misiunii, (A se vedea punctele A55-A57)
- (o) Constatările în urma fiecărei proceduri efectuate, inclusiv detalii privind excepțiile constatate, (A se vedea punctele A55-A56)
- (p) Semnătura practicianului,
- (q) Data raportului asupra procedurilor convenite și
- (r) Locul din jurisdicția în care își desfășoară activitatea practicianul.
31. Dacă practicianul face referire la activitatea expertului său în raportul asupra procedurilor convenite, formularea respectivului raport nu trebuie să sugereze că răspunderea practicianului pentru efectuarea procedurilor și raportarea constatărilor este diminuată prin implicarea unui expert. (A se vedea punctul A58)
32. Dacă, pe lângă descrierea constatărilor prevăzută la punctul 30(o), practicianul include în raportul asupra procedurilor convenite un sumar al constatărilor sale:
- (a) Sumarul constatărilor trebuie descris în mod obiectiv, folosind termeni clari, care să nu inducă în eroare și care nu pot fi interpretați în mai multe feluri și
  - (b) Raportul asupra procedurilor convenite trebuie să includă o declarație care să indice faptul că parcurgerea sumarului nu este echivalentă cu parcurgerea întregului raport.
33. Practicianul trebuie să dateze raportul asupra procedurilor convenite nu mai devreme de data la care practicianul a finalizat procedurile convenite și a determinat constatările în conformitate cu prezentul ISRS.

## **Efectuarea unei misiuni pe baza procedurilor convenite împreună cu o altă misiune**

34. Trebuie să existe o diferență clară între raportul asupra procedurilor convenite și rapoartele asupra altor misiuni. (A se vedea punctul A59)

### **Documentarea**

35. Practicianul trebuie să includă în documentația misiunii: (A se vedea punctul A60)
- (a) Termenii scriși ai misiunii și, după caz, acordul părții contractante privind modificarea procedurilor,
  - (b) Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor convenite efectuate și
  - (c) Constatările în urma procedurilor convenite efectuate.

\*\*\*

## **Materiale privind aplicarea și alte materiale explicative**

### **Aria de aplicare a prezentului ISRS (A se vedea punctul 2)**

- A1. Referințele la „subiectele specifice” din prezentul ISRS cuprind orice aspect asupra căruia au fost efectuate proceduri convenite, inclusiv, în funcție de relevanță, informații, documente, evaluări sau conformitatea cu legile și reglementările.
- A2. Exemplele de subiecte specifice de ordin financiar și nefinanciar asupra cărora poate fi efectuată o misiune pe baza procedurilor convenite includ:
- Subiecte specifice de ordin financiar care au legătură cu:
    - Situațiile financiare sau clase de tranzacții specifice, solduri ale conturilor ori prezentări de informații din situațiile financiare ale entității.
    - Eligibilitatea cheltuielilor solicitate dintr-un program de finanțare.
    - Veniturile utilizate pentru determinarea redevențelor, a chiriei sau a taxelor de franciză bazate pe un procentaj din venituri.
    - Gradul de adecvare a ratelor de capital pentru autoritățile de reglementare.
  - Subiecte specifice de ordin nefinanciar care au legătură cu:
    - Numărul de pasageri raportat unei autorități aeronautice civile.
    - Observațiile privind distrugerea bunurilor falsificate sau defecte raportate unei autorități de reglementare.
    - Procesele de generare a datelor pentru extragerile la loterie raportate unei autorități de reglementare.

- Volumul de emisii de gaze cu efect de seră raportat unei autorități de reglementare.

Lista de mai sus nu este exhaustivă. Pe măsură ce nevoile externe de raportare evoluează, apar mai multe tipuri de subiecte specifice.

#### *Relația cu ISQC 1 (A se vedea punctul 3)*

A3. ISQC 1 tratează responsabilitățile firmei de a implementa și a menține un sistem de control al calității pentru misiunile de servicii conexe, inclusiv misiunile pe baza procedurilor convenite. Aceste responsabilități vizează implementarea:

- Sistemului de control al calității din cadrul firmei și
- Politicilor aferente ale firmei concepute pentru îndeplinirea obiectivului sistemului de control al calității și a procedurilor sale de implementare și monitorizare a conformității cu aceste politici.

A4. Potrivit ISQC 1, firma are obligația de a implementa și de a menține un sistem de control al calității care să îi ofere o asigurare rezonabilă privind faptul 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<sup>2</sup>.

A5. O jurisdicție care nu a adoptat ISQC 1 pentru misiunile pe baza procedurilor convenite poate institui cerințe de control al calității pentru firmele care efectuează astfel de misiuni. Prevederile din prezentul ISRS referitoare la controlul calității la nivelul misiunii au la bază premisa că cerințele de control al calității adoptate sunt cel puțin la fel de stricte ca cerințele din ISQC 1. Această condiție este îndeplinită atunci când acele cerințe impun firmei obligații cu privire la îndeplinirea obiectivelor cerințelor din ISQC 1, inclusiv o obligație de a institui un sistem de control al calității care include politici și proceduri ce tratează 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.

---

<sup>2</sup> ISQC 1, punctul 11.



A6. În contextul sistemului de control al calității din cadrul firmei, echipele misiunii au responsabilitatea de a implementa proceduri de control al calității aplicabile misiunii.

A7. Cu excepția cazului în care informațiile furnizate de firmă sau de alte părți sugerează contrariul, echipa misiunii este îndreptățită să se bazeze pe sistemul de control al calității din cadrul firmei. De exemplu, echipa misiunii se poate baza pe sistemul de control al calității din cadrul firmei în ceea ce privește:

- Competența personalului, prin intermediul recrutării și programelor de formare profesională.
- Menținerea relațiilor cu clienții prin sistemele de acceptare și continuare.
- Respectarea cerințelor legale și de reglementare prin intermediul procesului de monitorizare.

La analiza deficiențelor identificate în sistemul de control al calității din cadrul firmei care pot afecta misiunea pe baza procedurilor convenite, partenerul de misiune poate lua în considerare măsurile luate de firmă pentru rectificarea situației pe care acesta le consideră suficiente în contextul acelei misiuni pe baza procedurilor convenite.

A8. O deficiență în sistemul de control al calității din cadrul firmei nu indică neapărat faptul că o misiune pe baza procedurilor convenite nu a fost efectuată în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile sau că raportul asupra procedurilor convenite nu a fost adecvat.

#### **Data intrării în vigoare (A se vedea punctul 11)**

A9. În cazul în care termenii misiunii acoperă o perioadă de mai mulți ani, practicienii pot opta să actualizeze acești termeni pentru ca misiunile pe baza procedurilor convenite să poată fi efectuate în conformitate cu prezentul ISRS la data intrării în vigoare sau ulterior acestei date.

#### **Definiții**

*Partea contractantă și alți utilizatori vizati* (A se vedea punctele 13(a), 13(b), 13(d) și 13(g), 24(f)(i) și 24(g), 30(e)(i) și 30(iii))

A10. În unele circumstanțe, procedurile pot fi convenite împreună cu utilizatorii vizati, pe lângă partea contractantă. Utilizatorii vizati, alții decât partea contractantă, pot confirma, de asemenea, gradul de adecvare al procedurilor.

A11. În alte circumstanțe, partea contractantă poate fi partea responsabilă, un organism de reglementare sau un alt utilizator vizat. Referințele la partea contractantă din prezentul ISRS includ mai multe părți contractante atunci când este relevant.

*Constatări* (A se vedea punctul 13(f))

A12. Constatările pot fi verificate obiectiv, ceea ce înseamnă că se așteaptă ca practicienii diferiți care efectuează aceleași proceduri să ajungă la rezultate

similare. Constatările exclud exprimarea unei opinii sau a unei concluzii, precum și orice fel de recomandări pe care le-ar putea face un practician.

- A13. Practicienii pot folosi termenul „constatări faptice” în locul termenului „constatări”, de exemplu, în cazurile în care practicianul consideră că termenul „constatări” ar putea induce în eroare. Acesta poate fi cazul jurisdicțiilor sau limbilor în care se poate înțelege că termenul „constatări” cuprinde și rezultate care nu sunt faptice.

### **Cerințe etice relevante** (A se vedea punctul 17)

#### *Obiectivitatea și independența*

- A14. Un practician care efectuează o misiune pe baza procedurilor convenite trebuie să se conformeze cerințelor etice relevante. Aceste cerințe cuprind de obicei Codul IESBA, împreună cu cerințele naționale care sunt mai restrictive. Codul IESBA impune practicienilor să se conformeze principiilor fundamentale, inclusiv cele privind obiectivitatea, care îi impun practicianului să nu-și compromită raționamentul profesional sau pe cel de afaceri din cauza subiectivismului, a conflictului de interese sau a influenței nejustificate a altor părți. Drept consecință, cerințele etice relevante sub incidența cărora intră practicianul ar prevedea, cel puțin, ca practicianul să fie obiectiv atunci când efectuează o misiune pe baza procedurilor convenite.
- A15. Codul IESBA nu conține cerințe privind independența pentru misiunile pe baza procedurilor convenite. Cu toate acestea, codurile naționale de etică, legile sau reglementările, precum și alte cerințe profesionale naționale sau condițiile din cadrul unor contracte, programe ori angajamente legate de subiectul specific asupra căruia se efectuează misiunea pe baza procedurilor convenite pot conține cerințe privind independența.

#### *Neconformitatea cu legile și reglementările<sup>3</sup>*

- A16. Legile, reglementările sau cerințele etice relevante pot:
- (a) Impune practicianului să raporteze neconformitățile identificate sau suspectate cu legile și reglementările către o autoritate competentă din afara entității.
  - (b) Stabili responsabilitățile în baza cărora raportarea către o autoritate competentă din afara entității poate fi adecvată în circumstanțele date<sup>4</sup>.
- A17. 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 practicianului să raporteze,

3 Cerințele etice relevante pot indica faptul că neconformitatea cu legile și reglementările cuprinde și fraudă. A se vedea, de exemplu, punctul 360.5 A2 din Codul IESBA.

4 A se vedea, de exemplu, punctele C360.36-360.36A3 din Codul IESBA.

- (b) Practicianul a determinat faptul că raportarea este răspunsul adecvat la neconformitatea identificată sau suspectată potrivit cerințelor etice relevante, sau
- (c) Legile, reglementările sau cerințele etice relevante conferă practicianului dreptul de a proceda astfel.
- A18. Nu se așteaptă ca practicianul să aibă un nivel de înțelegere a legilor și reglementărilor care să depășească nivelul necesar pentru a putea efectua misiunea pe baza procedurilor convenite. Cu toate acestea, legile, reglementările sau cerințele etice relevante pot prevedea ca practicianul să aplice cunoștințele, raționamentul profesional și experiența atunci când răspunde la cazurile de neconformitate suspectate sau identificate. Măsura în care o faptă constituie într-adevăr o neconformitate este în cele din urmă un aspect care trebuie determinat de o instanță sau un alt organism judiciar adecvat.
- A19. În anumite circumstanțe, obligația de confidențialitate a practicianului conform legilor, reglementărilor sau cerințelor etice relevante poate împiedica raportarea către o autoritate competentă din afara entității a neconformității identificate sau suspectate cu legile și reglementările. În alte cazuri, raportarea neconformității identificate sau suspectate către o autoritate competentă din afara entității nu ar fi considerată o încălcare a obligației de confidențialitate conform cerințelor etice relevante<sup>5</sup>.
- A20. Practicianul poate lua în considerare consultarea la nivel intern (de exemplu, în cadrul firmei sau al unei firme din rețea), obținerea de consiliere juridică pentru a înțelege implicațiile profesionale sau legale ale oricărei măsuri ori consultarea confidențială cu un organism de reglementare sau cu un organism profesional (exceptând cazul în care acest lucru este interzis prin legi sau reglementări ori ar încălca obligația de confidențialitate)<sup>6</sup>.

### **Raționamentul profesional** (A se vedea punctul 18)

- A21. Raționamentul profesional este exercitat în aplicarea cerințelor prezentului ISRS și a cerințelor etice relevante, precum și în luarea unor decizii informate privind demersurile adecvate pe parcursul misiunii pe baza procedurilor convenite, după caz.
- A22. Atunci când practicianul acceptă, efectuează o misiune pe baza procedurilor convenite și raportează cu privire la aceasta, el își exercită raționamentul profesional, de exemplu:

#### Acceptarea misiunii

- La discutarea și convenirea împreună cu partea contractantă (și, dacă este relevant, cu alte părți) asupra naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor care urmează a fi efectuate (ținând cont de scopul misiunii).

<sup>5</sup> A se vedea, de exemplu, punctele C114.1, 114.1 A1 și C360.37 din Codul IESBA.

<sup>6</sup> A se vedea, de exemplu, punctul 360.39 A1 din Codul IESBA.

- La determinarea măsurii în care condițiile pentru acceptarea și continuarea misiunii au fost îndeplinite.
- La determinarea resurselor necesare pentru a putea efectua procedurile convenite în termenii misiunii, inclusiv a necesității de a implica un expert al practicianului.
- La determinarea demersurilor adecvate în cazul în care practicianul ia cunoștință de fapte sau circumstanțe care indică faptul că procedurile pe care a fost solicitat să le accepte nu sunt adecvate scopului misiunii pe baza procedurilor convenite.

#### Efectuarea misiunii

- La determinarea demersurilor sau răspunsurilor adecvate dacă, atunci când desfășoară procedurile convenite, practicianul ia cunoștință de:
  - Aspecte care ar putea indica o fraudă sau un caz de neconformitate ori o suspiciune de neconformitate cu legea sau reglementările.
  - Alte aspecte care pun sub semnul întrebării integritatea informațiilor relevante pentru misiunea pe baza procedurilor convenite sau care indică faptul că informațiile ar putea induce în eroare.
  - Proceduri care nu pot fi efectuate așa cum a fost convenit.

#### Raportarea cu privire la misiune

- La descrierea constatărilor într-o manieră obiectivă și suficient de detaliat, inclusiv atunci când apar excepții.

A23. În timpul efectuării misiunii pe baza procedurilor convenite, nevoia ca practicianul să-și exercite raționamentul profesional atunci când efectuează procedurile convenite este limitată din mai multe motive, cum ar fi:

- O misiune pe baza procedurilor convenite presupune efectuarea procedurilor convenite de practician cu partea contractantă, în condițiile în care partea contractantă a confirmat faptul că procedurile efectuate sunt adecvate scopului misiunii.
- Procedurile convenite și constatările rezultate în urma efectuării respectivelor proceduri pot fi descrise în mod obiectiv, folosind termeni clari, care să nu inducă în eroare și care nu pot fi interpretați în mai multe feluri.
- Constatările pot fi verificate în mod obiectiv, ceea ce înseamnă că se așteaptă ca practicienii diferiți care efectuează aceleași proceduri să ajungă la rezultate similare.

#### **Controlul calității la nivelul misiunii** (A se vedea punctele 19-20)

A24. Acțiunile partenerului de misiune și mesajele adecvate către alți membri ai echipei misiunii în ceea ce privește asumarea responsabilității pentru calitatea

generală a fiecărei misiuni subliniază importanța pentru asigurarea calității misiunii a următoarelor aspecte:

- (a) Desfășurarea unei activități care se conformează standardelor profesionale și cerințelor legale și de reglementare,
- (b) Conformitatea cu politicile și procedurile de control al calității din cadrul firmei, după caz și
- (c) Emiterea raportului practicianului asupra misiunii în conformitate cu prezentul ISRS.

A25. ISQC 1 impune firmei să obțină orice informații pe care le consideră necesare în circumstanțele date înainte de acceptarea unei misiuni pentru 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. Informațiile care îl ajută pe partenerul de misiune să stabilească dacă acceptarea sau continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor pe baza procedurilor convenite este adecvată pot include informații referitoare la integritatea proprietarilor principali, a conducerii-cheie și a persoanelor responsabile cu guvernanta. Dacă partenerul de misiune are motive să se îndoiască de integritatea conducerii într-o măsură care este probabil să afecteze efectuarea corespunzătoare a misiunii, s-ar putea ca acceptarea misiunii să nu fie adecvată.

A26. ISQC 1 specifică responsabilitățile firmei în ceea ce privește stabilirea unor politici și proceduri concepute pentru a-i oferi o asigurare rezonabilă că firma și personalul acesteia se conformează cerințelor etice relevante. Prezentul ISRS stabilește responsabilitățile partenerului de misiune în ceea ce privește conformarea echipei misiunii cu cerințele etice relevante.

A27. Dacă practicianul nu poate îndeplini cerința de la punctul 20, poate fi adecvat ca acesta să convină împreună cu partea contractantă să limiteze aria de aplicare a misiunii pe baza procedurilor convenite doar la procedurile pentru care practicianul își poate asuma responsabilitatea în mod corespunzător. Partea contractantă poate contracta separat un expert pentru efectuarea celorlalte proceduri.

### Acceptarea și continuarea misiunii (A se vedea punctele 21-23)

A28. Atunci când încearcă să înțeleagă scopul misiunii pe baza procedurilor convenite, practicianul poate lua cunoștință de anumite informații care indică faptul că procedurile pe care i s-a solicitat să le efectueze nu sunt adecvate scopului misiunii pe baza procedurilor convenite. De exemplu, practicianul poate lua cunoștință de fapte sau circumstanțe care indică:

- Faptul că procedurile sunt selectate într-o manieră menită să influențeze procesul decizional al utilizatorilor vizați.
- Faptul că subiectul specific asupra căruia vor fi efectuate procedurile convenite nu este credibil.

- Faptul că o misiune de asigurare sau un serviciu de consultanță poate servi mai bine nevoilor părții contractante sau ale altor utilizatori vizați.
- A29. Alte acțiuni care pot oferi practicianului convingerea că sunt îndeplinite condițiile de la punctele 21 și 22 includ:
- Compararea procedurilor care urmează a fi efectuate cu cerințele scrise stabilite, de exemplu, în legi sau reglementări ori, după caz, într-un acord contractual (uneori denumit „Termeni de referință”).
  - Solicitarea ca partea contractantă:
    - Să distribuie utilizatorilor vizați o copie a procedurilor anticipate și a formei și conținutului raportului asupra procedurilor convenite așa cum au fost stabilite în termenii misiunii.
    - Să obțină din partea utilizatorilor vizați o scrisoare de confirmare privind procedurile care urmează a fi efectuate.
    - Să discute procedurile care urmează a fi efectuate cu reprezentanți adecvați ai utilizatorului vizat (utilizatorilor vizați).
  - Parcurgerea corespondenței dintre partea contractantă și alt utilizator vizat (alți utilizatori vizați) în cazul în care partea contractantă nu este singurul utilizator vizat.
- A30. În cazul în care condițiile de la punctele 21 și 22 nu sunt îndeplinite, este puțin probabil ca o misiune pe baza procedurilor convenite să poată satisface nevoile părții contractante sau ale altor utilizatori vizați. În astfel de circumstanțe, practicianul ar putea sugera alte servicii care ar putea fi mai adecvate, precum o misiune de asigurare.
- A31. Toate condițiile de la punctele 21 și 22 se aplică, de asemenea, procedurilor adăugate sau modificate pe parcursul misiunii.

*Descrierea procedurilor convenite și a constatărilor (A se vedea punctul 22(c))*

- A32. Procedurile care trebuie efectuate în cadrul unei misiuni pe baza procedurilor convenite pot fi prescrise de legi sau reglementări. În unele circumstanțe, legile sau reglementările pot prescrie și modul în care procedurile sau constatările trebuie descrise în raportul asupra procedurilor convenite. Așa cum este descris la punctul 22(c), o condiție pentru acceptarea unei misiuni pe baza procedurilor convenite este ca practicianul să determine că procedurile convenite și constatările aferente pot fi descrise în mod obiectiv, folosind termeni clari, care să nu inducă în eroare și care nu pot fi interpretați în mai multe feluri.
- A33. Procedurile convenite sunt descrise în mod obiectiv, folosind termeni clari, care să nu inducă în eroare și care nu pot fi interpretați în mai multe feluri. Acest lucru presupune ca procedurile să fie descrise în mod suficient de specific pentru ca utilizatorii vizați să poată înțelege natura, amploarea și, după caz, plasarea în timp a procedurilor efectuate. Este important să recunoaștem

faptul că orice termen ar putea fi folosit într-un mod neclar sau care induce în eroare, în funcție de context sau în absența acestuia. Pornind de la premisa că termenii sunt adecvați în contextul în care sunt folosiți, exemplele de descrieri ale acțiunilor care pot fi acceptabile includ:

- Confirmarea.
- Compararea.
- Convenirea.
- Depistarea.
- Inspectarea.
- Interviewarea.
- Recalcularea.
- Observarea.

A34. Termenii care pot fi neclari, care pot induce în eroare sau care pot fi interpretați în mai multe feluri în funcție de contextul în care aceștia sunt folosiți pot include, de exemplu:

- Termeni care sunt asociați cu asigurarea conform standardelor IAASB, precum „prezentare fidelă” sau „fidel”, „audit”, „revizuire”, „asigurare”, „opinie” sau „concluzie”.
- Termeni care implică exprimarea unei opinii sau a unei concluzii de asigurare, precum „garantăm că”, „verificăm”, „avem certitudinea că” sau „ne-am asigurat”, care fac referire la constatări.
- Fraze neclare sau vagi precum „am obținut toate explicațiile necesare și am efectuat procedurile pe care le-am considerat necesare”.
- Termeni care pot fi interpretabili, precum „semnificativ” sau „important”.
- Termeni care oferă o descriere vagă a procedurilor, precum „discuta”, „evalua”, „testa”, „analiza” sau „examina”, fără a specifica natura, amploarea și, după caz, plasarea în timp a procedurilor care urmează a fi efectuate. De exemplu, cuvântul „discuta” poate fi vag dacă nu se specifică persoana cu care a fost purtată discuția sau ceea ce s-a discutat.
- Termeni care sugerează faptul că rezultatele faptice nu sunt reflectate în constatări, precum „din punctul nostru de vedere”, „din perspectiva noastră” sau „suntem de părere că”.

A35. De exemplu, o procedură precum „revizuirea alocării costurilor pentru a determina măsura în care aceasta este rezonabilă” este improbabil să respecte condițiile necesare pentru ca termenii utilizați să fie clari, să nu inducă în eroare sau să nu poată fi interpretați în mai multe feluri, deoarece:

- Termenul „revizuire” poate fi interpretat în mod eronat de anumiți utilizatori, care pot înțelege că alocarea costurilor a făcut obiectul unei misiuni de asigurare limitată, chiar dacă procedura nu are ca scop oferirea unei astfel de asigurări.
- Termenul „rezonabil” poate fi interpretabil, deoarece ceea ce este considerat a fi „rezonabil” poate varia.

A36. În circumstanțele în care legile sau reglementările specifică o procedură sau descriu o procedură utilizând termeni neclari, care pot induce în eroare sau care pot fi interpretați în mai multe feluri, practicianul trebuie să respecte condițiile de la punctul 22(c), de exemplu, având posibilitatea de a solicita părții contractante:

- Să modifice procedura sau descrierea procedurii astfel încât aceasta să nu mai fie neclară, să nu mai inducă în eroare și să nu mai poată fi interpretată în mai multe feluri.
- Dacă un termen care este neclar, poate induce în eroare sau poate fi interpretat în mai multe feluri nu poate fi modificat, de exemplu, ca urmare a legilor sau a reglementărilor, să includă o definiție a termenului respectiv în raportul asupra procedurilor convenite.

*Conformitatea cu cerințele privind independența (A se vedea punctele 22(e), 24(e))*

A37. Punctul 22(e) se aplică atunci când este necesar ca practicianul să se conformeze cerințelor privind independența din motive precum cele descrise la punctul A15. Punctul 22(e) se aplică, de asemenea, atunci când practicianul convine împreună cu partea contractantă, în termenii misiunii, să se conformeze cerințelor privind independența. De exemplu, practicianul ar fi putut stabili inițial că cerințele etice relevante, legile sau reglementările ori alte motive nu impun conformitatea acestuia cu cerințele privind independența. Cu toate acestea, atunci când practicianul ia în considerare acceptarea și continuarea misiunii sau acceptarea termenilor misiunii, cunoștințele acestuia cu privire la aspectele următoare pot indica faptul că o discuție cu partea contractantă referitoare la conformitatea cu anumite cerințe privind independența este adecvată scopului misiunii pe baza procedurilor convenite:

- Scopul misiunii pe baza procedurilor convenite,
- Identitatea părții contractante, a altor utilizatori vizați și a părții responsabile (dacă aceasta diferă de partea contractantă),
- Natura, plasarea în timp și amplexarea procedurilor care urmează a fi efectuate, sau
- Alte misiuni pe care practicianul le efectuează sau le-a efectuat pentru partea contractantă, pentru alți utilizatori vizați sau pentru partea responsabilă (dacă aceasta diferă de partea contractantă).



A38. Practicianul poate fi auditorul situațiilor financiare ale părții contractante (sau ale părții responsabile, dacă aceasta diferă de partea contractantă). În astfel de circumstanțe, dacă practicianul este contractat, de asemenea, pentru a efectua o misiune pe baza procedurilor convenite, utilizatorii vizați ai raportului asupra procedurilor convenite pot presupune că practicianul este independent în contextul misiunii pe baza procedurilor convenite. Prin urmare, practicianul poate conveni cu partea contractantă cu privire la faptul că respectarea de către practician a cerințelor privind independența care se aplică auditurilor situațiilor financiare este adecvată în scopul misiunii pe baza procedurilor convenite. Într-o astfel de situație, în concordanță cu punctul 24(e), se include în termenii misiunii o declarație potrivit căreia practicianului i se impune conformitatea cu cerințele privind independența.

### **Convenirea asupra termenilor misiunii (A se vedea punctele 24-25)**

A39. Atunci când este relevant, în scrisoarea de misiune pot fi incluse aspecte suplimentare, de exemplu:

- Angajamente privind implicarea unui expert al practicianului în anumite aspecte ale misiunii pe baza procedurilor convenite.
- Orice restricții privind utilizarea sau distribuirea raportului asupra procedurilor convenite.

A40. Un exemplu de scrisoare de misiune pe baza procedurilor convenite este prezentat în Anexa 1.

A41. Practicianul poate conveni cu partea contractantă ca procedurile care urmează a fi efectuate să includă praguri cantitative pentru determinarea excepțiilor. Dacă acesta este cazul, pragurile cantitative trebuie incluse în descrierile procedurilor din cadrul termenilor misiunii.

A42. În anumite circumstanțe, legile sau reglementările pot prescrie doar natura procedurilor care urmează a fi efectuate. În astfel de circumstanțe, conform punctului 24(i), practicianul convine împreună cu partea contractantă asupra plasării în timp și a amplitudinii procedurilor care urmează a fi efectuate, astfel încât partea contractantă să aibă o bază pentru a putea confirma faptul că procedurile ce urmează a fi efectuate sunt adecvate scopului misiunii.

A43. În anumite circumstanțe, convenirea asupra termenilor misiunii și efectuarea procedurilor convenite au loc într-o manieră liniară și individuală. În alte circumstanțe, convenirea asupra termenilor misiunii și efectuarea procedurilor convenite constituie un proces repetitiv, în care modificările aduse procedurilor convenite sunt agreeate pe măsură ce misiunea avansează, ca răspuns la noile informații descoperite. Dacă procedurile convenite anterior necesită modificări, punctul 25 prevede ca practicianul să convină împreună cu partea contractantă asupra modificărilor aduse termenilor misiunii. Termenii modificați ai misiunii pot, de exemplu, lua forma unei scrisori de misiune actualizate, a unui *addendum* la o scrisoare de misiune existentă sau a unei alte forme de confirmare scrisă.

*Misiuni recurente (A se vedea punctul 26)*

A44. Practicianul poate decide să nu trimită o nouă scrisoare de misiune sau altă formă de acord scris pentru o misiune recurentă. Totuși, următorii factori pot indica necesitatea de a revizui termenii misiunii sau de a reaminti părții contractante termenii existenți ai misiunii:

- Orice indiciu cu privire la faptul că partea contractantă a înțeles greșit scopul misiunii pe baza procedurilor convenite sau natura, plasarea în timp ori amploarea procedurilor convenite.
- Orice termeni revizuiți sau speciali ai misiunii, inclusiv orice modificări aduse procedurilor convenite anterior.
- O modificare a cerințelor legale, de reglementare sau contractuale care afectează misiunea.
- O schimbare în rândul conducerii sau al persoanelor responsabile cu guvernarea ale părții contractante.

**Efectuarea procedurilor convenite (A se vedea punctul 28)**

A45. Practicianul poate decide să solicite declarații scrise în anumite circumstanțe, de exemplu:

- Dacă procedurile convenite presupun interviu, practicianul poate solicita declarații scrise privind răspunsurile orale furnizate.
- Dacă partea contractantă nu este totodată și partea responsabilă, practicianul poate conveni cu partea contractantă includerea solicitărilor de declarații scrise ale părții responsabile în procedurile convenite.

**Utilizarea activității unui expert al practicianului (A se vedea punctul 29)**

A46. Utilizarea activității unui expert al practicianului poate presupune ca expertul respectiv să ajute practicianul la:

- Discutarea cu partea contractantă a procedurilor convenite ce urmează a fi efectuate. De exemplu, un avocat poate oferi practicianului sugestii privind elaborarea unei proceduri pentru a trata aspectele juridice ale unui contract, sau
- Efectuarea uneia sau a mai multor proceduri convenite. De exemplu, un chimist poate efectua una dintre procedurile convenite, precum determinarea nivelului de toxine dintr-un eșantion de cereale.

A47. Un expert al practicianului poate fi un expert extern contractat de către practician sau un expert intern care face parte din firmă și, așadar, intră sub incidența sistemului de control al calității din cadrul firmei. Practicianul este îndreptățit 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. Gradul de încredere acordat variază în funcție de

circumstanțe și poate afecta natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor practicianului cu privire la aspecte precum:

- Competența și capacitatea, prin intermediul recrutării și programelor de formare profesională.
- Evaluarea de către practician a obiectivității expertului practicianului.
- Acordul cu expertul practicianului.

Încrederea respectivă nu diminuează responsabilitatea practicianului de a respecta cerințele prezentului ISRS.

A48. Dacă expertul practicianului efectuează una sau mai multe dintre procedurile convenite, acordul privind natura, aria de aplicare și obiectivele activității expertului respectiv, așa cum este prevăzut la punctul 29(b), include natura, plasarea în timp și amploarea procedurii (procedurilor) care urmează a fi efectuată (efectuate) de către expertul practicianului. Pe lângă aspectele prevăzute la punctul 29(b), poate fi adecvat ca acordul dintre practician și expertul practicianului să includă și aspecte precum:

- (a) Rolurile și responsabilitățile care îi revin atât practicianului, cât și respectivului expert,
- (b) Natura, plasarea în timp și amploarea comunicării dintre practician și respectivul expert, inclusiv forma oricărui raport pe care urmează să îl furnizeze expertul și
- (c) Necesitatea ca expertul practicianului să respecte cerințele de confidențialitate.

A49. Aspectele precizate la punctul A47 pot afecta nivelul de detaliu și formalitate al acordului dintre practician și expertul practicianului, inclusiv măsura în care este adecvat ca acordul să fie în scris. Acordul dintre practician și expertul extern al practicianului are, de cele mai multe ori, forma unei scrisori de misiune.

A50. În cazul în care urmează să fie utilizată activitatea unui expert al practicianului, ar putea fi adecvat să se efectueze unele dintre procedurile prevăzute la punctul 29 în etapa de acceptare sau de continuare a misiunii.

### **Raportul asupra procedurilor convenite (A se vedea punctele 30-33)**

A51. Anexa 2 conține exemple de rapoarte asupra procedurilor convenite.

*Subiectul specific asupra căruia vor fi efectuate procedurile convenite (A se vedea punctul 30(c))*

A52. Dacă este cazul, pentru a evita neînțelegerile, practicianul poate opta să clarifice faptul că raportul asupra procedurilor convenite nu tratează și informații care nu au legătură cu subiectul specific asupra căruia se efectuează procedurile convenite. De exemplu, dacă practicianul a fost contractat pentru a efectua procedurile convenite asupra conturilor de creanțe și stocuri ale unei

entităţi, acesta poate opta să includă o menţiune că raportul asupra procedurilor convenite are legătură doar cu aceste conturi şi nu tratează şi situaţiile financiare ale entităţii ca întreg.

*Scopul raportului asupra procedurilor convenite (A se vedea punctul 30(d))*

A53. În plus faţă de declaraţia prevăzută la punctul 30(d), practicianul poate considera adecvat să indice faptul că raportul asupra procedurilor convenite este destinat, în mod exclusiv, părţii contractante şi utilizatorilor vizaţi. În funcţie de legislaţia sau reglementările unei anumite jurisdicţii, acest fapt ar putea fi realizat prin restricţionarea distribuirii sau utilizării raportului asupra procedurilor convenite. În unele jurisdicţii este posibil să fie restricţionată utilizarea raportului asupra procedurilor convenite, însă nu şi distribuirea acestuia. În alte jurisdicţii este posibil să fie restricţionată distribuirea raportului asupra procedurilor convenite, însă nu şi utilizarea sa.

A54. Factorii pe care practicianul îi poate lua în considerare atunci când ia decizia de a restricţiona sau nu distribuirea sau utilizarea raportului asupra procedurilor convenite (dacă îi este permis acest lucru) includ, de exemplu:

- Măsura în care există un risc ridicat ca alţi utilizatori în afara celor vizaţi să înţeleagă greşit scopul misiunii pe baza procedurilor convenite şi să interpreteze în mod eronat constatările aferente.
- Măsura în care procedurile convenite sunt elaborate exclusiv pentru utilizatorii interni precum conducerea şi persoanele responsabile cu guvernarea din cadrul părţii contractante.
- Măsura în care procedurile convenite sau constatările aferente conţin informaţii confidenţiale.

*Procedurile convenite şi constatările aferente (A se vedea punctul 30(n) şi 30(o))*

A55. Dacă practicianul nu poate descrie procedurile convenite sau constatările aferente fără a include informaţii confidenţiale sau sensibile, acesta poate lua în considerare:

- Consultanţa internă (de exemplu, în cadrul firmei sau al unei firme din reţea),
- Consultanţa externă (de exemplu, din partea unui organism profesional relevant sau a unui alt practician), sau
- Obţinerea de consiliere juridică pentru a înţelege implicaţiile profesionale şi legale ale unor demersuri specifice.

A56. Pot exista circumstanţe în care faptul că procedurile convenite anterior nu au fost efectuate sau au fost modificate este important pentru ca utilizatorii vizaţi să poată analiza procedurile convenite şi constatările aferente. De exemplu, acesta poate fi cazul atunci când procedurile sunt prevăzute în legi sau reglementări. În asemenea circumstanţe, practicianul poate identifica, în

raportul asupra procedurilor convenite, procedurile convenite în termenii originali ai misiunii care nu au putut fi efectuate sau au fost modificate și o justificare a acestei situații.

- A57. Practicianul poate face referire la data la care procedurile convenite au fost convenite în termenii misiunii.

*Referințe la expertul practicianului (A se vedea punctul 31)*

- A58. În anumite circumstanțe, legile sau reglementările pot prevedea includerea în raportul asupra procedurilor convenite a unei referințe la un expert al practicianului care a efectuat oricare dintre procedurile convenite. De exemplu, în sectorul public o astfel de referință ar putea fi necesară din motive de transparență. Practicianul poate considera, de asemenea, acest lucru ca fiind adecvat în alte circumstanțe, de exemplu, atunci când face referire la expertul practicianului în descrierea procedurilor convenite. Cu toate acestea, practicianului îi revine responsabilitatea exclusivă pentru constatările incluse în raportul asupra procedurilor convenite, responsabilitate care nu este diminuată prin faptul că acesta utilizează activitatea unui expert al practicianului. Din acest motiv, în cazul în care practicianul face referire la un expert al practicianului în raportul asupra procedurilor convenite, este important ca raportul să nu sugereze că responsabilitatea practicianului este diminuată ca urmare a referinței la expertul practicianului.

### **Efectuarea unei misiuni pe baza procedurilor convenite împreună cu o altă misiune (A se vedea punctul 34)**

- A59. Practicianului îi poate fi solicitat să efectueze alte misiuni împreună cu misiunea pe baza procedurilor convenite, precum oferirea unor recomandări care reies din misiunea pe baza procedurilor convenite. Astfel de solicitări pot fi exprimate sub forma unei cereri ca practicianul să efectueze procedurile convenite și să facă recomandări, iar termenii mai multor misiuni diferite pot fi incluși într-o singură scrisoare de misiune. Pentru a evita neînțelegerile, punctul 34 prevede ca raportul asupra procedurilor convenite să poată fi clar distins de rapoartele asupra altor misiuni. De exemplu, recomandările ar putea fi:

- Incluse într-un document separat de raportul asupra procedurilor convenite, sau
- Incluse într-un document care conține atât raportul asupra procedurilor convenite, cât și recomandările, acestea fiind însă clar diferențiate de raportul asupra procedurilor convenite, de exemplu, prin includerea raportului asupra procedurilor convenite și a recomandărilor în secțiuni separate ale documentului.

### **Documentarea (A se vedea punctul 35)**

- A60. Documentarea naturii, a plasării în timp și a amplitudinii procedurilor convenite efectuate poate include, de exemplu, o evidență a:

- Caracteristicilor de identificare ale subiectului specific (subiectelor specifice) asupra căruia (căroră) sunt efectuate procedurile convenite. Caracteristicile de identificare variază în funcție de natura procedurilor convenite și de subiectul specific (subiectele specifice) asupra căruia (căroră) sunt efectuate procedurile convenite. De exemplu:
  - Pentru o procedură asupra ordinelor de cumpărare, practicianul poate identifica documentele selectate după datele lor și după numerele unice ale ordinelor de cumpărare.
  - Pentru o procedură care necesită selectarea tuturor elementelor peste o valoare specifică dintr-o populație dată, practicianul poate înregistra aria de aplicare a procedurii respective și poate identifica populația (de exemplu, toate înregistrările peste o valoare specifică din registrul-jurnal dintr-o anumită perioadă de timp, toate foile de pontaj pentru orele înregistrate peste un anumit număr pentru anumite luni sau fiecare al zecelea element dintr-o listă specifică).
  - Pentru o procedură care necesită interviuarea anumitor membri ai personalului, practicianul poate înregistra datele la care au avut loc interviuările, numele membrilor personalului, funcțiile acestora și interviuările specifice efectuate.
  - Pentru o procedură de observare, practicianul poate înregistra procesul sau aspectul care este observat, persoanele relevante și responsabilitățile acestora, precum și locul și momentul în care s-a efectuat procedura de observare.
- Persoanei (persoanelor) care a (au) efectuat procedurile convenite și data la care acestea au fost efectuate.
- Persoanei (persoanelor) care a (au) revizuit procedurile convenite efectuate, precum și data și amploarea acestei revizui.

**Anexa 1**

(A se vedea punctul A40)

**Exemplu de scrisoare de misiune pentru o misiune pe baza procedurilor convenite**

Următorul este un exemplu de scrisoare de misiune pentru o misiune pe baza procedurilor convenite care ilustrează cerințele și îndrumările relevante cuprinse în prezentul ISRS. Această scrisoare nu are caracter obligatoriu, având doar scopul de a oferi o îndrumare care poate fi utilizată împreună cu considerentele descrise în prezentul ISRS. Scrisoarea de misiune va trebui adaptată în conformitate cu cerințele și circumstanțele aferente misiunilor individuale pe baza procedurilor convenite. Scrisoarea este elaborată pentru o misiune pe baza procedurilor convenite aferentă unei singure perioade de raportare și ar trebui adaptată dacă se intenționează sau se preconizează aplicarea acesteia pentru o misiune recurentă conform descrierii din prezentul ISRS. Poate fi indicat să se apeleze la consiliere juridică pentru a determina dacă scrisoarea propusă este adecvată.

Către [partea contractantă]

Ați solicitat efectuarea de către noi a unei misiuni pe baza procedurilor convenite asupra procurării produselor [xyz]. Această scrisoare are rolul de a confirma înțelegerea noastră cu privire la termenii și obiectivele misiunii noastre, precum și la natura și limitările serviciilor pe care le vom furniza. Misiunea noastră va fi efectuată în conformitate cu Standardul Internațional privind Serviciile Conexe (ISRS) 4400 (Revizuit), *Misiuni pe baza procedurilor convenite*. În efectuarea misiunii pe baza procedurilor convenite, ne vom conforma [descrieți cerințele etice relevante], care nu prevăd independența noastră.

O misiune pe baza procedurilor convenite efectuată în conformitate cu ISRS 4400 (Revizuit) presupune efectuarea de către noi a procedurilor convenite cu dumneavoastră și comunicarea constatărilor în raportul asupra procedurilor convenite. Constatările sunt rezultatele faptice în urma procedurilor convenite efectuate. Dumneavoastră [și, dacă este cazul, alte părți] confirmați faptul că procedurile sunt adecvate scopului misiunii. Nu vom exprima nicio opinie privind gradul de adecvare al procedurilor. Această misiune pe baza procedurilor convenite va fi efectuată în baza faptului că [partea responsabilă] își asumă responsabilitatea pentru subiectul specific asupra căruia sunt efectuate procedurile convenite. Mai mult, această misiune pe baza procedurilor convenite nu este o misiune de asigurare. În consecință, nu vom exprima o opinie sau o concluzie de asigurare.

Procedurile pe care le vom efectua sunt menite exclusiv să vă ajute să determinați măsura în care procurarea produselor [xyz] este în conformitate cu politicile dumneavoastră privind procurarea bunurilor.<sup>1</sup> În consecință, raportul nostru vă va fi adresat dumneavoastră și este posibil să nu fie adecvat în alte scopuri.

---

1 În acest caz, partea contractantă este și utilizatorul vizat.

Am fost de acord să efectuăm următoarele proceduri și să vă raportăm constatările rezultate în urma activității noastre:

- Obțineți din partea conducerii [părții contractante] o listă cu toate contractele semnate între [1 ianuarie 20X1] și [31 decembrie 20X1] pentru produsele [xyz] („lista”) și identificați toate contractele a căror valoare depășește 25.000 de dolari.
- Comparați fiecare contract identificat a cărui valoare depășește 25.000 de dolari din respectiva listă cu evidența ofertelor și determinați măsura în care fiecare contract a făcut obiectul unor oferte provenite din partea a cel puțin 3 antreprenori din „lista antreprenorilor precalificați” a [părții contractante].
- Pentru fiecare contract identificat a cărui valoare depășește 25.000 de dolari din respectiva listă, comparați suma de plătit pentru contractul semnat cu suma finală plătită antreprenorului de către [partea contractantă] și determinați dacă suma finală plătită coincide cu suma convenită în contract.

Procedurile vor fi efectuate între [data] și [data]. Raportul nostru asupra procedurilor convenite

Ca parte a misiunii noastre, vom emite un raport, care va descrie procedurile convenite și constatările aferente procedurilor efectuate [introduceți referințe adecvate cu privire la forma și conținutul așteptate ale raportului asupra procedurilor convenite].

Vă rugăm să semnați și să returnați copia anexată a prezentei scrisori pentru a indica faptul că ați luat cunoștință de angajamentele misiunii noastre și că sunteți de acord cu acestea, inclusiv procedurile specifice asupra cărora am convenit că vor fi efectuate și că sunt adecvate în scopul misiunii.

[Introduceți alte informații, cum ar fi angajamente privind onorariul, facturarea și alți termeni specifici, după caz.]

[Numele firmei]

Luat la cunoștință și acceptat în numele [numele părții contractante] de către:  
[Semnătura]

[Numele și funcția]

[Data]



**Anexa 2**

(A se vedea punctul A51)

**Exemple de rapoarte asupra procedurilor convenite****Exemplul 1**

În scopul acestui exemplu de raport asupra procedurilor convenite, se presupun următoarele circumstanțe:

- Partea contractantă este destinatarul și singurul utilizator vizat al raportului. Partea contractantă nu este partea responsabilă. De exemplu, organismul de reglementare este partea contractantă și utilizatorul vizat, iar entitatea supravegheată de organismul de reglementare este partea responsabilă.
- Nu s-a constatat nicio excepție.
- Practicianul nu a contractat un expert al practicianului pentru efectuarea vreuneia dintre procedurile convenite.
- Nu există nicio restricție cu privire la utilizarea și distribuirea raportului.
- Nu există nicio cerință privind independența căreia practicianul este obligat să i se conformeze.
- Un prag cantitativ de 100 dolari pentru raportarea excepțiilor în cadrul Procedurii 3 a fost convenit împreună cu partea contractantă.

## **RAPORT ASUPRA PROCEDURILOR CONVENITE CU PRIVIRE LA PROCURAREA PRODUSELOR [XYZ]**

Către [destinatarul]

### **Scopul acestui raport asupra procedurilor convenite**

Raportul nostru are scopul exclusiv de a ajuta [partea contractantă] să determine măsura în care procurarea produselor [xyz] este în conformitate cu politicile acesteia privind procurarea bunurilor și este posibil să nu fie adecvat în alte scopuri.

### **Responsabilitățile părții contractante și ale părții responsabile**

[Partea contractantă] a confirmat faptul că procedurile convenite sunt adecvate scopului misiunii.

[Partea responsabilă], așa cum a fost identificată de [partea contractantă], își asumă responsabilitatea pentru subiectul specific asupra căruia sunt efectuate procedurile convenite.

## Responsabilitățile practicianului

Am efectuat misiunea pe baza procedurilor convenite în conformitate cu Standardul Internațional privind Serviciile Conexe (ISRS) 4400 (Revizuit), *Misiuni pe baza procedurilor convenite*. O misiune pe baza procedurilor convenite presupune efectuarea de către noi a procedurilor care au fost convenite cu [partea contractantă] și raportarea constatărilor, care reprezintă rezultatele faptice ale procedurilor convenite efectuate. Nu vom exprima nicio opinie privind gradul de adecvare a procedurilor convenite.

Această misiune pe baza procedurilor convenite nu este o misiune de asigurare. În consecință, nu vom exprima o opinie sau o concluzie de asigurare.

Dacă am fi efectuat proceduri suplimentare, am fi putut lua cunoștință de alte aspecte pe care le-am fi raportat.

### *Etica profesională și controlul calității*

Ne-am conformat cerințelor etice din [descrieți cerințele etice relevante]. În contextul acestei misiuni, nu există nicio cerință privind independența căreia suntem obligați să ne conformăm.

Firma noastră aplică Standardul Internațional privind Controlul Calității (ISQC) 1, *Controlul calității pentru firmele care efectuează audiri și revizuri ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe*, și menține, în consecință, un sistem cuprinzător de control al calității, care include politici și proceduri documentate privind conformitatea cu cerințele etice, standardele profesionale și cerințele legale și de reglementare aplicabile.

## Proceduri și constatări

Am efectuat procedurile descrise mai jos, care au fost convenite cu [partea contractantă], privind procurarea produselor [xyz].

	<b>Proceduri</b>	<b>Constatări</b>
1	Obțineți din partea conducerii [părții responsabile] o listă cu toate contractele semnate între [1 ianuarie 20X1] și [31 decembrie 20X1] pentru produsele [xyz] („lista”) și identificați toate contractele a căror valoare depășește 25.000 de dolari.	Am obținut din partea conducerii o listă cu toate contractele pentru produsele [xyz] care au fost semnate între [1 ianuarie 20X1] și [31 decembrie 20X1]. Dintre cele 125 de contracte din listă, am identificat 37 de contracte a căror valoare depășește 25.000 de dolari.

2	Comparați fiecare contract identificat a cărui valoare depășește 25.000 de dolari din respectiva listă cu evidența ofertelor și determinați măsura în care contractele respective au făcut obiectul unor oferte provenite din partea a cel puțin 3 antreprenori din „lista antreprenorilor precalificați” a [părții responsabile].	Am inspectat evidența ofertelor legate de cele 37 de contracte a căror valoare depășește 25.000 de dolari. Am constatat că toate cele 37 de contracte au făcut obiectul ofertelor provenite din partea a cel puțin 3 antreprenori din „lista antreprenorilor precalificați” a [părții responsabile].
3	Pentru fiecare contract identificat a cărui valoare depășește 25.000 de dolari din respectiva listă, comparați suma de plătit pentru contractul semnat cu suma finală plătită antreprenorului de către [partea responsabilă] și determinați dacă suma finală plătită se încadrează în limita a 100 de dolari din suma convenită în contract.	Am obținut toate cele 37 de contracte semnate a căror valoare depășește 25.000 de dolari incluse în listă și am comparat sumele de plătit din contracte cu sumele finale plătite antreprenorului de către [partea responsabilă]. Am constatat că sumele finale plătite se încadrează în limita a 100 de dolari din suma convenită în cazul tuturor celor 37 de contracte, fără nicio excepție.

[Semnătura practicianului]

[Data raportului practicianului]

[Adresa practicianului]

**Exemplul 2**

În scopul acestui exemplu de raport asupra procedurilor convenite, se presupun următoarele circumstanțe:

- Partea contractantă este partea responsabilă. Utilizatorul vizat, care diferă de partea contractantă, este celălalt destinatar pe lângă partea contractantă. De exemplu, organismul de reglementare este utilizatorul vizat, iar entitatea supravegheată de organismul de reglementare este partea contractantă și partea responsabilă.
- S-au constatat excepții.
- Practicianul a contractat un expert al practicianului pentru a efectua una dintre procedurile convenite și o referință la expertul respectiv a fost inclusă în raportul asupra procedurilor convenite.
- Există o restricție cu privire la utilizarea și distribuirea raportului.
- Practicianul este auditorul situațiilor financiare ale părții contractante (care este partea responsabilă). Practicianul a convenit cu partea contractantă că în scopul misiunii pe baza procedurilor convenite este adecvată conformitatea practicianului cu cerințele privind independența aplicabile auditurilor situațiilor financiare. Practicianul a convenit includerea în termenii misiunii a conformității cu cerințele privind independența aplicabile auditurilor situațiilor financiare în scopul misiunii pe baza procedurilor convenite.
- Practicianul a inclus în termenii misiunii o referință la data la care procedurile convenite au fost aprite.

## **RAPORT ASUPRA PROCEDURILOR CONVENITE CU PRIVIRE LA PROCURAREA PRODUSELOR [XYZ]**

Către [destinatarii]

### **Scopul acestui raport asupra procedurilor convenite și restricții cu privire la utilizare și distribuire**

Raportul nostru are scopul exclusiv de a ajuta [utilizatorul vizat] să determine măsura în care procurarea produselor [xyz] de către [partea contractantă] este în conformitate cu politicile [utilizatorului vizat] privind procurarea bunurilor și este posibil să nu fie adecvat în alte scopuri. Acest raport este destinat exclusiv [părții contractante] și [utilizatorilor vizați] și nu ar trebui utilizat de sau distribuit către alte părți.

### **Responsabilitățile părții contractante**

[Partea contractantă] a confirmat faptul că procedurile convenite sunt adecvate scopului misiunii.

[Partea contractantă (care este și partea responsabilă)] își asumă responsabilitatea pentru subiectul specific asupra căruia sunt efectuate procedurile convenite.

## Responsabilitățile practicianului

Am efectuat misiunea pe baza procedurilor convenite în conformitate cu Standardul Internațional privind Serviciile Conexe (ISRS) 4400 (Revizuit), *Misiuni pe baza procedurilor convenite*. O misiune pe baza procedurilor convenite presupune efectuarea de către noi a procedurilor care au fost convenite cu [partea contractantă] și raportarea constatărilor, care reprezintă rezultatele faptice ale procedurilor convenite efectuate. Nu vom exprima nicio opinie privind gradul de adecvare al procedurilor convenite.

Această misiune pe baza procedurilor convenite nu este o misiune de asigurare. În consecință, nu vom exprima o opinie sau o concluzie de asigurare.

Dacă am fi efectuat proceduri suplimentare, am fi putut lua cunoștință de alte aspecte pe care le-am fi raportat.

### *Etica profesională și controlul calității*

Ne-am conformat cerințelor etice din [descrieți cerințele etice relevante] și cerințelor privind independența în conformitate cu [descrieți cerințele relevante privind independența].<sup>1</sup>

Firma noastră aplică Standardul Internațional privind Controlul Calității (ISQC) 1, *Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuri ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe*, și menține, în consecință, un sistem cuprinzător de control al calității, care include politici și proceduri documentate privind conformitatea cu cerințele etice, standardele profesionale și cerințele legale și de reglementare aplicabile.

### Proceduri și constatări

Am efectuat procedurile descrise mai jos, care au fost convenite cu [partea contractantă] în termenii misiunii date la [DATA], privind procurarea produselor [xyz].

	Proceduri	Constatări
1	Obțineți din partea conducerii [părții contractante] o listă cu toate contractele semnate între [1 ianuarie 20X1] și [31 decembrie 20X1] pentru produsele [xyz] („lista”) și identificați toate contractele a căror valoare depășește 25.000 de dolari.	Am obținut din partea conducerii o listă cu toate contractele pentru produsele [xyz] care au fost semnate între [1 ianuarie 20X1] și [31 decembrie 20X1]. Dintre cele 125 de contracte din listă, am identificat 37 de contracte a căror valoare depășește 25.000 de dolari.

1 De exemplu, în cazul în care Codul IESBA reprezintă cerințele etice relevante și Partea 4A din Codul IESBA reprezintă cerințele relevante privind independența, afirmația care să redea această idee poate fi formulată în felul următor: „Ne-am conformat cerințelor etice din *Codul etic internațional pentru profesioniștii contabili (inclusiv Standardele internaționale privind independența)* (Codul IESBA), al Consiliului pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili și cu cerințele privind independența din Partea 4A a Codului IESBA”.

2	<p>Comparați fiecare contract identificat a cărui valoare depășește 25.000 de dolari din respectiva listă cu evidența ofertelor și determinați măsura în care contractele respective au făcut obiectul unor oferte provenite din partea a cel puțin 3 antreprenori din „lista antreprenorilor precalificați” a [părții contractante].</p> <p>Pentru ofertele depuse în [limba străină], traduceți ofertele cu ajutorul unui traducător contractat de către practician înainte de a face comparația.</p>	<p>Am inspectat evidența ofertelor legate de cele 37 de contracte a căror valoare depășește 25.000 de dolari. 5 dintre ofertele legate de cele 37 de contracte au fost depuse în [limba străină]. Am contractat un traducător care să ne ajute la traducerea celor 5 oferte.</p> <p>Am constatat că 36 dintre cele 37 de contracte au făcut obiectul ofertelor provenite din partea a cel puțin 3 antreprenori din „lista antreprenorilor precalificați” ai [părții contractante].</p> <p>Am constatat că un contract în valoare de 65.000 de dolari nu a făcut obiectul unei oferte. Conducerea ne-a explicat că motivul pentru care contractul respectiv nu a făcut obiectul niciunei oferte este o urgență pentru a respecta termenul limită al unui contract.</p> <p>Misiunea traducătorului de a ne ajuta la traducerea ofertelor nu diminuează responsabilitatea noastră pentru efectuarea procedurilor și raportarea constatărilor.</p>
3	<p>Pentru fiecare contract identificat a cărui valoare depășește 25.000 de dolari din respectiva listă, comparați suma de plătit pentru contractul semnat cu suma finală plătită furnizorului de către [partea contractantă] și determinați dacă suma finală plătită coincide cu suma convenită în contract.</p>	<p>Am obținut cele 37 de contracte semnate a căror valoare depășește 25.000 de dolari incluse în listă și am comparat sumele de plătit din contracte cu sumele finale plătite furnizorului de către [partea contractantă].</p> <p>Am constatat că în 26 dintre cele 37 de contracte sumele de plătit din contractele semnate erau diferite de sumele finale plătite de către [partea contractantă]. În toate aceste cazuri, conducerea ne-a explicat că diferențele dintre sumele respective au survenit ca urmare a ajustării acestora la o creștere de 1% a ratei de impozitare a vânzărilor din [jurisdicția], care a intrat în vigoare în septembrie 20X1.</p>

[Semnătura practicianului]

[Data raportului practicianului]

[Adresa practicianului]

**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](http://www.ifac.org)