

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

**PARTEA II**

---

**CUPRINS**

---

	Pagina
<b>CADRU</b>	
Cadru internațional pentru misiunile de asigurare .....	1
<b>AUDITURI ȘI REVIZUIRI ALE INFORMAȚIILOR FINANCIARE ISTORICE</b>	
<b>2000–2699 STANDARDELE INTERNAȚIONALE PRIVIND MISIUNILE DE REVIZUIRE (ISRE-URI)</b>	
2400 (Revizuit), Misiuni de revizuire a situațiilor financiare istorice.....	25
2410 Revizuirea informațiilor financiare interimare, efectuată de un auditor independent al entității .....	111
<b>MISIUNI DE ASIGURARE, ALTELE DECÂT AUDITURILE SAU REVIZUIRILE INFORMAȚIILOR FINANCIARE ISTORICE</b>	
<b>3000–3699 STANDARDELE INTERNAȚIONALE PRIVIND MISIUNILE DE ASIGURARE (ISAE-URI)</b>	
3000–3399 APLICABILE TUTUROR MISIUNILOR DE ASIGURARE	
3000 Misiunile de asigurare, altele decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice .....	155
3400–3699 STANDARDE PRIVIND SUBIECTE SPECIFICE	
3400 Examinarea informațiilor financiare prognozate (Fostul ISA 810) .....	175
3402 Rapoarte de asigurare privind controalele din cadrul unei organizații prestatoare de servicii .....	185
3410 Misiuni de asigurare privind declarațiile referitoare la gazele cu efect de seră .....	239
3420 Misiuni de asigurare pentru raportarea asupra compilării informațiilor financiare proforma incluse într-un prospect de emisiune .....	329

## **SERVICII CONEXE**

### **4000–4699 STANDARDELE INTERNAȚIONALE PRIVIND SERVICIILE CONEXE (ISRS-URI)**

4400 Misiuni de efectuare a procedurilor convenite privind informațiile financiare (Fostul ISA 920) .....	365
4410 (Revizuit), Misiuni de compilare .....	375

### **STANDARDE REVIZUITE, CARE NU SUNT ÎNCĂ ÎN VIGOARE**

### **3000–3699 STANDARDELE INTERNAȚIONALE PRIVIND MISIUNILE DE ASIGURARE (ISAE-URI)**

#### **3000–3399 APLICABILE TUTUROR MISIUNILOR DE ASIGURARE**

3000 (Revizuit), Misiunile de asigurare, altele decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice .....	417
---	-----

#### **3400–3699 STANDARDE PRIVIND SUBIECTE SPECIFICE**

Amendamente de conformitate la alte ISAE-uri .....	503
--	-----

---

# CADRUL INTERNAȚIONAL PENTRU MISIUNILE DE ASIGURARE

(în vigoare pentru rapoartele de asigurare emise cu începere  
de la sau ulterior datei de 1 ianuarie 2005)

## CUPRINS

---

	Punct
Introducere.....	1–6
Definiție și obiectivul unei misiuni de asigurare.....	7–11
Domeniul de aplicare a cadrului.....	12–16
Acceptarea misiunii .....	17–19
Elementele unei misiuni de asigurare .....	20–60
Utilizarea necorespunzătoare a numelui practicianului .....	61
Anexă: Diferențe între misiunile de asigurare rezonabilă și misiunile de asigurare limitată	

---

## Introducere

1. Acest Cadru definește și descrie elementele și obiectivele unei misiuni de asigurare și identifică misiunile în care se aplică Standardele Internaționale de Audit (ISA-urile), Standardele Internaționale privind Misiunile de Revizuire (ISRE-urile) și Standardele Internaționale privind Misiunile de Asigurare (ISAE-urile). Cadrul furnizează un domeniu de referință pentru:
  - (a) Liber profesioniștii contabili („practicienii”) care efectuează misiuni de asigurare. Pentru profesioniștii contabili din sectorul public se face referire la perspectiva sectorului public, la finalul Cadrului. Profesioniștii contabili care nu sunt nici liber profesioniști, nici în sectorul public, sunt încurajați să ia în considerare Cadrul în efectuarea misiunilor de asigurare<sup>1</sup>;
  - (b) Alte persoane implicate în misiunile de asigurare, inclusiv utilizatorii vizati ai unui raport de asigurare și partea responsabilă; și
  - (c) Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB) în elaborarea de ISA-uri, ISRE-uri și ISAE-uri.
2. Acest Cadru nu stabilește, prin el însuși, standarde și nu prevede cerințe procedurale aferente desfășurării misiunilor de asigurare. ISA-urile, ISRE-urile și ISAE-urile conțin principii fundamentale, proceduri esențiale și îndrumări aferente, consecvente cu conceptele din acest Cadru, referitoare la efectuarea misiunilor de asigurare. Relația dintre Cadru și ISA-uri, ISRE-uri și ISAE-uri este ilustrată în secțiunea “Structura prevederilor emise de IAASB” din *Manualul de Reglementări Internaționale de Control al Calității, Audit, Revizuire, Alte Misiuni de Asigurare și Servicii Conexe*.
3. Mai jos este prezentată o perspectivă de ansamblu a acestui Cadru:
  - *Introducere:* Acest Cadru tratează misiunile de asigurare efectuate de practicieni. El furnizează un domeniu de referință pentru practicieni și pentru alte persoane implicate în misiunile de asigurare, precum cei care angajează un practician (“parte contractantă”).
  - *Definiție și obiectivul unei misiuni de asigurare:* Această secțiune definește misiunea de asigurare și identifică obiectivele celor două tipuri de misiuni de asigurare, pe care un practician le poate desfășura. Acest

---

<sup>1</sup> Dacă un profesionist contabil care nu este liber profesionist, de exemplu un auditor intern, aplică acest Cadru, și (a) se face trimitere în raportul profesionistului contabil la acest Cadru, la ISA- uri, ISRE-uri sau ISAE-uri; și (b) profesionistul contabil sau alți membri ai echipei misiunii de asigurare și, după caz, angajatorul profesionistului contabil, nu sunt independenți față de entitatea pentru care este efectuată misiunea de asigurare, lipsa independenței și natura relației (relațiilor) cu entitatea sunt subliniate în raportul profesionistului contabil. De asemenea, acel raport nu include în titlu precizarea “independent” și obiectivul și utilizatorii raportului sunt restricționați

Cadru denumește aceste două tipuri misiuni de asigurare rezonabilă și misiuni de asigurare limitată.<sup>2</sup>

- *Domeniul de aplicare a Cadrului:* Această secțiune realizează o distincție între misiunile de asigurare și alte misiuni, precum misiunile de consultanță.
- *Acceptarea misiunii:* Această secțiune prevede caracteristicile care trebuie îndeplinite înainte ca un practician să poată accepta o misiune de asigurare.
- *Elementele unei misiuni de asigurare:* Această secțiune identifică și discută cele cinci elemente pe care le întrunesc misiunile de asigurare efectuate de practicieni: o relație tripartită, un subiect specific, criterii, probe și un raport de asigurare. Se explică diferențele importante dintre misiunile de asigurare rezonabilă și misiunile de asigurare limitată (subliniate, de asemenea, în Anexă). Această secțiune discută, de asemenea, de exemplu, variația semnificativă a subiectelor specifice misiunilor de asigurare, caracteristicile necesare ale criteriilor adecvate, rolul riscului și pragului de semnificație în misiunile de asigurare și modul în care sunt exprimate concluziile în fiecare dintre cele două tipuri de misiuni de asigurare.
- *Utilizarea necorespunzătoare a numelui practicianului:* Această secțiune discută implicațiile asocierii unui practician cu un subiect specific.

### Principiile etice și standardele de control al calității

4. Pe lângă acest Cadru, ISA-uri, ISRE-uri și ISAE-uri, practicienii care desfășoară misiuni de asigurare trebuie să se conformeze:
  - (a) *Codului Etic al Profesioniștilor Contabili* emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili (Codul IESBA), care stabilește principiile etice fundamentale pentru profesioniștii contabili; și
  - (b) Standardelor Internaționale privind Controlul Calității (ISQC-urile), care stabilesc standarde și furnizează îndrumări cu privire la sistemul unei firme de control al calității.<sup>3</sup>
5. Partea A a Codului IESBA stabilește principiile etice fundamentale pe care trebuie să le respecte toți profesioniștii contabili, precum:
  - (a) Integritate;
  - (c) Obiectivitate;

<sup>2</sup> Pentru misiunile de asigurare cu privire la informațiile financiare istorice în special, misiunile de asigurare rezonabilă sunt denumite audituri și misiunile de asigurare limitată sunt denumite revizuirii.

<sup>3</sup> Standarde și îndrumări suplimentare privind procedurile de control al calității pentru tipurile specifice de misiuni de asigurare sunt prevăzute în ISA-uri, ISRE-uri și ISAE-uri.

- (d) Competență profesională și atenție cuvenită;
  - (e) Confidențialitate; și
  - (f) Comportament profesional.
6. Partea B a Codului IESBA, care se aplică doar liber profesioniștilor contabili („practicieni”), include o abordare conceptuală a independenței care ia în considerare, pentru fiecare misiune de asigurare, amenințările la adresa independenței, măsurile de protecție acceptate și interesul public. Astfel, li se solicită firmelor și membrilor echipelor de asigurare să identifice și să evalueze circumstanțele și relațiile care generează amenințări la adresa independenței și să ia măsurile corespunzătoare pentru a elimina aceste amenințări sau pentru a le reduce la un nivel acceptabil, prin aplicarea măsurilor de protecție.

### **Definiție și obiectivul unei misiuni de asigurare**

7. „Misiunea de asigurare” este o misiune în care un practician exprimă o concluzie cu scopul de a întări gradul de încredere al utilizatorilor vizați, alții decât partea responsabilă, în legătură cu rezultatul evaluării sau măsurării unui subiect specific, în raport cu anumite criterii.
8. Rezultatul evaluării sau măsurării a unui subiect specific este reprezentat de informațiile generate în urma aplicării de criterii asupra unui subiect specific. De exemplu:
- Recunoașterea, măsurarea, prezentarea și descrierea reflectate în situațiile financiare (rezultatul) sunt generate în urma aplicării unui cadru de raportare financiară pentru recunoaștere, măsurare, prezentare și descriere, precum Standardele Internaționale de Raportare Financiară (criterii) unei poziții financiare, performanțe financiare și fluxurilor de trezorerie ale unei entități (subiect specific).
  - O aserțiune cu privire la eficacitatea controlului intern (rezultatul) este generată în urma aplicării unui cadru de evaluare a eficacității controlului intern, precum COSO<sup>4</sup> sau CoCo,<sup>5</sup> (criterii) unui control intern, un proces (subiect specific).

În restul acestui Cadru, termenul “informații specifice” va fi utilizat pentru a reflecta rezultatul evaluării sau măsurării unui subiect specific. Informațiile specifice pe marginea cărora practicianul strânge probe suficiente și adecvate sunt cele care vor alcătui o bază rezonabilă pentru exprimarea unei concluzii într-un raport de asigurare.

---

<sup>4</sup> „Controlul intern – Cadru general integrat”, Comitetul de Sponsorizare al Organizațiilor Comisiei Treadway

<sup>5</sup> „Îndrumări privind evaluarea controlului – Principiile CoCo”, Criteriile Consiliului de Control, Institutul Contabililor Autorizați din Canada

9. Informațiile specifice pot fi exprimate necorespunzător în contextul subiectului specific și al criteriilor și prin urmare pot fi denaturate, posibil chiar în mod semnificativ. Acest lucru se întâmplă atunci când informațiile specifice nu reflectă în mod corespunzător aplicarea criteriilor asupra unui subiect specific, de exemplu, atunci când situațiile financiare ale unei entități nu prezintă o imagine corectă și fidelă referitoare la (sau prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative) poziția sa financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară sau atunci când aserțiunea unei entități, potrivit căreia controlul său intern este eficient, nu este corect enunțată, sub toate aspectele semnificative, conform COSO sau CoCo.
10. În cadrul anumitor misiuni de asigurare, partea responsabilă este cea care evaluează sau măsoară subiectul specific și informațiile specifice sunt sub forma unei aserțiuni a părții responsabile, care este pusă la dispoziția utilizatorilor vizați. Aceste misiuni sunt numite „misiuni pe bază de aserțiuni”. În cadrul altor misiuni de asigurare, practicianul fie efectuează direct evaluarea sau măsurarea subiectului specific, fie obține o reprezentare din partea părții responsabile care a efectuat evaluarea sau măsurarea, care nu este pusă la dispoziția utilizatorilor vizați. Informațiile specifice sunt furnizate utilizatorilor vizați în cadrul raportului de asigurare. Aceste misiuni sunt numite “misiuni de raportare directă”.
11. Potrivit acestui Cadru, există două tipuri de misiuni de asigurare pe care un practician le poate efectua: o misiune de asigurare rezonabilă și o misiune de asigurare limitată. Obiectivul unei misiuni de asigurare rezonabilă constă în reducerea riscului misiunii de asigurare la un nivel acceptabil de scăzut, în circumstanțele misiunii<sup>6</sup>, ca bază pentru o formă pozitivă de exprimare a concluziei de către practician. Obiectivul unei misiuni de asigurare limitată constă în reducerea riscului misiunii de asigurare la un nivel acceptabil de scăzut, în circumstanțele misiunii, dar în care acel risc este mai mare decât în cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă, ca bază pentru o formă negativă de exprimare a concluziei de către practician.

## Domeniul de aplicare a cadrului

12. Nu toate misiunile efectuate de practicieni sunt misiuni de asigurare. Alte misiuni frecvent efectuate care nu îndeplinesc definiția de mai sus (și, prin urmare, nu fac obiectul acestui Cadru) includ:

---

<sup>6</sup> Circumstanțele misiunii includ termenii misiunii, inclusiv, dacă aceasta este o misiune de asigurare rezonabilă sau o misiune de asigurare limitată, caracteristicile subiectului specific, criteriile care vor fi utilizate, nevoile utilizatorilor vizați, caracteristicile relevante ale părții responsabile și circumstanțele specifice ale acestora și alte aspecte, de exemplu evenimente, tranzacții, condiții și practici care pot avea un efect semnificativ asupra misiunii.

- Misiunile aferente Standardelor Internaționale privind Serviciile Conexe, precum misiunile de proceduri convenite și compilările informațiilor financiare sau de altă natură.
  - Întocmirea declarațiilor fiscale, atunci când nu este emisă nicio concluzie care exprimă asigurarea.
  - Misiuni de consultanță (sau consiliere)<sup>7</sup>, precum consultanță în management și consultanță fiscală.
13. O misiune de asigurare poate face parte dintr-o misiune mai mare, de exemplu când o misiune de consultanță aferentă unei achiziții de întreprinderi include o cerință de exprimare a unei asigurări cu privire la informațiile istorice sau la informațiile financiare prognozate. În astfel de circumstanțe, acest Cadru este relevant doar pentru acea parte a misiunii aferentă asigurării.
14. Următoarele misiuni, care pot respecta definiția de la punctul 7, nu este obligatoriu să fie efectuate în conformitate cu acest Cadru:
- (a) Misiunile menite să constituie probe, în cadrul unor proceduri juridice, cu privire la aspectele contabile, de audit, fiscale sau de altă natură; și
  - (b) Misiunile care includ opinii profesionale, păreri sau formulări pe marginea cărora un utilizator poate obține o anumită asigurare, dacă toate cele de mai jos sunt valabile:
    - (i) Acele opinii, păreri sau formulări sunt pur ocazionale misiunii generale;
    - (ii) Utilizarea oricărui raport scris emis este restricționată, în mod expres, doar la utilizatorii vizați specificați în raport;
    - (iii) Misiunea nu își propune să fie o misiune de asigurare, conform unei înțelegeri scrise încheiate cu utilizatorii vizați specificați; și
    - (iv) Misiunea nu este prezentată drept o misiune de asigurare în raportul profesionistului contabil.

### **Rapoarte aferente misiunilor de non-asigurare**

15. Un practician care raportează pe marginea unei misiuni care nu este o misiune de asigurare, potrivit domeniului de aplicare al acestui Cadru, face o distincție

---

<sup>7</sup> Misiunile de consultanță fac apel la aptitudinile tehnice, educația, observațiile, experiența și cunoștințele aferente unui proces de consultanță, deținute de către un profesionist contabil. Procesul de consultanță este un proces analitic care implică, de obicei, o combinație de activități referitoare la: stabilirea obiectivelor, aflarea faptelor, definirea problemelor sau oportunităților, evaluarea alternativelor, elaborarea de recomandări, inclusiv acțiuni, comunicarea rezultatelor și uneori implementarea și etapa ulterioară implementării. Rapoartele (dacă sunt emise) sunt în general scrise sub forma unei narațiuni („forma lungă”). În general, munca efectuată este adresată doar și în beneficiul clientului. Natura și domeniul de aplicare al activității sunt determinate de un acord între profesionistul contabil și client. Orice serviciu care îndeplinește definiția unei misiuni de asigurare nu este o misiune de consultanță, ci o misiune de asigurare.



clară între raportul său și un raport de asigurare. Pentru a evita confuzia în rândul utilizatorilor, un raport care nu este un raport de asigurare, evită, de exemplu:

- Invocarea conformității cu acest Cadru, cu ISA-urile, ISRE-urile sau ISAE-urile.
- Utilizarea necorespunzătoare a termenilor „asigurare”, „audit” sau „revizuire.”
- Includerea unei declarații care ar putea, în mod justificat, să fie confundată cu o concluzie menită să crească nivelul de încredere al utilizatorilor vizați cu privire la rezultatul evaluării sau măsurării unui subiect specific, în funcție de criterii.

16. Practicianul și partea responsabilă pot conveni să aplice principiile acestui Cadru unei misiuni, atunci când nu sunt alți utilizatori vizați în afară de partea responsabilă dar sunt îndeplinite toate celelalte cerințe din ISA-uri, ISRE-uri sau ISAE-uri. În astfel de cazuri, raportul practicianului include o declarație care restricționează utilizarea raportului doar de către partea responsabilă.

### Acceptarea misiunii

17. Un practician acceptă o misiune de asigurare doar când cunoștințele sale preliminare cu privire la circumstanțele misiunii indică următoarele:
- (a) Vor fi satisfăcute cerințele etice relevante, precum independența și competența profesională; și
  - (b) Misiunea prezintă toate caracteristicile de mai jos:
    - (i) Subiectul specific este corespunzător;
    - (ii) Criteriile care vor fi utilizate sunt adecvate și disponibile pentru utilizatorii vizați;
    - (iii) Practicianul are acces la probe suficiente și adecvate pe care se bazează concluzia sa;
    - (iv) Concluzia practicianului, sub forma corespunzătoare fie unei misiuni de asigurare rezonabile, fie unei misiuni de asigurare limitate, urmează a fi inclusă într-un raport scris; și
    - (v) Practicianul este convins că există un obiectiv rațional al misiunii. Dacă există o limitare semnificativă a domeniului de aplicare a activității practicianului (a se vedea punctul 55), este puțin probabil că misiunea are un obiectiv rațional. De asemenea, un practician poate avea motive să creadă că partea contractantă intenționează să asocieze numele practicianului cu subiectul specific, în mod neadecvat (a se vedea punctul 61).

ISA-urile, ISRE-urile sau ISAE-urile specifice pot include cerințe suplimentare care trebuie satisfăcute înainte de acceptarea unei misiuni.

18. Când o misiune potențială nu poate fi acceptată drept o misiune de asigurare, deoarece nu prezintă toate caracteristicile de la punctul anterior, partea contractantă poate să identifice o misiune diferită care va răspunde nevoilor utilizatorilor vizați. De exemplu:
- (a) Dacă criteriile inițiale nu au fost adecvate, o misiune de asigurare mai poate fi efectuată dacă:
    - (i) Partea contractantă poate identifica un aspect al subiectului specific inițial pentru care sunt adecvate acele criterii și practicianul poate efectua o misiune de asigurare aferentă aceluși aspect, considerat, pe bună dreptate, drept subiect specific. În astfel de cazuri, raportul de asigurare precizează în mod clar că nu se referă, integral, la subiectul specific inițial; sau
    - (ii) Pot fi selectate sau elaborate criterii adecvate alternative, aferente subiectului specific inițial.
  - (b) Partea contractantă poate solicita o misiune care nu este o misiune de asigurare, precum o misiune de consultanță sau o misiune de proceduri convenite.
19. După ce a acceptat o misiune de asigurare, practicianul nu poate modifica acea misiune în misiune de non-asigurare sau nu poate modifica o misiune de asigurare rezonabilă în misiune de asigurare limitată, în lipsa unei justificări rezonabile. O modificare a circumstanțelor care afectează cerințele utilizatorilor vizați sau o neînțelegere cu privire la natura misiunii, va justifica, de obicei, o modificare a tipului misiunii. Dacă este operată o astfel de modificare, practicianul nu trebuie să neglijeze probele obținute anterior modificării.

### **Elementele unei misiuni de asigurare**

20. În această secțiune sunt discutate următoarele elemente ale unei misiuni de asigurare:
- (a) O relație tripartită care implică un practician, o parte responsabilă și utilizatori vizați;
  - (b) Un subiect specific corespunzător;
  - (c) Criterii adecvate;
  - (d) Probe suficiente și adecvate; și
  - (e) Un raport de asigurare scris, în forma corespunzătoare unei misiuni de asigurare rezonabile sau unei misiuni de asigurare limitate.

### Relația tripartită

21. Misiunile de asigurare implică trei părți distincte: un practician, o parte responsabilă și utilizatori vizați.
22. Partea responsabilă și utilizatorii vizați pot proveni de la entități diferite sau de la aceeași entitate. Ca un exemplu pentru ultimul caz, într-o structură dualistă, consiliul de supraveghere poate solicita o asigurare cu privire la informațiile furnizate de către consiliul de conducere al aceleiași entități. Relația dintre partea responsabilă și utilizatorii vizați trebuie privită în contextul unei misiuni specifice și poate să fie diferită față de definiția mai tradițională a tipurilor de responsabilitate. De exemplu, conducerea superioară a unei entități (un utilizator vizat) poate angaja un practician să efectueze o misiune de asigurare cu privire la un aspect specific al activităților entității, care intră sub responsabilitatea imediată a unui nivel inferior al conducerii (partea responsabilă), dar pentru care conducerea superioară are responsabilitatea finală.

#### *Practicianul*

23. Termenul „practician”, așa cum este utilizat în acest Cadru, este mai cuprinzător decât termenul „auditor”, așa cum este acesta utilizat în ISA-uri și ISRE-uri, referindu-se doar la practicienii care efectuează misiuni de audit sau revizuire, raportate la informațiile financiare istorice.
24. Unui practician i se poate solicita să efectueze misiuni de asigurare pe marginea unei mari varietăți de subiecte specifice. Unele subiecte specifice pot necesita aptitudini și cunoștințe specializate, care le depășesc pe cele deținute, de obicei, de un practician individual. Așa cum se menționează la punctul 17 litera (a), un practician nu acceptă o misiune atunci când cunoștințele preliminare cu privire la circumstanțele acesteia indică faptul că cerințele etice referitoare la competența profesională nu vor fi satisfăcute. În unele cazuri, această cerință poate fi satisfăcută de către practician prin utilizarea serviciilor unor persoane din alte categorii profesionale, denumiți experți. În astfel de cazuri, practicianul este convins că acele persoane care efectuează misiunea dețin, împreună, aptitudinile și cunoștințele necesare și că practicianul are un nivel corespunzător de implicare în misiune și o înțelegere a activității pentru care este utilizat orice expert.

#### *Partea responsabilă*

25. Partea responsabilă este persoana (sau persoanele) care:
  - (a) Este responsabilă de subiectul specific, într-o misiune de raportare directă, sau
  - (b) Într-o misiune pe bază de aserțiuni, este responsabilă de informațiile specifice (aserțiuni) și poate fi responsabilă de subiectul specific. Un exemplu de situație în care partea responsabilă răspunde atât pentru informațiile specifice, cât și pentru subiectul specific, este atunci când o entitate angajează un practician pentru a efectua o misiune de asigurare pe marginea unui raport pe care l-a întocmit despre propriile sale practici

de sustenabilitate. Un exemplu de situație în care partea responsabilă răspunde de informațiile specifice, dar nu de subiectul specific, este atunci când o organizație guvernamentală angajează un practician pentru a efectua o misiune de asigurare pe marginea unui raport despre practicile de sustenabilitate ale unei companii private, pe care l-a întocmit organizația și care urmează a fi distribuit utilizatorilor vizați.

Partea responsabilă poate fi sau nu partea care angajează practicianul (partea contractantă).

26. Partea responsabilă îi furnizează, de obicei, practicianului o declarație scrisă care evaluează sau măsoară subiectul specific în raport cu criteriile identificate, indiferent dacă aceasta va fi pusă sau nu la dispoziția utilizatorilor vizați sub forma unei aserțiuni. Într-o misiune de raportare directă, se poate ca practicianul să se afle în imposibilitatea de a obține o astfel de declarație, atunci când partea contractantă este diferită de partea responsabilă.

#### *Utilizatorii vizați*

27. Utilizatorii vizați reprezintă persoana, persoanele sau clasa de persoane pentru care practicianul întocmește raportul de asigurare. Partea responsabilă poate fi unul dintre utilizatorii vizați, dar nu singurul.
28. De câte ori este posibil, raportul de asigurare este adresat tuturor utilizatorilor vizați, dar în unele cazuri pot exista și alți utilizatori vizați. Se poate ca practicianul să se afle în imposibilitatea de a îi identifica pe toți cei care vor citi raportul de asigurare, mai ales când un număr mare de persoane va avea acces la el. În astfel de cazuri, în special atunci când cititorii posibili vor avea probabil o serie vastă de interese în subiectul specific, utilizatorii vizați pot fi limitați la părțile interesate principale, care au interese semnificative și comune. Utilizatorii vizați pot fi identificați în diferite moduri, de exemplu, printr-un acord între practician și partea responsabilă sau partea contractantă, sau prin lege.
29. De câte ori este posibil, utilizatorii vizați sau reprezentanții lor sunt implicați alături de practician și de partea responsabilă (și partea contractantă, dacă este diferită) în determinarea cerințelor misiunii. Cu toate acestea, indiferent de implicarea celorlalți și spre deosebire de o misiune de proceduri convenite (care implică raportarea constatărilor pe baza procedurilor, mai degrabă decât o concluzie):
- (a) Practicianul este responsabil de determinarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor; și
  - (b) Practicianul trebuie să analizeze orice aspect de care ia cunoștință, care îl face să pună în discuție dacă informațiile specifice ar trebui să suporte o modificare semnificativă.
30. În unele cazuri, utilizatorii vizați (de exemplu, bancherii sau organele de reglementare) impun o cerință asupra, sau îi solicită părții responsabile (sau părții contractante, dacă este diferită) să ia măsuri pentru ca o misiune de

asigurare să fie efectuată cu scop special. Când misiunile sunt adresate unor utilizatori vizați specifici sau au un scop specific, practicianul ia în considerare includerea unei restricții în raportul de asigurare, care limitează utilizarea sa doar de către acei utilizatori sau în acel scop.

### Subiectul specific

31. Subiectul specific și informațiile specifice aferente unei misiuni de asigurare pot lua multe forme, precum:

- Performanța sau condițiile financiare (de exemplu, poziția financiară istorică sau prognozată, performanța financiară și fluxurile de trezorerie) pentru care informațiile specifice ar putea consta în recunoașterea, măsurarea, prezentarea și descrierea din situațiile financiare.
- Performanța sau condițiile nefinanciare (de exemplu, performanța unei entități) pentru care informațiile specifice ar putea consta în indicatori cheie ai eficienței și eficacității.
- Caracteristicile fizice (de exemplu, capacitatea unei instalații) pentru care informația specifică ar putea consta într-un document de specificații.
- Sistemele și procesele (de exemplu, controlul intern al unei entități sau sistemul IT) pentru care informația specifică ar putea consta într-o aserțiune despre eficacitate.
- Comportamentul (de exemplu, guvernanta corporativă, conformitatea cu reglementările, practicile de resurse umane) pentru care informația specifică ar putea consta într-o declarație de conformitate sau o declarație de eficacitate.

32. Subiectele specifice au diferite caracteristici, inclusiv măsura în care informațiile despre ele sunt calitative sau cantitative, obiective sau subiective, istorice sau prognozate și se referă la un moment din timp sau acoperă o perioadă. Aceste caracteristici influențează:

- (a) Precizia cu care subiectul specific poate fi evaluat sau măsurat în raport cu criteriile; și
- (b) Capacitatea de convingere a probelor disponibile.

Raportul de asigurare include caracteristicile cu relevanță deosebită pentru utilizatorii vizați.

33. Un subiect specific corespunzător este:

- (a) Identificabil și poate fi evaluat sau măsurat consecvent, în raport cu criteriile identificate; și
- (b) De așa natură încât informațiile despre el pot fi supuse unor proceduri de strângere de probe suficiente și adecvate pentru a sprijini o concluzie

aferentă unei asigurări rezonabile sau o concluzie aferentă unei asigurări limitate, după caz.

### Criteriile

34. Criteriile sunt punctele de referință utilizate pentru a evalua sau măsura un subiect specific incluzând, după caz, punctele de referință pentru prezentare și descriere. Criteriile pot fi formale, de exemplu în întocmirea situațiilor financiare, criteriile pot fi reprezentate de Standardele Internaționale de Raportare Financiară sau Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public; când se raportează cu privire la controlul intern, criteriile pot fi reprezentate de un cadru de control intern stabilit sau de obiectivele individuale de control, elaborate special pentru misiune; și când se raportează cu privire la conformitate, criteriile pot fi reprezentate de legislația sau reglementările aplicabile sau de un contract. Exemple de criterii mai puțin formale ar fi un cod de conduită elaborat intern sau un nivel de performanță convenit (precum numărul de reuniuni pe care un anumit comitet le va avea într-un an).
35. Sunt necesare criterii adecvate pentru evaluarea sau măsurarea consecvență și rezonabilă a unui subiect specific în contextul unui raționament profesional. În lipsa unui cadru de referință furnizat de criteriile adecvate, orice concluzie lasă loc unei interpretări personale sau unei neînțelegeri. Criteriile adecvate depind de context, adică sunt relevante circumstanțelor misiunii. Chiar pentru același subiect specific pot exista criterii diferite. De exemplu, o parte responsabilă ar putea selecta un număr de plângeri din partea clienților, rezolvate spre satisfacția dovedită a acestora, când subiectul specific este satisfacția clientului; o altă parte responsabilă ar putea selecta numărul de achiziții repetate în intervalul de trei luni ulterior achiziției inițiale.
36. Criteriile adecvate prezintă următoarele caracteristici:
- Relevanță: criteriile relevante contribuie la formularea concluziilor care îi asistă pe utilizatorii vizați în luarea deciziilor.
  - Exhaustivitate: criteriile sunt suficient de complete atunci când nu sunt omiși factorii relevanți care ar putea afecta concluziile în contextul misiunii respective. Criteriile complete includ, după caz, puncte de referință pentru prezentare și descriere.
  - Credibilitate: criteriile credibile permit evaluarea și măsurarea consecvență a subiectului specific, inclusiv, după caz, a prezentării și descrierii, atunci când sunt utilizate în circumstanțe similare de către practicienii cu o calificare similară.
  - Neutralitate: criteriile neutre contribuie la formularea unor concluzii care nu sunt afectate de subiectivism.
  - Inteligibilitate: criteriile inteligibile contribuie la formularea unor concluzii care sunt clare, cuprinzătoare și nu lasă lor unor interpretări semnificativ diferite.

Evaluarea sau măsurarea unui subiect specific pe baza propriilor așteptări ale practicianului, raționamentelor și experienței sale individuale nu ar constitui criterii adecvate.

37. Practicianul apreciază caracterul adecvat al criteriilor aferente unei anumite misiuni, luând în considerare dacă acestea reflectă caracteristicile de mai sus. Importanța relativă a fiecărei caracteristici pentru o anumită misiune este un aspect care ține de raționament. Criteriile pot fi fie stabilite, fie elaborate în mod special. Criteriile stabilite sunt cele cuprinse în legi sau reglementări sau cele emise de organisme autorizate sau recunoscute de experți, în urma unui proces oficial și transparent. Criteriile elaborate în mod special sunt cele elaborate în scopul misiunii. Măsura în care criteriile sunt stabilite sau elaborate în mod specific afectează munca depusă de practician în aprecierea caracterului lor adecvat pentru o anumită misiune.
38. Criteriile trebuie să fie disponibile utilizatorilor vizați, pentru a le permite să înțeleagă modul în care a fost evaluat sau măsurat subiectul specific. Criteriile sunt puse la dispoziția utilizatorilor vizați în una sau mai multe dintre următoarele modalități:
- (a) Public.
  - (b) Prin includerea lor, în mod clar evidențiat, în prezentarea informațiilor specifice.
  - (c) Prin includerea lor, în mod clar evidențiat, în raportul de asigurare.
  - (d) Prin consens general, de exemplu criteriul de măsurare a timpului în ore și minute.

De asemenea, criteriile pot fi disponibile doar pentru anumiți utilizatori vizați, de exemplu termenii unui contract sau criteriile utilizate de o asociație industrială, care sunt disponibile doar pentru cei din acel sector de activitate. Atunci când criteriile identificate sunt disponibile doar pentru utilizatori vizați specifici sau sunt relevante doar pentru un scop special, utilizarea raportului de asigurare este restricționată doar acelor utilizatori sau aceluși scop.<sup>8</sup>

### Probele

39. Practicianul planifică și desfășoară misiunea cu o atitudine de scepticism profesional, pentru a obține probe suficiente și adecvate despre măsura în care informațiile specifice sunt lipsite de denaturări semnificative. Practicianul ia în considerare pragul de semnificație, riscul misiunii de asigurare și cantitatea și calitatea probelor disponibile în planificarea și desfășurarea unei misiuni, în

<sup>8</sup> În timp ce un raport de asigurare poate fi restricționat, oricând este adresat doar utilizatorilor vizați specifici sau unui scop specific, absența unei restricții referitoare la un cititor sau un scop specific nu înseamnă, prin ea însăși, deținerea unei responsabilități juridice de către practician, în relație cu acel cititor sau pentru acel scop. Deținerea unei responsabilități juridice va depinde de circumstanțele fiecărui caz în parte și de fiecare jurisdicție relevantă.

special în determinarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de strângere a probelor.

### *Scepticismul profesional*

40. Practicianul planifică și desfășoară o misiune de asigurare cu o atitudine de scepticism profesional, recunoscând că pot exista circumstanțe în urma cărora informațiile specifice suferă denaturări semnificative. O atitudine de scepticism profesional înseamnă că practicianul efectuează o apreciere critică cu privire la validitatea probelor obținute, cu un spirit examinator, și este atent la probele care contrazic sau pun sub semnul întrebării credibilitatea documentelor sau declarațiilor părții responsabile. De exemplu, o atitudine de scepticism profesional este necesară pe tot parcursul procesului misiunii, pentru ca practicianul să reducă riscul de a omite circumstanțele suspecte, de a generaliza excesiv formularea concluziilor pe baza observațiilor și de a utiliza presupuneri eronate în determinarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de strângere a probelor și evaluare a rezultatelor acestora.
41. O misiune de asigurare implică rareori autentificarea documentației, iar practicianul nu este instruit și nu se așteaptă de la el să fie un expert în autentificare. Cu toate acestea, practicianul examinează credibilitatea informațiilor care vor fi utilizate drept probe, de exemplu fotocopii, faxuri, filmări video, documente în format digital sau în alt format electronic, analizând inclusiv controalele aferente întocmirii acestora și mentenanța lor, după caz.

### *Caracterul suficient și gradul de adecvare a probelor*

42. Caracterul suficient este măsura cantității probelor. Gradul de adecvare este măsura calității probelor; mai precis, a relevanței și credibilității lor. Cantitatea probelor necesare este influențată de riscul ca informațiile specifice să fie denaturate semnificativ (cu cât riscul este mai mare, cu atât este probabil să fie solicitate mai multe probe), precum și de calitatea acestor probe (cu cât calitatea este mai ridicată, cu atât vor fi solicitate mai puține probe). În consecință, caracterul suficient și gradul de adecvare a probelor sunt interconectate. Cu toate acestea, se poate ca simpla obținere de mai multe probe să nu compenseze pentru calitatea slabă a acestora.
43. 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 diferitelor tipuri de probe; cu toate acestea, astfel de generalizări sunt supuse unor excepții importante. Chiar când probele sunt obținute din surse externe entității, pot exista circumstanțe care ar putea afecta credibilitatea informațiilor obținute. De exemplu, probele obținute dintr-o sursă independentă pot să nu fie credibile dacă sursa nu este bine informată. Deși se recunoaște că pot exista excepții, pot fi utile următoarele generalizări cu privire la credibilitatea probelor:
  - Probele sunt mai credibile când sunt obținute din surse independente, din afara entității.



- Probele care sunt generate intern sunt mai credibile când controalele aferente sunt eficiente.
  - Probele obținute direct de către practician (de exemplu, observarea aplicării unui control) sunt mai credibile decât probele obținute indirect sau prin deducție (de exemplu, interviuri cu privire la aplicarea unui control).
  - Probele sunt mai credibile când sunt documentate într-o anumită formă, fie pe hârtie, fie electronic sau prin alte mijloace (de exemplu, o înregistrare scrisă, în timp real, a unei ședințe este mai credibilă decât o prezentare ulterioară, verbală, a aspectelor discutate).
  - Probele furnizate prin documente originale sunt mai credibile decât probele furnizate prin fotocopii sau faxuri.
44. De obicei, practicianul obține o mai mare asigurare pe baza unor probe consecutive din surse diferite sau de natură diferită decât din elemente aferente probelor, luate în considerare individual. Mai mult, obținerea de probe din surse diferite sau de natură diferită poate indica faptul că un element individual, aferent unei probe, nu este credibil. De exemplu, coroborarea informațiilor obținute dintr-o sursă independentă entității poate crește asigurarea pe care practicianul o obține pe baza unei declarații de la o parte responsabilă. În mod alternativ, când probele obținute dintr-o sursă sunt inconsecvente cu cele obținute din altă sursă, practicianul determină ce proceduri suplimentare de strângere a probelor sunt necesare pentru rezolvarea inconsecvenței.
45. În ceea ce privește obținerea de probe suficiente și adecvate, în general este mai dificilă obținerea asigurării aferente unor informații specifice pe parcursul unei perioade, decât pentru informațiile specifice la un moment din timp. Mai mult, concluziile furnizate periodic, pe marginea proceselor, sunt limitate la perioada la care se referă misiunea; practicianul nu furnizează nicio concluzie dacă procesul va continua să funcționeze în maniera specificată, în viitor.
46. Practicianul ia în considerare relația dintre costul aferent obținerii de probe și utilitatea informațiilor obținute. Cu toate acestea, aspectele implicate referitoare la dificultate sau cheltuieli nu reprezintă, prin ele însele, o bază validă de omitere a procedurii de strângere de probe pentru care nu există nicio alternativă. Practicianul își utilizează raționamentul profesional și își exercită scepticismul profesional în evaluarea cantității și calității probelor și astfel a caracterului lor suficient și a gradului lor de adecvare, pentru a își putea fundamenta raportul de asigurare.

#### *Pragul de semnificație*

47. Pragul de semnificație este relevant când practicianul determină natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de strângere a probelor și când apreciază dacă informațiile specifice sunt lipsite de denaturări. În examinarea pragului de semnificație, practicianul înțelege și apreciază ce factori ar putea influența deciziile utilizatorilor vizați. De exemplu, când criteriile identificate

permit variații în prezentarea informațiilor specifice, practicianul ia în considerare modul în care prezentarea adoptată ar putea influența deciziile utilizatorilor vizați. Pragul de semnificație este analizat în contextul factorilor cantitativi și calitativi, precum însemnătatea sa relativă, natura și amploarea efectului acestor factori asupra evaluării sau măsurării subiectului specific și interesele utilizatorilor vizați. Aprecierea pragului de semnificație și importanța relativă a factorilor cantitativi și calitativi într-o misiune specifică sunt aspecte ce țin de raționamentul practicianului.

### *Riscul misiunii de asigurare*

48. Riscul misiunii de asigurare este riscul ca practicianul să exprime o concluzie necorespunzătoare, atunci când informațiile specifice sunt denaturate semnificativ.<sup>9</sup> Într-o misiune de asigurare rezonabilă, practicianul reduce riscul misiunii de asigurare la un nivel acceptabil de scăzut în circumstanțele misiunii, pentru a obține o asigurare rezonabilă ca fundament pentru o exprimare pozitivă a concluziei practicianului. Nivelul riscului misiunii de asigurare este mai ridicat într-o misiune de asigurare limitată decât într-o misiune de asigurare rezonabilă din cauza diferențelor de natură, plasare în timp sau amploare a procedurilor de strângere a probelor. Cu toate acestea, într-o misiune de asigurare limitată, combinarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de strângere a probelor este cel puțin suficientă pentru ca practicianul să obțină un nivel de asigurare reprezentativ, ca bază pentru exprimarea unei concluzii negative. Pentru a fi reprezentativ, nivelul de asigurare obținut de practician poate întări încrederea utilizatorilor vizați în informațiile specifice, într-o măsură care este în mod clar mai mult decât nesemnificativă.
49. În general, riscul misiunii de asigurare poate fi reprezentat prin următoarele componente, deși nu toate dintre acestea vor fi neapărat prezente în, sau semnificative pentru toate misiunile de asigurare:
- (a) Riscul ca informațiile specifice să fie denaturate semnificativ, fapt care, la rândul său, implică un:
    - (i) Risc inerent: susceptibilitatea ca informațiile specifice să fie denaturate semnificativ, presupunând lipsa unor controale aferente; și

---

<sup>9</sup> (a) Aceasta include riscul, în cazul acelor misiuni de raportare directă în care informațiile specifice sunt prezentate doar în concluzia practicianului, ca practicianul să concluzioneze, în mod necorespunzător, că subiectul specific se conformează, sub toate aspectele semnificative, criteriilor, de exemplu: "În opinia noastră, controlul intern este eficient, sub toate aspectele semnificative, pe baza criteriilor XYZ."

(b) În plus față de riscul misiunii de asigurare, practicianul este expus riscului de a exprima o concluzie necorespunzătoare, atunci când informațiile specifice nu sunt denaturate semnificativ, și riscurilor aferente pierderilor din litigii, publicitate nefavorabilă sau alte evenimente generate de un subiect specific pe marginea căruia se raportează. Aceste riscuri nu fac parte din riscul misiunii de asigurare.

- (ii) Risc de control: riscul ca o denaturare care ar putea să apară să nu fie prevenită, sau detectată și corectată la timp prin controale interne aferente. Când riscul de control este relevant pentru subiectul specific, un astfel de risc va exista întotdeauna datorită limitărilor inerente ale dezvoltării și funcționării controlului intern; și
- (b) Riscul de nedetectare: riscul ca practicianul să nu detecteze o denaturare semnificativă care există.

Gradul în care practicianul ia în considerare fiecare dintre aceste componente depinde de circumstanțele misiunii, în special de natura subiectului specific și dacă este efectuată o misiune de asigurare rezonabilă sau o misiune de asigurare limitată.

### *Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de strângere a probelor*

50. Natura, plasarea în timp și amploarea exacte ale procedurilor de strângere a probelor vor diferi de la o misiune la următoarea. În teorie, sunt posibile variații infinite ale procedurilor de strângere a probelor. Cu toate acestea, în practică, acestea sunt dificil de comunicat în mod clar și fără a genera ambiguități. Practicianul încearcă să le comunice clar și fără a genera ambiguități și utilizează o formă adecvată unei misiuni de asigurare rezonabilă sau unei misiuni de asigurare limitată.<sup>10</sup>
51. „Asigurarea rezonabilă” este un concept care se referă la strângerea de probe necesare unui practician pentru a formula o concluzie în raport cu informațiile specifice, luate ca întreg. Pentru a putea exprima o concluzie sub forma pozitivă, solicitată într-o misiune de asigurare rezonabilă, este necesar ca practicianul să obțină probe suficiente și adecvate, ca parte a unui proces iterativ și sistematic al misiunii, care include:
- (a) Obținerea unei înțelegeri a subiectului specific și a celorlalte circumstanțe ale misiunii care, în funcție de subiectul specific, implică obținerea unei înțelegeri a controlului intern;
  - (b) Pe baza acelei înțelegeri, evaluarea riscurilor ca informațiile specifice să fie denaturate semnificativ;
  - (c) Furnizarea de răspunsuri la riscurile evaluate, inclusiv formularea de răspunsuri generale și determinarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor subsecvente;
  - (d) Efectuarea de proceduri subsecvente, clar legate de riscurile identificate, prin utilizarea unei combinații între inspecție, observare,

<sup>10</sup> Când informațiile specifice sunt compuse dintr-un număr de aspecte, pot fi furnizate concluzii separate pentru fiecare aspect. Deși nu toate aceste concluzii trebuie să se raporteze la același nivel al procedurilor de strângere a probelor, fiecare concluzie este exprimată în forma corespunzătoare fie unei misiuni de asigurare rezonabilă, fie unei misiuni de asigurare limitată.

confirmare, recalculare, repetarea executării, proceduri analitice și interviuare. Aceste proceduri subsecvente implică proceduri de fond care includ, după caz, obținerea de informații coroborate din surse independente de partea responsabilă și, în funcție de natura subiectului specific, testează eficacitatea operațională a controalelor; și

(e) Evaluarea caracterului suficient și a gradului de adecvare a probelor.

52. “Asigurarea rezonabilă” este mai redusă decât asigurarea absolută. Se întâmplă foarte rar ca riscul misiunii de asigurare să fie redus la zero sau să fie avantajos din punct de vedere al costurilor, ca urmare a factorilor precum:

- Utilizarea testării selective.
- Limitările inerente ale controlului intern.
- Faptul că multe dintre probele disponibile pentru practician sunt mai degrabă convingătoare decât concludente.
- Utilizarea raționamentului în adunarea și evaluarea probelor și formularea de concluzii pe baza probelor.
- În unele cazuri, caracteristicile subiectului specific, când sunt evaluate sau măsurate în raport cu criteriile identificate.

53. Atât misiunile de asigurare rezonabilă, cât și cele de asigurare limitată prevăd aplicarea unor aptitudini și tehnici de asigurare și de strângere de probe suficiente și adecvate, ca parte a unui proces iterativ și sistematic al misiunii, care include obținerea unei înțelegeri a subiectului specific și a celorlalte circumstanțe ale misiunii. Natura, plasarea în timp și amplexarea procedurilor de strângere de probe suficiente și adecvate într-o misiune de asigurare limitată sunt, totuși, limitate în mod deliberat, în comparație cu o misiune de asigurare rezonabilă. Pentru anumite subiecte specifice, pot exista prevederi specifice care oferă îndrumări referitoare la procedurile de strângere de probe suficiente și adecvate, în cazul unei misiuni de asigurare limitate. De exemplu, ISRE 2400 (Revizuit), *Misiuni de revizuire a situațiilor financiare istorice* prevede că probele suficiente și adecvate pentru revizuirile situațiilor financiare sunt obținute, în primul rând, prin proceduri analitice și interogări. În absența unei prevederi relevante, procedurile de strângere de probe suficiente și adecvate vor varia în funcție de circumstanțele misiunii, în special de subiectul specific și nevoile utilizatorilor vizați și ale părții contractante, precum și în funcție de momentul relevant și constrângerile legate de timp. Pentru ambele tipuri de misiuni de asigurare, rezonabilă și limitată, dacă practicianul ia cunoștință de un aspect care îl face să pună sub semnul întrebării dacă o modificare semnificativă ar trebui adusă informațiilor specifice, acesta analizează aspectul prin efectuarea unor proceduri suficiente, care să îi permită formularea unui raport.

#### *Cantitatea și calitatea probelor disponibile*

54. Cantitatea sau calitatea probelor disponibile sunt influențate de:

- (a) Caracteristicile subiectului specific și ale informațiilor specifice. De exemplu, se pot aștepta probe mai puțin obiective când informațiile despre subiectul specific sunt mai degrabă proiectate în viitor, decât istorice (a se vedea punctul 32); și
- (b) Circumstanțele misiunii, altele decât caracteristicile subiectului specific, când probele care se preconizează, în mod rezonabil să existe nu sunt disponibile din cauza, de exemplu, plasării în timp a numirii practicianului, politicii entității cu privire la păstrarea documentelor sau unei restricții impuse de partea responsabilă.

De obicei, probele disponibile vor fi mai degrabă convingătoare decât concludente.

55. O concluzie fără rezerve nu este adecvată pentru niciun tip de misiune de asigurare, în cazul unei limitări semnificative a domeniului de aplicare a activității practicianului, mai precis, când:
- (a) Circumstanțele îl împiedică pe practician să obțină probele necesare reducerii riscului misiunii de asigurare la un nivel corespunzător; sau
  - (b) Partea responsabilă sau partea contractantă impun o restricție care îl împiedică pe practician să obțină probele necesare reducerii riscului misiunii de asigurare la un nivel corespunzător.

### Raportul de asigurare

56. Practicianul furnizează un raport scris care conține o concluzie ce reflectă asigurarea obținută cu privire la informațiile specifice. ISA-urile, ISRE-urile și ISAE-urile stabilesc elementele principale ale rapoartelor de asigurare. Mai mult, practicianul ia în considerare alte responsabilități de raportare, inclusiv comunicarea cu persoanele însărcinate cu guvernarea, când acest lucru este adecvat.
57. Într-o misiune pe bază de aserțiuni, concluzia practicianului poate fi formulată fie:
- (a) Prin referire la aserțiunea părții responsabile (de exemplu: “În opinia noastră, aserțiunea *părții responsabile*, conform căreia controlul intern este eficient, sub toate aspectele semnificative, pe baza *criteriilor XYZ*, este corect enunțată”); fie
  - (b) Direct, prin referire la subiectul specific și criteriile (de exemplu: “În opinia noastră, controlul intern este eficient, sub toate aspectele semnificative, pe baza *criteriilor XYZ*”).

Într-o misiune de raportare directă, concluzia practicianului este formulată direct, prin referire la subiectul specific și criteriile.

58. Într-o misiune de asigurare rezonabilă, practicianul exprimă concluzia într-o formă pozitivă, de exemplu: “În opinia noastră, controlul intern este eficient,

sub toate aspectele semnificative, pe baza *criteriilor XYZ*.” Această formă de expresie conferă „asigurare rezonabilă.” Pentru că a efectuat proceduri de strângere a probelor de natură, plasare în timp și amploare rezonabile, în raport cu caracteristicile subiectului specific și celorlalte circumstanțe relevante ale misiunii descrise în raportul de asigurare, practicianul a obținut probe suficiente și adecvate pentru a reduce riscul misiunii de asigurare la un nivel suficient de scăzut.

59. Într-o misiune de asigurare limitată, practicianul exprimă concluzia într-o formă negativă, de exemplu, “Pe baza activității noastre descrise în acest raport, nu am luat cunoștință de nimic care să ne facă să credem că, sub toate aspectele semnificative, controlul intern este eficient, pe baza *criteriilor XYZ*.” Această formă de expresie conferă un nivel de „asigurare limitată”, proporțională cu nivelul procedurilor de strângere a probelor de către practician, în raport cu caracteristicile subiectului specific și cu celelalte circumstanțe ale misiunii, descrise în raportul de asigurare.
60. Un practician nu exprimă o concluzie fără rezerve pentru niciun tip de misiune de asigurare, când există următoarele circumstanțe și, potrivit raționamentului practicianului, efectul aspectului în cauză este sau poate fi semnificativ:
- (a) Există o limitare a domeniului de aplicare a activității practicianului (a se vedea punctul 55). Practicianul exprimă o concluzie cu rezerve sau afirmă imposibilitatea exprimării unei concluzii, în funcție de cât de semnificativă sau gravă este limitarea. În unele cazuri, practicianul ia în considerare retragerea din misiune.
  - (b) În acele cazuri în care:
    - (i) Concluzia practicianului este formulată în funcție de aserțiunea părții responsabile și acea aserțiune nu este fidel enunțată, sub toate aspectele semnificative; sau
    - (ii) Concluzia practicianului este formulată direct, prin referire la subiectul specific și criterii, și informațiile specifice sunt denaturate semnificativ,<sup>11</sup>

practicianul exprimă o concluzie cu rezerve sau contrară, în funcție de cât de semnificativ sau grav este aspectul respectiv.
  - (c) Când se descoperă, după ce misiunea a fost acceptată, că subiectul specific nu este corespunzător sau criteriile sunt inadecvate pentru o misiune de asigurare, practicianul exprimă:

---

<sup>11</sup> În acele misiuni de raportare directă, în care informațiile specifice sunt prezentate doar în concluzia practicianului și acesta ajunge la concluzia că subiectul specific nu se conformează, sub toate aspectele semnificative, criteriilor, de exemplu: “În opinia noastră, cu excepția [...], controlul intern este eficient, sub toate aspectele semnificative, pe baza criteriilor XYZ,” o astfel de concluzie ar fi, de asemenea, considerată drept cu rezerve (sau contrară, după caz).

- (i) O concluzie cu rezerve sau contrară, în funcție de cât de semnificativ sau grav este aspectul, când există probabilitatea că subiectul specific sau criteriile inadecvate vor induce în eroare utilizatorii vizați; sau
- (ii) În alte cazuri, o concluzie cu rezerve sau imposibilitatea exprimării unei concluzii, în funcție de cât de semnificativ sau grav este aspectul respectiv.

În unele cazuri, practicianul ia în considerare retragerea din misiune.

### **Utilizarea necorespunzătoare a numelui practicianului**

61. Un practician este asociat cu subiectul specific, când acesta raportează cu privire la informații despre subiectul specific sau consimte utilizarea numelui său într-o relație profesională cu acel subiect specific. Dacă practicianul nu este asociat în acest mod, părțile terțe nu își pot asuma nicio responsabilitate care aparține practicianului. Dacă practicianul află că o parte utilizează necorespunzător numele său, în asociere cu un subiect specific, practicianul îi solicită părții să înceteze această practică. Practicianul ia în considerare, de asemenea, ce alte etape pot fi necesare, precum informarea oricăror utilizatori terți cunoscuți cu privire la utilizarea necorespunzătoare a numelui său sau apelul la asistență juridică.

## **Perspectiva sectorului public**

1. *Acest Cadru este relevant pentru toți profesioniștii contabili din sectorul public, care sunt independenți de entitatea pentru care efectuează misiuni de asigurare. Când profesioniștii contabili din sectorul public nu sunt independenți de entitatea pentru care efectuează misiunea de asigurare, ar trebui adoptată îndrumarea din nota de subsol 1.*



## Diferențe între misiunile de asigurare rezonabilă și misiunile de asigurare limitată

Această Anexă subliniază diferențele dintre o misiune de asigurare rezonabilă și o misiune de asigurare limitată, discutate în acest Cadru (a se vedea, în special, punctele la care se face trimitere).

Tip de misiune	Obiectiv	Proceduri de strângere a probelor <sup>12</sup>	Raport de asigurare
<b>Misiune de asigurare rezonabilă</b>	O reducere a riscului misiunii de asigurare la un nivel acceptabil de scăzut, în circumstanțele misiunii, ca bază pentru exprimarea de către practician a unei concluzii sub o formă pozitivă (punctul 11)	Sunt obținute probe suficiente și adecvate, ca parte a unui proces sistematic al misiunii, care include: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Obținerea unei înțelegeri a circumstanțelor misiunii;</li> <li>• Evaluarea riscurilor;</li> <li>• Furnizarea de răspunsuri la riscurile evaluate;</li> <li>• Efectuarea de proceduri subsecvente, utilizând o combinație între inspecție, observare, confirmare, recalculare, repetarea executării, proceduri analitice și interviu. Aceste proceduri subsecvente implică proceduri de fond, inclusiv, după caz, coroborarea informațiilor și, în funcție de natura subiectului specific, teste ale eficacității operaționale a controalelor; și</li> <li>• Evaluarea probelor obținute (punctele 51 și 52)</li> </ul>	Descrierea circumstanțelor misiunii și o formă pozitivă de exprimare a concluziei (punctul 58)

<sup>12</sup> O discuție detaliată a cerințelor de strângere a probelor este posibilă doar în ISAE-uri, pentru subiectele specifice.

<b>Tip de misiune</b>	<b>Obiectiv</b>	<b>Proceduri de strângere a probelor</b>	<b>Raport de asigurare</b>
<b>Misiune de asigurare limitată</b>	O reducere a riscului misiunii de asigurare la un nivel care este acceptabil în circumstanțele misiunii, dar în care riscul este mai ridicat decât în cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă, ca bază pentru exprimarea de către practician a unei concluzii sub o formă negativă (punctul 11)	Sunt obținute probe suficiente și adecvate, ca parte a unui proces sistematic al misiunii, care include obținerea unei înțelegeri a subiectului specific și a celorlalte circumstanțe ale misiunii, dar în care procedurile sunt limitate în mod deliberat, în comparație cu o misiune de asigurare rezonabilă (punctul 53)	Descrierea circumstanțelor misiunii și o formă negativă de exprimare a concluziei

# STANDARDUL INTERNAȚIONAL PENTRU MISIUNILE DE REVIZUIRE 2400 (REVIZUIT)

## MISIUNI DE REVIZUIRE A SITUAȚIILOR FINANCIARE ISTORICE

(În vigoare pentru revizuirile situațiilor financiare pentru perioadele care se încheie  
la sau ulterior datei de 31 decembrie 2013)

### CUPRINS

	Punct
<b>Introducere</b>	
Domeniul de aplicare al 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 a misiunilor de revizuire .....	29–41
Comunicarea cu conducerea și cu persoanele responsabile cu governanța .....	42
Desfășurarea misiunii .....	43–57
Evenimente ulterioare .....	58–60
Declarații scrise .....	61–65
Evaluarea probelor obținute în urma procedurilor efectuate .....	66–68
Formarea concluziei practicianului pe marginea situațiilor financiare ....	69–85
Raportul practicianului .....	86–92

Documentație .....	93–96
<b>Aplicare și alte materiale explicative</b>	
Domeniul de aplicare al 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 a misiunilor de revizuire .....	A34–A62
Comunicarea cu conducerea și cu persoanele responsabile cu guvernanta.....	A63–A69
Desfășurarea misiunii .....	A70–A99
Declarații scrise .....	A100–A102
Evaluarea probelor obținute în urma procedurilor efectuate .....	A103–A105
Formarea concluziei practicianului pe marginea situațiilor financiare .....	A106–A117
Raportul practicianului .....	A118–A144
Documentație .....	A145
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*, ar trebui citit în contextul *Prefetei la Reglementările Internaționale de Control al Calității, Audit, Revizuire, Alte Servicii de Asigurare și Servicii Conexe*.

## Introducere

### Domeniul de aplicare al prezentului ISRE

1. Prezentul Standard Internațional privind Misiunile de Revizuire (ISRE) tratează: (a se vedea pctul. A1)
  - (a) Responsabilitățile practicianului când este contractat să efectueze o revizuire a situațiilor financiare istorice, când practicianul nu este auditorul situațiilor financiare ale entității; și
  - (b) Forma și conținutul raportului practicianului cu privire la situațiile financiare.
2. Prezentul ISRE nu abordează o revizuire a situațiilor financiare sau ale situațiilor financiare interimare ale entității, efectuate de un practician care este auditorul independent al situațiilor financiare ale entității (a se vedea pctul. A2)
3. Prezentul ISRE urmează a fi aplicat, adaptat după caz, revizuirilor altor informații financiare istorice. Misiunile de asigurare limitată, altele decât revizuirile informațiilor financiare istorice sunt efectuate conform ISAE 3000.<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 revizuire a situațiilor financiare.<sup>3</sup> Prevederile prezentului ISRE referitoare la controlul calității la nivelul misiunilor de revizuire individuale au la bază premisa că firma face obiectul ISQC 1 sau cerințelor care sunt cel puțin la fel de riguroase. (a se vedea pctele. 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* (Cadrul de asigurare).<sup>4</sup> (a se vedea pctele. A6–A7)
6. Într-o revizuire a situațiilor financiare, practicianul exprimă o concluzie menită să întărească gradul de încredere al utilizatorilor vizați cu privire la

<sup>1</sup> Standardul Internațional privind Misiunile de Asigurare (ISAE) 3000, *Misiunile de asigurare, altele decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice*

<sup>2</sup> 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*

<sup>3</sup> ISQC 1, punctul 4

<sup>4</sup> Cadrul de asigurare, punctele 7 și 11

întocmirea situațiilor financiare ale unei entități, în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil. Concluzia practicianului are la bază obținerea unei asigurări limitate de către acesta. Raportul practicianului include o descriere a naturii unei misiuni de revizuire, pentru a furniza cititorilor contextul raportului care să permită să înțeleagă concluziei.

7. Practicianul efectuează în principal interviuri și proceduri analitice pentru a obține probe suficiente și adecvate ca bază a concluziei pe marginea situațiilor financiare ca întreg, exprimate în conformitate cu cerințele prezentului ISRE.
8. Dacă practicianul ia cunoștință de un aspect care îl face să creadă că situațiile financiare pot fi denaturate semnificativ, practicianul concepe și efectuează proceduri suplimentare, considerate adecvate circumstanțelor, pentru a putea formula o concluzie pe marginea situațiilor financiare, în conformitate cu prezentul ISRE.

### **Autoritatea prezentului ISRE**

9. Prezentul ISRE conține obiectivele pe care le urmărește practicianul în aplicarea ISRE-ului, obiective ce furnizează contextul în care sunt încadrate cerințele prezentului standard și sunt menite să îl asiste pe practician în înțelegerea a ceea ce trebuie realizat într-o misiune de revizuire.
10. ISRE-ul conține cerințe, exprimate prin utilizarea sintagmei “trebuie,” menite să îi permită practicianului să îndeplinească obiectivele propuse.
11. Mai mult, prezentul ISRE conține materiale introductive, definiții și o secțiune de aplicare și alte materiale explicative, care furnizează contextul relevant pentru o înțelegere corectă a prezentului ISRE.
12. Secțiunea de aplicare și alte materiale explicative furnizează explicații mai detaliate ale cerințelor și îndrumări pentru realizarea acestora. Deși aceste îndrumări nu impun, prin ele însele, o cerință, sunt relevante pentru aplicarea corespunzătoare a cerințelor. Secțiunea de aplicare și alte materiale explicative poate furniza, de asemenea, informații fundamentale pentru chestiunile abordate în prezentul ISRE, care sprijină aplicarea cerințelor.

### **Data intrării în vigoare**

13. Prezentul ISRE este în vigoare pentru revizuirile situațiilor financiare aferente perioadelor care se încheie la sau ulterior datei de 31 decembrie 2013.

### **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 așadar să exprime o concluzie dacă a luat cunoștință de aspecte care să îl determine să creadă că situațiile financiare nu sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil; și
  - (b) Raportarea pe marginea situațiilor financiare ca întreg și comunicarea, conform cerințelor prezentului ISRE.
15. În toate cazurile în care asigurarea limitată nu poate fi obținută și o concluzie cu rezerve în raportul practicianului este insuficientă în circumstanțele date, prezentul ISRE prevede ca practicianul 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 legile sau reglementările aplicabile. (a se vedea pctele. A8–A10, A115–A116)

## 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, care sprijină aplicarea și interpretarea consecventă. De exemplu, termenii “conducere” și “persoane responsabile cu guvernanta” utilizați pe parcursul prezentului ISRE au semnificațiile definite în Glosar. (a se vedea pctele. A11–A12)
17. În contextul prezentului ISRE, următorii termeni au semnificațiile atribuite mai jos:
- (a) *Proceduri analitice*—Evaluări ale informațiilor financiare prin analizarea relațiilor plauzibile dintre datele financiare și ne-financiare. Procedurile analitice cuprind, de asemenea, acele investigații considerate necesare cu privire la fluctuațiile sau relațiile identificate care sunt discordante cu alte informații relevante sau care diferă cu o sumă semnificativă față de valorile preconizate.
  - (b) *Riscul misiunii*—Riscul ca practicianul să exprime o concluzie care nu este adecvată atunci când situațiile financiare sunt denaturate semnificativ.
  - (c) *Situații financiare cu scop general*—Situațiile financiare întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop general.

<sup>5</sup> Glosarul de termeni aferent Standardelor Internaționale emise de IAASB în *Manualul de Reglementări Internaționale de Control al Calității, Audit, Revizuire, Alte Servicii de Asigurare și Servicii Conexe* (Manualul), publicat de IFAC

- (d) *Cadru de raportare cu scop general*—Un cadru de raportare financiară elaborat pentru a satisface 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 cadrul sau din afara entității.
- (f) *Asigurare limitată*—Nivelul de asigurare obținut când riscul misiunii este redus la un nivel care este acceptabil în circumstanțele misiunii, dar în condițiile în care riscul 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 adunare de probe este cel puțin suficientă pentru ca practicianul să obțină un nivel de asigurare adecvat. Pentru a fi adecvat, nivelul de asigurare obținut de practician are capacitatea de a întări încrederea utilizatorilor vizați în situațiile financiare. (a se vedea pctul. A13)
- (g) *Practician*—Un profesionist contabil în practica publică. Termenul include partenerul de misiune sau alți membri ai echipei misiunii, sau, după caz, firma. Când prezentul ISRE își propune în mod expres ca o cerință sau responsabilitate să fie îndeplinită de către partenerul de misiune, este utilizat mai degrabă termenul “partener de misiune” decât cel de “practician”. Termenii “partener de misiune” și “firmă” trebuie interpretați ca făcând referire la echivalentele lor din sectorul public, acolo unde este relevant.
- (h) *Raționament profesional*—Aplicarea pregătirii relevante, a cunoștințelor și a experienței în contextul furnizat de asigurare, contabilitate și standarde etice, pentru a lua decizii în cunoștință de cauză cu privire la demersurile adecvate circumstanțelor misiunii de revizuire.
- (i) *Cerințe etice relevante*—Cerințele etice sub incidența cărora intră echipa misiunii când efectuează misiuni de revizuire. Aceste cerințe cuprind, de regulă, Părțile A și B din *Codul Etic al Profesioniștilor Contabili* emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili (Codul IESBA) și 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 utilizatorilor 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 înțeleagă textul integral al prezentului ISRE, inclusiv secțiunea privind aplicarea și alte materiale explicative, în vederea înțelegerii obiectivelor acestuia și aplicării cerințelor sale în mod corespunzător. (a se vedea pctul. A14)

#### *Conformitatea cu cerințele relevante*

19. Practicianul trebuie să se conformeze fiecărei cerințe 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 când circumstanțele abordate de acea cerință există.
20. Practicianul nu va invoca conformitatea cu prezentul ISRE în raportul său, decât dacă practicianul s-a conformat tuturor cerințelor prezentului ISRE, relevante pentru misiunea de revizuire.

### Cerințe etice

21. Practicianul trebuie să se conformeze cerințelor etice relevante, inclusiv celor referitoare la independență. (a se vedea pctele. A15–A16)

### Scepticismul profesional și raționamentul profesional

22. Practicianul trebuie să planifice și efectueze misiunea cu scepticism profesional, admitând că pot exista circumstanțe care pot cauza denaturarea semnificativă a situațiilor financiare. (a se vedea pctele. A17–A20)
23. Practicianul trebuie să exercite raționament profesional în desfășurarea unei misiuni de revizuire. (a se vedea pctele. A21–A25)

### Controlul calității la nivelul misiunii

24. Partenerul de misiune trebuie să aibă competențe, aptitudini și tehnici relevante pentru misiunile de asigurare, precum și pentru raportarea financiară, în măsura prevăzută de circumstanțele misiunii. (a se vedea pctul. A26)
25. Partenerul de misiune trebuie să își asume responsabilitatea pentru: (a se vedea pctele. A27–A30)
  - (a) Calitatea integrală a fiecărei misiuni de revizuire în care acesta a fost desemnat;
  - (b) Coordonarea, supravegherea, planificarea și desfășurarea misiunii de revizuire, în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile; (a se vedea pctul. A31)
  - (c) Caracterul adecvat al raportului practicianului, în circumstanțele date; și

- (d) Desfășurarea misiunii în conformitate cu politicile firmei de control al calității, incluzând următoarele:
- (i) Să fie convins că au fost urmate procedurile adecvate de acceptare și continuare a relațiilor cu clientul și a misiunilor, că acele concluzii formulate au fost adecvate, inclusiv examinarea dacă există informații care l-ar fi făcut pe partenerul de misiune să concluzioneze lipsa integrității la nivelul conducerii; (a se vedea pctele. A32–A33)
  - (ii) Să fie convins că echipa misiunii, în mod colectiv, deține competențele și capacitățile adecvate, inclusiv aptitudini și tehnici în misiunile de asigurare și expertiză 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. Permite emiterea unui raport care să fie adecvat circumstanțelor; și
  - (iii) Să își asume responsabilitatea că a fost păstrată documentația adecvată misiunii.

#### *Considerente relevante în urma acceptării misiunii*

26. Dacă partenerul de misiune obține informații care ar fi făcut firma să refuze misiunea dacă acele informații ar fi fost disponibile mai devreme, partenerul de misiune trebuie să comunice prompt acele informații firmei, astfel încât firma și partenerul de misiune să poată lua măsurile necesare.

#### *Conformitatea cu cerințele etice relevante*

27. Pe parcursul misiunii, partenerul de misiune trebuie să rămână alert, prin observare și efectuarea interviurilor necesare, în vederea identificării probelor de neconformitate a membrilor echipei misiunii cu cerințele etice relevante. Dacă, prin intermediul sistemului firmei de control al calității sau în alt mod, partenerul de misiune ia cunoștință de aspecte care indică faptul că membrii echipei misiunii nu s-au conformat cerințelor etice relevante, partenerul de misiune, în urma consultării cu alte persoane din cadrul firmei, trebuie să determine măsurile corespunzătoare.

#### *Monitorizare*

28. Un sistem eficient de control al calității la nivelul unei firme include un proces de monitorizare menit să furnizeze firmei asigurarea rezonabilă că politicile și procedurile sale referitoare la sistemul de control al calității sunt relevante, corespunzătoare și funcționează eficace. Partenerul de misiune trebuie să examineze rezultatele procesului de monitorizare a firmei,

evidențiat de cele mai recente informații circularizate de firmă și, dacă este cazul, de alte firme din cadrul unei rețele, și dacă deficiențele notate în acele informații pot afecta misiunea de revizuire.

### **Acceptarea și continuarea relațiilor cu clientul și a misiunilor de revizuire**

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

29. Cu excepția cazului în care i se solicită prin legi sau reglementări, practicianul nu trebuie să accepte o misiune de revizuire dacă: (a se vedea pctele. A34–A35)
- (a) Practicianul nu este convins că:
    - (i) Există un scop rațional al misiunii; sau (a se vedea pctul. A36)
    - (ii) Că o misiune de revizuire ar fi adecvată circumstanțelor; (a se vedea pctul. A37)
  - (b) Practicianul are motive să creadă că cerințele etice relevante, inclusiv cele de independență, nu vor fi respectate;
  - (c) Înțelegerea sa preliminară cu privire la circumstanțele misiunii indică faptul că informațiile necesare efectuării misiunii de revizuire pot să nu fie disponibile sau pot să nu fie de încredere; (a se vedea pctul. A38)
  - (d) Practicianul are motive să se îndoiască de integritatea conducerii, astfel încât poate fi afectată desfășurarea corespunzătoare a revizurii; sau (a se vedea pctul. A37 litera (b))
  - (e) Conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta impun o limitare a domeniului de aplicare a activității practicianului în ceea ce privește misiunea de revizuire planificată, încât practicianul crede că limitarea îl va face să afirme imposibilitatea exprimării unei concluzii pe marginea situațiilor financiare.

*Condițiile preliminare pentru acceptarea unei misiuni de revizuire*

30. Înainte de acceptarea unei misiuni de revizuire, practicianul trebuie: (a se vedea pctul. A39)
- (a) Să determine dacă acel cadru de raportare financiară aplicat în 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 pctele. A40–A46)
  - (b) Să obțină acordul conducerii prin care aceasta își asumă și înțelege responsabilitățile: (a se vedea pctele. A47–A50)

- (i) De întocmire a situațiilor financiare în conformitate cu cadru de raportare financiară aplicabil, inclusiv, unde este relevant, de prezentare fidelă a acestora;
  - (ii) Pentru acel control intern pe care conducerea îl determină necesar pentru a permite întocmirea de situații financiare lipsite de denaturări semnificative, cauzate de fraudă sau eroare; și
  - (iii) De a îi furniza practicianului:
    - a. Acces la toate informațiile cu care conducerea este la curent și care sunt relevante pentru întocmirea situațiilor financiare, precum înregistrări, documentație și alte aspecte;
    - b. Informațiile suplimentare pe care practicianul le poate solicita conducerii în contextul revizurii; și
    - c. Acces 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 chestiunile de mai sus, drept condiții preliminare de acceptare a unei misiuni de revizuire, practicianul trebuie să discute chestiunea cu conducerea sau cu persoanele responsabile cu guvernanta. Dacă nu pot fi operate modificări pentru a satisface cerințele practicianului cu privire la acele chestiuni, practicianul nu trebuie să accepte misiunea planificată, decât dacă legile sau reglementările îi impun acest lucru. Cu toate acestea, o misiune desfășurată în astfel de circumstanțe nu se conformează prezentului ISRE. În consecință, practicianul nu trebuie să includă nicio referire în raportul său, conform căreia revizuirea a fost efectuată în conformitate cu prezentul ISRE.
32. Dacă se descoperă, în urma acceptării misiunii, că practicianul nu este mulțumit de oricare dintre condițiile preliminare de mai sus, practicianul trebuie să discute aspectul cu conducerea sau cu persoanele responsabile cu guvernanta și să determine:
- (a) Dacă aspectul poate fi rezolvat;
  - (b) Dacă este adecvată continuarea misiunii; și
  - (c) Dacă, și în caz afirmativ, cum trebuie comunicat aspectul în raportul practicianului.

*Considerente suplimentare când exprimările din raportul practicianului sunt prevăzute de legi sau reglementări*

33. Raportul practicianului emis în urma misiunii de revizuire trebuie să facă referire la prezentul ISRE doar dacă raportul se conformează cerințelor de la punctul 86.
34. În unele cazuri, când revizuirea este efectuată în urma legilor sau reglementărilor aplicabile dintr-o jurisdicție, legile sau reglementările relevante pot prescrie formatul exprimării 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 revizurii situațiilor financiare și, în caz afirmativ, dacă explicațiile suplimentare din raportul practicianului pot atenua posibilele neînțelegeri. (a se vedea pctele. A51, A142)
35. Dacă practicianul ajunge la concluzia că explicațiile suplimentare din raportul practicianului nu pot atenua posibilele neînțelegeri, acesta nu trebuie să accepte misiunea de revizuire, cu excepția cazului în care acceptarea este impusă de legi sau reglementări. O revizuire desfășurată în conformitate cu acele legi sau reglementări nu se conformează prezentului ISRE. În consecință, practicianul nu trebuie să includă nicio referire în raportul său, conform căreia revizuirea a fost efectuată în conformitate cu prezentul ISRE. (a se vedea pctele. A51, A142)

#### *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 de acord scris și trebuie să includă: (a se vedea pctele. A52–A54, A56)
- (a) Utilizatorii vizați și distribuția vizată a situațiilor și orice restricții cu privire la utilizare și distribuție, după caz;
  - (b) Identificarea cadrului de raportare financiară aplicabil;
  - (c) Obiectivul și domeniul de aplicare al misiunii de revizuire;
  - (d) Responsabilitățile practicianului;
  - (e) Responsabilitățile conducerii, inclusiv cele de la punctul 30 litera (b); (a se vedea pctele. A47–A50, A55)
  - (f) O declarație conform căreia misiunea nu este un audit și practicianul nu va exprima o opinie de audit asupra situațiilor financiare; și
  - (g) Referiri cu privire la forma și conținutul așteptat al raportului care urmează a fi emis de către practician și o declarație conform căreia pot

exista circumstanțe în care raportul poate diferi de forma și conținutul așteptate.

#### Misiuni recurente

38. În cazul misiunilor de revizuire recurente, practicianul trebuie să evalueze dacă circumstanțele, inclusiv modificările aferente considerentelor de acceptare a misiunii, prevăd revizuirea termenilor misiunii și dacă este necesar să i se reamintească conducerii sau persoanelor responsabile cu guvernarea, după caz, termenii existenți ai misiunii. (a se vedea pctul. 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 ptele. 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 pctul. A61–A62)
41. Dacă termenii misiunii sunt modificați pe parcursul misiunii, practicianul și conducerea sau persoanele responsabile cu guvernarea, după caz, trebuie să convină și să consemneze noii termeni ai misiunii într-o scrisoare de misiune sau în altă formă de acord scris.

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

42. Practicianul trebuie să comunice cu conducerea sau cu persoanele responsabile cu guvernarea, după caz, în timp util pe parcursul misiunii de revizuire, 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 guvernarea, după caz. (a se vedea ptele. A63–A69)

#### **Desfășurarea 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 în conceperea de proceduri și în evaluarea rezultatelor obținute în urma acelor proceduri. (a se vedea ptele. 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 o valoare inițială diferită. (a se vedea pctul. A74)

*Înțelegerea practicianului*

45. Practicianul trebuie să înțeleagă entitatea și mediul său și cadrul de raportare financiară aplicabil, pentru a identifica domeniile din situațiile financiare în care este posibil să apară denaturări semnificative și care furnizează, așadar, o bază de concepere a procedurilor menite să abordeze acele domenii. (a se vedea pctele. A75–A77)
46. Înțelegerea practicianului trebuie să acopere următoarele: (a se vedea pctele. A78, A87, A89)
- (a) Sectorul de activitate și de reglementare relevante și alți factori externi, inclusiv cadrul de raportare financiară aplicabil;
  - (b) Natura entității, incluzând:
    - (i) Operațiunile sale;
    - (ii) Structura sa privind drepturile de proprietate și guvernanta;
    - (iii) Tipurile de investiții pe care entitatea le face și planifică să le facă;
    - (iv) Modul în care este structurată și finanțată entitatea; și
    - (v) Obiectivele și strategiile entității;
  - (c) Sistemele contabile și înregistrările 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 pe marginea situațiilor financiare ca întreg, practicianul trebuie să conceapă și să efectueze interviuri și proceduri analitice: (a se vedea pctele. A79–A83, A87, A89)
- (a) Care abordează toate elementele semnificative din situațiile financiare, inclusiv prezentările; și
  - (b) Care se concentrează pe abordarea domeniilor din situațiile financiare în care este posibil să apară denaturări semnificative.
48. Interviurile conducerii și ale altor părți din cadrul entității, după caz, de către practician trebuie să includă următoarele: (a se vedea pctele. A84–A87)
- (b) Modul în care conducerea efectuează estimările contabile semnificative prevăzute de cadrul de raportare financiară aplicabil;
  - (c) Identificarea părților afiliate și a tranzacțiilor cu părțile afiliate, inclusiv a contextului acelor tranzacții;

- (d) Dacă există tranzacții, evenimente sau chestiuni semnificative, neobișnuite sau complexe care au afectat sau pot afecta situațiile financiare ale entității, inclusiv:
  - (i) Modificările semnificative în activitățile de afaceri sau comerciale ale entității;
  - (ii) Modificările semnificative ale termenilor contractelor care afectează semnificativ situațiile financiare ale entității, inclusiv termenii din contractele sau convențiile financiare sau de datorie;
  - (iii) Înregistrările semnificative în registru sau alte ajustări ale situațiilor financiare;
  - (iv) Tranzacțiile semnificative care au loc sau sunt recunoscute către finalul perioadei de raportare;
  - (v) Situația oricăror denaturări necorectate identificate în cadrul misiunilor anterioare; și
  - (vi) Efectele sau implicațiile posibile pentru entitate ale tranzacțiilor sau relațiilor cu părțile afiliate;
- (e) Existența oricăror cazuri reale, suspectate sau presupuse:
  - (i) De fraudă sau acțiuni ilegale care afectează entitatea; și
  - (ii) De neconformitate cu prevederile legale și de reglementare care sunt în general recunoscute a avea un efect direct asupra determinării valorilor semnificative și a prezentărilor din situațiile financiare, precum legile și reglementările fiscale și din domeniul pensiilor;
- (f) Măsura în care conducerea a identificat și abordat evenimente care au loc între data situațiilor financiare și data raportului practicianului, care să necesite ajustarea sau prezentarea în situațiile financiare;
- (g) Baza pentru evaluarea conducerii cu privire la capacitatea entității de a își continua activitatea; (a se vedea pctul. A88)
- (h) Dacă există evenimente sau condiții care par să pună la îndoială capacitatea entității de a își continua activitatea;
- (i) Angajamentele, obligațiile contractuale sau contingentele semnificative care au afectat sau pot afecta situațiile financiare ale entității, inclusiv prezentările; și
- (j) Tranzacțiile ne-monetare semnificative sau tranzacțiile fără contraprestație din perioada de raportare financiară respectivă.



49. În conceperea procedurilor analitice, practicianul trebuie să examineze dacă datele din sistemul contabil al entității și înregistrările contabile sunt adecvate în contextul efectuării de proceduri analitice. (a se vedea pctele. A89–A91)

#### Proceduri de abordare a circumstanțelor specifice

##### Părțile afiliate

50. Pe parcursul revizuirii, practicianul trebuie să rămână alert la aranjamente sau informații care pot indica existența relațiilor sau tranzacțiilor cu părți afiliate, pe care conducerea nu le-a identificat sau prezentat anterior practicianului.
51. Dacă practicianul identifică tranzacții semnificative în afara desfășurării normale a activității entității pe parcursul efectuării revizuirii, practicianul trebuie să intervieveze conducerea cu privire la:
- Natura acelor tranzacții;
  - Măsura în care părțile afiliate ar putea fi implicate; și
  - Motivația de afaceri (sau lipsa acesteia) aferentă acelor tranzacții.

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

52. Când există un indiciu cu privire la existența fraudei sau neconformității cu legile sau reglementările în cadrul entității, sau a unei fraude sau neconformități suspectate cu legile sau reglementările, practicianul trebuie:
- Să comunice aspectul către nivelul adecvat al conducerii superioare sau persoanelor responsabile cu guvernanta, după caz;
  - Să solicite evaluarea conducerii cu privire la efectul(ele), dacă există, asupra situațiilor financiare;
  - Să examineze efectul evaluării conducerii, dacă există, cu privire la efectele fraudei sau neconformității cu legile sau reglementările comunicate practicianului asupra concluziei acestuia pe marginea situațiilor financiare și asupra raportului practicianului; și
  - Să determine dacă există vreo responsabilitate de a raporta cazul sau suspiciunea de fraudă sau acte ilegale către o parte din afara entității. (a se vedea pctul. A92)

##### Principiul de continuitate a activității

53. O revizuire a situațiilor financiare include examinarea capacității entității de a își continua activitatea. În examinarea evaluării conducerii cu privire la capacitatea entității de a își continua activitatea, practicianul trebuie să acopere aceeași perioadă care a fost luată ca referință de către conducere în

efectuarea aprecierii sale, așa cum prevede cadrul de raportare financiară aplicabil, sau legile sau reglementările atunci când este specificată o perioadă mai îndelungată.

54. Dacă, pe parcursul desfășurării revizuirii, practicianul ia cunoștință de evenimente sau condiții care pot pune serios la îndoială capacitatea entității de a își continua activitatea, practicianul trebuie: (a se vedea pctul. A93)
- (a) Să intervieveze conducerea cu privire la planurile de acțiuni viitoare care afectează capacitatea entității de a își continua activitatea și cu privire la fezabilitatea acelor planuri și, de asemenea, dacă ea crede că rezultatele acelor planuri vor îmbunătăți situația referitoare la capacitatea entității de a își continua activitatea;
  - (b) Să evalueze rezultatele acelor interviuri, să examineze dacă răspunsurile conducerii furnizează o bază suficientă pentru a:
    - (i) Continua să prezinte situațiile financiare referitoare la principiul de continuitate a activității dacă cadrul de raportare financiară aplicabil include ipoteza continuității activității entității; sau
    - (ii) Concluziona dacă situațiile financiare sunt denaturate semnificativ sau induc altcumva în eroare referitor la capacitatea entității de a își continua activitatea; și
  - (c) Să examineze răspunsurile conducerii din perspectiva tuturor informațiilor relevante de care ia cunoștință practicianul, ca urmare a revizuirii.

#### Utilizarea activității efectuate de alte părți

55. În desfășurarea revizuirii, practicianul poate avea nevoie să utilizeze munca efectuată de alți practicieni, sau munca unei persoane sau organizații care deține expertiză într-un domeniu, altul decât contabilitate sau asigurare. Dacă practicianul utilizează munca efectuată de un alt practician sau un alt expert pe parcursul desfășurării revizuirii, practicianul trebuie să parcurgă etapele adecvate pentru a fi convins că munca efectuată este desfășurată în scopul său. (a se vedea pctul. A80)

#### *Reconcilerea situațiilor financiare cu înregistrările contabile corespunzătoare*

56. Practicianul trebuie să obțină probe conform cărora situațiile financiare sunt coroborate, sau reconciliate, cu înregistrările contabile corespunzătoare ale entității. (a se vedea pctul. A94)

*Proceduri suplimentare când practicianul ia cunoștință că situațiile financiare pot fi denaturate semnificativ*

57. Dacă practicianul ia cunoștință de un aspect(e) care îl face(fac) să creadă că situațiile financiare pot fi denaturate semnificativ, practicianul trebuie să elaboreze suficiente proceduri suplimentare care să îi permită să: (a se vedea pctele. A95–A99)
- (a) Concluzioneze că acel aspect(e) nu va (vor) determina denaturarea semnificativă a situațiilor financiare ca întreg; sau
  - (b) Determine că acel aspect(e) 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 practicianului, care necesită ajustare sau prezentare în situațiile financiare, acesta trebuie să îi solicite conducerii să corecteze acele denaturări.
59. Practicianul nu are nicio obligație să efectueze vreo procedură referitoare la situațiile financiare, după data raportului practicianului. Totuși, dacă, după data raportului practicianului dar înainte de data la care sunt emise situațiile financiare, un fapt devine cunoscut practicianului care, dacă ar fi fost cunoscut la data raportului, l-ar fi putut face pe acesta să își modifice raportul, practicianul trebuie:
- (a) Să discute aspectul cu conducerea sau cu persoanele responsabile cu guvernanta, după caz;
  - (b) Să determine dacă situațiile financiare necesită corecții; și
  - (c) Dacă da, să intervieveze cu privire la modul în care conducerea intenționează să abordeze aspectul în situațiile financiare.
60. În cazul în care conducerea nu modifică situațiile financiare în circumstanțele în care practicianul crede că acestea necesită corecții, iar raportul practicianului a fost deja furnizat entității, acesta trebuie să notifice conducerea și persoanele responsabile cu guvernanta să nu emită situațiile financiare către părți terțe, înainte ca modificările necesare să fie efectuate. Dacă, cu toate acestea, situațiile financiare sunt ulterior emise fără modificările necesare, practicianul trebuie să ia măsurile adecvate pentru a căuta să prevină considerarea raportului său drept fiabil.

**Declarații scrise**

61. Practicianul trebuie să îi solicite conducerii să furnizeze declarații scrise conform cărora conducerea și-a îndeplinit responsabilitățile descrise în

termenii conveniți ai misiunii. Declarația scrisă trebuie să includă: (a se vedea pctele. A100–A102)

- (a) Faptul că membrii conducerii și-au îndeplinit responsabilitatea de întocmire a situațiilor financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, inclusiv acolo unde relevant, de prezentare fidelă a acestora și că i-au furnizat practicianului toate informațiile relevante și acces la informații, așa cum s-a convenit în termenii misiunii; și
- (b) Toate tranzacțiile au fost consemnate și sunt reflectate în situațiile financiare.

Dacă legile sau reglementările prevăd ca membrii conducerii să facă declarații scrise publice cu privire la responsabilitățile lor și practicianul determină că acele declarații furnizează câteva sau toate declarațiile prevăzute de subpunctele (a)–(b), chestiunile relevante acoperite de acele declarații nu trebuie incluse în declarațiile scrise.

62. Practicianul trebuie, de asemenea, să îi solitime conducerii declarații scrise conform cărora aceasta i-a prezentat practicianului: (a se vedea pctul. A101)

- (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 fraude suspectate cunoscute conducerii, care se poate să fi afectat entitatea;
- (c) Cazuri curente sau posibile de neconformitate cu legile și reglementările, ale căror efecte afectează situațiile financiare ale entității;
- (d) Toate informațiile relevante de utilizat cu privire la ipoteza continuității activității în situațiile financiare;
- (e) Că toate evenimentele care au loc ulterior datei situațiilor financiare și pentru care cadrul de raportare financiară aplicabil prevede ajustare sau prezentare, au fost ajustate sau prezentate;
- (f) Angajamentele, obligațiile contractuale sau contingențele semnificative care au afectat sau pot afecta situațiile financiare ale entității, inclusiv prezentările; și
- (g) Tranzacțiile ne-monetare semnificative sau tranzacțiile fără contra-prestație ale entității din perioada de raportare financiară respectivă.

63. În cazul în care conducerea nu furnizează una sau mai multe dintre declarațiile scrise prevăzute, practicianul trebuie să: (a se vedea pctul. A100)

- (a) Discute aspectul cu conducerea și cu persoanele responsabile cu guvernarea, după caz;
- (b) Evalueze din nou integritatea conducerii și efectul pe care aceasta îl poate avea asupra fiabilității declarațiilor (verbale sau scrise) și asupra probelor, în general; și

- (c) Ia măsurile adecvate, inclusiv să determine efectul posibil asupra concluziei din raportul practicianului, în conformitate cu prezentul ISRE.
64. Practicianul trebuie să afirme imposibilitatea exprimării unei concluzii pe marginea situațiilor financiare sau să se retragă din misiune dacă retragerea este permisă de legile sau reglementările aplicabile, dacă:
- (a) Practicianul concluzionează că există suficiente îndoieli cu privire la integritatea conducerii, astfel încât declarațiile scrise nu sunt fiabile; sau
- (b) Conducerea nu furnizează declarațiile scrise prevăzute, conform punctului 61.

*Data și perioada (ele) acoperite de declarațiile scrise*

65. Data declarațiilor scrise trebuie să fie cât se poate de apropiată de, dar fără să depășească, data raportului practicianului. Declarațiile scrise trebuie să reflecte toate situațiile financiare și perioada(ele) 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 își putea forma o concluzie asupra situațiilor financiare. (a se vedea pctul. A103)
67. Dacă practicianul nu poate obține probe suficiente și adecvate pentru a își forma o concluzie, acesta trebuie să discute cu conducerea și cu persoanele responsabile cu guvernarea, după caz, efectele acestor limitări asupra ariei revizurii. (a se vedea pctele. A104–A105)

*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 pctul. A103)

**Formarea concluziei practicianului pe marginea situațiilor financiare**

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

69. În formarea unei concluzii pe marginea situațiilor financiare, practicianul trebuie să:

- (a) Evalueze dacă situațiile financiare fac trimitere sau descriu, în mod adecvat, cadrul de raportare financiară aplicabil; (a se vedea pctele. A106–A107)
  - (b) Examineze dacă, în contextul cerințelor cadrului de raportare financiară aplicabil și al rezultatelor procedurilor efectuate:
    - (i) Terminologia utilizată în situațiile financiare, inclusiv denumirea 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 efectuate de conducere par rezonabile;
    - (v) Informațiile prezentate în situațiile financiare par relevante, fiabile, comparabile și inteligibile; și
    - (vi) Situațiile financiare furnizează o prezentare adecvată care le permite utilizatorilor vizați să înțeleagă efectele tranzacțiilor și evenimentelor semnificative din informațiile cuprinse în situațiile financiare. (a se vedea pctele. A108–A110)
70. Practicianul trebuie să examineze 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) Aspectelor calitative ale practicilor contabile ale entității, inclusiv al indicatorilor unui posibil subiectivism în raționamentele conducerii. (a se vedea pctele. A111–A112)
71. Dacă situațiile financiare sunt întocmite pe baza unui cadru de prezentare fidelă, examinarea practicianului trebuie să includă, de asemenea: (a se vedea pctul. A109)
- (a) Prezentarea generală, structura și conținutul situațiilor financiare, în conformitate cu cadrul aplicabil; și
  - (b) Măsura în care situațiile financiare, inclusiv notele aferente, par să reprezinte tranzacțiile și evenimentele în cauză astfel încât să realizeze o prezentare fidelă sau să ofere o imagine corectă și fidelă, după caz, în contextul situațiilor financiare ca întreg.

*Forma concluziei*

72. Concluzia practicianului pe marginea situațiilor financiare, fie că este nemodificată sau modificată, trebuie să fie exprimată în forma adecvată contextul cadrului de raportare financiară, aplicat în situațiile financiare.

#### Concluzia nemodificată

73. Practicianul trebuie să exprime o concluzie nemodificată în raportul său asupra situațiilor financiare ca întreg când practicianul a obținut asigurarea limitată care îi permite să concluzioneze că nu a luat cunoștință de nimic care să îl facă să creadă că situațiile financiare nu sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.
74. Când practicianul exprimă o concluzie nemodificată, acesta trebuie, în cazul în care nu se prevede altfel prin legi sau reglementări, să utilizeze una dintre următoarele exprimări, după caz: (a se vedea pctele. A113–A114)
- (a) “Pe baza revizurii noastre, nu am luat cunoștință de nimic care să ne facă să credem că situațiile financiare nu prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative (sau nu oferă o imagine corectă și fidelă a), ... în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil,” (în cazul situațiilor financiare întocmite cu ajutorul unui cadru de prezentare fidelă); sau
  - (b) “Pe baza revizurii noastre, nu am luat cunoștință de nimic care să ne facă să credem că situațiile financiare nu sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil,” (în cazul situațiilor financiare întocmite cu ajutorul unui cadru de conformitate).

#### Concluzia modificată

75. Practicianul trebuie să exprime o concluzie modificată în raportul său asupra situațiilor financiare ca întreg când:
- (a) Practicianul determină, 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 relație cu situațiile financiare ca întreg.
76. 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 determină modificarea, utilizând un titlu corespunzător (de exemplu, “Baza pentru concluzia cu rezerve,” “Baza pentru concluzia contrară” sau “Baza pentru imposibilitatea exprimării unei concluzii,” după caz), într-un paragraf separat din raportul practicianului imediat înainte de raportul referitor la concluzie (denumit și paragraful baza pentru concluzie).

Situațiile financiare sunt denaturate semnificativ

77. Dacă practicianul determină că situațiile financiare sunt denaturate semnificativ, acesta trebuie să exprime:
- (a) O concluzie cu rezerve, când practicianul concluzionează că efectele aspectului(lor) care determină modificarea sunt semnificative, dar nu grave pentru situațiile financiare; sau
- (b) O concluzie contrară, când efectele aspectului(lor) care determină modificarea sunt atât semnificative, cât și grave pentru situațiile financiare.
78. Când practicianul exprimă o concluzie cu rezerve asupra situațiilor financiare din cauza unei denaturări semnificative, acesta trebuie, dacă nu i se solicită altfel prin legi sau reglementări, să utilizeze una dintre următoarele exprimări, după caz:
- (a) “Pe baza revizurii noastre, cu excepția efectelor aspectului(lor) descris(e) în paragraful Baza pentru concluzia cu rezerve, nu am luat cunoștință de nimic care să ne facă să credem că situațiile financiare nu prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative (sau nu oferă o imagine corectă și fidelă a), ... în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil,” (în cazul situațiilor financiare întocmite cu ajutorul unui cadru de prezentare fidelă); sau
- (b) “Pe baza revizurii noastre, cu excepția efectelor aspectului(lor) descris(e) în paragraful Baza pentru concluzia cu rezerve, nu am luat cunoștință de nimic care să ne facă să credem că situațiile financiare nu sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil,” (în cazul situațiilor financiare întocmite cu ajutorul unui cadru de conformitate).
79. Când practicianul exprimă o concluzie contrară asupra situațiilor financiare, acesta trebuie, dacă nu i se solicită altfel prin legi sau reglementări, să utilizeze una dintre următoarele exprimări, după caz:
- (a) “Pe baza revizurii noastre, din cauza importanței aspectului(lor) descris(e) în paragraful Baza pentru concluzia contrară, situațiile financiare nu prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative (sau nu oferă o imagine corectă și fidelă a), ... în conformitate cu cadrul de



raportare financiară aplicabil,” (în cazul situațiilor financiare întocmite cu ajutorul unui cadru de prezenare fidelă); sau

- (b) “Pe baza revizurii noastre, din cauza importanței aspectului(lor) descris(e) în paragraful Baza pentru concluzia contrară, situațiile financiare nu sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil,” (în cazul situațiilor financiare întocmite cu ajutorul unui cadru de conformitate).
80. Pe baza paragrafului referitor la concluzie, în relație cu denaturările semnificative care determină 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 cantitative), cu excepția cazului în care acest lucru nu este posibil, caz în care practicianul trebuie să precizeze acest lucru;
  - (b) Să explice modul în care prezentările sunt denaturate, dacă denaturarea semnificativă se referă la prezentări narative; sau
  - (c) Să descrie natura informațiilor omise, dacă denaturarea semnificativă se referă la ne-prezentarea informațiilor care trebuiau prezentate. Cu excepția cazului în care i se interzice prin legi sau reglementări, practicianul trebuie să includă prezentările omise, când acest lucru este posibil.

Imposibilitatea obținerii de probe suficiente și adecvate

81. Dacă practicianul nu își poate forma o concluzie asupra situațiilor financiare din cauza imposibilității obținerii de probe suficiente și adecvate, acesta trebuie:
- (a) Să exprime o concluzie cu rezerve, dacă concluzionează că efectele posibile ale denaturărilor nedectate, dacă există, asupra situațiilor financiare, ar putea fi semnificative dar nu grave; sau
  - (b) Să declare imposibilitatea exprimării unei concluzii, dacă concluzionează că efectele posibile ale denaturărilor nedectate, dacă există, asupra situațiilor financiare, ar putea fi atât semnificative, cât și grave.
82. Practicianul trebuie să se retragă din misiune dacă următoarele condiții sunt prezente: (a se vedea pctele. A115–A117)
- (a) Din cauza unei limitări a ariei revizurii impusă de către conducere după ce practicianul a acceptat misiunea, acesta nu poate obține probe suficiente și adecvate pentru a-și forma o concluzie asupra situațiilor financiare;

- (b) Practicianul a determinat că efectele posibile ale denaturărilor nedetectate asupra situațiilor financiare sunt semnificative și grave; și
  - (c) Retragerea este permisă prin legile sau reglementările aplicabile.
83. Când practicianul exprimă o concluzie cu rezerve asupra situațiilor financiare din cauza imposibilității obținerii de probe suficiente și adecvate, acesta trebuie, dacă nu i se solicită altfel prin legi sau reglementări, să utilizeze una dintre următoarele exprimări, după caz:
- (a) “Pe baza revizurii noastre, cu excepția efectelor aspectului(lor) descris(e) în paragraful Baza pentru concluzia cu rezerve, nu am luat cunoștință de nimic care să ne facă să credem că situațiile financiare nu prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative (sau nu oferă o imagine corectă și fidelă a), ... în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil,” (în cazul situațiilor financiare întocmite cu ajutorul unui cadru de prezentare fidelă); sau
  - (b) “Pe baza revizurii noastre, cu excepția efectelor aspectului(lor) descris(e) în paragraful Baza pentru concluzia cu rezerve, nu am luat cunoștință de nimic care să ne facă să credem că situațiile financiare nu sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil,” (în cazul situațiilor financiare întocmite cu ajutorul unui cadru de conformitate).
84. Când nu poate exprima o concluzie asupra situațiilor financiare, practicianul trebuie să declare în paragraful referitor la concluzie că:
- (a) Din cauza importanței aspectului(lor) descris(e) în paragraful Baza pentru imposibilitatea exprimării unei concluzii, practicianul nu poate obține probe suficiente și adecvate pentru a-și forma o concluzie asupra situațiilor financiare; și
  - (b) În consecință, practicianul nu își exprimă o concluzie asupra situațiilor financiare.
85. În paragraful Baza pentru concluzie, în relație fie cu concluzia cu rezerve din cauza imposibilității obținerii de probe suficiente și adecvate sau când practicianul nu poate exprima o concluzie, acesta trebuie să includă motivul(ele) pentru imposibilitatea obținerii de probe suficiente și adecvate.

### **Raportul practicianului**

86. Raportul practicianului pe marginea misiunii de revizuire trebuie să fie în scris și trebuie să conțină următoarele elemente: (a se vedea pctele. A118–A121, A142, A144)
- (a) Un titlu, care trebuie să indice clar că este un raport al anului practician independent pe marginea unei misiuni de revizuire;
  - (b) Destinatarul(ii), așa cum prevăd circumstanțele misiunii;

- (c) Un paragraf introductiv, care:
- (i) Precizează situațiile financiare revizuite, inclusiv titlul fiecărei situații din setul de situații financiare și data și perioada acoperită de fiecare situație financiară;
  - (ii) Face referire la sinteza 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 potrivit căreia conducerea este responsabilă de: (a se vedea pctele. A122–A125)
- (i) Întocmirea lor în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil inclusiv, acolo unde este relevant, de prezentarea lor fidelă;
  - (ii) Acel control intern pe care conducerea îl determină necesar pentru a permite întocmirea de situații financiare lipsite de denaturare semnificativă, cauzată de fraudă sau eroare;
- (e) Dacă situațiile financiare sunt situații financiare cu scop special:
- (i) O descriere a scopului pentru care situațiile financiare sunt întocmite și, dacă este necesar, utilizatorii vizați sau o referință la o notă din situațiile financiare cu scop special care conține acea informație; și
  - (ii) Dacă conducerea are de ales între mai multe cadre de raportare financiară în întocmirea unor astfel de situații financiare, o referință la explicația privind responsabilitatea conducerii pentru situațiile financiare trebuie să facă referire la responsabilitatea sa pentru determinarea 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 pctele. A126–127, A143)
- (g) O descriere a unei revizuri a situațiilor financiare și a limitărilor sale și următoarele declarații: (a se vedea pctul. A128)
- (i) O misiune de revizuire este o misiune de asigurare limitată, conform prezentului ISRE;
  - (ii) Practicianul efectuează proceduri, constând în principal în interviuri ale conducerii și ale altor părți 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 puțin amănunțite decât cele efectuate într-un audit desfășurat în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA), și, în consecință, practicianul nu exprimă o opinie de audit asupra situațiilor financiare;
- (h) Un paragraf cu titlul “Concluzia” 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 în întocmirea situațiilor financiare, inclusiv precizarea jurisdicției de origine a cadrului de raportare financiară, dacă este diferit de Standardele Internaționale de Raportare Financiară sau Standardul Internațional de Raportare Financiară pentru Întreprinderile Mici și Mijlocii, sau Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate; (a se vedea pctele. A129–A130)
- (i) Când concluzia practicianului asupra situațiilor financiare este modificată:
  - (i) Un paragraf cu titlul corespunzător, care să conțină concluzia modificată a practicianului, în conformitate cu punctele 72 and 75–85, după caz; și
  - (ii) Un paragraf cu titlul corespunzător, care să furnizeze o descriere a aspectului(lor) care determină modificarea; (a se vedea pctul. A131)
- (j) O referință la obligația practicianului, potrivit prezentului ISRE, de a se conforma cerințelor etice relevante;
- (k) Data raportului practicianului; (a se vedea pctele. A138–A141)
- (l) Semnătura practicianului; și (a se vedea pctul. A132)
- (m) Locul din jurisdicția în care practicianul își desfășoară activitatea.

*Paragrafele de evidențiere a unor aspecte și paragrafele privind alte aspecte din raportul practicianului*

Paragrafele 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 acel aspect nu va fi denaturat semnificativ în situațiile financiare. Acest paragraf trebuie să se refere doar la informațiile prezentate sau descrise în situațiile financiare.

88. Raportul practicianului asupra situațiilor financiare cu scop special trebuie să includă un Paragraf de evidențiere a unor aspecte care atenționează utilizatorii raportului practicianului că situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special și, în consecință, ar putea să nu fie adecvate în alt scop. (a se vedea pctele. A133–A134)
89. Practicianul trebuie să includă un Paragraf de evidențiere a unor aspecte imediat după paragraful care conține concluzia practicianului asupra situațiilor financiare, cu titlul de “Evidențiere a unor aspecte” sau sub un alt titlu adecvat.

#### Paragrafele privind alte aspecte

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

#### *Alte responsabilități de raportare*

91. Unui practician i se poate solicita să abordeze alte responsabilități de raportare în raportul său cu privire la situațiile, 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 abordate de practician într-o secțiune distinctă din raportul său, cu titlul “Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare” sau un alt titlu adecvat, după caz, conținutului secțiunii, succedând secțiunii din raport intitulată “Raport cu privire la situațiile financiare.” (a se vedea pctele. A135–A137)

#### *Data raportului practicianului*

92. Practicianul trebuie să dateze raportul nu mai devreme de data la care a obținut probe de audit suficiente și adecvate pe care să își bazeze concluzia cu privire la situațiile financiare, inclusiv probe care să îl convingă: (a se vedea pctele. A138–A141)

- (a) De faptul că au fost întocmite toate situațiile care cuprind situațiile financiare conforme cu cadrul de raportare financiară aplicabil, inclusiv notele aferente, după caz; și
- (b) Că persoanele cu autoritatea recunoscută au declarat că și-au asumat responsabilitatea pentru acele situații financiare.

## Documentație

93. Întocmirea documentației referitoare la revizuire furnizează probe conform cărora revizuirea a fost efectuată în conformitate cu prezentul ISRE, și cu cerințele legale și de reglementare relevante, și baza pentru raportul practicianului a fost consemnată în mod suficient și adecvat. Practicianul trebuie să documenteze următoarele aspecte ale misiunii în timp util, suficient de detaliat pentru a îi permite unui practician cu experiență, care nu are nicio legătură anterioară cu misiunea, să înțeleagă: (a se vedea pctul. A145)
- (a) Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor efectuate în vederea conformității cu prezentul ISRE și cu cerințe legale și de reglementare aplicabile;
  - (b) Rezultatele obținute în urma procedurilor și concluziile practicianului, formulate pe baza acelor rezultate; și
  - (c) Aspectele semnificative care decurg în urma misiunii, concluziile formulate de practician cu privire la acestea și raționamentele profesionale semnificative exercitate în formularea acelor concluzii.
94. În documentarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor efectuate, prevăzute de prezentul 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 amploarea revizuirii.
95. De asemenea, practicianul trebuie să documenteze discuțiile cu conducerea, cu persoanele responsabile cu guvernanta 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 aspectele semnificative care afectează situațiile financiare, practicianul trebuie să documenteze modul în care a fost abordată inconsecvența.

\* \* \*

## Aplicare și alte materiale explicative

### Domeniul de aplicare al prezentului ISRE (a se vedea pctele. 1–2)

- A1. În desfășurarea unei revizuii a situațiilor financiare, practicianului i se poate solicita să se conformeze altor cerințe legale sau de reglementare, care pot diferi de cerințele prevăzute de prezentul ISRE. Deși practicianul poate considera că unele aspecte din prezentul ISRE îi sunt utile în acele circumstanțe, acesta are responsabilitatea de a asigura conformitatea cu toate obligațiile legale, de reglementare și profesionale relevante.

### *Revizuirile informațiilor financiare ale componentelor în contextul unui audit al situațiilor financiare ale unui grup de firme*

- A2. Misiuni de revizuire în conformitate cu prezentul ISRE pot fi prevăzute pentru entitățile componente de către auditorul situațiilor financiare ale unui grup de firme.<sup>6</sup> O astfel de misiune de revizuire, efectuată în conformitate cu prezentul ISRE, trebuie însoțită de o solicitare din partea auditorului grupului de desfășurare a unor activități și proceduri suplimentare, dacă sunt necesare circumstanțelor misiunii de audit a grupului.

### *Relația cu ISQC 1 (a se vedea pctul. 4)*

- A3. ISQC 1 tratează responsabilitățile firmei de a institui și menține un sistem de control al calității cu privire la misiunile de asigurare, inclusiv misiunile de revizuire. Aceste responsabilități sunt menite să stabilească:
- Sistemul firmei de control al calității; și
  - Politicile aferente menite să ducă la îndeplinire obiectivul sistemului de control al calității și procedurile firmei în vederea implementării și monitorizării conformității cu acele politici, inclusiv cu politicile și procedurile care abordează fiecare dintre următoarele elemente:
    - Responsabilitățile liderilor privind calitatea la nivelul firmei.
    - Cerințele etice relevante.
    - Acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor specifice.
    - Resursele umane.
    - Realizarea misiunii.
    - Monitorizarea.
- A4. Potrivit ISQC 1, firma are o obligație de a institui și menține un sistem de control al calității care să îi ofere acesteia o asigurare rezonabilă că:

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

- (a) Firma și personalul său 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>7</sup>
- A5. Cerințele naționale care tratează responsabilitățile firmei de a institui și menține un sistem de control al calității sunt cel puțin la fel de stricte ca ISQC 1, când abordează toate elementele la care se face referire la punctul A3 și impun obligații firmei cu privire la îndeplinirea obiectivelor cerințelor prevăzute în ISQC 1.

**Misiunea de revizuire a situațiilor financiare istorice** (a se vedea pctele. 5–8, 14)

- A6. Revizuirile situațiilor financiare pot fi efectuate de o gamă largă de entități care diferă în funcție de tip sau dimensiune, sau în funcție de nivelul de complexitate al raportării lor financiare. În unele jurisdicții, revizuirea situațiilor financiare ale anumitor tipuri de entități poate face, de asemenea, subiectul 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 audit obligatoriu, conform cerințelor specificate în legi sau reglementări. Revizuirile pot fi, de asemenea, prevăzute în mod voluntar, precum în legătură cu raportarea financiară efectuată în cazul aranjamentelor aferente termenilor unui contract privat sau în sprijinul unor aranjamente de finanțare.

**Obiective** (a se vedea pctul. 15)

- A8. Prezentul ISRE prevede ca practicianul 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 își poate forma o concluzie pe marginea situațiilor financiare din cauza imposibilității de a obține probe suficiente și adecvate și acesta concluzionează că efectele posibile ale denaturărilor nedetectate, dacă există, asupra situațiilor financiare, ar putea fi atât semnificative, cât și grave.
- A9. Situația de nu putea obține probe suficiente și adecvate într-o misiune de revizuire (denumită drept limitare a ariei de aplicare) poate apărea în urma:
- (a) Circumstanțelor dincolo de controlul entității;

---

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



- (b) Circumstanțelor referitoare la natura sau plasarea în timp a activității practicianului; sau
- (c) Limitărilor impuse entității de conducere sau de persoanele responsabile cu guvernanta.

A10. Prezentul ISRE stabilește cerințe și îndrumări pentru practician, când acesta se confruntă cu o limitare a ariei de aplicare, fie înainte de acceptarea unei misiuni de revizuire, fie pe parcursul misiunii.

### **Definiții** (a se vedea pctul. 16)

*Utilizarea termenilor “Conducere” și “Persoanele responsabile cu guvernanta”*

A11. 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 ISRE în relația cu persoanele responsabile cu guvernanta sau conducerea. În consecință, sintagma “conducerea și, după caz, persoanele responsabile cu guvernanta” utilizată în diferite rânduri pe parcursul prezentului ISRE este menită să îl alerteze pe practician asupra faptului că mediile diferite din cadrul entităților pot presupune structuri și aranjamente diferite de conducere și guvernanta.

A12. Diferitele 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 respective în cadrul entității ale conducerii și persoanelor responsabile cu guvernanta, așa cum sunt prevăzute în legile sau reglementările relevante sau, 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 guvernanta. În entitățile mai mari, conducerea este de obicei responsabilă de executarea 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 constituie responsabilitatea legală a persoanelor responsabile cu guvernanta și în alte jurisdicții constituie responsabilitatea conducerii.

*Asigurarea limitată – utilizarea termenului probe suficiente și adecvate* (a se vedea pctul. 17 litera (f))

- A13. Probele suficiente și adecvate sunt necesare pentru obținerea asigurării limitate care să sprijine concluzia practicianului. Probele sunt de natură cumulativă și sunt obținute în principal în urma procedurilor efectuate pe parcursul revizuirii.

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

(a se vedea pctul. 18)

- A14. Prezentul ISRE nu suspendă legile și reglementările care guvernează o revizuire a situațiilor financiare. În eventualitatea că acele legi și reglementări diferă de cerințele prezentului ISRE, o revizuire efectuată doar în conformitate cu legile și reglementările nu va fi automat în conformitate cu prezentul ISRE.

### **Cerințe etice (a se vedea pctul. 21)**

- A15. Partea A a Codului IESBA stabilește principiile fundamentale de etică profesională cu care practicienii trebuie să se conformeze și furnizează un cadru conceptual pentru aplicarea acelor principii. Principiile fundamentale sunt:

- (a) Integritate;
- (b) Obiectivitate;
- (c) Competență profesională și atenție cuvenită;
- (d) Confidențialitate; și
- (e) Comportament profesional.

Partea B din Codul IESBA ilustrează modul în care trebuie aplicat cadrul conceptual în situații specifice. În vederea conformității cu Codul IESBA, se prevede ca amenințările la adresa conformității practicianului cu cerințele etice relevante să fie identificate și abordate corespunzător.

- 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 drept cuprinzând atât independența de acțiune cât și independența de rațiune. Independența practicianului protejează capacitatea acestuia de își forma o concluzie fără a fi afectat de influențe care ar putea compromite, într-un alt mod, acea concluzie. Independența întărește capacitatea practicianului de a acționa cu integritate, de a fi obiectiv și de a își păstra o atitudine de scepticism profesional.

### **Scepticismul profesional și raționamentul profesional**

*Scepticismul profesional* (a se vedea pctul. 22)

- A17. Scepticismul profesional este necesar în evaluarea critică a probelor în cadrul unei revizui. Aceasta include chestionarea inconsecvențelor și investigarea probelor contradictorii, precum și chestionarea credibilității răspunsurilor la interviuri și a altor informații obținute de la conducere și persoanele responsabile cu governanța. Include, de asemenea, examinarea caracterului suficient și a gradului de adecvare a probelor, din perspectiva circumstanțelor misiunii.
- A18. Scepticismul profesional include a fi alert la, de exemplu:
- Probe care sunt inconsecvente cu alte probe obținute.
  - Informații care pun în discuție credibilitatea documentelor și răspunsurile la interviuri, ce vor fi utilizate drept probe.
  - Condițiile care pot indica o posibilă fraudă.
  - Orice alte circumstanțe care sugerează necesitatea unor proceduri suplimentare.
- A19. Menținerea scepticismului profesional pe parcursul revizuirii este necesar dacă practicianul își propune să reducă riscurile de:
- Neglijare a circumstanțelor neobișnuite.
  - Generalizare excesivă în formularea de concluzii în urma probelor obținute.
  - Utilizarea de ipoteze inadecvate în determinarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor efectuate în cadrul revizuirii și evaluarea rezultatelor acestora.
- A20. Nu se poate aștepta că practicianul nu va ține seama de experiențele anterioare referitoare la onestitatea și integritatea conducerii entității și a persoanelor responsabile cu governanța. Cu toate acestea, o convingere potrivit căreia conducerea și persoanele responsabile cu governanța sunt oneste și integre nu îl scutesc pe practician de necesitatea de a-și păstra scepticismul profesional, nici nu îi permit practicianului să se mulțumească cu probe care sunt inadecvate în scopul revizuirii.

*Raționamentul profesional* (a se vedea pctele. 23)

- A21. Raționamentul profesional este esențial pentru realizarea corectă a misiunii de revizuire. Aceasta deoarece interpretarea cerințelor etice relevante și a cerințelor prezentului ISRE, și nevoia de decizii informate pe parcursul desfășurării unei misiuni de revizuire prevăd aplicarea cunoștințelor relevante și a experienței referitoare la faptele și circumstanțele misiunii. Raționamentul profesional este necesar, în special:

- Cu privire la deciziile despre pragul de semnificație, natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor utilizate în vederea îndeplinirii cerințelor din prezentul ISRE, și pentru adunarea de probe.
  - Pentru a evalua dacă probele obținute în urma procedurilor efectuate reduce riscul misiunii la un nivel care este acceptabil în circumstanțele misiunii.
  - Pentru a examina raționamentele conducerii în aplicarea cadrului de raportare financiară aplicabil entității.
  - În formarea unei concluzii cu privire la situațiile financiare bazate pe probele obținute, inclusiv în examinarea caracterului rezonabil al estimărilor efectuate de conducere în întocmirea situațiilor financiare.
- A22. Trăsătura distinctivă a raționamentului profesional așteptat din partea practicianului este să fie exercitat de un practician ale cărui formare, cunoștințe și experiență, inclusiv utilizarea aptitudinilor și tehnicilor de asigurare, au ajutat la elaborarea competențelor necesare exercitării raționamente rezonabile. Consultarea pe probleme dificile sau controversate pe parcursul misiunii, atât în cadrul echipei misiunii, cât și între echipa misiunii și alte părți de la nivelul adecvat din interiorul sau exteriorul firmei, îl ajută pe practician în exercitarea de 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, incluzând:
- Cunoștințele dobândite în urma misiunilor derulate cu privire la situațiile financiare ale entității în perioadele anterioare, unde este cazul.
  - Înțelegerea entității și a mediului său de către practician, inclusiv a sistemului său contabil și al aplicării cadrului de raportare financiară aplicabil în sectorul de activitate al entității.
  - Măsura în care întocmirea și prezentarea situațiilor financiare prevăd exercitarea raționamentului de către conducere.
- A24. Raționamentul profesional poate fi evaluat în funcție de măsura în care raționamentul formulat reflectă o aplicare competentă a principiilor de asigurare și contabilitate și dacă este adecvat în ceea ce privește, și consecvent cu, faptele și circumstanțele care îi erau cunoscute practicianului până la data raportului acestuia.
- A25. Raționamentul profesional trebuie să fie exercitat pe parcursul întregii misiuni. Acesta trebuie, de asemenea, să fie documentat adecvat, în conformitate cu cerințele prezentului ISRE. Raționamentul profesional nu va fi utilizat pentru a justifica deciziile ce nu sunt altfel sprijinite de faptele și circumstanțele misiunii sau de probele obținute.

**Controlul calității la nivelul misiunii** (a se vedea pctele. 24–25)

- A26. Aptitudinile 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 examinării pragului de semnificație și a riscurilor misiunii cu natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de revizuire;
  - Aplicarea de proceduri în cadrul misiunii de revizuire, după caz, ceea ce poate include alte tipuri de proceduri în plus față de interviu și procedurile analitice (precum inspecția, recalcularea, repetarea executării, observarea și confirmarea);
  - Practici de documentare sistematică; și
  - Aplicarea de aptitudini și practici relevante pentru întocmirea de rapoarte cu privire la misiunile de asigurare.
- A27. În contextul sistemului de control al calității al firmei, echipele misiunii au responsabilitatea de a implementa politicile de control al calității aplicabile misiunii și de a îi furniza firmei informații relevante pentru a permite funcționarea acelei părți a sistemului său de control al calității, referitoare la independență.
- A28. Acțiunile partenerului de misiune și mesajele adecvate către alți membri ai echipei misiunii, în contextul în care partenerul misiunii 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) Defășurării unei activități care se conformează standardelor profesionale și cerințelor legale și de reglementare.
  - (b) Conformității cu politicile și procedurile firmei de control al calității, după caz.
  - (c) Emiterii unui raport cu privire la misiune care să fie adecvat circumstanțelor.
  - (d) Capacității echipei misiunii de a își manifesta îngrijorările fără teamă de represalii.
- A29. Cu excepția cazului în care informațiile furnizate de firmă sau de alte părți sugerează altfel, echipa misiunii este îndreptățită să se bazeze pe sistemul firmei de control al calității. De exemplu, echipa misiunii se poate baza pe sistemul firmei de control al calității, cu privire la:

- Competența personalului, prin recrutarea și formarea oficială a acestuia.
- Independență, prin acumularea și comunicarea de informații relevante referitoare la independență.
- Păstrarea relațiilor cu clientul prin sisteme de acceptare și continuare a misiunilor.
- Aderarea la cerințe legale și de reglementare, printr-un proces de monitorizare.

În examinarea deficiențelor identificate în sistemul firmei de control al calității care poate afecta misiunea de revizuire, partenerul de misiune poate examina măsurile luate de firmă pentru rectificarea acelor deficiențe.

- A30. O deficiență în sistemul firmei de control al calității 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 raportului practicianului nu a fost adecvat.

*Dezsemnarea echipelor de misiune (a se vedea pctul. 25(b))*

- A31. Când examinează competențele și capacitățile adecvate așteptate din partea echipei misiunii ca întreg, partenerul de misiune poate lua în considerare aspecte referitoare la echipă precum:

- Înțelegerea cu privire la, și experiența practică legată de, misiunile de revizuire similare ca natură și complexitate prin formare și implicare adecvată.
- Înțelegerea standardelor profesionale și a cerințelor legale și de reglementare aplicabile.
- Expertiza tehnică, inclusiv expertiză în tehnologia informației relevantă sau domenii specializate de contabilitate sau asigurare.
- Cunoașterea sectoarelor de activitate relevante în care operează clientul.
- Capacitatea de aplicare a raționamentului profesional.
- Înțelegerea politicilor și procedurilor firmei de control al calității.

*Acceptarea și continuarea relațiilor cu clientul și a misiunilor de revizuire (a se vedea pctul. 25(d)(i))*

- A32. ISQC 1 prevede ca firma să obțină informațiile pe care le consideră necesare circumstanțelor înainte de acceptarea unei misiuni cu un client nou, atunci când decide dacă să continue o misiune existentă și atunci când examinează acceptarea unei noi misiuni cu un client existent. Informațiile care îl ajută pe partenerul misiunii să determine dacă sunt adecvate acceptarea și conti-

nuarea relațiilor cu clientul și a misiunilor de revizuire pot include informații referitoare la:

- Integritatea proprietarilor principali, a conducerii cheie și a persoanelor responsabile cu guvernanta; și
- Aspectele semnificative care au apărut pe parcursul misiunii de revizuire curente sau anterioare, și implicațiile acestora pentru continuarea relației.

A33. Dacă partenerul de misiune are motive să se îndoiască de integritatea conducerii la un nivel la care poate fi afectată efectuarea corespunzătoare a revizuirii, conform prezentului ISRE nu este adecvată acceptarea misiunii, cu excepția cazului în care este prevăzută prin legi sau reglementări, deoarece o asemenea acceptare îl poate face pe practician să se asocieze în mod necorespunzător cu situațiile financiare ale entității.

### **Acceptarea și continuarea relațiilor cu clientul și a misiunilor de revizuire**

(a se vedea pctul. 29)

A34. Examinarea de către practician a continuării misiunii și a cerințelor etice relevante, inclusiv a celor de independență, are loc pe parcursul misiunii, pe măsură ce apar condiții sau modificări aferente circumstanțelor. Efectuarea procedurilor inițiale cu privire la continuarea misiunii și evaluarea cerințelor etice relevante (inclusiv a celor de independență) la începutul unei misiuni îl informează pe practician cu privire la decizii și acțiuni, înainte de efectuarea altor activități semnificative pentru misiune.

*Factori care afectează acceptarea și continuarea relațiilor cu clientul și a misiunilor de revizuire (a se vedea pctul. 29)*

A35. Misiunile de asigurare pot fi acceptate doar când misiunea prezintă anumite caracteristici<sup>8</sup> care pot contribui la îndeplinirea de către practician a obiectivelor specificate pentru misiune.

Scopul rațional (a se vedea pctul. 29 litera (a)(i))

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

- (a) Există o limitare semnificativă a domeniului de aplicare a activității practicianului;
- (b) Practicianul suspectează că partea contractantă intenționează să asocieze numele practicianului cu situațiile financiare, într-o manieră inadecvată; sau

<sup>8</sup> Cadru de asigurare, punctul 17

- (c) Misiunea este menită să respecte cerințele de conformitate ale legilor sau reglementărilor relevante și acele legi sau reglementări prevăd ca situațiile financiare să fie auditate.

Revizuirea misiunii este adecvată (a se vedea pctul. 29 litera (a)(ii))

- A37. Când înțelegerea preliminară a circumstanțelor misiunii de către practician indică faptul că acceptarea unei misiuni de revizuire nu ar fi adecvată, practicianul poate examina recomandarea efectuării unui alt tip de misiune. În funcție de circumstanțe, practicianul poate, de exemplu, să creadă că desfășurarea unei misiuni de audit ar fi mai adecvată decât o revizuire. În alte cazuri, dacă circumstanțele misiunii exclud desfășurarea unei misiuni de asigurare, practicianul poate recomanda o misiune de compilare sau altă misiune de servicii contabile, după caz.

Informații necesare efectuării misiunii de revizuire (a se vedea pctul. 29 litera (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 fiabile este atunci când înregistrările contabile necesare în scopul efectuării procedurilor analitice sunt suspectate a fi substanțial incorecte sau incomplete. Examinarea nu se referă la necesitatea care apare uneori pe parcursul unei misiuni de revizuire de a sprijini conducerea recomandându-i intrări de ajustare în vederea finalizării situațiilor financiare întocmite de către conducere.

*Condițiile preliminare pentru acceptarea unei misiuni de revizuire (a se vedea pctul. 30)*

- A39. Prezentul ISRE prevede, de asemenea, înainte de acceptarea misiunii de către practician, ca acesta 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 pctul. 30(a))

- A40. O condiție a acceptării unei misiuni de asigurare este ca criteriile<sup>9</sup> la care se face referire în definiția unei misiuni de asigurare să fie potrivite și disponibile pentru utilizatorii vizați.<sup>10</sup> În contextul prezentului ISRE, cadrul de raportare financiară aplicabil furnizează criteriile utilizate de practician în revizuirea situațiilor financiare incluzând, acolo unde este relevant, cele de prezentare fidelă a situațiilor financiare. Unele cadre de raportare financiară sunt cadre de prezentare fidelă, în timp ce altele sunt cadre de conformitate. Cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil determină forma și conținutul

<sup>9</sup> Cadrul de asigurare, punctul 34

<sup>10</sup> Cadrul de asigurare, punctul 17 litera (b)(ii)



situațiilor financiare, inclusiv ceea ce constituie un set complet de situații financiare.

Caracterul acceptabil al cadrului de raportare financiară aplicabil

- A41. În lipsa unui cadru de raportare financiară aplicabil, conducerea nu are o bază adecvată pentru întocmirea situațiilor financiare și practicianul nu are criterii corespunzătoare pentru revizuirea situațiilor financiare.
- 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 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 indică 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 a fi utilizat în întocmirea situațiilor financiare cu scop general ale anumitor tipuri de entități).
- A44. Factorii relevanți pentru practician când determină caracterul acceptabil al cadrului de raportare financiară ce va fi aplicat în întocmirea situațiilor financiare, includ:
- Natura entității (de exemplu, dacă este o întreprindere de afaceri, o entitate din sectorul public sau o organizație non-profit).
  - Scopul situațiilor financiare (de exemplu, dacă sunt întocmite pentru a răspunde nevoilor comune de informații financiare ale unei game largi de utilizatori sau nevoilor de informații financiare ale utilizatorilor specifici).
  - Natura situațiilor financiare (de exemplu, dacă situațiile financiare reprezintă un set complet de situații financiare sau o situație financiară individuală).
  - Dacă acel cadru de raportare financiară aplicabil este prevăzut de legile sau reglementările relevante.
- A45. Dacă acel cadru de raportare financiară utilizat în 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 să fie acceptabil în opinia practicianului, conform prezentului ISRE, practicianul trebuie să refuze misiunea.
- A46. Deficiențele cadrului de raportare financiară aplicabil care indică faptul că acel cadru nu este acceptabil pot fi întâlnite după ce misiunea de revizuire a

fost acceptată. Când utilizarea aceluși 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 din cadrul de raportare financiară aplicabil.

*Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernanta (a se vedea pctele. 30(b), 37(e))*

- A47. Situațiile financiare supuse revizuirii sunt cele ale entității, întocmite de către conducerea entității sub supravegherea persoanelor responsabile cu guvernanta. Prezentul ISRE nu impune responsabilități conducerii și persoanelor responsabile cu guvernanta, nici nu înlocuiește legile și reglementările care guvernează responsabilitățile lor respective. Cu toate acestea, o revizuire în conformitate cu prezentul ISRE este desfășurată pe baza premisei că membrii conducerii și, după caz, persoanele responsabile cu guvernanta 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 de întocmire a situațiilor financiare, conducerea trebuie să își exercite raționamentul în efectuarea estimărilor contabile care sunt rezonabile în circumstanțele date, și în selectarea și aplicarea politicilor contabile adecvate. Aceste raționamente sunt exercitate în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil.
- A49. Din cauza importanței condițiilor preliminare derulării unei revizuirii a situațiilor financiare, conform prezentului ISRE, înainte de acceptarea misiunii de revizuire practicianul trebuie să obțină un acord din partea conducerii, conform căreia 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. Când conducerea și persoanele responsabile cu guvernanta, după caz, nu își asumă sau nu își vor asuma responsabilitățile în relație cu situațiile financiare, acceptarea misiunii nu este adecvată, decât dacă legile sau reglementările îi solicită practicianului acest lucru. În circumstanțele în care practicianului i se solicită acceptarea unei misiuni de revizuire, acesta poate fi nevoit să explice conducerii și persoanelor responsabile cu guvernanta, dacă sunt diferite, importanța acelor aspecte și implicațiile asupra misiunii.

*Considerente suplimentare când exprimările din raportul practicianului sunt prevăzute de legi sau reglementări (a se vedea pctele. 34–35)*

- A51. Prezentul ISRE prevede ca practicianul să nu invoce conformitatea cu prezentul ISRE decât dacă s-a conformat tuturor cerințelor acestui standard,

cerințe relevante pentru misiunea de revizuire. Legile sau reglementările pot prescrie aspecte referitoare la o misiune care l-ar face, de regulă, pe practician să refuze misiunea când acest lucru ar fi posibil, de exemplu, dacă:

- Practicianul consideră cadrul de raportare financiară prevăzut de legi sau reglementări drept inacceptabil; sau
- Formatul sau exprimările prevăzute pentru raportul practicianului sunt semnificativ diferite, ca format și formulare, de cele prevăzute de prezentul ISRE.

Conform prezentului ISRE, o revizuire desfășurată în aceste situații nu se conformează prezentului ISRE și practicianul nu poate invoca conformitatea cu acest standard în raportul emis cu privire la misiune. Fără a aduce atingere faptului că practicianului îi este interzis să invoce 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 unei declarații în raport, conform căreia 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 pctul. 37)

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

#### Forma și conținutul scrisorii de misiune

- A53. Form 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:

- Aranjamentele referitoare la implicarea altor practicieni și experți în misiunea de revizuire.
- Aranjamentele ce urmează a fi făcute cu practicianul anterior, dacă există, în cazul unei misiuni inițiale.
- Faptul că o misiune de revizuire nu respectă nicio cerință de audit, statutară sau impusă de părțile terțe.
- Așteptarea potrivit căreia conducerea îi va furniza declarații scrise practicianului.
- Acordul conducerii de a-l informa pe practician privind faptele ce pot afecta situațiile financiare, de care conducerea poate lua cunoștință pe

parcursul perioadei de la data raportului practicianului până la data la care sunt emise situațiile financiare.

- O solicitare adresată conducerii de a confirma primirea scrisorii de misiune și de a conveni asupra termenilor misiunii subliniați în aceasta.

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

#### Responsabilitățile conducerii prevăzute de legi sau reglementări (a se vedea pctul. 37(e))

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

#### Exemplu de scrisoare de misiune (a se vedea pctul. 37)

A56. Anexa 1 la prezentul ISRE prezintă un exemplu de scrisoare de misiune.

#### Misiuni recurente (a se vedea pctul. 38)

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

- Orice indicație potrivit căreia conducerea a înțeles greșit obiectivul și aria revizuirii.
- Orice termeni revizuiți sau speciali ai misiunii.
- O modificare recentă a conducerii superioare a entității.

- O modificare recentă a drepturilor de proprietate a entității.
- O modificare recentă 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 de a modifica termenii misiunii de revizuire (a se vedea pctul. 39)

- A58. O solicitare din partea entității ca practicianul să modifice termenii misiunii de revizuire poate fi generată de factori precum:
- O modificare în circumstanțele care afectează necesitatea serviciului.
  - Neînțelegerea naturii misiunii de revizuire, cum a fost solicitată inițial.
  - O restricție a ariei misiunii de revizuire, fie impusă de către conducere, fie cauzată de alte circumstanțe.
- A59. O modificare în circumstanțele care afectează cerințele entității sau o neînțelegere cu privire la natura serviciului solicitat inițial pot fi considerate motiv rezonabile pentru modificarea termenilor misiunii de revizuire.
- A60. În contrast, o modificare poate să nu fie considerată rezonabilă dacă se pare că aceasta se referă la informații care sunt incorecte, incomplete sau nesatisfăcătoare din alte motive. Un exemplu ar fi acela când practicianul nu poate obține probe suficiente și adecvate pentru un element semnificativ din situațiile financiare, iar conducerea solicită modificarea misiunii într-o misiune privind serviciile conexe, pentru a evita exprimarea unei concluzii modificate de către practician.

Solicitarea de a modifica natura misiunii (a se vedea pctul. 40)

- A61. Înainte de conveni să modifice o misiune de revizuire în alt tip de misiune sau serviciu conexe, 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 prevăzute în acest 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 conexe, 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 ce urmează a fi emis vor corespunde misiunii revizuite. Pentru a evita orice inducere în eroare a cititorului, raportul cu privire la cealaltă misiune sau serviciu conexe nu vor include referiri la:

- (a) Misiunea de revizuire inițială; sau
- (b) Orice proceduri care se poate să fi fost efectuate în cadrul misiunii inițiale de revizuire, cu excepția cazului în care misiunea de revizuire este modificată într-o misiune pe bază de proceduri convenite și astfel, referința la procedurile efectuate constituie o parte normală a raportului.

**Comunicarea cu conducerea și cu persoanele responsabile cu guvernanta** (a se vedea pctul. 42)

- A63. Într-o misiune de revizuire, comunicările practicianului cu conducerea și cu persoanele responsabile cu guvernanta iau forma:
- (a) Interviewărilor pe care practicianul le derulează pe parcursul desfășurării procedurilor de revizuire; și
  - (b) Altor comunicări, în contextul existenței unei comunicări eficiente în dublu sens, 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 se așteaptă să o întreprindă. De exemplu, poate fi adecvată comunicarea unei dificultăți semnificative întâlnite pe parcursul revizuirii, cât de curând posibil, dacă persoanele responsabile cu guvernanta sau conducerea îl pot ajuta pe practician să depășească dificultatea.
- A65. Legile sau reglementările pot restricționa comunicarea anumitor aspecte de către practician, în atenția persoanelor responsabile cu guvernanta. De exemplu, legile sau reglementările pot interzice expres o comunicare, sau o altă acțiune, ce ar putea prejudicia o investigație derulată de o autoritate competentă cu privire la un act ilicit real sau suspectat. În unele circumstanțe, conflictele 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 de acord scris corespunzător.
  - Constatări semnificative în urma revizuirii, de exemplu:
    - Opiniile practicianului cu privire la aspectele calitative semnificative referitoare la practicile contabile ale entității, inclusiv

politicile contabile, estimările contabile și prezentările din situațiile financiare.

- Constatările semnificative în urma efectuării procedurilor, inclusiv situațiile în care practicianul consideră efectuarea de proceduri suplimentare necesară în scopul 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 și 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 revizuirii; sau restricțiile impuse practicianului de către conducere. În anumite circumstanțe, aceste dificultăți pot constitui o limitare a ariei de aplicare care, dacă nu este abordată de conducere sau de persoanele responsabile cu guvernanta, poate duce la modificarea concluziei practicianului sau la retragerea practicianului din misiune, în anumite circumstanțe.

A67. În unele entități, persoane diferite sunt responsabile de conducerea și guvernanta unei entități. În aceste circumstanțe, conducerea poate avea responsabilitatea de a comunica aspecte de interes pentru guvernanta către persoanele responsabile cu guvernanta. Comunicarea conducerii către persoanele responsabile cu guvernanta a aspectelor pe care trebuie să le comunice practicianul nu îl scutesc pe practician de responsabilitatea de a le comunica și el către persoanele responsabile cu guvernanta. Totuși, comunicarea acestor aspecte de către conducere poate afecta forma sau momentul comunicării practicianului cu persoanele responsabile cu guvernanta.

#### *Comunicarea cu părțile terțe*

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

- Notifice un organism de reglementare sau implementare cu privire la anumite aspecte comunicate către persoanele responsabile cu guvernanta. De exemplu, în unele jurisdicții practicianul are o sarcină de a raporta denaturările către autorități, când conducerea și persoanele responsabile cu guvernanta nu întreprind măsuri corective.
- Depună copii ale anumitor rapoarte întocmite pentru persoanele responsabile cu guvernanta către organisme de reglementare sau finanțare relevante sau, în unele cazuri, să facă publice acele rapoarte.

- A69. Cu excepția cazului în care legile sau reglementările îi solicită să furnizeze unei părți terțe o copie a comunicărilor scrise ale sale cu persoanele responsabile cu guvernanta, înainte de a face acest lucru practicianul poate avea nevoie de acordul prealabil al conducerii sau al persoanelor responsabile cu guvernanta.

### **Desfășurarea misiunii**

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

- A70. Examinarea 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 pot trata în termeni diferiți pragul de semnificație, acestea explică, în general, următoarele:

- Denaturările, inclusiv omisiunile, sunt considerate a fi semnificative dacă ar genera, individual sau cumulativ, așteptări rezonabile că ar influența deciziile economice ale utilizatorilor luate pe baza situațiilor financiare;
- Raționamentele referitoare la pragul de semnificație sunt exercitate din perspectiva circumstanțelor înconjurătoare și sunt afectate de dimensiunea sau natura, sau o combinație a celor două; și
- Raționamentele despre aspectele care sunt semnificative pentru utilizatorii situațiilor financiare au la bază o examinare a nevoilor comune de informații financiare ale utilizatorilor ca grup. Efectul posibil al denaturărilor asupra utilizatorilor individuali specifici, ale căror necesități pot varia considerabil, nu este luat în considerare.

- A71. Dacă este prezentă în cadrul de raportare financiară aplicabil, o discuție a conceptului 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. Determinarea de către practician a pragului de semnificație este o chestiune de raționament profesional și este influențată de percepția practicianului cu privire la nevoile utilizatorilor vizați ai situațiilor financiare. În acest context, este rezonabil ca practicianul să presupună că utilizatorii:

- Au suficiente cunoștințe despre afacerile, activitățile economice și contabilitatea entității, și o disponibilitate de a studia informațiile din situațiile financiare cu suficientă atenție;
- Înțeleg că situațiile financiare sunt întocmite, prezentate și revizuite în funcție de nivelurile pragului de semnificație;



- Recunosc incertitudinile inerente de măsurare a valorilor pe baza estimărilor, raționamentului și examinării elementelor 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 situațiile financiare menite să răspundă nevoilor speciale ale utilizatorilor specifici, efectul posibil al denaturărilor asupra utilizatorilor specifici, ale căror informații pot varia considerabil, nu este de obicei luat în considerare.

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

Revizuirea pragului de semnificație (a se vedea pctul. 44)

- A74. Determinarea de către practician a pragului de semnificație al situațiilor financiare ca întreg poate necesita a fi revizuit pe parcursul misiunii, ca urmare a:

- Unei modificări în circumstanțele care au survenit pe parcursul revizuirii (de exemplu, o decizie de a ceda o mare parte din afacerile entității).
- Noilor informații, sau unei modificări în modul 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 curente pot fi diferite substanțial de rezultatele anticipate la finalul perioadei, care au fost utilizate inițial pentru determinarea pragului de semnificație al situațiilor financiare ca întreg).

*Înțelegerea practicianului* (a se vedea ptele. 45–46)

- A75. Practicianul utilizează raționamentul profesional pentru a determina amploarea înțelegerii entității și a mediului său, necesară în vederea efectuării revizuirii situațiilor financiare ale entității în conformitate cu prezentul ISRE. Practicianul va examina în primul rând dacă înțelegerea obținută este suficientă pentru a răspunde obiectivelor sale aferente misiunii. Extinderea și profunzimea înțelegerii generale pe care o obține practicianul sunt mai reduse decât în cazul 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 obținute pe parcursul misiunii de revizuire. Înțelegerea practicianului este obținută și aplicată repetitiv pe parcursul desfășurării misiunii, și este

actualizată pe măsură ce apar modificări ale condițiilor și circumstanțelor. Procedurile inițiale de acceptare și continuare a misiunii 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 permanente cu clientul, înțelegerea practicianului include cunoștințele obținute în urma misiunilor anterioare efectuate de către practician în relație cu situațiile financiare ale entității și alte informații financiare.

- A77. Înțelegerea stabilește un cadru de referință pentru practician, de a planifica și efectua misiunea de revizuire și de a-și exercita raționamentul profesional pe parcursul misiunii. Mai precis, înțelegerea trebuie să fie suficientă pentru ca practicianul să poată identifica domeniile din situațiile financiare în care este posibil să apară denaturări semnificative, și acesta să fie informat în vederea abordării necesare cu privire la elaborarea și efectuarea de proceduri menite să abordeze acele domenii.
- A78. În obținerea unei înțelegeri a entității și a mediului său, și a cadrului de raportare financiară aplicabil, practician trebuie să examineze, de asemenea:
- Dacă entitatea este o componentă a unui grup de entități sau o entitate asociată unei alte entități.
  - Complexitatea cadrului de raportare financiară.
  - Obligațiile și cerințele de raportare financiară ale entității, și dacă acele obligații sau cerințe există în legile sau reglementările aplicabile sau în contextul aranjamentelor voluntare de raportare financiară instituite sub forma unor aranjamente formale de guvernare sau asumare a răspunderii, de exemplu, în aranjamentele contractuale cu părțile terțe.
  - Prevederile relevante din legi și reglementări care sunt în general recunoscute a avea un efect direct asupra determinării valorilor semnificative și a prezentărilor din situațiile financiare, precum legile și reglementările fiscale și din domeniul pensiilor.
  - Nivelul de dezvoltare al structurii de conducere și guvernare și guvernare a entității cu privire la coordonarea și supravegherea înregistrărilor contabile și sistemelor de raportare financiară ale entității care susțin întocmirea situațiilor financiare. Entitățile mici au, de regulă, mai puțini angajați care pot influența modul în care conducerea își exercită supravegherea. De exemplu, segregarea sarcinilor poate să nu fie posibilă. Totuși, într-o entitate mică gestionată de proprietar, proprietarul-manager poate să exercite o supraveghere mai eficace decât în cazul unei entități mai mari. Această supraveghere poate compensa ocaziile, în general mai limitate, de segregare a sarcinilor.

- “Tonul la vârf” și mediul de control al entității prin care entitatea abordează riscurile cu privire la raportare financiară și conformitatea cu obligațiile de raportare financiară ale entității.
- Nivelul de dezvoltare și complexitate a sistemelor de contabilitate financiară și raportare ale entității și controalele aferente prin care sunt păstrate înregistrările contabile și informațiile conexe ale entității.
- Procedurile entității de consemnare, clasificare și sintetizare a tranzacțiilor, prin care se adună informații ce urmează a fi incluse în situațiile financiare și prezentările aferente.
- Tipurile de aspecte ce au necesitat ajustări contabile în situațiile financiare ale entității din perioadele anterioare.

*Conceperea și efectuarea procedurilor (a se vedea pctele. 47, 55)*

- A79. Natura, plasarea în timp și amplexarea planificate cu privire la procedurile pe care practicianul le consideră necesare în vederea obținerii de probe suficiente și adecvate ca bază a unei concluzii pe marginea situațiilor financiare ca întreg sunt influențate de:
- (a) Cerințele prezentului ISRE; și
  - (b) Cerințele instituite de legile sau reglementările aplicabile, inclusiv cerințele suplimentare de raportare cuprinse în legile sau reglementările aplicabile.
- A80. Când practicianul este contractat să revizuiască situațiile financiare ale unui grup de entități, natura, plasarea în timp și amplexarea planificate cu privire la procedurile de revizuire se referă la îndeplinirea obiectivelor practicianului aferente misiunii de revizuire, prevăzute în prezentul ISRE, dar în contextul situațiilor financiare ale grupului.
- A81. Cerințele prezentului ISRE cu privire la elaborarea și desfășurarea de interviuri și proceduri analitice, și de proceduri care abordează circumstanțe specifice, sunt menite să îi permită practicianului să îndeplinească obiectivele specificate în prezentul ISRE. Circumstanțele misiunii de revizuire pot varia considerabil și, în consecință, pot exista circumstanțe în care practicianul poate considera eficace sau eficient să elaboreze și efectueze alte proceduri. De exemplu, dacă pe parcursul înțelegerii entității, practicianul ia cunoștință de un contract semnificativ, acesta poate alege să citească contractul.
- A82. Faptul că practicianul poate considera necesară efectuarea altor proceduri nu afectează obiectivul acestuia de obținere a unei asigurări limitate cu privire la situațiile financiare ca întreg.

## Tranzacții semnificative sau neobișnuite

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

## Intervievarea (a se vedea pctele. 46–48)

A84. Într-o revizuire, interviuarea cuprinde solicitarea de informații din partea conducerii și a altor persoane din cadrul entității, după cum practicianul consideră necesar în circumstanțele misiunii. De asemenea, practicianul poate extinde interviuările în vederea obținerii de date ne-financiare, dacă este cazul. Evaluarea răspunsurilor furnizate de conducere face parte integrantă din procesul de interviuare.

A85. În funcție de circumstanțele misiunii, interviuările pot include, de asemenea, interviuări cu privire la:

- Măsurile luate la reuniunile proprietarilor, persoanelor responsabile cu guvernanta și comitetelor aferente și în cadrul lucrărilor altor reuniuni, dacă există, care afectează informațiile și prezentările cuprinse în situațiile financiare.
- Comunicările pe care le-a primit entitatea sau se așteaptă să le primească sau să le obțină de la agențiile de reglementare.
- Aspectele care apar pe parcursul aplicării unor alte proceduri. Când efectuează interviuări ulterioare referitoare la inconsecvențele identificate, practicianul examinează 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 de activitate în care aceasta operează.

A86. Probele obținute prin interviuare reprezintă, de regulă, principala sursă de probe cu privire la intenția conducerii. Totuși, informațiile disponibile pentru a sprijini intenția conducerii pot fi limitate. În acest caz, înțelegerea experienței anterioare a conducerii în derularea intențiilor sale afirmate, a motivelor declarate de conducere pentru alegerea unui anumit curs de acțiune și a capacității conducerii de a urma un anumit curs de acțiune pot furniza informații relevante care să confirme probele obținute prin interviuare. Aplicarea scepticismului profesional în evaluarea răspunsurilor furnizate de conducere este importantă pentru a îi permite practicianului să evalueze dacă există orice aspect(e) care l-ar putea face pe practician să creadă că situațiile financiare pot fi denaturate semnificativ.

A87. Efectuarea procedurilor de interviuare îl ajută, de asemenea, pe practician să obțină sau să își actualizeze modul în care înțelege entitatea și mediul său, să poată identifica domeniile din situațiile financiare unde pot apărea denaturări semnificative.

Intervievarea cu privire la capacitatea entității de a își continua activitatea (a se vedea pctul. 48(f))

- A88. De regulă, în entitățile mici, se poate ca conducerea să nu fi întocmit o evaluare a capacității entității de a își continua activitatea, ci mai curând să se bazeze pe cunoștințele referitoare la activitate și la prospectele viitoare anticipate. În aceste circumstanțe, poate fi adecvată discutarea prospectelor pe termen mediu și lung și a finanțării entității cu conducerea, inclusiv să se examineze dacă afirmațiile conducerii nu sunt inconsecvente cu înțelegerea entității de către practician.

Procedurile analitice (a se vedea pctele. 46–47, 49)

- A89. Într-o revizuire a situațiilor financiare, efectuarea de proceduri analitice îl sprijină pe practician în:

- Obținerea sau actualizarea modului în care înțelege entitatea și mediul său, permițându-i inclusiv să poată identifica domeniile din situațiile financiare unde pot apărea denaturări semnificative.
- Identificarea inconsecvențelor sau a variațiilor tendințelor, valorilor sau normelor așteptate în situațiile financiare, precum nivelul congruenței situațiilor financiare cu datele cheie, inclusiv indicatorii principali de performanță.
- Furnizarea de probe concordante cu privire la alte proceduri de intervievare sau analitice deja efectuate.
- Constituirea drept proceduri suplimentare, când acesta ia cunoștință de un aspect(aspecte) ce îl pot face să creadă că situațiile financiare pot fi denaturate semnificativ. Un exemplu de astfel de proceduri suplimentare este o analiză comparativă a venitului lunar și a cifrelor aferente costurilor din centrele de profit, filiale sau alte componente ale entității, care furnizează probe despre informațiile financiare cuprinse în elementele-rând sau prezentările din situațiile financiare.

- A90. În efectuarea procedurilor analitice pot fi utilizate diferite metode. Aceste metode includ de la efectuarea unor comparații simple până la efectuarea unor analize complexe cu ajutorul unor tehnici statistice. Practicianul poate, de exemplu, să aplice proceduri analitice pentru a evalua informațiile financiare existente în situațiile financiare prin analiza relațiilor plauzibile atât dintre datele financiare și ne-financiare, cât și dintre evaluarea rezultatelor cu privire la consecvența cu valorile estimate în vederea identificării relațiilor și elementele individuale care par neobișnuite, sau care diferă de tendințele sau valorile estimate. Practicianul ar compara valorile consemnate sau indicatorii elaborați pe baza valorilor consemnate cu estimările sale elaborate pe baza informațiilor obținute din surse relevante. Exemplele de

surse de informații pe care practicianul le utilizează de regulă în elaborarea estimărilor, în funcție de circumstanțele misiunii, includ:

- Informații financiare aferente perioadei(lor) anterioare comparabile, care țin cont de modificările cunoscute.
- Informații despre rezultatele de exploatare și financiare așteptate, precum bugete sau previziuni ce includ extrapolări ale datelor interimare sau anuale.
- Relația dintre elementele informațiilor financiare din cadrul perioadei.
- Informații despre sectorul de activitate în care operează entitatea, precum informații privind marja brută sau o comparație între rata de vânzări a entității în raport cu conturile de creanțe medii, aferente sectorului de activitate, cu alte entități de dimensiune similară din același sector de activitate.
- Relațiile dintre informațiile financiare și informațiile ne-financiare relevante, precum costurile aferente statelor de plată sau numărului de angajați.

A91. Examinarea de către practician a măsurii în care datele ce urmează a fi utilizate în procedurile analitice corespund scopului(urilor) 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 și de circumstanțele în care acestea sunt obținute. Următoarele considerente pot fi relevante:

- Sursa informațiilor disponibile. De exemplu, informațiile pot fi mai fiabile când sunt obținute din surse independente din afara entității;
- Comparabilitatea informațiilor disponibile. De exemplu, datele generale aferente sectorului de activitate pot necesita a fi completate sau ajustate pentru a putea fi comparabile cu datele unei entități care produce și vinde produse specializate;
- Natura și credibilitatea informațiilor disponibile; de exemplu, dacă bugetele entității sunt stabilite drept rezultate ce trebuie așteptate mai degrabă decât obiective ce trebuie îndeplinite; și
- Cunoștințele și expertiza necesare în întocmirea informațiilor și controalele aferente care sunt proiectate în vederea asigurării exhaustivității, acurateței și corectitudinii acestora. Aceste controale pot include, de exemplu, controalele aferente întocmirii, revizuirii și păstrării informațiilor bugetare.

Proceduri de abordare a circumstanțelor specifice

Frauda și neconformitatea cu legile sau reglementările (a se vedea pctul. 52 (d))

- A92. Conform prezentului ISRE, dacă practicianul a identificat sau suspectează o fraudă sau acte ilegale, acesta trebuie să determine dacă este prevăzută o responsabilitate de a raporta apariția sau suspiciunea către o parte din afara entității. Deși obligația profesională a practicianului cu privire la păstrarea confidențialității informațiilor despre client poate împiedica o astfel de raportare, responsabilitățile legale ale practicianului pot înlocui obligația de confidențialitate, în anumite circumstanțe.

Evenimente sau condiții care pot pune la îndoială utilizarea ipotezei de continuitate a activității din situațiile financiare (a se vedea pctul. 54)

- A93. Lista de factori de mai jos furnizează exemple de evenimente sau condiții care, individual sau colectiv, pot pune serios la îndoială 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
- Împrumuturile cu termen fix care se apropie de maturitate fără perspective realiste de înnoire sau rambursare; sau dependența excesivă de împrumuturi pe termen scurt pentru a finanța active pe termen lung
- Indicații privind retragerea suportului financiar de către creditorii
- Fluxuri de trezorerie operaționale negative indicate de situații financiare istorice sau prognozate
- Indicatori financiari cheie nefavorabili
- Pierderi din exploatare substanțiale sau deteriorarea semnificativă a valorii activelor folosite pentru a genera fluxuri de trezorerie
- Restanțe sau întreruperea plății dividendelor
- Incapacitatea de a plăti creditorii la datele scadente
- Incapacitatea de a respecta termenii din contractele de credit
- 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 exploatare

- Intențiile conducerii de a lichida entitatea sau de a înceta operațiunile
- Pierderea persoanelor cheie din conducere fără a avea înlocuitor

- Pierderea unei piețe majore, a unui/unor clienți cheie, a unei francize, licențe sau a furnizorului(lor) principal(i)
- Dificultăți legate de forța de muncă
- Lipsa materiilor prime principale
- Apariția unui competitor de mare succes

*Alți factori*

- Neconformitatea cu cerințele de capital sau cu alte cerințe statutare
- Cercetări legale în curs împotriva entității care, dacă ar fi încheiate cu succes, ar putea rezulta în revendicări pe care entitatea este puțin probabil să le poată satisface
- Schimbări ale legii, reglementărilor sau politicilor guvernamentale care se așteaptă să afecteze în mod negativ entitatea
- Catastrofe neasigurate sau insuficient asigurate atunci când se produc
- Importanța unor asemenea evenimente sau condiții poate fi atenuată adesea de alți factori. De exemplu, efectul faptului că o entitate nu este capabilă să își ramburseze datoriile normale ar putea fi contrabalansat de planurile conducerii de a menține un flux de trezorerie adecvat prin metode alternative, cum ar fi vânzarea de active, reprogramarea rambursărilor de împrumuturi, sau obținerea de capital suplimentar. În mod similar, pierderea unui furnizor principal poate fi atenuată de disponibilitatea unei surse de aprovizionare adecvate alternative.

*Reconcilerea situațiilor financiare cu înregistrările contabile corespunzătoare (a se vedea pctul. 56)*

- A94. De regulă, practicianul obține probe conform cărora situațiile financiare sunt coroborate, sau reconciliate, cu înregistrările contabile corespunzătoare prin corelarea valorilor și soldurilor din situația financiară cu înregistrările contabile relevante, precum registrul Cartea mare sau cu o evidență sau planificare sintetizate care reflectă coroborarea sau reconcilierea valorilor din situația financiară cu înregistrările contabile corespunzătoare (precum un sold de verificare).

*Efectuarea de proceduri suplimentare (a se vedea pctul. 57)*

- A95. Prezentul ISRE solicită proceduri suplimentare dacă practicianul ia cunoștință de un aspect care îl face să creadă că situațiile financiare pot fi denaturate semnificativ.
- A96. Răspunsul practicianului cu privire la derularea de proceduri suplimentare în relație cu un element despre care are motive să creadă că poate fi denaturat



- semnificativ în situațiile financiare va varia, în funcție de circumstanțe, și ține de raționamentul profesional al practicianului.
- A97. Raționamentul practicianului cu privire la natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor suplimentare necesare în vederea obținerii de probe care să concluzioneze 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 în abordarea chestiunii care îl face pe practician să creadă că situațiile financiare pot fi denaturate semnificativ.
- A98. 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 crede că poate cauza denaturarea semnificativă a situațiilor financiare. Procedurile pot consta în:
- Proceduri suplimentare de interviuare sau analitice, de exemplu, care sunt efectuate mult mai detaliat sau care sunt axate pe elementele afectate (de ex. valori sau prezentări 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.
- A99. Următorul exemplu ilustrează evaluarea de către practician a necesității de a efectua proceduri suplimentare și răspunsul practicianului când acesta crede că sunt necesare proceduri suplimentare.
- Pe parcursul efectuării procedurilor de interviuare și analitice în cadrul revizurii, analiza practicianului cu privire la conturile de creanțe arată o valoare semnificativă scadentă în conturile de creanțe, pentru care nu există niciun provizion referitor la creanțele nerecuperabile sau îndoielnice.
  - Aceasta îl face pe practician să creadă că acele conturi de creanțe din situațiile financiare pot fi denaturate semnificativ. Ulterior, practicianul interviuează conducerea dacă există conturi de creanțe irecuperabile 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 soldul conturilor de creanțe nu poate fi denaturat semnificativ. În acest caz, nu sunt prevăzute proceduri subsecvente.
- (b) Să îi permită practicianului să determine că respectiva chestiune determină denaturarea semnificativă a situațiilor financiare. Nu sunt prevăzute proceduri subsecvente și practicianul și-ar forma concluzia că situațiile financiare ca întreg sunt denaturate semnificativ.
- (c) Să îl facă pe practician să continue să creadă că soldul conturilor de creanțe poate fi denaturat semnificativ, deși nu îi furnizează acestuia probe suficiente și adecvate pentru a determina că acestea sunt, de fapt, denaturate.

În acest caz, practicianul trebuie să efectueze proceduri suplimentare, de exemplu, solicitând din partea conducerii o analiză a sumelor primite pentru acele conturi ulterior datei bilanțului, pentru a identifica conturile de creanțe irecuperabile. Evaluarea rezultatelor procedurilor suplimentare îi poate permite practicianului să ajungă la situațiile de la punctele (a) sau (b) de mai sus. În caz contrar, practicianul trebuie:

- (i) Să continue să efectueze proceduri suplimentare până ajunge la una din situațiile de la (a) sau (b) de mai sus; sau
- (ii) Dacă practicianul nu poate concluziona nici că respectiva chestiune nu poate cauza denaturarea semnificativă a situațiilor financiare ca întreg, nici să determine că acea chestiune cauzează denaturarea semnificativă a situațiilor financiare ca întreg, atunci există o limitare a domeniului de aplicare și practicianul nu își poate forma o concluzie nemodificată cu privire la situațiile financiare.

### **Declarații scrise** (a se vedea pctele. 61–63)

A100. Declarațiile scrise sunt o sursă importantă de probe într-o misiune de revizuire. Când conducerea modifică sau nu furnizează declarațiile scrise prevăzute, acesta poate fi un semnal de alarmă pentru practician că poate exista unul sau mai multe aspecte semnificative. Mai mult, în majoritatea cazurilor, o solicitare de declarații scrise, mai degrabă decât verbale, poate determina conducerea să examineze aspectele respective mai aprofundat, întărind așadar calitatea declarațiilor.

A101. În plus față de declarațiile scrise prevăzute în prezentul ISRE, practicianul poate considera necesar să solicite alte declarații scrise cu privire la situațiile financiare. Acestea pot fi utile, de exemplu, pentru a completa probele

practicianului referitoare la anumite elemente sau prezentări reflectate în situațiile financiare, când acesta consideră astfel de declarații drept importante pentru formularea unei concluzii asupra situațiilor financiare, fie că aceasta este una modificată sau nemodificată.

- A102. În unele cazuri, conducerea poate include în declarațiile scrise un limbaj descriptiv, pentru a ilustra că declarațiile sunt întocmite de conducere conform celor mai bune cunoștințe și convingeri ale acesteia. Este rezonabil ca practicianul să accepte astfel de exprimări dacă este convins că declarațiile sunt întocmite de către cei care dețin responsabilitățile și cunoștințele adecvate cu privire la aspectele prevăzute de acestea.

**Evaluarea probelor obținute în urma procedurilor efectuate** (a se vedea pctele. 66–68)

- A103. În unele circumstanțe, se poate ca practicianul să nu fi obținut probele pe care se aștepta să le obțină în urma elaborării unor proceduri inițiale de interviu și analitice și de proceduri ce abordează circumstanțe specifice. În aceste circumstanțe, practicianul consideră că probele obținute în urma procedurilor efectuate nu sunt suficiente și adecvate pentru a-și putea formula o concluzie pe marginea situațiilor financiare. Practicianul poate:

- Să extindă activitatea efectuată; sau
- Să efectueze alte proceduri considerate de acesta a fi necesare în circumstanțele date.

Când niciuna dintre aceste opțiuni 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 aferent asupra raportului său, sau 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 luat cunoștință de vreo chestiune(i) care să îl facă să creadă că situațiile financiare pot fi denaturate semnificativ, așa cum prevede punctul 57.

*Limitări ale ariei de aplicare*

- A104. Incapacitatea de a efectua o anumită procedură nu reprezintă o limitare a ariei revizurii, dacă practicianul poate obține probe suficiente și adecvate prin efectuarea unor alte proceduri.
- A105. Limitările aferente ariei revizurii, impuse de către conducere, pot avea alte implicații asupra revizurii, precum asupra examinării de către practician a domeniilor din situațiile financiare care pot fi denaturate semnificativ și asupra continuării misiunii.

**Formarea concluziei practicianului pe marginea situațiilor financiare***Descrierea cadrului de raportare financiară aplicabil (a se vedea pctul. 69 litera(a))*

A106. Descrierea cadrului de raportare financiară aplicabil în situațiile financiare este importantă deoarece informează utilizatorii situațiilor financiare cu privire la cadrul ce 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 și sunt disponibile doar pentru partea contractantă și practician. Descrierea cadrului utilizat de raportare financiară cu scop special este importantă, deoarece situații financiare cu scop special pot să nu corespundă în alte situații decât în scopul vizat, identificat pentru situațiile financiare cu scop special.

A107. O descriere a cadrului de raportare financiară aplicabil printr-un limbaj calificativ sau limitativ neclar (de exemplu, “situațiile financiare sunt substanțial de conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară”) nu constituie o descriere adecvată a acelu cadru, deoarece poate induce în eroare utilizatorii situațiilor financiare.

*Prezentarea efectelor tranzacțiilor și evenimentelor semnificative cu privire la informațiile furnizate în situațiile financiare (a se vedea pctele. 69(b)(vi), 71)*

A108. Conform prezentului ISRE, practicianului i se solicită să evalueze dacă situațiile financiare furnizează prezentări adecvate care să le permită utilizatorilor vizați să înțeleagă efectul tranzacțiilor și evenimentelor semnificative asupra poziției financiare, performanței financiare și fluxurilor de trezorerie ale entității.

A109. În cazul situațiilor financiare întocmite în conformitate cu cerințele unui cadru de prezentare fidelă, conducerea poate necesita să includă prezentări suplimentare în situațiile financiare, dincolo de cele prevăzute expres de cadrul de raportare financiară aplicabil sau, în circumstanțe extrem de rare, să se abată de la o cerință a cadrului pentru a realiza prezentarea fidelă a situațiilor financiare.

**Considerente în utilizarea unui cadru de conformitate**

A110. Doar în situații extrem de rare practicianul va considera situațiile financiare întocmite pe baza unui cadru de conformitate drept înșelătoare dacă, conform prezentului ISRE, practicianul a determinat la momentul acceptării misiunii că acel cadru este acceptabil.

*Aspecte calitative ale practicilor contabile ale entității (a se vedea pctul. 70(b))*

A111. În examinarea aspectelor calitative ale practicilor contabile ale entității, practicianul poate lua cunoștință de un posibil subiectivism în raționamentele conducerii. Practicianul poate concluziona că efectul cumulativ al unei lipse de neutralitate, împreună cu efectul unor denaturări aparent

necorectate, cauzează denaturarea semnificativă a situațiilor financiare ca întreg. Indicațiile unei lipse de neutralitate care poate afecta evaluarea practicianului cu privire la măsura în care situațiile financiare ca întreg pot fi denaturate semnificativ, includ următoarele:

- Corectarea selectivă a denaturărilor aparente, aduse la cunoștința conducerii pe parcursul revizuirii (de exemplu, corectarea denaturărilor în vederea creșterii câștigurilor raportate, dar necorectarea denaturărilor ce au drept efect scăderea câștigurilor raportate).
- Un posibil subiectivism al conducerii în efectuarea estimărilor contabile.

A112. Indicațiile unui posibil subiectivism al conducerii nu înseamnă neapărat că există denaturări în scopul formulării de concluzii asupra caracterului rezonabil al estimărilor contabile individuale. Totuși, acestea pot afecta examinarea de către practician a măsurii în care situații financiare ca întreg pot fi denaturate semnificativ.

*Formularea concluziei* (a se vedea pctul. 74)

Descrierea informațiilor prezentate de situațiile financiare

A113. În cazul unor situații financiare întocmite în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă, concluzia practicianului afirmă că acesta nu a luat cunoștință de nimic care să îl facă să creadă că situațiile financiare nu prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative, ... (sau nu oferă o imagine corectă și fidelă a...) în conformitate cu [sau nu oferă o imagine corectă și fidelă a]. În cazul multor cadre de raportare cu scop general, de exemplu, situațiile financiare trebuie să prezinte fidel (sau să ofere o imagine corectă și fidelă cu privire la) poziția financiară a entității la finalul unei perioade și performanța și fluxurile de trezorerie ale entității pentru acea perioadă.

“Prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative” sau “oferă o imagine corectă și fidelă”

A114. Fraza “prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative,” sau fraza “oferă o imagine corectă și fidelă” utilizată în orice jurisdicție specifică este prevăzută de legile sau reglementările ce guvernează revizuirea situațiilor financiare din acea jurisdicție, sau de practicile general acceptate din acea jurisdicție. Când legile sau reglementările prevăd utilizarea unor exprimări diferite, aceasta nu afectează cerința din prezentul ISRE ca practicianul să evalueze prezentarea fidelă a situațiilor financiare întocmite în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă.

*Incapacitatea de formare a unei concluzii din cauza conducerii- Limitare impusă ariei revizuirii după acceptarea misiunii* (a se vedea pctele. 15, 82)

- A115. Posibilitatea retragerii din misiune poate depinde de stadiul finalizării misiunii la momentul la care conducerea impune limitarea ariei. Dacă practicianul a finalizat în mod substanțial revizuirea, acesta poate decide să finalizeze revizuirea pe cât posibil, să declare imposibilitatea exprimării unei concluzii și să explice limitarea ariei într-un paragraf din raport care descrie baza pentru imposibilitatea exprimării unei concluzii.
- A116. În anumite circumstanțe, retragerea din misiune poate să nu fie posibilă dacă legile sau reglementările îi solicită practicianului continuarea misiunii. De exemplu, acesta poate fi cazul unui practician numit să revizuiască situațiile financiare ale unei entități din sectorul public. De asemenea, poate fi cazul unei jurisdicții în care practicianul este numit să revizuiască situațiile financiare aferente unei perioade specifice, sau numit pentru o perioadă specifică, fiindu-i interzis să se retragă înainte de finalizarea revizurii acelor situații financiare sau respectiv înainte de sfârșitul acelei perioade. De asemenea, practicianul poate considera necesar să includă un Paragraf privind alte aspecte în raportul său, pentru a explica de ce nu poate să se retragă din misiune.

Comunicarea cu autoritățile de reglementare și cu proprietarii entității

- A117. Când practicianul concluzionează că retragerea din misiune este necesară din cauza unei limitări a ariei, poate exista o cerință profesională, legală sau de reglementare care să prevadă comunicarea aspectelor referitoare la retragerea din misiune către autoritățile de reglementare sau proprietarii entității.

### **Raportul practicianului** (a se vedea pctele. 86–92)

- A118. Raportul scris cuprinde rapoartele emise pe suport hârtie și cele care utilizează o semnătură în format electronic.

*Elementele raportului practicianului* (a se vedea pctul. 86)

- A119. Un titlu care să indice 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.
- A120. Legile sau reglementările pot specifica cui îi va fi adresat raportul practicianului în acea jurisdicție specifică. Raportul practicianului este adresat, de regulă, celor pentru care este întocmit, de obicei fie acționarii, fie persoanele responsabile cu guvernarea entității ale cărei situații financiare sunt revizuite.
- A121. Când practicianul ia cunoștință că situațiile financiare care au fost revizuite vor fi incluse într-un document care conține alte informații, precum un raport financiar, acesta poate considera, dacă formatul de prezentare permite

acest lucru, precizarea 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 pctul. 86(d))

- A122. 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 le furnizează cititorilor raportului contextul responsabilităților conducerii, aferente misiunii de revizuire efectuate.
- A123. 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 este la persoanele responsabile cu guvernarea entității.
- A124. Pot exista circumstanțe în care este adecvată adăugarea de către practician a unei descrieri a responsabilităților conducerii, așa cum sunt descrise în prezentul ISRE, pentru a reflecta responsabilitățile suplimentare care sunt relevante pentru întocmirea situațiilor financiare în contextul unei jurisdicții sau dat fiind tipul entității.
- A125. În unele jurisdicții, legile sau reglementările care prevăd responsabilitățile conducerii se pot referi expres la o responsabilitate referitoare la acuratețea evidențelor și înregistrărilor contabile sau a sistemului contabil. Cum evidențele, înregistrările și sistemele sunt parte integrantă a controlului intern, prezentul ISRE nu utilizează aceste descrieri și nu face referiri specifice la acestea.

Responsabilitatea practicianului (a se vedea pctul. 86(f))

- A126. Raportul practicianului afirmă că responsabilitatea sa este aceea de a exprima o concluzie asupra situațiilor financiare, pe baza revizurii efectuate, pentru a contrasta responsabilitatea practicianului cu cea a conducerii, aferentă întocmirii de situații financiare.

Referința la standarde (a se vedea pctul. 86(f))

- A127. Referința la standarde utilizată de practician în cadrul revizurii îi informează pe utilizatorii raportului practicianului că revizuirea a fost efectuată în conformitate cu standardele stabilite.

Comunicarea naturii unei revizuii a situațiilor financiare (a se vedea pctul. 86(g))

A128. Descrierea naturii unei misiuni de revizuire în raportul practicianului explică domeniul de aplicare și limitările misiunii derulate în beneficiul cititorilor raportului. Această explicație clarifică, pentru evitarea oricărei îndoilei, 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 pctul. 86(i)(ii))

A129. Identificarea cadrului de raportare financiară aplicabil în concluzia practicianului își propune să îi informeze pe utilizatorii raportului practicianului de contextul în care este exprimată acea concluzie. Aceasta nu își propune să limiteze evaluarea prevăzută la punctul 30(a). Cadrul de raportare financiară aplicabil este identificat în termeni precum:

“... în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară;” sau

“... în conformitate cu principiile contabile general acceptate în jurisdicția X ...”

A130. Când cadrul de raportare financiară aplicabil cuprinde standardele de raportare financiară și cerințele legale sau de reglementare, cadrul este identificat în termeni precum “... în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară și cerințele din Legea Societăților Comerciale din jurisdicția X.”

Paragraful Baza pentru modificare când concluzia este modificată (a se vedea pctul. 85(h)(ii))

A131. O concluzie contrară sau imposibilitatea exprimării unei concluzii cu privire la un subiect specific descris în paragraful Baza pentru modificare nu justifică lipsa unei descrieri a altor aspecte identificate care au prevăzut, în alt mod, o modificare a concluziei practicianului. În astfel de cazuri, prezentarea acestor aspecte de care practicianul are cunoștință pot fi relevante pentru utilizatorii situațiilor financiare.

Semnătura practicianului (a se vedea pctul. 86(l))

A132. Semnătura practicianului constă fie în numele firmei practicianului, fie în numele personal al practicianului individual sau ambele, după caz, potrivit jurisdicției respective. În plus față de semnătura practicianului, în anumite jurisdicții practicianului i se poate solicita să facă o declarație în raport referitoare la denumirea profesională sau autorizarea de către autoritatea de licențiere adecvată din acea jurisdicție.



*Atenționarea cititorilor că situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special (a se vedea pctul. 88)*

A133. Situațiile financiare cu scop special pot fi utilizate în alte scopuri decât cele pentru care au fost concepute. De exemplu, o autoritate de reglementare poate prevedea ca anumite entități să facă publice situațiile financiare cu scop special. Pentru evitarea neînțelegerelor, 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, ar putea să nu fie adecvate în alt scopuri.

*Restricția cu privire la distribuție sau utilizare*

A134. În plus față de atenționarea cititorului raportului practicianului, prevăzută de prezentul ISRE când situațiile financiare sunt întocmite cu ajutorul unui cadru de raportare cu scop special, practicianul poate considera adecvat să precizeze că raportul practicianului este destinat doar utilizatorilor specifici. În funcție de legile sau reglementările din jurisdicția respectivă, aceasta poate fi realizată 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 pctul. 91)*

A135. În unele jurisdicții, practicianul poate avea responsabilități suplimentare de a raporta cu privire la alte aspecte care sunt suplimentare responsabilității practicianului prevăzute de prezentul ISRE. De exemplu, practicianului i se poate cere să raporteze alte aspecte, dacă practicianul ia cunoștință de acestea pe parcursul revizuirii situațiilor financiare. În mod alternativ, practicianului i se poate cere să efectueze și să raporteze cu privire la proceduri suplimentare specifice sau să exprime o concluzie asupra aspectelor specifice, precum acuratețea evidențelor și a înregistrărilor contabile. Standardele privind misiunile de revizuire a situațiilor financiare din jurisdicția respectivă pot furniza îndrumări referitoare la responsabilitățile practicianului privind responsabilități suplimentare de raportare specifice din acea jurisdicție.

A136. În unele cazuri, legile sau reglementările relevante îi pot solicita sau îi pot permite practicianului să raporteze cu privire la aceste alte responsabilități în raportul practicianului pe marginea situațiilor financiare. În alte cazuri, practicianului i se poate solicita sau permite să raporteze asupra acestora într-un raport separat.

A137. Aceste alte responsabilități de raportare sunt abordate într-o secțiune separată din raportul practicianului, pentru a le diferenția clar de responsabilitatea practicianului, prevăzută în prezentul ISRE, de a raporta cu privire la situațiile financiare. Când este relevant, această secțiune poate

conține un subtitlu(subtitluri) care să descrie conținutul aceluși paragraf(e) referitor la alte responsabilități de raportare. În unele jurisdicții, responsabilitățile de raportare suplimentare pot fi abordate într-un raport care este distinct de raportul practicianului furnizat cu privire la revizuirea situațiilor financiare.

*Data raportului practicianului* (a se vedea pctele. 86(k), 92)

- A138. Data raportului practicianului îl informează pe utilizatorul raportului că practicianul a examinat efectul evenimentelor și tranzacțiilor de care a luat cunoștință și care au avut loc până la acea dată.
- A139. Concluzia practicianului este furnizată cu privire la situațiile financiare și 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 declarațiile care alcătuiesc situațiile financiare, inclusiv notele aferente, au fost întocmite și conducerea și-a asumat responsabilitatea pentru acestea.
- A140. În unele jurisdicții, legile sau reglementările precizează persoanele fizice sau structurile (de exemplu, directorii) care răspund de formularea concluziei că toate declarațiile care alcătuiesc situațiile financiare, inclusiv notele aferente, au fost întocmite, și procesul necesar de aprobare este specificat. În astfel de cazuri, probele aferente acelei aprobări sunt obținute înainte de data raportului cu privire la situațiile financiare. Totuși, în alte jurisdicții, procesul de aprobare nu este prevăzut în legi sau reglementări. În aceste cazuri, sunt examinate procedurile pe care entitatea le urmează în întocmirea și finalizarea situațiilor sale financiare, din perspectiva structurilor lor de conducere și guvernanta, pentru a se putea identifica persoanele fizice sau structura cu autoritatea de a concluziona că toate declarațiile care alcătuiesc situațiile financiare, inclusiv notele aferente, au fost întocmite. În unele cazuri, legile sau reglementările pot preciza momentul din procesul de raportare cu privire la situațiile financiare la care se estimează că va fi finalizată revizuirea.
- A141. În unele jurisdicții, este prevăzută aprobarea finală a situațiilor financiare de către acționari înainte ca situațiile financiare să fie făcute publice. În aceste jurisdicții, aprobarea finală de către acționari nu este necesară pentru ca practicianul să concluzioneze asupra situațiilor financiare. Data aprobării situațiilor financiare, în contextul prezentului ISRE, este data anterioară la care cei cu autoritatea recunoscută determină că toate declarațiile care alcătuiesc situațiile financiare, inclusiv notele aferente, au fost întocmite și cei cu autoritatea recunoscută au declarat că și-au asumat responsabilitatea pentru acestea.

*Raportul practicianului prevăzut de legi sau reglementări* (a se vedea pctele. 34–35, 86)

A142. Consecvența din raportul practicianului, când revizuirea a fost efectuată în conformitate cu prezentul ISRE, promovează credibilitatea pieței globale ajutând la identificarea mult mai promptă a acelor revizuiți ale situațiilor financiare care au fost efectuate în conformitate cu standardele globale recunoscute. Raportul practicianului poate face trimitere la prezentul ISRE când diferențele dintre cerințele legale sau de reglementare și prezentul ISRE se referă doar la formatul sau exprimările din raportul practicianului și raportul se conformează cel puțin cerințelor de la punctul 86 din acest ISRE. În consecință, în aceste circumstanțe se consideră că practicianul s-a conforma cerințelor din prezentul ISRE, chiar dacă formatul sau exprimările utilizate în raportul său sunt specificate de cerințele de raportare legale sau de reglementare. Când cerințele specifice dintr-o anumită jurisdicție nu intră în conflict cu prezentul ISRE, adoptarea formatului și a exprimărilor utilizate în prezentul ISRE îi ajută pe utilizatorii raportului practicianului să recunoască mai repede raportul acestuia drept un raport cu privire la o revizuire a situațiilor financiare, efectuată în conformitate cu prezentul ISRE. Acele circumstanțe în care legile sau reglementările prevăd formatul sau exprimările din raportul practicianului în termeni care diferă semnificativ de cerințele prezentului ISRE sunt abordate în cerințele prezentului ISRE referitoare la acceptarea misiunilor de revizuire și continuare a relațiilor cu clientul.

*Raportul practicianului cu privire la revizuirile efectuate atât în conformitate cu standardele relevante dintr-o anumită jurisdicție, cât și cu prezentul ISRE (a se vedea pctul. 86(f))*

A143. Când, în plus față de conformitatea 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, o referință atât la prezentul ISRE cât și la standardele naționale relevante nu este adecvată dacă există un conflict între cerințele prezentului ISRE și cele ale standardelor naționale relevante care l-ar determina pe practician să își formeze o concluzie diferită sau să nu includă un Paragraf de evidențiere a altor aspecte care, în anumite circumstanțe, ar fi prevăzute de prezentul ISRE. Într-un astfel de caz, raportul practicianului face trimitere doar la standardele relevante (fie prezentul ISRE, fie standardele naționale relevante) în conformitate cu care a fost întocmit raportul practicianului.

*Exemple de rapoarte de revizuire (a se vedea pctul. 86)*

A144. Anexa 2 la prezentul ISRE conține exemple de rapoarte ale practicienilor cu privire la o revizuire a situațiilor financiare, care cuprind cerințele de raportare ale prezentului ISRE.

## **Documentație**

*Promptitudinea documentației misiunii (a se vedea pctul. 93)*

A145. ISQC 1 prevede ca firma să stabilească limite de timp care să reflecte necesitatea de a finaliza compilarea dosarelor finale de misiune în timp util.

**Anexa 1**

(a se vedea pctul. 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-urile)), care ilustrează cerințele și îndrumările relevante cuprinse în prezentul ISRE. Această scrisoare nu are caracter obligatoriu, ci își propune doar a servi drept îndrumare, putând fi utilizată în paralel cu considerentele subliniate în acest ISRE. Aceasta va trebui adaptată în funcție de cerințele și circumstanțele individuale. Ea este elaborată pentru a trata revizuirea situațiilor financiare aferente unei singure perioade de raportare și ar trebui adaptată dacă se intenționează sau se dorește să fie aplicată unor revizuiți recurente. Poate fi indicată solicitarea unei consilieri juridice, cu privire la gradul de adecvare al oricărui proiect de scrisoare.

\* \* \*

Către reprezentantul adecvat al conducerii sau al persoanelor responsabile cu governanța companiei ABC:<sup>1</sup>

*[Obiectivul și aria revizuirii]*

Ați<sup>2</sup> solicitat să revizuiim situațiile financiare cu scop general ale companiei ABC, care conțin situația poziției financiare la 31 decembrie 20X1 și situația rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie pentru anul încheiat la data respectivă, și un sumar al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative. Avem plăcerea să vă confirmăm acceptul nostru și înțelegerea cu privire la misiunea de revizuire, prin intermediul acestei scrisori.

Revizuirea noastră va fi efectuată în scopul exprimării unei concluzii cu privire la situațiile financiare. Concluzia, dacă este nemodificată, va fi formulată “Pe baza revizuirii noastre, nu am luat cunoștință de nimic care să ne facă să credem că situațiile financiare nu prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative (*sau nu oferă o imagine corectă și fidelă cu privire la*), ... poziția financiară a companiei la data de [data] și (*la*) performanța sa financiară și fluxurile de trezorerie pentru anul încheiat

<sup>1</sup> Destinatarii și referințele la aceștia ar fi cei adecvați în circumstanțele misiunii, inclusiv în jurisdicția relevantă. Este important să se facă referire la persoanele adecvate – a se vedea punctul 36 din prezentul ISRE.

<sup>2</sup> Pe parcursul acestei scrisori, referirea la „voi,” „noi,” „conducere,” „persoanele responsabile cu governanța” și „practician” vor fi folosite ca atare sau adaptate după caz, conform circumstanțelor date.

la data respectivă, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-urile)”.

*[Responsabilitățile practicianului]*

Vom efectua revizuirea în conformitate cu Standardul Internațional privind Misiunile de Revizuire (ISRE) 2400 (Revizuit), *Misiuni de revizuire a situațiilor financiare istorice*. ISRE 2400 (Revizuit) ne solicită să concluzionăm dacă am luat cunoștință de ceva care să ne facă să credem că situațiile financiare, luate ca întreg, nu sunt întocmite sub toate aspectele semnificative în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. ISRE 2400 prevede, de asemenea, conformitatea noastră cu cerințele etice relevante.

O revizuire a situațiilor financiare în conformitate cu ISRE 2400 (Revizuit) este o misiune de asigurare limitată. Vom derula proceduri, constând în principal în efectuarea de interviuri ale conducerii și ale altor părți din cadrul entității, după caz, și aplicarea de proceduri analitice și vom evalua probele obținute. Vom efectua, de asemenea, proceduri suplimentare dacă luăm cunoștință de aspecte care să ne facă să credem că situațiile financiare ca întreg pot 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 modului în care interpretăm 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 corect în conformitate cu ISRE 2400 (Revizuit).
- (b) Când ne exprimăm concluzia în urma revizuirii situațiilor financiare, raportul nostru cu privire la situațiile financiare va afirma clar că nu exprimă o opinie de audit pe marginea situațiilor 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 prevăd aceste responsabilități în termeni adecvați; prin urmare sunt utilizate descrierile de la punctul 30(b) al acestui ISRE).]*

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

---

<sup>3</sup> A se utiliza terminologia adecvată circumstanțelor.

- (a) De întocmire și prezentare fidelă a situațiilor financiare, în conformitate cu IFRS-urile;<sup>4</sup>
- (b) Pentru acel control intern pe care conducerea îl determină necesar pentru a permite întocmirea de situații financiare lipsite de denaturări semnificative, cauzate de fraudă sau eroare; și
- (c) De a ne furniza:
  - (i) Acces la toate informațiile cu care conducerea este la curent și care sunt relevante pentru întocmirea situațiilor financiare, precum înregistrări, documentație și alte aspecte;
  - (ii) Informațiile suplimentare pe care le-am putea solicita din partea conducerii în scopul revizurii; și
  - (iii) Acces nerestricționat la persoanele din cadrul companiei ABC, de la care considerăm că este necesar să obținem probe.

Ca parte a procesului nostru de revizuire, vom solicita din partea [conducerii și, după caz, persoanelor responsabile cu guvernanta], confirmări scrise legate de declarațiile făcute nouă, în legătură cu revizuirea.

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

*[Alte informații relevante]*

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

*[Raportarea]*

*[Introduceți referirea adecvată la forma așteptată și conținutul raportului auditorului.]*

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

Vă rugăm semnați și returnați copia anexată a acestei scrisori, pentru a indica faptul că ați luat cunoștință de, și sunteți de acord cu, aranjamentele aferente revizurii de către noi a situațiilor financiare, inclusiv responsabilitățile noastre legate de acestea.

XYZ & Co.

---

<sup>4</sup> Ori, dacă este cazul, “De întocmire a unor situații financiare care oferă o imagine corectă și fidelă în conformitate cu IFRS-urile”

Luat cunoștință și asumat în numele companiei ABC de către  
(semnătură)

.....

Nume și funcție

Data



**Anexa 2**

(a se vedea pctul. A144)

**Exemple de rapoarte de revizuire ale practicienilor****Rapoarte de revizuire cu privire la situații financiare cu scop general***Exemple de rapoarte de revizuire ce cuprind concluzii nemodificate*

- Exemplul 1: Un raport al practicianului cu privire la situațiile 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, Standardele Internaționale de Raportare Financiară).

*Exemple de rapoarte de revizuire ce cuprind concluzii modificate*

- Exemplul 2: Un raport al practicianului care conține o concluzie cu rezerve, în urma unei denaturări semnificative evidente a situațiilor financiare. Situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu un cadru de conformitate, conceput pentru a răspunde nevoilor comune de informații financiare ale unei game largi de utilizatori. (situații financiare întocmite cu ajutorul unui cadru de conformitate)
- Exemplul 3: Un raport al practicianului care conține o concluzie cu rezerve, în urma incapacității practicianului de a obține probe suficiente și adecvate. (situații financiare întocmite cu ajutorul unui cadru de prezentare fidelă—IFRS-urile)
- Exemplul 4: Un raport al practicianului care conține o concluzie contrară, în urma denaturării semnificative a situațiilor financiare. (situații financiare întocmite cu ajutorul unui cadru de prezentare fidelă—IFRS-urile)
- Exemplul 5: Un raport al practicianului care conține o imposibilitate de exprimare a opiniei, în urma incapacității practicianului de a obține probe suficiente și adecvate cu privire la mai multe elemente din situațiile financiare—ducând la imposibilitatea finalizării revizuirii. (situații financiare întocmite cu ajutorul unui 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 situațiile financiare întocmite în conformitate cu prevederile de raportare financiară ale unui 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 cu scop general de către conducerea entității, în conformitate cu Standardul Internațional de Raportare Financiară pentru Întreprinderile Mici și Mijlocii.**
- **Termenii misiunii de revizuire reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare de la punctul 30(b) al prezentului ISRE.**
- **În plus față de revizuirea situațiilor financiare, practicianul are 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 data de 31 decembrie 20X1 și situația rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la data respectivă, și un sumar al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative.

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

Conducerea este responsabilă de întocmirea și prezentarea fidelă a acestor situații financiare în conformitate cu Standardul Internațional de Raportare Financiară pentru Întreprinderile Mici și Mijlocii<sup>3</sup> și pentru acel control intern pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite întocmirea de situații financiare care sunt lipsite de denaturări semnificative, cauzate de fraudă sau eroare.

*Responsabilitatea practicianului*

Responsabilitatea noastră este de a exprima o concluzie cu privire la situațiile financiare anexate. Am desfășurat revizuirea în conformitate cu Standardul Internațional privind Misiunile de Revizuire (ISRE) 2400 (Revizuit), *Misiuni de Revizuire a Situațiilor Financiare Istorice*. ISRE 2400 (Revizuit) ne solicită să concluzionăm dacă am luat

<sup>1</sup> 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.

<sup>2</sup> Sau alt termen corespunzător contextului cadrului legal într-o anumită jurisdicție

<sup>3</sup> Atunci când responsabilitatea conducerii este de a întocmi situații financiare care oferă o imagine corectă și fidelă, această frază poate fi citită: „Conducerea este responsabilă de întocmirea situațiilor financiare care oferă o imagine corectă și fidelă în conformitate cu Standardul Internațional de Raportare Financiară pentru Întreprinderile Mici și Mijlocii și cu ...”

cunoștință de ceva care să ne facă să credem că situațiile financiare, luate ca întreg, nu sunt întocmite sub toate aspectele semnificative în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. Acest standard prevede, de asemenea, conformitatea noastră cu cerințele etice relevante.

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

Procedurile efectuate într-o revizuire sunt substanțial mai puțin amănunțite 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 revizurii noastre, nu am luat cunoștință de nimic care să ne facă să credem că situațiile financiare nu prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative (sau *nu oferă o imagine corectă și fidelă cu privire la*), poziția financiară a companiei ABC la data de 31 decembrie 20X1, și *(la)* performanța lor financiară și fluxurile lor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la data respectivă, în conformitate cu Standardul Internațional de Raportare Financiară pentru Întreprinderile 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 prevăzute de legi sau reglementări.**
- **Situații financiare sunt întocmite cu scop general de conducerea entității în conformitate cu cadrul de raportare financiară (legea XYZ) din jurisdicția X (mai precis, un cadru de raportare financiară care cuprinde legile sau reglementările concepute pentru a răspunde nevoilor comune de informații financiare ale unei game largi de utilizatori, care nu reprezintă un cadru de prezentare fidelă).**
- **Termenii misiunii de revizuire reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare de la punctul 30(b) al prezentului ISRE.**
- **Conform revizuirii, stocurile sunt denaturate. Denaturarea este semnificativă dar nu gravă pentru situațiile financiare.**
- **În plus față de revizuirea situațiilor financiare, practicianul are 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 data de 31 decembrie 20X1 și situația rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la data respectivă, și un sumar al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative.

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

Conducerea este responsabilă de întocmirea și prezentarea fidelă a acestor situații financiare în conformitate cu legea XYZ din jurisdicția X și pentru acel control intern pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite întocmirea de situații financiare care sunt lipsite de denaturări semnificative, cauzate de fraudă sau eroare.

#### *Responsabilitatea practicianului*

Responsabilitatea noastră este de a exprima o concluzie cu privire la situațiile financiare anexate. Am desfășurat revizuirea în conformitate cu Standardul Internațional privind Misiunile de Revizuire (ISRE) 2400 (Revizuit), *Misiuni de Revizuire a Situațiilor*

<sup>4</sup> 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.

<sup>5</sup> Sau alt termen corespunzător contextului cadrului legal într-o anumită jurisdicție

*Financiare Istorice.* ISRE 2400 (Revizuit) ne solicită să concluzionăm dacă am luat cunoștință de ceva care să ne facă să credem că situațiile financiare, luate ca întreg, nu sunt întocmite sub toate aspectele semnificative în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. Acest standard prevede, de asemenea, conformitatea noastră cu cerințele etice relevante.

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

Procedurile efectuate într-o revizuire sunt substanțial mai puțin amănunțite 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 pentru concluzia cu rezerve*

Stocurile companiei sunt înregistrate în situația poziției financiare la xxx. Conducerea nu a evaluat stocurile la cea mai mică valoare dintre valoarea realizabilă netă și cost, ci le-a evaluat exclusiv la cost, ceea ce constituie o abatere de la cerințele cadrului de raportare financiară (legea XYZ) din jurisdicția X. Evidențele companiei indică faptul că, în cazul în care conducerea ar fi evaluat stocurile la cea mai mică valoare dintre valoarea realizabilă netă și cost, ar fi fost necesară o valoare de xxx pentru a reduce valoarea contabilă a stocurilor la valoarea realizabilă netă. În consecință, costul vânzărilor ar fi crescut cu xxx, iar impozitul pe profit, profitul net și capitalurile proprii ale acționarilor ar fi fost reduse cu xxx, xxx și respectiv xxx.

#### *Concluzia cu rezerve*

Pe baza revizurii noastre, cu excepția efectelor aspectului(lor) descrise în paragraful Baza pentru concluzia cu rezerve, nu am luat cunoștință de nimic care să ne facă să credem că situațiile financiare ale companiei ABC nu sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul 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) al prezentului ISRE.**
- **Practicianul nu a putut obține probe suficiente și adecvate cu privire la o investiție într-o societate afiliată din străinătate. Posibilele efecte ale incapacității de a obține probe suficiente și adecvate sunt considerate semnificative pentru situațiile financiare, dar nu grave.**
- **Practicianul nu are alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația locală în plus față de 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 data de 31 decembrie 20X1 și situația rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la data respectivă, și un sumar al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative.

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

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

**Responsabilitatea practicianului**

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

<sup>6</sup> Sau alt termen corespunzător contextului cadrului legal într-o anumită jurisdicție

<sup>7</sup> Atunci când responsabilitatea conducerii este de a întocmi situații financiare care oferă o imagine corectă și fidelă, propoziția poate fi formulată astfel: “Conducerea este responsabilă de întocmirea situațiilor financiare care oferă o imagine corectă și fidelă în conformitate cu [denumirea cadrului de raportare financiară aplicabil, incluzând o referință la jurisdicția sau țara de origine a cadrului de raportare financiară când cadrul de raportare financiară utilizat este diferit de Standardele Internaționale de Raportare Financiară], și pentru ...”

Misiunile de Revizuire (ISRE) 2400 (Revizuit), *Misiuni de Revizuire a Situațiilor Financiare Istorice*. ISRE 2400 (Revizuit) ne solicită să concluzionăm dacă am luat cunoștință de ceva care să ne facă să credem că situațiile financiare, luate ca întreg, nu sunt întocmite sub toate aspectele semnificative în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. Acest standard prevede, de asemenea, conformitatea noastră cu cerințele etice relevante.

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

Procedurile efectuate într-o revizuire sunt substanțial mai puțin amănunțite 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 pentru concluzia cu rezerve**

Investiția companiei ABC în compania XYZ, o societate afiliată din străinătate, achiziționată pe parcursul exercițiului și înregistrată prin metoda punerii în echivalență, este contabilizată cu xxx în situația poziției financiare la 31 decembrie 20X1, iar ponderea deținută de ABC din venitul net al XYZ de xxx este inclusă în venitul companiei ABC pentru anul încheiat. Nu am putut să obținem acces la informațiile financiare relevante ale XYZ cu privire la valoarea contabilă a investiției ABC în XYZ la 31 decembrie 20X1 și cu privire la ponderea deținută de ABC din venitul net al XYZ pentru anul respectiv. În consecință, nu am putut efectua procedurile pe care le-am considerat necesare.

### **Concluzia cu rezerve**

Pe baza revizurii noastre, cu excepția posibilelor efecte ale aspectului descris în paragraful Baza pentru concluzia cu rezerve, nu am luat cunoștință de nimic care să ne facă să credem că situațiile financiare nu prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative (sau *nu oferă o imagine corectă și fidelă cu privire la*), poziția financiară a companiei ABC la 31 decembrie 20X1, și (*la*) performanța sa financiară și fluxurile de trezorerie aferente exercițiului încheiat la data respectivă, în conformitate cu [denumirea cadrului de raportare financiară aplicabil, incluzând o referință la jurisdicția sau țara de origine a cadrului de raportare financiară 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 cu scop general, consolidate, 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) al prezentului ISRE.**
- **Situațiile financiare sunt denaturate semnificativ din cauza neconsolidării unei filiale. Denaturarea semnificativă este considerată a fi gravă pentru situațiile financiare. Efectele denaturării asupra situațiilor financiare nu au fost stabilite, deoarece nu s-a putut realiza acest lucru.**
- **Practicianul nu are alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația locală în plus față de revizuirea situațiilor financiare consolidate.**

## RAPORT DE REVIZUIRE AL PRACTICIANULUI INDEPENDENT

[Destinatarul adecvat]

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

Am revizuit situațiile financiare anexate ale companiei ABC, care cuprind situația consolidată a poziției financiare la data de 31 decembrie 20XI și situația consolidată a rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la data respectivă, și un sumar al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative.

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

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

<sup>8</sup> 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.

<sup>9</sup> Sau alt termen corespunzător contextului cadrului legal într-o anumită jurisdicție

<sup>10</sup> Atunci când responsabilitatea conducerii este de a întocmi situații financiare care oferă o imagine corectă și fidelă, această frază poate fi citită: „Conducerea este responsabilă de întocmirea situațiilor financiare care oferă o imagine corectă și 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 anexate. Am desfășurat revizuirea în conformitate cu Standardul Internațional privind Misiunile de Revizuire (ISRE) 2400 (Revizuit), *Misiuni de Revizuire a Situațiilor Financiare Istorice*. ISRE 2400 (Revizuit) ne solicită să concluzionăm dacă am luat cunoștință de ceva care să ne facă să credem că situațiile financiare, luate ca întreg, nu sunt întocmite sub toate aspectele semnificative în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. Acest standard prevede, de asemenea, conformitatea noastră cu cerințele etice relevante.

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

Procedurile efectuate într-o revizuire sunt substanțial mai puțin amănunțite 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 pentru concluzia contrară*

Așa cum este explicat la Nota X, compania nu a consolidat situațiile financiare ale filialei XYZ pe care compania a achiziționat-o în cursul anului 20X1, deoarece nu a putut estima 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 societate. Dacă XYZ ar fi fost consolidată, multe elemente din situațiile financiare anexate ar fi fost afectate semnificativ.

*Concluzia contrară*

Pe baza revizuirii noastre, din cauza importanței aspectului descris în paragraful Baza pentru concluzia contrară, situațiile financiare consolidate nu prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative (sau *nu oferă o imagine corectă și fidelă cu privire la*) poziția financiară a companiei ABC și a filialelor sale la 31 decembrie 20X1, și (*la*) performanța sa financiară și fluxurile de trezorerie aferente exercițiului încheiat la data respectivă, 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]

**Exemplu 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) al prezentului ISRE.**
- **Practicianul nu și-a putut forma o concluzie cu privire la situațiile financiare, din cauza incapacității de a obține probe suficiente și adecvate cu privire la mai multe elemente din situațiile financiare și acesta crede că efectul asupra situațiilor financiare este semnificativ și grav. 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 data de 31 decembrie 20X1 și situația rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la data respectivă, și un sumar al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative.

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

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

### **Responsabilitatea practicianului**

Responsabilitatea noastră este de a exprima o concluzie cu privire la situațiile financiare anexate. Cu toate acestea, din cauza aspectului(lor) descris(e) în paragraful Baza pentru imposibilitatea exprimării unei concluzii, am fost în imposibilitatea de a obține probe suficiente și adecvate ca bază pentru exprimarea unei concluzii asupra situațiilor financiare.

<sup>11</sup> Sau alt termen corespunzător contextului cadrului legal într-o anumită jurisdicție

<sup>12</sup> Atunci când responsabilitatea conducerii este de a întocmi situații financiare care oferă o imagine corectă și fidelă, această frază poate fi citită: „Conducerea este responsabilă de întocmirea situațiilor financiare care oferă o imagine corectă și fidelă în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară și pentru ...”

**Baza pentru imposibilitatea exprimării unei concluzii**

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

Mai mult, introducerea unui nou sistem informatic de evidență a conturilor de creanțe în septembrie 20X1 a generat numeroase erori în conturile de creanțe și stocuri. La data raportului nostru, conducerea era încă în curs de rectificare a deficiențelor sistemului și de corectare a erorilor. Ca urmare a acestor aspecte, nu am putut determina dacă ar fi putut fi necesare orice ajustări cu privire la stocurile și conturile de creanțe consemnate sau neconsemnate și elementele care compun situația rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie.

**Imposibilitatea exprimării unei concluzii**

Din cauza importanței aspectelor descrise în paragraful Baza pentru imposibilitatea exprimării unei concluzii, am fost în imposibilitatea de a obține probe suficiente și adecvate ca bază pentru a putea formula concluzii 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 (mai precis, un cadru de raportare cu scop special), în vederea conformității cu prevederile contractului. Conducerea nu a putut alege 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) al prezentului 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 data de 31 decembrie 20X1 și contul de profit și pierdere, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie pentru exercițiul încheiat la data respectivă, și un sumar al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative. Situațiile financiare au fost întocmite de către 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 de întocmirea acestor situații financiare în conformitate cu prevederile de raportare financiară din secțiunea Z a contractului și pentru acel control intern pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite întocmirea de situații financiare care sunt lipsite de denaturări semnificative, cauzate de fraudă sau eroare.

**Responsabilitatea practicianului**

Responsabilitatea noastră este de a exprima o concluzie cu privire la situațiile financiare anexate. Am desfășurat revizuirea în conformitate cu Standardul Internațional privind Misiunile de Revizuire (ISRE) 2400 (Revizuit), *Misiuni de Revizuire a Situațiilor Financiare Istorice*. ISRE 2400 (Revizuit) ne solicită să concluzionăm dacă am luat cunoștință de ceva care să ne facă să credem că situațiile financiare, luate ca întreg, nu sunt întocmite sub toate aspectele semnificative în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. Acest standard prevede, de asemenea, conformitatea noastră cu cerințele etice relevante.

<sup>13</sup> Sau alt termen corespunzător contextului cadrului legal într-o anumită jurisdicție

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

Procedurile efectuate într-o revizuire sunt substanțial mai puțin amănunțite 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 nimic care să ne facă să credem că aceste situații financiare nu sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu prevederile de raportare financiară din secțiunea Z a contractului.

### **Baza contabilă 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 ale contractului menționat mai sus. Prin urmare, se poate ca situațiile financiare să nu fie adecvate în alte scopuri. Raportul nostru este destinat exclusiv companiilor ABC și DEF și nu trebuie distribuit către sau utilizat de alte părți în afară de companiile ABC sau DEF.

[Semnătura practicianului]

[Data raportului practicianului]

[Adresa practicianului]

**Exemplul 7**

**Circumstanțele includ următoarele:**

- **Revizuirea unei situații a încasărilor și decontărilor**
- **Situația financiară a fost întocmită de către conducerea entității în conformitate cu contabilitatea pe bază de încasări și plăți pentru a răspunde unei cereri de informații privind fluxurile de trezorerie, primită din partea unui creditor. Baza contabilă 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 utilizatorilor specifici.**
- **Practicianul a determinat că este adecvată utilizarea sintagmei “prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative,” în concluzia practicianului.**
- **Termenii misiunii de revizuire reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare de la punctul 30(b) al prezentului ISRE.**
- **Distribuția sau utilizarea raportului practicianului nu este restricționată.**

## RAPORT DE REVIZUIRE AL PRACTICIANULUI INDEPENDENT

[Destinatarul adecvat]

Am revizuit situația anexată a încasărilor și plăților companiei ABC aferente exercițiului financiar încheiat la data de 31 decembrie 20X1 și un sumar al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative (care formează împreună “situația financiară”). Situația financiară a fost întocmită de către conducerea companiei ABC utilizând contabilitatea pe bază de încasări și decontări descrisă în Nota X.

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

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

### **Responsabilitatea practicianului**

Responsabilitatea noastră este de a exprima o concluzie cu privire la situația financiară anexată. Am desfășurat revizuirea în conformitate cu Standardul Internațional privind Misiunile de Revizuire (ISRE) 2400 (Revizuit), *Misiuni de Revizuire a Situațiilor Financiare Istorice*. ISRE 2400 (Revizuit) ne solicită să concluzionăm dacă am luat

<sup>14</sup> Sau alt termen corespunzător contextului cadrului legal într-o anumită jurisdicție

cunoștință de vreun care să ne facă să credem că situația financiară nu este întocmită sub toate aspectele semnificative în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. Acest standard prevede, de asemenea, conformitatea noastră cu cerințele etice relevante.

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

Procedurile efectuate într-o revizuire sunt substanțial mai puțin amănunțite 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 revizurii noastre, nu am luat cunoștință de nimic care să ne facă să credem că situația financiară nu prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative (sau *nu oferă o imagine corectă și fidelă cu privire la*) încasările și plățile companiei ABC aferente exercițiului încheiat la 31 decembrie 20X1, în conformitate cu contabilitatea pe bază de încasări și decontări descrisă în Nota X.

### **Baza contabilă**

Fără a ne modifica concluzia, atragem atenția asupra Notei X la situația financiară, care descrie baza contabilă. Situația financiară este întocmită pentru a furniza informații creditorului XYZ. Prin urmare, se poate ca situația financiară să nu fie adecvată în alte scopuri.

[Data raportului practicianului]

[Adresa practicianului]

---



# STANDARDUL INTERNAȚIONAL PRIVIND MISIUNILE DE REVIZUIRE 2410

## REVIZUIREA INFORMAȚIILOR FINANCIARE INTERIMARE, EFECTUATĂ DE UN AUDITOR INDEPENDENT AL ENTITĂȚII

(În vigoare pentru revizuirile situațiilor financiare pentru perioadele  
cu începere de la sau ulterior datei de 15 decembrie 2006)

### CUPRINS

---

	Punct
Introducere .....	1-3
Principii generale ale unei misiuni de revizuire a informațiilor financiare interimare .....	4-6
Obiectivele unei misiuni de revizuire a informațiilor financiare interimare .....	7-9
Convenirea 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
Comunicare .....	38-42
Raportarea naturii, amplitudinii și rezultatelor revizuirii informațiilor financiare interimare .....	43-63
Documentație .....	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 declarație a conducerii	
Anexa 4: Exemple de Rapoarte de revizuire a informațiilor financiare interimare	
Anexa 5: Exemple de Rapoarte de revizuire cu o concluzie cu rezerve, în urma abaterii de la cadrul de raportare financiară aplicabil	

Anexa 6: Exemple de Rapoarte de revizuire cu o concluzie cu rezerve pentru o limitare a ariei, neimpusă de conducere

Anexa 7: Exemple de Rapoarte de revizuire cu o concluzie contrară, în urma abaterii de la cadrul de raportare financiară aplicabil

---

Standardul Internațional pentru misiunile de revizuire (ISRE) 2400, *Revizuirea informațiilor financiare interimare, efectuată de un auditor independent al entității*, trebuie citit în paralel cu *Prefața la Reglementările Internaționale privind Controlul calității, Auditul, Revizuirea, Alte Servicii de Asigurare și Servicii Conexe*, care stabilește aplicarea și autoritatea ISRE-urilor.

## Introducere

1. Scopul prezentului Standard Internațional pentru Misiunile de Revizuire (ISRE) este de a stabili standarde și de a furniza îndrumări cu privire la responsabilitățile profesionale ale auditorului, atunci când auditorul își asumă 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 acestui ISRE, nu pentru că auditorul realizează un audit, ci pentru că domeniul de aplicare al acestui ISRE se limitează la revizuirea informațiilor financiare interimare, efectuată de un auditor independent al entității.
2. În contextul acestui ISRE, informația financiară interimară este informația financiară care este întocmită și prezentată în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil<sup>1</sup> și este cuprinsă fie într-un set complet, fie într-un set simplificat de situații financiare, pe o perioadă mai scurtă decât exercițiul financiar al entității.
3. **Auditorul contractat pentru a desfășura o revizuire a informațiilor financiare interimare ar trebui să realizeze revizuirea în conformitate cu prezentul ISRE.** Pe parcursul efectuării auditului situațiilor financiare anuale, auditorul obține o înțelegere a entității și a mediului său, inclusiv a controlului său intern. Când auditorul este contractat să revizuiască informațiile financiare interimare, aceste cunoștințe vor fi actualizate prin interviuri realizate pe parcursul revizuirii și îl vor ajuta, totodată, pe auditor în formularea de noi întrebări precum și în aplicarea altor proceduri analitice și de revizuire. Un practician contractat să execute o revizuire a unor situații financiare interimare, și care nu este auditorul entității, va executa 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, este nevoie ca practicianul să folosească alte metode de interviu și alte proceduri pentru a atinge obiectivul revizuirii.
- 3a. Prezentul ISRE este orientat spre revizuirea informațiilor financiare interimare de către un auditor al entității. Cu toate acestea, acest standard trebuie aplicat, adaptat conform circumstanțelor, atunci când auditorul entității își asumă o misiune de revizuire a informațiilor financiare istorice, altele decât informațiile financiare interimare ale unui client de audit.\*

---

<sup>1</sup> De exemplu, Standardele Internaționale de Raportare Financiară, așa cum sunt emise de Comitetul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate.

\* Paragraful 3a și nota de subsol 4 au fost inserate în prezentul ISRE în Decembrie 2007, pentru a clarifica modul de aplicare a acestui ISRE.

## **Principii generale ale unei misiuni de revizuire a informațiilor financiare interimare**

4. **Auditorul trebuie să respecte cerințele etice aplicabile auditului situațiilor financiare anuale ale entității.** Aceste cerințe etice guvernează responsabilitățile profesionale ale auditorului în următoarele domenii: independență, integritate, obiectivitate, competență profesională și atenție cuvenită, confidențialitate, comportament profesional și standarde tehnice.
5. **Auditorul trebuie să implementeze proceduri de control al calității ce sunt aplicabile în cadrul misiunii individuale.** Elementele de control al calității, care sunt relevante pentru o misiune individuală, includ responsabilitățile de conducere pentru calitatea misiunii, cerințele etice, acceptarea și continuarea relației cu clientul și a misiunilor specifice, desemnarea echipelor misiunii, performanța misiunii și monitorizarea.
6. **Auditorul ar trebui să planifice și să execute revizuirea cu o atitudine de scepticism profesional, admitând faptul că pot exista anumite circumstanțe în care informațiile financiare interimare să aibă nevoie de unele ajustări pentru a putea fi întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.** Atitudinea de scepticism profesional se referă la o evaluare critică din partea auditorului asupra validității dovezilor obținute, acesta analizând situația din mai multe perspective, fiind atent la informațiile 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 unor informații financiare interimare este de a îi permite auditorului să exprime o concluzie în care să se precizeze dacă, pe baza revizuirii, auditorul a sesizat ceva care îl face să considere că informațiile financiare interimare nu sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. Auditorul realizează interviuri și aplică proceduri analitice, precum 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 misiuni de revizuire a informațiilor financiare interimare diferă semnificativ de cel al unui audit desfășurat în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA). O revizuire a informațiilor financiare interimare nu furnizează o bază pentru exprimarea unei opinii cu privire la faptul că informațiile financiare oferă o imagine corectă și 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 este menită să obțină o asigurare rezonabilă conform căreia informațiile financiare interimare sunt lipsite de denaturări semnificative. O revizuire constă în realizarea de interviuri, în special ale persoanelor responsabile de aspectele financiare sau contabile, și în aplicarea procedurilor analitice și a altor proceduri de revizuire. O revizuire poate aduce în atenția auditorului aspecte semnificative care pot afecta informațiile financiare interimare, dar nu furnizează toate probele care ar fi necesare în cazul unui audit.

## Convenirea 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 servește la evitarea neînțelegerilor privind natura misiunii și, în special, privind obiectivul și aria revizurii, responsabilitățile conducerii, amploarea responsabilităților auditorului, asigurarea obținută, natura și forma raportului. De obicei, comunicarea se referă la următoarele aspecte:
- Obiectivul revizurii informațiilor financiare interimare.
  - Aria revizurii.
  - Responsabilitatea conducerii cu privire la informațiile financiare interimare.
  - Responsabilitatea conducerii cu privire la stabilirea și menținerea controlului intern relevant pentru întocmirea informațiilor financiare interimare.
  - Responsabilitatea conducerii cu privire la punerea la dispoziția auditorului a tuturor înregistrărilor și informațiilor financiare aferente.
  - Acceptul conducerii de a fi furniza auditorului declarații scrise, care să susțină declarațiile verbale transmise pe parcursul revizurii, precum și declarațiile ce există în mod implicit în înregistrările entității.
  - Forma și conținutul preliminar al raportului ce urmează a fi întocmit, inclusiv identitatea destinatarului raportului.
  - Acceptul conducerii ca atunci când un document conținând informații financiare interimare indică faptul că informațiile financiare interimare au fost revizuite de auditorul entității, raportul de revizuire va fi, de asemenea, inclus în document.

Un exemplu de scrisoare de misiune este prezentat în Anexa 1 la prezentul ISRE. 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 intern

12. **Auditorul trebuie să aibă o înțelegere suficientă a entității și a mediului său, inclusiv a controlului său intern, în măsura în care controlul intern are legătură cu întocmirea atât a informațiilor financiare anuale, cât și a celor interimare, pentru a planifica și duce la bun sfârșit misiunea și a fi capabil să:**
  - (a) **Identifice tipurile de denaturări semnificative potențiale și să analizeze posibilitatea ca ele să apară; și**
  - (b) **Să selecteze întrebările, procedurile analitice și alte proceduri de revizuire care îi vor furniza auditorului o bază pentru raportarea cu privire la elemente ce au venit în atenția auditorului și care îl fac pe acesta 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), **Înțelegerea entității și a mediului său și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă**, auditorul care a auditat situațiile financiare ale entității pentru una sau mai multe perioade anuale a ajuns la un nivel de înțelegere suficientă a entității și a mediului acesteia, inclusiv a controlului său intern, în măsura în care acesta afectează întocmirea informațiilor financiare anuale, pentru realizarea auditului. În planificarea unei revizuiți a informațiilor financiare interimare, auditorul va actualiza aceste cunoștințe. Auditorul obține, de asemenea, o înțelegere suficientă despre controlul intern relevant pentru întocmirea informațiilor financiare interimare, întrucât acesta poate fi diferit de controlul intern relevant pentru întocmirea informațiilor financiare anuale.*
14. Auditorul face apel la înțelegerea entității și a mediului său, inclusiv a controlului său intern, pentru a stabili ce interviuri trebuie să efectueze și ce proceduri analitice sau alte proceduri de revizuire trebuie efectuate, și pentru a identifica evenimentele particulare, tranzacțiile sau aserțiunile asupra cărora pot fi orientate interviurile, sau asupra cărora vor fi aplicate proceduri analitice sau alte proceduri de revizuire.
15. Procedurile efectuate de un 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 precedent și la revizuirile perioadelor interimare precedente din cursul anului curent și al perioadei(lor) interimare corespondente a(ale) anilor precedenți, care să îi permită auditorului să identifice aspectele ce pot afecta informațiile financiare interimare ale perioadei curente.

- Luarea în considerare a riscurilor semnificative, inclusiv a riscului de eludare a controalelor de către conducere, care au fost identificate în auditul situațiilor financiare ale anului precedent.
  - Citirea celor mai recente informații financiare anuale și a celor interimare comparabile, din perioada precedentă.
  - Analizarea pragului de semnificație referitor la cadrul de raportare financiară aplicabil, în măsura în care acesta afectează informațiile financiare interimare, pentru a putea determina natura și amploarea procedurilor ce trebuie realizate și pentru a evalua efectele denaturărilor.
  - Analizarea naturii denaturărilor semnificative corectate și a oricăror denaturări identificate, necorectate și nesemnificative, din situațiile financiare ale anilor precedenți.
  - Analizarea aspectelor semnificative contabile și de raportare, care pot fi, în continuare, semnificative precum deficiențele semnificative în sistemul de control intern.
  - Analizarea rezultatelor oricăror proceduri de audit desfășurate 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 schimbărilor intervenite în activitatea entității.
  - Interviewarea conducerii cu privire la schimbările semnificative în controlul intern și efectul posibil al acestor schimbări asupra întocmirii informațiilor financiare interimare.
  - Interviewarea conducerii cu privire la procesul prin care au fost întocmite informațiile financiare interimare și fiabilitatea înregistrărilor contabile prin care informațiile financiare interimare au fost corelate sau reconciliate.
16. Auditorul determină natura procedurilor de revizuire, dacă există, care trebuie aplicate asupra componentelor și, atunci când este necesar, comunică aceste aspecte celorlalți auditori implicați în revizuire. Factorii ce trebuie analizați includ pragul de semnificație și riscul de denaturare al informațiilor financiare interimare ale componentelor, precum și înțelegerea de către auditor a măsurii în care controlul intern asupra întocmirii acestor informații este centralizat sau decentralizat.
- 17. Pentru a planifica și efectua o revizuire a informațiilor financiare interimare, un auditor numit recent, care nu a efectuat încă un audit al situa-**

**țiilor financiare anuale în conformitate cu ISA, trebuie să ajungă la o înțelegere a entității și a mediului său, inclusiv a controlului său intern relevant pentru întocmirea atât a informațiilor financiare anuale, cât și a celor interimare.**

18. Această înțelegere îi permite auditorului să își direcționeze interviurile, precum și procedurile analitice și alte proceduri de revizuire aplicate în efectuarea unei revizui a informațiilor financiare interimare, în conformitate cu prezentul ISRE. Ca parte componentă a obținerii acestui nivel de înțelegere, auditorul efectuează, de obicei, interviuri ale auditorului precedent și, acolo unde este posibil, revizuește documentația auditorului precedent asupra auditului anului precedent, și asupra oricărei perioade interimare din cadrul anului în curs, care a fost revizuită de auditorul precedent. Procedând astfel, auditorul analizează natura oricăror denaturări corectate, și a oricăror denaturări necorectate cumulate de auditorul precedent, orice riscuri semnificative, inclusiv riscul de eludare a controalelor de către conducere, și orice aspecte contabile și de raportare semnificative care pot fi în continuare deosebit de importante, precum deficiențele semnificative în controlul intern.

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

19. **Auditorul trebuie să realizeze interviuri, în special ale persoanelor responsabile de aspectele financiare sau contabile, și să aplice proceduri analitice și alte proceduri de revizuire care să îi permită să concluzioneze dacă, în baza procedurilor utilizate, a sesizat vreun aspect care l-ar face să creadă 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 de efectuare a unei revizui a informațiilor financiare interimare se rezumă, de obicei, la interviuri, în mod special ale persoanelor responsabile de aspectele financiare sau contabile și la aplicarea procedurilor analitice, precum și a altor proceduri de revizuire, mai degrabă decât coroborarea informațiilor obținute cu privire la aspectele contabile semnificative, relevante pentru informațiile financiare interimare. Înțelegerea entității și a mediului său de către auditor, inclusiv a controlului său intern, a evaluărilor riscului aferente auditului precedent precum și a analizei auditorului asupra pragului de semnificație, în măsura în care acesta se referă la informațiile financiare interimare, afectează natura și amploarea interviurilor, precum și a procedurilor analitice și a altor proceduri de revizuire aplicate.
21. În mod obișnuit, auditorul aplică următoarele proceduri:
- Citește minutele ședințelor acționarilor, ale persoanelor responsabile cu guvernanta și a altor comisii relevante, pentru a identifica acele aspecte ce pot afecta informațiile financiare interimare, și efectuează interviuri cu



privire la aspectele dezbătute în cadrul ședințelor ale căror minute nu sunt disponibile, dar care pot afecta informațiile financiare interimare.

- Dacă este cazul, analizează efectul acelor aspecte care pot aduce modificări raportului de audit sau de revizuire, sau al acelor ajustări contabile sau denaturări necorectate, în cadrul auditului precedent sau al revizuirilor precedente.
- Comunică, acolo unde este cazul, cu alți auditori care efectuează revizuri ale informațiilor financiare interimare ale componentelor semnificative ale entității raportoare.
- Intervievează membri ai conducerii responsabili cu aspectele financiare și contabile, și alte persoane, după cum este adecvat, 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 cu privire la principiile contabile sau cu privire la metodele de aplicare a acestora.
  - Dacă oricare din tranzacțiile noi a necesitat aplicarea unui principiu contabil nou.
  - Dacă informațiile financiare interimare conțin denaturări necorectate cunoscute.
  - Situații complexe sau neobișnuite care este posibil să fi afectat informațiile financiare interimare, precum combinații de întreprinderi sau înlăturarea unui segment al afacerii.
  - Ipoteze de lucru semnificative care sunt relevante pentru măsurarea sau prezentarea valorii juste, precum și intenția și abilitatea conducerii de a duce la bun sfârșit diferite activități, în numele entității.
  - Dacă tranzacțiile cu părți afiliate au fost contabilizate și prezentate în mod corespunzător în informațiile financiare interimare.
  - Schimbări semnificative în cadrul angajamentelor și obligațiilor contractuale.
  - Schimbări semnificative în cadrul datoriilor contingente, inclusiv litigii sau despăgubiri.
  - Respectarea clauzelor restrictive de îndatorare.
  - Aspecte asupra cărora au fost ridicate semne de întrebare în cursul aplicării procedurilor de revizuire.

- Tranzacții semnificative care au avut loc în decursul ultimelor zile ale perioadei interimare sau în decursul primelor câteva zile din următoarea perioadă interimară.
  - Informații referitoare la o fraudă sau suspiciune de fraudă care afectează entitatea, aceasta implicând:
    - Conducerea;
    - Angajații care au un rol important în controlul intern; sau
    - Alte persoane sau situații în care fraudă ar putea avea un efect semnificativ asupra informațiilor financiare interimare.
  - Cunoștințe referitoare la reclamații despre 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, efectivă sau posibilă, cu legile și reglementările, care ar putea avea un efect semnificativ asupra informațiilor financiare interimare.
- Aplicarea procedurilor analitice asupra informațiilor financiare interimare, cu scopul de a identifica relații sau elemente independente care par neobișnuite și care pot reflecta o denaturare semnificativă a informațiilor financiare interimare. Procedurile analitice pot include analiza indicatorilor, precum și tehnici statistice precum analiza tendințelor sau analiza regresivă, și pot fi aplicate manual sau pe baza tehnicilor de calcul computerizate. Anexa 2 la acest 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 oricărei situații care a venit în atenția auditorului și care îl face pe auditor să considere că informațiile financiare interimare nu sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.
22. Auditorul poate aplica multe din procedurile de revizuire, înainte sau simultan cu întocmirea informațiilor financiare interimare de către entitate. De exemplu, poate fi utilă actualizarea înțelegerii entității și mediului său, inclusiv a controlului său intern, și începerea citirii minutilor relevante, înainte de sfârșitul perioadei interimare. Realizarea unora dintre procedurile de revizuire în partea de început a perioadei interimare permite, de asemenea, identificarea din timp și analizarea aspectelor contabile semnificative ce afectează informațiile financiare interimare.
23. Auditorul care efectuează o revizuire a informațiilor financiare interimare este angajat, de asemenea, să efectueze și auditul situațiilor financiare anuale ale entității. Pentru comoditate 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 cu privire la revizuirea informațiilor financiare interimare pot fi folosite, de asemenea, pentru auditul anual. Auditorul poate decide, de asemenea, să aplice, la momentul efectuării revizuirii interimare, proceduri de audit care ar fi necesare în vederea unui audit anual al situațiilor financiare, de exemplu, aplicarea procedurilor de audit unor tranzacții semnificative sau neobișnuite ce au avut loc în timpul perioadei, precum combinări de întreprinderi, restructurări sau tranzacții cu venituri semnificative.

24. În mod obișnuit, o revizuire a informațiilor financiare interimare nu necesită coroborarea interviurilor referitoare la litigii sau reclamații. Așadar, de obicei nu este necesar să i se trimită o scrisoare de interviu avocatului entității. Comunicarea directă cu avocatul entității în legătură cu litigiile sau reclamațiile poate fi necesară, totuși, când auditorul ia cunoștință de unele informații care îl fac 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 conform cărora situațiile financiare interimare corespund sau sunt reconciliate cu înregistrările contabile aferente. Auditorul poate obține probe care să indice dacă situațiile financiare interimare corespund sau sunt reconciliate cu înregistrările contabile aferente, prin corelarea informațiilor financiare interimare cu:
- (a) Înregistrările contabile, precum registrul cartea mare, sau un tabel de consolidare care corespunde sau este reconciliat cu înregistrările contabile; și
  - (b) Alte date justificative din evidențele entității, după cum este necesar.
26. **Auditorul trebuie să efectueze interviuri cu privire la măsura în care conducerea a identificat toate evenimentele până la data raportului de revizuire, care pot necesita ajustări sau care trebuie prezentate în informațiile financiare interimare.** Nu este necesar ca auditorul să aplice alte proceduri pentru a identifica evenimentele ce au avut loc ulterior datei raportului de revizuire.
27. **Auditorul trebuie să efectueze interviuri cu privire la măsura în care conducerea a schimbat propria evaluare a capacității entității de a își continua activitatea. În cazul în care, ca rezultat al acestor interviuri sau a altor proceduri de revizuire, auditorul ia cunoștință de evenimente sau condiții care ar putea pune la îndoială capacitatea entității de a își continua activitatea, acesta trebuie:**
- (a) **Să efectueze interviuri ale conducerii referitoare la planurile sale de viitor, bazate pe evaluările acesteia privind principiul de continuitate a activității, fezabilitatea acestor planuri, și măsura în care con-**

**ducerea 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 pune la îndoială capacitatea entității de a funcționa pe baza principiului continuității activității să fi existat la data întocmirii situațiilor financiare anuale sau ar putea fi identificate ca rezultat al efectuării altor procese de revizuire. În cazul în care auditorul sesizează astfel de evenimente sau condiții, acesta desfășoară interviuri cu privire la planurile conducerii asupra acțiunilor viitoare, precum acelea de a lichida active, de a împrumuta bani sau de a restructura datoriile, de a reduce sau amâna cheltuielile sau de a își majora capitalul. Auditorul desfășoară, de asemenea, interviuri asupra fezabilității planurilor conducerii și a măsurii în care conducerea consideră că rezultatul acestor planuri va îmbunătăți situația. Cu toate acestea, în mod obișnuit, nu este necesar ca auditorul să coroboreze fezabilitatea planurilor conducerii și măsura în care rezultatul acestor planuri va îmbunătăți situația.
29. **Când auditorul sesizează un aspect care îl face să chestioneze dacă este necesară o ajustare semnificativă pentru ca situațiile financiare interimare să poată fi 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 îi permite să formuleze o concluzie în raportul de revizuire.** De exemplu, dacă procedurile de revizuire ale auditorului îl fac pe acesta să se îndoiască de înregistrarea unei tranzacții semnificative în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, auditorul efectuează proceduri suplimentare suficiente pentru a răspunde îndoielilor auditorului, precum discutarea termenilor tranzacției cu personalul superior din cadrul departamentului de marketing și contabilitate sau citirea contractului de vânzare.

## **Evaluarea denaturărilor**

30. **Auditorul trebuie să evalueze, atât individual cât și în ansamblu, dacă denaturările necorectate pe care le-a sesizat sunt semnificative pentru situațiile financiare interimare.**
31. O revizuire a informațiilor financiare interimare, spre deosebire de o misiune de audit, nu este menită să furnizeze o asigurare rezonabilă că situațiile financiare interimare sunt lipsite de denaturări semnificative. Cu toate acestea, denaturările pe care le sesizează auditorul, inclusiv prezentările neadecvate de informații, vor fi evaluate atât individual, cât și cumulativ, pentru a determina dacă este necesară o ajustare semnificativă astfel încât informațiile financiare interimare să fie întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.
32. Auditorul va face uz de raționamentul său profesional în evaluarea pragului de semnificație al oricărei denaturări pe care entitatea nu a corectat-o. Auditorul

analizează aspecte precum natura, cauza și valoarea denaturării, dacă aceasta a avut loc în anul precedent sau într-o perioadă interimară a anului curent, precum și efectul potențial al denaturării asupra perioadelor interimare sau anuale viitoare.

33. Auditorul poate desemna nivelul sub care nu este nevoie ca denaturarea să fie agregată, întrucât auditorul consideră că agregarea acestor valori nu va avea, în mod clar, un efect semnificativ asupra informațiilor financiare interimare. Procedând astfel, auditorul consideră că determinarea pragului de semnificație implică atât considerente cantitative cât și calitative și că denaturările de valori relativ mici ar putea avea, totuși, un efect semnificativ asupra informațiilor financiare interimare.

## Declarațiile conducerii

34. **Auditorul trebuie să obțină declarații scrise ale conducerii, care să susțină următoarele:**
- (a) **Conducerea își asumă responsabilitatea de a proiecta și implementa un control intern menit să prevină și să detecteze fraudă și eroarea;**
  - (b) **Informațiile financiare interimare sunt întocmite și prezentate în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil;**
  - (c) **Conducerea consideră că efectul acelor denaturări necorectate, însumate de auditor în timpul revizurii, este nesemnificativ, atât individual cât și cumulativ, pentru informațiile financiare interimare considerate în ansamblu. Un sumar al acestor elemente este inclus sau anexat declarațiilor scrise;**
  - (d) **Conducerea i-a prezentat auditorului toate faptele semnificative ce au legătură cu fraude sau suspiciuni de fraudă, cunoscute conducerii, care este posibil să fi afectat entitatea;**
  - (e) **Conducerea i-a prezentat auditorului rezultatele evaluării proprii a riscurilor de denaturare semnificativă a informațiilor financiare interimare, ca urmare a fraudei;<sup>2</sup>**
  - (f) **Conducerea i-a prezentat auditorului toate cazurile de neconformitate cunoscute, reale sau posibile, cu legislația sau alte reglementări ale căror efecte trebuie analizate la întocmirea informațiilor financiare interimare; și**
  - (g) **Conducerea i-a prezentat auditorului toate evenimentele semnificative care au avut loc după data bilanțului și până la data rapor-**

---

<sup>2</sup> Punctul 35 al ISA 240, *Responsabilitatea auditorului de a lua în considerare fraudă în cadrul unui 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, este adaptată circumstanțelor specifice ale entității.

**tului de revizuire, care pot necesita ajustarea sau prezentarea în informațiile financiare interimare.**

35. Auditorul obține declarații adiționale, dacă este necesar, în legătură cu aspecte ce țin de specificul activității sau de sectorul de activitate al entității. Un exemplu de scrisoare de declarație a conducerii este prevăzută în Anexa 3 la prezentul ISRE.

## **Responsabilitatea auditorului pentru informațiile anexate**

36. **Auditorul trebuie să parcurgă și celelalte informații ce sunt anexate la informațiile financiare interimare, pentru a analiza dacă aceste informații prezintă inconsecvențe semnificative față de informațiile financiare interimare.** Dacă auditorul identifică o inconsecvență semnificativă, va analiza dacă informațiile financiare interimare, sau alte informații, trebuie modificate. Dacă o astfel de modificare a informațiilor financiare interimare este necesară și conducerea refuză să opereze astfel de modificări, auditorul analizează implicațiile pe care le are acest fapt asupra raportului de revizuire. Dacă modificarea altor informații este necesară și conducerea refuză să opereze modificările, auditorul analizează posibilitatea de a include în raportul de revizuire un paragraf adițional în care să descrie inconsecvența semnificativă, sau poate lua alte măsuri, precum amânarea întocmirii raportului de revizuire sau retragerea din misiune. De exemplu, conducerea poate prezenta cuantificări alternative ale câștigurilor, care înfățișează mai optimist performanțele financiare decât informațiile financiare interimare, iar acestor cuantificări li se acordă o importanță excesivă, nu sunt clar definite, sau nu sunt reconciliate, în mod clar, cu informațiile financiare interimare, astfel încât pot fi confuze și chiar înșelătoare.
37. **Dacă auditorul sesizează un aspect care îl face să creadă că alte informații par să conțină denaturări semnificative ale unui fapt, auditorul trebuie să discute aspectul în cauză cu membrii conducerii entității.** În timp ce parcurge informațiile suplimentare, în scopul identificării inconsecvențelor semnificative, auditorul poate sesiza o denaturare semnificativă evidentă a unui fapt (de exemplu, informații care nu au legătură cu informațiile financiare interimare, care sunt incorect formulate sau prezentate). Atunci când discută aspectul cu membrii conducerii entității, auditorul analizează validitatea altor informații și răspunsurile conducerii la întrebările sale, analizează dacă există diferențe de raționament sau opinie și dacă este necesar să îi ceară conducerii permisiunea de a consulta o terță parte pentru a rezolva denaturarea evidentă a unui fapt. Dacă este necesară o modificare pentru a corecta denaturarea semnificativă a unui fapt și conducerea refuză să opereze modificarea respectivă, auditorul poate lua măsuri suplimentare adecvate, precum înștiințarea persoanelor responsabile cu guvernanta și obținerea unei consilieri juridice.

## Comunicarea

38. **Când, ca rezultat al efectuării revizuirii informațiilor financiare interimare, auditorul sesizează un aspect care îl face să creadă că este necesar să se facă o modificare substanțială a informațiilor financiare interimare pentru ca acestea să poată fi întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil, auditorul trebuie să comunice această situație, cât de curând posibil, către nivelul de conducere adecvat.**
39. **Când, conform raționamentului auditorului, conducerea nu furnizează răspunsuri adecvate, în decursul unei perioade de timp rezonabile, auditorul trebuie să informeze persoanele responsabile cu guvernanta. Comunicarea se va face imediat ce este posibil, fie pe cale verbală, fie în scris. Decizia auditorului de a comunica, fie pe cale verbală, fie în scris este determinată de factori precum natura, caracterul sensibil și importanța aspectului ce trebuie comunicat și momentul ales pentru realizarea comunicării. Dacă informația este comunicată verbal, auditorul documentează comunicarea.**
40. **Când, conform raționamentului auditorului, persoanele responsabile cu guvernanta nu furnizează răspunsuri adecvate, în decursul unei perioade de timp rezonabile, auditorul trebuie să analizeze următoarele:**
- (a) **Modificarea raportului; sau**
  - (b) **Posibilitatea de a se retrage din misiune; și**
  - (c) **Posibilitatea de a demisiona din numirea de auditor al situațiilor financiare anuale.**
41. **Atunci când, ca rezultat al efectuării revizuirii informațiilor financiare interimare, auditorul sesizează un aspect ce îl face să suspecteze existența unei fraude sau neconformitatea entității cu legile sau reglementările, auditorul trebuie să comunice aspectul în cauză, cât de repede posibil, către nivelul de conducere adecvat. Stabilirea nivelului de conducere adecvat este influențată de posibilitatea ca un membru al conducerii să fie complice sau să fie implicat. Auditorul analizează, de asemenea, necesitatea raportării acestor aspecte persoanelor responsabile cu guvernanta și implicațiile asupra misiunii de revizuire.**
42. **Auditorul trebuie să comunice aspectele de interes pentru guvernanta ce reies din revizuirea informațiilor financiare interimare, către persoanele responsabile cu guvernanta. 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 aceste situații persoanelor responsabile cu guvernanta.**

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

43. Auditorul trebuie să întocmească un raport scris care să conțină următoarele:
- (a) Un titlu adecvat.
  - (b) Un destinatar, după cum prevăd circumstanțele misiunii.
  - (c) Identificarea informațiilor financiare interimare revizuite, inclusiv identificarea titlului fiecărei situații cuprinse în setul complet sau simplificat de situații financiare, precum și data și perioada acoperită de situațiile financiare interimare.
  - (d) Dacă informațiile financiare interimare cuprind un set complet de situații financiare cu scop general, întocmit în conformitate cu un cadru de raportare financiară conceput pentru a oferi o imagine fidelă, o declarație conform căreia conducerea este responsabilă de 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 de întocmirea și prezentarea informațiilor financiare interimare, în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil.
  - (f) O declarație prin care auditorul este responsabil pentru exprimarea unei concluzii asupra informațiilor 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 un auditor independent al entității*, și o declarație conform căreia o astfel de revizuire constă în efectuarea de interviuri, în special ale acelor persoane responsabile de situațiile financiar-contabile, precum și în aplicarea de proceduri analitice și alte proceduri de revizuire.
  - (h) O declarație conform căreia o revizuire este mai redusă, în ceea ce privește aria, decât un audit efectuat în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit și, de aceea, nu îi permite auditorului să obțină asigurarea că va sesiza toate aspectele semnificative ce ar putea fi identificate în cadrul unui audit și, în consecință, nu este exprimată nicio opinie de audit.
  - (i) Dacă informațiile financiare interimare cuprind un set complet de situații financiare cu scop general, întocmit în conformitate cu un cadru de raportare financiară conceput pentru a oferi o imagine fidelă, o concluzie referitoare la măsura în care auditorul a sesizat



**aspecte care îl fac să creadă că situațiile financiare interimare nu oferă o imagine corectă și fidelă, sau nu prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil (inclusiv o referință la jurisdicția sau țara de origine a cadrului de raportare financiară, 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 sesizat aspecte care îl fac să creadă că informațiile financiare interimare nu sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil (inclusiv o referință la jurisdicția sau țara de origine a cadrului de raportare financiară, când cadrul de raportare financiară utilizat nu este reprezentat de Standardele Internaționale de Raportare Financiară).**
- (k) **Data raportului.**
- (l) **Locația din țara sau jurisdicția unde auditorul își desfășoară activitatea.**
- (m) **Semnătura auditorului.**

Exemple de Rapoarte de revizuire sunt prezentate în Anexa 4 la prezentul ISRE.

- 44. În unele jurisdicții, legile și reglementările ce guvernează revizuirea informațiilor financiare interimare pot prescrie formulări pentru concluzia auditorului, care sunt diferite de formulările descrise la punctul 43 litera (i) sau (j). Deși auditorul poate fi obligat să utilizeze formularea prescrisă, responsabilitățile auditorului, după cum sunt descrise în prezentul ISRE, privind formarea concluziei, 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 sesizat un aspect care îl face să creadă că este necesară o ajustare semnificativă a informațiilor financiare interimare, pentru ca acestea să fie întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil.**
- 46. Dacă auditorul a sesizat aspecte care îl fac să creadă că informațiile financiare interimare sunt sau pot fi, în mod substanțial, afectate 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 informația pe care auditorul o consideră necesară pentru a realiza o prezentare adecvată nu este inclusă 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 cu explicații în raportul de revizuire și exprimarea unei concluzii cu rezerve. În Anexa 5 la prezentul ISRE sunt prezentate câteva exemple de rapoarte de revizuire care conțin concluzii cu rezerve.

47. Când efectul abaterii este atât de semnificativ și grav pentru informațiile financiare interimare încât auditorul concluzionează 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 câteva exemple de rapoarte de revizuire care conțin concluzii contrare.

### **Limitarea ariei**

48. Limitarea ariei, în mod obișnuit, nu îi permite auditorului să finalizeze revizuirea.
49. **În cazul în care auditorul se află în incapacitatea de a finaliza revizuirea, acesta trebuie să comunice în scris, către nivelul de conducere adecvat și către persoanele responsabile cu governanța, motivul pentru care revizuirea nu poate fi finalizată și trebuie să analizeze dacă este adecvată emiterea unui raport.**

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

50. Auditorul nu acceptă o misiune de revizuire a informațiilor financiare interimare în cazul în care informațiile preliminare ale auditorului, cu privire la circumstanțele misiunii, indică faptul că auditorul nu va putea duce la bun sfârșit revizuirea, întrucât există o limitare a ariei revizuirii, impusă de conducerea entității.
51. Dacă, după acceptarea misiunii, conducerea impune o limitare a ariei revizuirii, auditorul va solicita înlăturarea limitării respective. În cazul în care conducerea refuză să facă acest lucru, auditorul se va afla în incapacitatea finalizării revizuirii și a exprimării unei concluzii. În astfel de cazuri, auditorul va trebui să comunice, în scris, nivelului adecvat al conducerii și persoanelor responsabile cu governanța, motivul pentru care revizuirea nu poate fi finalizată. Totuși, dacă auditorul sesizează un aspect care îl determină să creadă că este necesară o ajustare semnificativă a informațiilor financiare interimare pentru ca acestea să fie întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil, auditorul va comunica aspectul în cauză, conform îndrumărilor de la punctele 38-40.
52. Auditorul analizează, de asemenea, responsabilitățile legale și de reglementare, inclusiv dacă i se solicită auditorului emiterea unui raport. Dacă există o asemenea cerință, auditorul invocă imposibilitatea exprimării unei concluzii și menționează în raportul de revizuire motivul pentru care revizuirea nu poate fi finalizată. Totuși, dacă auditorul sesizează un aspect care îl determină să creadă 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 va comunica aspectul în cauză în raport.

### Alte limitări ale ariei

53. O limitare a ariei poate avea loc în urma altor circumstanțe decât cele impuse de conducere. În asemenea circumstanțe, auditorul este, de obicei, în imposibilitatea de a finaliza revizuirea și de a exprima o concluzie și se ghidează după îndrumările de la punctele 51-52. Pot exista, totuși, circumstanțe mai rar întâlnite în care limitarea ariei activității auditorului este în mod evident limitată la unul sau mai multe aspecte specifice care, deși sunt semnificative în accepțiunea auditorului, nu sunt grave pentru informațiile financiare interimare. În astfel de cazuri, auditorul modifică raportul de revizuire indicând că, exceptând situațiile descrise în paragraful de explicații din raportul de revizuire, revizuirea a fost efectuată în conformitate cu prezentul ISRE, și este exprimată 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 celei mai recente situații financiare anuale, din cauza limitării ariei auditului respectiv. Auditorul analizează dacă limitarea ariei mai există încă și, dacă da, implicațiile asupra raportului de revizuire.

### Principiul continuității activității și incertitudini semnificative

55. În unele situații, 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 dezbate mai pe larg aspectul în cauză. Este de preferat ca paragraful să fie inclus după paragraful aferent concluziei și se referă, de obicei, la faptul că, în această privință, concluzia nu este una cu rezerve.
56. **Dacă informațiile financiare interimare conțin o prezentare adecvată de informații, auditorul ar trebui 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 condiție care poate genera îndoieli importante cu privire la capacitatea entității de a funcționa pe baza principiului continuității activității.**
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 pentru a sublinia o incertitudine semnificativă referitoare la un eveniment sau condiție care poate genera îndoieli importante cu privire la capacitatea entității de a funcționa pe baza principiului continuității activității. Dacă incertitudinea semnificativă persistă încă și este prezentată adecvat în informațiile financiare interimare, auditorul va modifica raportul de revizuire al

informațiilor 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 sesizează o incertitudine semnificativă, referitoare la un eveniment sau condiție, care poate genera îndoieli importante cu privire la capacitatea entității de a funcționa pe baza principiului continuității activității, și dacă acest lucru este prezentat adecvat în informațiile financiare interimare, auditorul va modifica 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 funcționa pe baza principiului continuității activității, nu este prezentată adecvat în informațiile financiare interimare, auditorul trebuie să exprime o concluzie cu rezerve sau o concluzie contrară, după caz. Raportul ar trebui să includă referințe specifice cu privire la existența unei astfel de incertitudini semnificative.**
60. **Auditorul ar trebui să ia în considerare modificarea raportului de revizuire prin adăugarea unui paragraf care să sublinieze o incertitudine semnificativă (alta decât o problemă care se referă la principiul continuității activității) pe care a sesizat-o auditorul, a cărei rezolvare depinde de evenimentele ulterioare și care poate 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 analizează posibilitatea de a face apel la consiliere juridică, pentru a îl ajuta în determinarea cursului de acțiuni adecvate circumstanțelor date.
62. Dacă auditorul a emis un raport de revizuire modificat și conducerea emite informațiile financiare interimare fără a include raportul de revizuire modificat în documentul ce conține informațiile financiare interimare, auditorul va analiza posibilitatea de a face apel la consiliere juridică pentru a îl ajuta în determinarea cursului de acțiuni adecvate circumstanțelor date și a posibilității de a demisiona din misiunea de audit a situațiilor financiare anuale.
63. Informațiile financiare interimare, care constau într-un set simplificat de situații financiare, nu includ, în mod necesar, toate informațiile ce ar fi incluse într-un set complet de situații financiare, dar pot prezenta, mai degrabă, o explicație a evenimentelor și schimbărilor care sunt semnificative pentru înțelegerea modificărilor survenite în poziția și performanța financiară a entității, de la data raportării anuale. Aceasta deoarece se presupune că utilizatorii informațiilor financiare interimare vor avea acces

la cele mai recente situații financiare auditate, după cum se întâmplă în cazul entităților listate. În alte circumstanțe, auditorul discută cu membrii conducerii necesitatea ca aceste situații financiare interimare să includă o declarație care trebuie citită împreună cu cele mai recente situații financiare auditate. În absența unei astfel de declarații, auditorul analizează dacă, fără o referire la cele mai recente situații financiare auditate, informațiile financiare interimare induc în eroare, în circumstanțele date, și analizează implicațiile asupra raportului de revizuire.

## Documentație

64. **Auditorul trebuie să întocmească o documentație de revizuire care să fie suficientă și adecvată pentru a furniza 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 prevederile legale și de reglementare aplicabile.** Documentația îl ajută pe un auditor cu experiență, care nu a avut nicio 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, precum și orice aspecte semnificative analizate pe parcursul revizuirii, inclusiv modul în care au fost rezolvate situațiile în cauză.

## Data intrării în vigoare

65. Prezentul ISRE se aplică pentru revizuirile informațiilor financiare interimare pentru perioadele cu începere de la sau ulterior datei de 15 decembrie 2006. Este permisă adoptarea ISRE-ului anterior acestei date.

## Perspectiva sectorului public

- Punctul 10 prevede că auditorul și clientul trebuie să convină asupra termenilor misiunii. Punctul 11 explică faptul că o scrisoare de misiune ajută la evitarea neînțelegerilor referitoare la natura misiunii și, mai precis, la obiectivul și aria revizuirii, responsabilitățile conducerii, amploarea responsabilităților auditorului, asigurarea obținută, și natura și forma raportului. Legislația sau reglementările aferente misiunilor de revizuire din sectorul public stipulează, de obicei, numirea unui auditor. 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 misiunii de revizuire, prin intermediul unei scrisori de misiune.*
- În sectorul public, obligația statutară 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, poate să nu fie în poziția de a nu accepta (a se vedea punctul 50)*

*sau de a se retrage din misiunea de revizuire (a se vedea punctele 36 și 40 litera (b)). Se poate, 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 litera (c)) și 62).*

3. *Punctul 41 tratează responsabilitățile auditorului când acesta sesizează un aspect care îl face să creadă că există o fraudă sau o neconformitate a entității cu legile sau reglementările. În sectorul public, auditorul poate fi supus unor cerințe statutare sau altor cerințe de reglementare, conform cărora trebuie să raporteze aceste aspecte autorităților de reglementare sau altor autorități publice.*

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

Următoarea scrisoare se utilizează în scop de îndrumare, în paralel cu considerentele prevăzute la punctul 10 al acestui ISRE și va trebui adaptată, în conformitate cu cerințele 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 a revizui bilanțul interimar al entității la data de 30 iunie 20X1, și situațiile aferente ale veniturilor și cheltuielilor, modificărilor capitalurilor proprii și fluxurilor de trezorerie pentru perioada de 6 luni care s-a încheiat la acea dată.

Revizuirea noastră va fi efectuată în conformitate cu Standardul Internațional pentru Misiunile de Revizuire 2410, *Revizuirea informațiilor financiare interimare, efectuată de un auditor independent al entității*, emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare, având drept obiectiv să furnizeze o bază de raportare a măsurii în care am sesizat un aspect care ne face să credem că situațiile financiare interimare nu au fost 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, 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 special ale persoanelor responsabile de aspectele financiare și contabile, și aplicarea de proceduri analitice și alte proceduri de revizuire și nu necesită, în mod obișnuit, o coroborare a informațiilor obținute. Aria revizuirii informațiilor financiare interimare este, în mod substanțial, mai redusă față de aria 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.

Ne propunem să raportăm asupra informațiile financiare interimare, după cum urmează:

[Includeți textul unui proiect de raport]

Responsabilitatea pentru informațiile financiare interimare, inclusiv pentru prezentarea lor corespunzătoare revine conducerii entității. Această responsabilitate include proiectarea, implementarea și menținerea unui control intern relevant pentru întocmirea și prezentarea informațiilor financiare interimare, care sunt lipsite de 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 există orice document care conține informații financiare interimare și care indică faptul că informațiile financiare interimare au fost revizuite, raportul nostru să fie, de asemenea, inclus în document.

O revizuire a informațiilor financiare interimare nu oferă asigurarea că noi vom sesiza toate aspectele semnificative care ar putea fi identificate în cadrul unui audit. Mai mult, misiunea noastră nu poate constitui o bază pentru determinarea existenței fraudelor sau erorilor, sau a unor acte ilegale. Cu toate acestea, vă vom informa asupra oricăror aspecte semnificative care ne atrag atenția.

Așteptăm să cooperăm pe deplin cu angajații dumneavoastră și suntem convinși că ni se vor pune la dispoziție orice înregistrări, documente și alte informații pe care le vom solicita în legătură cu revizuirea noastră.

[Inserați aici informațiile adiționale cu privire la aranjamentele de plată și modalitățile de facturare, după caz.]

Această scrisoare va fi valabilă pentru anii viitori, cu excepția cazului în care îi expiră termenul, este modificată sau înlocuită (dacă este cazul).

Vă rugăm să semnați și să returnați copia anexată a prezentei scrisori pentru a indica că aceasta este conformă înțelegerii dumneavoastră referitoare la aranjamentele noastre de revizuire a situațiilor financiare.

Luat la cunoștință în numele Entității ABC

(semnătura)

Nume și titlu

Data



## **Procedurile 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 când efectuează o revizuire a informațiilor financiare interimare includ următoarele:

- Compararea informațiilor financiare interimare cu informațiile financiare interimare ale perioadei imediat precedente, cu informațiile financiare interimare ale aceleiași perioade interimare aferente exercițiului fiscal precedent, cu informațiile financiare interimare pe care conducerea le-a preconizat pentru perioada curentă, și cu cele mai recent auditate situații financiare anuale.
- 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 venitul înainte de impozitare din informațiile financiare interimare curente cu informațiile corespunzătoare din (a) bugete, folosind ratele previzionate, și (b) informațiile financiare aferente perioadelor anterioare).
- Compararea informațiilor financiare interimare curente cu informațiile non-financiare relevante.
- Compararea sumelor înregistrate, sau a proporțiilor rezultate pe baza sumelor înregistrate, cu așteptările emise de auditor. Auditorul emite astfel de așteptări prin identificarea și aplicarea corelațiilor a căror existență este rezonabil să fie previzionată, pe baza înțelegerii de către auditor a entității și a sectorului de activitate în care aceasta operează.
- Compararea proporțiilor și indicatorilor perioadei interimare curente cu cei ale entităților din același sector de activitate.
- Compararea relațiilor dintre elementele din informațiile financiare interimare curente cu relațiile corespunzătoare din informațiile financiare interimare aferente perioadelor precedente, 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 descompuse. Următoarele sunt exemple ale modurilor în care datele pot fi descompuse:
  - Pe perioade, de exemplu, elementele de venituri sau cheltuieli pot fi descompuse în sume trimestriale, lunare sau săptămânale.
  - Pe baza liniei de produse sau a sursei de venit.
  - Pe baza locației, de exemplu, per componentă.

REVIZUIREA INFORMAȚIILOR FINANCIARE INTERIMARE,  
EFECTUATĂ DE UN AUDITOR INDEPENDENT AL ENTITĂȚII

- Pe baza atributelor tranzacției, de exemplu, venitul generat de designeri, arhitecți sau meșteșugari.
- Pe baza mai multor atribute ale tranzacției, de exemplu, vânzările clasificate după produs și după luna în care au avut loc.

## **Exemplu de scrisoare de declarație a conducerii**

Scrisoarea următoare nu își propune să reprezinte o scrisoare standard. Declarațiile conducerii vor varia de la o entitate la alta și de la o perioadă interimară la alta.

(Antetul entității)

(Către auditor)

(Data)

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

Această scrisoare de declarație este furnizată în paralel cu revizuirea bilanțului simplificat al Entității ABC la data de 31 martie 20X1 și cu situațiile simplificate ale veniturilor și cheltuielilor, modificărilor capitalurilor proprii și fluxurilor de trezorerie pe perioada de trei luni încheiată la data respectivă, în scopul exprimării unei concluzii în care să se precizeze dacă ați sesizat vreun aspect care să vă facă să credeți 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 când cadrul de raportare financiară utilizat nu este reprezentat de Standardele Internaționale de Raportare Financiară].

Noi 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 conceput să ofere o prezentare fidelă:

Această scrisoare de declarație este furnizată în paralel 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 pe perioada de trei luni încheiată la data respectivă și un sumar al politicilor contabile semnificative și al altor note explicative, în scopul formulării unei concluzii în care să se precizeze dacă ați sesizat vreun aspect care vă face să credeți că situațiile financiare interimare nu oferă o imagine corectă și fidelă (*sau “nu prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative”*) poziția financiară a Entității ABC la data de 31 martie 20X1, precum și 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, când cadrul de raportare financiară utilizat nu este reprezentat de Standardele Internaționale de Raportare Financiară].

Noi 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:

- 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 de contabilitate și documentația aferentă, 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 nu au fost înregistrate corespunzător în evidențele contabile, pe baza cărora s-au întocmit informații financiare interimare.
- Nu au existat cazuri de neconformitate efectivă sau posibilă 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 sistemului de control intern, în vederea prevenirii și detectării fraudei și erorii.
- V-am prezentat toate faptele semnificative cu privire la orice fraude cunoscute sau suspiciuni de fraudă care se poate să fi afectat entitatea.
- V-am prezentat rezultatele evaluării noastre asupra riscului ca informațiile financiare interimare să fie denaturate semnificativ ca urmare a fraudei.
- Credem că efectele denaturărilor necorectate, rezumate în schema anexată sunt nesemnificative, atât individual, cât și cumulativ, pentru informațiile financiare interimare luate în ansamblu.
- Vă 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 părți afiliate, inclusiv vânzările, achizițiile, împrumuturile, transferurile, contractele și garanțiile de leasing, precum și sumele de primit de la părțile afiliate sau de achitat către acestea;
  - Garanțiile, fie scrise sau verbale, de care entitatea este posibil a fi răspunzătoare; și
  - Contractele și opțiunile de răscumpărare a activelor vândute anterior.
- Prezentarea și descrierea evaluărilor la valoarea justă a 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 evaluarea sau prezentarea valorii juste.

- Nu avem nici un plan sau intenție care ar putea afecta în mod semnificativ valoarea contabilă sau clasificarea activelor și datoriilor reflectate în informațiile financiare interimare.
- Nu avem nici un plan de a abandona anumite linii de produse sau alte planuri ori intenții care vor genera stocuri învechite sau excesive, și niciun stoc nu este evaluat la o valoare mai mare decât valoarea realizabilă.
- Entitatea dispune de documente de proprietate justificative, pentru toate activele sale, neexistând drepturi de retenție sau servituți asupra activelor entității.
- Am înregistrat sau prezentat, după caz, toate datoriile, atât cele actuale, cât și cele contingente.
- [Adăugați orice declarații suplimentare ce au legătură cu noile standarde contabile în curs de implementare pentru 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 cunoștințelor pe care le deținem și de bună credință, afirmăm că nu au existat evenimente ulterioare datei încheierii bilanțului și până la data acestei scrisori, care să determine necesitatea unor ajustări sau prezentări în informațiile financiare interimare mai sus menționate.

---

(Director Executiv)

---

(Director Financiar)

## **Exemple de Rapoarte de revizuire a informațiilor 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 litera (i))**

### Raport de revizuire a 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 data respectivă și un sumar al politicilor contabile semnificative și alte note explicative.<sup>1</sup> Conducerea este responsabilă de întocmirea și prezentarea adecvată 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 revizuirii*

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

---

<sup>1</sup> Auditorul poate dori să specifice autoritatea de reglementare sau echivalentă acesteia la care vor fi depuse informațiile financiare interimare.

<sup>2</sup> În cazul unei revizuirii a informațiilor financiare istorice, altele decât informațiile financiare interimare, această frază ar trebui citită astfel: „Am desfășurat revizuirea în conformitate cu Standardul Internațional pentru Misiunile de Revizuire 2410, care se aplică unei revizuirii a informațiilor financiare istorice efectuată de auditorul independent al entității”. Restul raportului ar trebui adaptat conform circumstanțelor.

### *Concluzie*

Pe baza revizuirii noastre, nu am luat cunoștință de nimic care să ne facă să credem că informațiile financiare interimare anexate nu oferă o imagine corectă și fidelă (*sau „nu prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative,”*) a poziției financiare a entității la data de 31 martie 20X1, și a performanței sa financiare și fluxurilor sale de trezorerie pentru perioada de trei luni încheiată la data respectivă, în conformitate cu [cadrul de raportare financiară aplicabil, inclusiv o referință la jurisdicția sau țara de origine a cadrului de raportare financiară, 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 litera (j))**

### Raport de revizuire a informațiilor financiare interimare

(Destinatarul adecvat)

#### *Introducere*

Am revizuit bilanțul anexat [simplificat] al Entității ABC la data de 31 martie 20X1 și situațiile aferente [simplificate] ale veniturilor și cheltuielilor, modificărilor capitalurilor proprii și fluxurilor de trezorerie pentru perioada de trei luni încheiată la data respectivă<sup>3</sup>. Conducerea este responsabilă de 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 revizuirii*

Am desfășurat revizuirea în conformitate cu Standardul Internațional pentru Misiunile de Revizuire 2410, *Revizuirea informațiilor financiare interimare, efectuată de un auditor independent al entității*.<sup>4</sup> O revizuire a informațiilor financiare interimare constă în realizarea de interviuri, în special ale persoanelor responsabile pentru aspectele financiare și contabile și în aplicarea procedurilor analitice și a altor proceduri de revizuire. Aria unei revizuirii este, în mod substanțial, mai redusă față de aria unui audit, desfășurat în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit și, în consecință, nu ni se permite să obținem asigurarea că am fi sesizat 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 luat cunoștință de nimic care să ne facă să credem 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 când cadrul de raportare financiară utilizat nu este reprezentat de Standardele Internaționale de Raportare Financiară].

AUDITOR

Data

Adresa

---

<sup>3</sup> A se vedea nota de subsol 1.

<sup>4</sup> A se vedea nota de subsol 2.



## Exemple de Rapoarte de revizuire cu o concluzie cu rezerve, în urma abaterii 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 litera (i))**

Raport de revizuire a 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 data respectivă și un sumar al politicilor contabile semnificative și alte note explicative<sup>1</sup>. Conducerea este responsabilă de întocmirea și prezentarea adecvată 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 revizuirii*

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

### *Baza aferentă unei concluzii cu rezerve*

Pe baza informațiilor furnizate de conducere, entitatea ABC a exclus din imobilizări și din datoriile pe termen lung anumite obligații de leasing care noi credem că ar fi trebuit să fie capitalizate în conformitate cu [indicați cadrul de raportare financiară aplicabil]. Această informație indică faptul că, dacă aceste obligații de leasing ar fi fost capitalizate la data de 31 martie 20X1, imobilizările ar fi crescut cu \_\_\_\_\_ \$,

<sup>1</sup> A se vedea nota de subsol 1 din Anexa 4.

<sup>2</sup> A se vedea nota de subsol 2 din Anexa 4.

datoriile pe termen lung cu \_\_\_\_\_ \$ și venitul net și câștigurile per acțiune ar fi crescut (scăzut) cu \_\_\_\_\_ \$, \_\_\_\_\_ \$, \_\_\_\_\_ \$, și \_\_\_\_\_ \$, pe perioada de trei luni încheiată la acea dată.

*Concluzia cu rezerve*

Pe baza revizuirii noastre, cu excepția aspectelor descrise în paragraful precedent, nu am luat cunoștință de nimic care să ne facă să credem că informațiile financiare interimare anexate nu oferă o imagine corectă și fidelă (*sau „nu prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative,”*) a poziției financiare a entității la data de 31 martie 20X1, și a performanței sale financiare și fluxurilor sale de trezorerie pentru perioada de trei luni încheiată la data respectivă, în conformitate cu [indicați cadrul de raportare financiară aplicabil, inclusiv o referință la jurisdicția sau țara de origine a cadrului de raportare financiară, 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 litera (j))

### Raport de revizuire a informațiilor financiare interimare

(Destinatarul adecvat)

#### *Introducere*

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

#### *Aria revizuirii*

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

#### *Baza aferentă concluziei cu rezerve*

Pe baza informațiilor furnizate de conducere, entitatea ABC a exclus din imobilizări și din datoriile pe termen lung anumite obligații de leasing care noi credem că ar fi trebuit să fie capitalizate în conformitate cu [indicați cadrul de raportare financiară aplicabil]. Această informație indică faptul că, dacă aceste obligații de leasing ar fi fost capitalizate la data de 31 martie 20X1, imobilizările ar fi crescut cu \_\_\_\_\_ \$, datoriile pe termen lung cu \_\_\_\_\_ \$ și venitul net și câștigurile per acțiune ar fi crescut (scăzut) cu \_\_\_\_\_ \$, \_\_\_\_\_ \$, \_\_\_\_\_ \$, și \_\_\_\_\_ \$, pe perioada de trei luni încheiată la acea dată.

#### *Concluzie cu rezerve*

Pe baza revizuirii noastre, cu excepția aspectelor descrise în paragraful precedent, nu am luat cunoștință de nimic care să ne facă să credem că informațiile financiare interimare anexate nu sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformi-

<sup>3</sup> A se vedea nota de subsol 1 din Anexa 4.

<sup>4</sup> A se vedea nota de subsol 2 din Anexa 4.

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

## AUDITOR

Data

Adresa

## Exemple de Rapoarte de revizuire cu o concluzie cu rezerve pentru o limitare a ariei, neimpusă 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 litera (i))**

Raport de revizuire a 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 data respectivă, și un sumar al politicilor contabile semnificative și alte note explicative<sup>1</sup>. Conducerea este responsabilă de întocmirea și prezentarea adecvată 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 revizuirii*

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

### *Baza aferentă unei concluzii cu rezerve*

În urma unui incendiu la un birou al unei sucursale la (data) care a distrus înregistrările conturilor sale de creanțe, ne-am găsit în incapacitatea de a finaliza revizuirea noastră cu privire la conturile de creanțe totalizând \_\_\_\_\_\$, incluse în informațiile financiare interimare. Entitatea este în curs de reconstituire a acestor înregistrări și nu este sigur că aceste înregistrări vor confirma suma menționată mai sus și

<sup>1</sup> A se vedea nota de subsol 1 din Anexa 4.

<sup>2</sup> A se vedea nota de subsol 2 din Anexa 4.

provizioanele pentru creanțele nerecuperabile. Dacă am fi reușit să finalizăm revizuirea noastră, aferentă conturilor de creanțe, ar fi fost posibil să sesizăm unele aspecte care să indice că este necesară efectuarea de ajustări ale informațiilor financiare interimare.

#### *Concluzia cu rezerve*

Cu excepția ajustărilor informațiilor financiare interimare, de care am fi putut lua cunoștință, dacă nu ar fi fost situația descrisă mai sus, pe baza revizuirii noastre, nu am luat cunoștință de nimic care să ne facă să credem că informațiile financiare interimare anexate nu oferă o imagine corectă și fidelă (*sau „nu prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative,”*) a poziției financiare a entității la data de 31 martie 20X1, și a performanței sale financiare și fluxurilor sale de trezorerie pentru perioada de trei luni încheiată la data respectivă, în conformitate cu [indicați cadrul de raportare financiară aplicabil, inclusiv o referință la jurisdicția sau țara de origine a cadrului de raportare financiară, când cadrul de raportare financiară utilizat nu este reprezentat de Standardele Internaționale de Raportare Financiară].

#### AUDITOR

Data

Adresa

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

### Raport de revizuire a informațiilor financiare interimare

(Destinatarul adecvat)

#### *Introducere*

Am revizuit bilanțul anexat [simplificat] 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 data respectivă.<sup>3</sup> Conducerea este responsabilă de întocmirea și prezentarea acestor informații financiare interimare, în conformitate cu [indicați cadrul de raportare financiară aplicabil]. Responsabilitatea noastră este de a exprima o concluzie asupra acestor informații financiare interimare, pe baza revizuirii noastre.

#### *Aria revizuirii*

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

#### *Baza aferentă unei concluzii cu rezerve*

În urma unui incendiu la un birou al unei sucursale la (data) care a distrus înregistrările conturilor sale de creanțe, ne-am găsit în incapacitatea de a finaliza revizuirea noastră cu privire la conturile de creanțe totalizând \_\_\_\_\_ \$, incluse în informațiile financiare interimare. Entitatea este în curs de reconstituire a acestor înregistrări și nu este sigur că aceste înregistrări vor confirma suma menționată mai sus și provizioanele pentru creanțele nerecuperabile. Dacă am fi reușit să finalizăm revizuirea noastră, aferentă conturilor de creanțe, ar fi fost posibil să sesizăm unele aspecte care să indice că este necesară efectuarea de ajustări ale informațiilor financiare interimare.

#### *Concluzia cu rezerve*

Cu excepția ajustărilor informațiilor financiare interimare, de care am fi putut lua cunoștință dacă nu ar fi fost situația descrisă mai sus, pe baza revizuirii noastre, nu am luat cunoștință de nimic care să ne facă să credem că informațiile financiare interimare

<sup>3</sup> A se vedea nota de subsol 1 din Anexa 4.

<sup>4</sup> A se vedea nota de subsol 2 din Anexa 4.

anexate 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, când cadrul de raportare financiară utilizat nu este reprezentat de Standardele Internaționale de Raportare Financiară].

## AUDITOR

Data

Adresa



## Exemple de Rapoarte de revizuire cu o concluzie contrară, în urma abaterii 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 litera (i))**

Raport de revizuire a 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 data respectivă, și un sumar al politicilor contabile semnificative și alte note explicative<sup>1</sup>. Conducerea este responsabilă de întocmirea și prezentarea adecvată 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 revizuirii*

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

### *Baza aferentă unei concluzii 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 ce 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, când cadrul de raportare financiară utilizat nu este reprezentat de Standardele

<sup>1</sup> A se vedea nota de subsol 1 din Anexa 4.

<sup>2</sup> A se vedea nota de subsol 2 din Anexa 4.

Internaționale de Raportare Financiară]. Dacă ar fi fost întocmite situații financiare consolidate, practic fiecare cont din informațiile financiare interimare ar fi fost semnificativ diferit.

#### *Concluzia contrară*

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

AUDITOR

Data

Adresa

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

### Raport de revizuire a 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 data respectivă, și un sumar al politicilor contabile semnificative și alte note explicative<sup>3</sup>. Conducerea este responsabilă de întocmirea și prezentarea adecvată 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 revizurii noastre.

#### *Aria revizurii*

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

#### *Baza aferentă unei concluzii 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 ce 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, 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.

#### *Concluzia contrară*

Din revizuirea noastră rezultă că, deoarece investițiile făcute de entitate în filiale nu sunt contabilizate pe o bază consolidată, după cum se descrie în paragraful precedent, aceste informații financiare interimare nu sunt întocmite, sub toate aspectele semnifi-

<sup>3</sup> A se vedea nota de subsol 1 din Anexa 4.

<sup>4</sup> A se vedea nota de subsol 2 din Anexa 4.

cative, în conformitate cu [indicați cadrul de raportare financiară aplicabil, inclusiv o referință la jurisdicția sau țara de origine a cadrului de raportare financiară, 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**

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

(În vigoare pentru rapoartele de asigurare datate la sau ulterior  
datei de 1 ianuarie 2005)

**CUPRINS**

	Punct
Introducere.....	1-3
Cerințe etice.....	4-5
Controlul calității.....	6
Acceptarea și continuarea misiunii.....	7-9
Convenirea asupra termenilor misiunii.....	10-11
Planificarea și efectuarea misiunii.....	12-25
Utilizarea activității unui expert.....	26-32
Obținerea probelor.....	33-40
Analizarea evenimentelor ulterioare.....	41
Documentația.....	42-44
Întocmirea raportului de asigurare.....	45-53
Alte responsabilități de raportare.....	54-56
Data intrării în vigoare.....	57

Standardul Internațional privind misiunile de asigurare (ISAE) 3000, *Misiunile de asigurare, altele decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice* trebuie citit în contextul *Prefeței la Reglementările Internaționale de Control al calității, Audit, Revizuire, Alte Servicii de Asigurare și Servicii conexe.*

## Introducere

1. Scopul acestui Standard Internațional privind misiunile de asigurare (ISAE) este de a stabili principii de bază și proceduri esențiale pentru contabilii profesioniști în practica publică și de a oferi acestora îndrumări (în contextul prezentului ISAE aceștia sunt numiți „practicieni”) pentru efectuarea unei misiuni de asigurare, alta decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice acoperite de Standardele Internaționale de Audit (ISA) sau Standardele Internaționale privind Misiunile de Revizuire (ISRE).
2. Prezentul ISAE folosește termenii de „misiune de asigurare rezonabilă” și „misiune de asigurare limitată” pentru a face distincție între cele două tipuri de misiuni de asigurare care îi sunt permise unui practician. Obiectivul unei misiuni de asigurare rezonabilă este reducerea riscului unei misiuni la un nivel acceptabil de scăzut în circumstanțele date ale unei misiuni <sup>1</sup>, ca bază pentru exprimarea pozitivă a unei concluzii de către practician. Obiectivul unei misiuni de asigurare limitată este o reducere a riscului unei misiuni de asigurare la un nivel care este acceptabil în circumstanțele date ale unei misiuni ca bază pentru o formă negativă de exprimare a concluziilor practicianului, dar unde riscul este mai mare decât pentru o misiune de asigurare rezonabilă.

## Relațiile cu Cadrul de asigurare, altul decât ISAE, ISA și ISRE

3. **Practicianul trebuie să respecte prezentul ISAE și alte ISAE relevante atunci când efectuează o misiune de asigurare, alta decât un audit sau o revizuire a informațiilor financiare istorice care sunt acoperite de ISA sau ISRE.** Prezentul ISAE urmează să fie citit în contextul „*Cadrului internațional pentru misiunile de asigurare*” („Cadrul de asigurare”) care definește și descrie elementele și obiectivele unei misiuni de asigurare și identifică misiunile la care se aplică prezentul ISAE. Prezentul ISAE a fost întocmit pentru aplicarea generală pentru misiunile de asigurare, altele decât un audit sau o revizuire a informațiilor financiare istorice care sunt acoperite de ISA sau ISRE. Alte ISAE pot face referire la aspecte care au legătură cu acest subiect specific sau cu problematici specifice. Deși ISA și ISRE nu se aplică pentru misiunile acoperite de ISAE, ele pot oferi îndrumări practicienilor.

## Cerințe etice

4. **Practicianul trebuie să respecte cerințele Părții A și B ale *Codului etic al Profesioniștilor Contabili* emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili (Codul IESBA).**

---

1 Împrejurările misiunii includ termenii misiunii, inclusiv dacă este vorba de o misiune de asigurare rezonabilă sau o misiune de asigurare limitată, caracteristicile subiectului, criteriile care urmează să fie folosite, nevoile utilizatorilor vizați, caracteristicile relevante ale părții responsabile și ale mediului acesteia dar și alte aspecte cum ar fi, spre exemplu, evenimente, tranzacții, condiții și practici care pot avea un efect semnificativ asupra misiunii.

5. Codul IESBA oferă un cadru de principii pe care membrii echipelor de asigurare, firmele și firmele din cadrul unei rețele le folosesc pentru identificarea amenințărilor la adresa independenței<sup>2</sup>, evaluarea importanței acelor amenințări și, dacă amenințările sunt altfel decât cele în mod clar nesemnificative, identifică și aplică măsuri de protecție pentru a elimina amenințările sau pentru a le reduce la un nivel acceptabil, astfel încât independența în gândire și independența în aparență să nu fie compromise.

## Controlul calității

6. **Practicianul trebuie să implementeze proceduri de control al calității care sunt aplicabile misiunii individuale.** Potrivit Standardului Internațional privind Controlul Calității ISCQ 1, *Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuri ale situațiilor financiare istorice, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe*<sup>3</sup> o firmă de profesioniști contabili are o obligație de a stabili un sistem de control al calității menit să ofere o asigurare rezonabilă că firma și personalul acesteia respectă standardele profesionale și cerințele legale și de reglementare, și că rapoartele de asigurare emise de firmă sau de partenerii misiunii sunt adecvate în împrejurările date. În plus, 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 clientul și misiunile specifice, desemnarea echipelor misiunilor, efectuarea misiunii și monitorizarea.

## Acceptarea și continuarea misiunii

7. **Practicianul trebuie să accepte (sau să continue, acolo unde este cazul) o misiune de asigurare doar dacă subiectul specific este responsabilitatea unei părți, alta decât utilizatorii vizați, sau practicianul.** Așa cum se arată la punctul 27 al Cadrului de asigurare, o parte responsabilă, dar nu singura, poate fi unul din utilizatorii vizați. Recunoașterea de către partea responsabilă oferă dovada că există relațiile adecvate și stabilește, de asemenea, o bază pentru o înțelegere comună a responsabilității fiecărei părți. O recunoaștere în scris este cea mai adecvată formă de documentare a

---

2 Dacă un profesionist contabil care nu activează în practica publică, spre exemplu un auditor intern, aplică ISAE și (a) se face referire la Cadrul de asigurare sau la ISAE-uri în raportul profesionistului contabil și (b) profesionistul contabil sau alți membri ai echipei de asigurare și, acolo unde este cazul, angajatorul profesionistului contabil, nu sunt independenți față de entitatea cu privire la care se efectuează misiunea de asigurare, lipsa de independență și natura relațiilor cu clientul de asigurare sunt descrise în mod distinct în raportul profesionistului contabil. De asemenea, acel raport nu include cuvântul „independent” în titlul său, iar scopul și utilizatorii raportului sunt restricționați.

3 ISQC 1, „Controlul Calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuri ale situațiilor financiare istorice, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe” a fost emis în februarie 2004. Sistemele de control al calității în conformitate cu ISQC 1 trebuie să fie instituite până la 15 iunie 2005.

gradului de înțelegere de către partea responsabilă. În absența unei recunoașteri a responsabilității, practicianul analizează:

- (a) Dacă este adecvat să accepte misiunea. Acceptarea poate fi adecvată atunci când, spre exemplu, alte surse, cum ar fi legislația sau un contract, indică partea responsabilă; și
- (b) În cazul în care misiunea este acceptată, dacă să prezinte acele împrejurări în raportul de asigurare.

8. **Practicianul trebuie să accepte (sau să continue, acolo unde este cazul) o misiune de asigurare, numai dacă, pe baza cunoașterii preliminare a circumstanțelor misiunii, practicianul nu sesizează nimic care să indice că cerințele ISAE sau ale Codului IESBA nu vor fi respectate.** Practicianul analizează aspectele de la punctul 17 al Cadrului de asigurare și nu acceptă o misiune decât dacă sunt demonstrate toate caracteristicile de la acel punct. De asemenea, dacă partea care îl contractează pe practician ("partea contractantă") nu este partea responsabilă, practicianul analizează efectele acestui aspect asupra accesului la înregistrări, documentație și alte informații pe care le poate solicita un practician pentru a finaliza misiunea.
9. **Practicianul trebuie să accepte (sau să continue, dacă este cazul) o misiune de asigurare doar dacă practicianul este satisfăcut că persoanele care urmează să efectueze misiunea împreună posedă competențele profesionale necesare.** Unui practician i se poate cere să efectueze misiuni de asigurare pe o gamă largă de subiecte specifice. Unele subiecte specifice pot necesita aptitudini și cunoștințe specializate, dincolo de cele pe care le posedă în mod obișnuit un practician individual (a se vedea pctele. 26 – 32).

## Convenirea asupra termenilor misiunii

10. **Practicianul trebuie să convină asupra termenilor misiunii cu partea contractantă.** Pentru a evita neînțelegerile, termenii conveniți sunt consemnați într-o scrisoare de misiune sau o altă formă adecvată de contract. Dacă partea contractantă nu este partea responsabilă, natura și conținutul unei scrisori de misiune sau a unui contract pot varia. Existența unui mandat juridic poate îndeplini cerința de a conveni asupra termenilor misiunii. Chiar și în aceste situații o scrisoare de misiune poate fi utilă atât pentru practician, cât și pentru partea contractantă.
11. **Un practician trebuie să analizeze gradul de adecvare a unei solicitări, făcute înainte de finalizarea unei misiuni de asigurare, de a schimba misiunea într-o misiune ce nu oferă o asigurare, sau dintr-o misiune de asigurare rezonabilă într-o misiune de asigurare limitată, și nu trebuie să fie de acord să facă modificarea fără o justificare rezonabilă.** O modificare a circumstanțelor care afectează cerințele utilizatorilor vizați sau o neînțelegere privind natura misiunii va justifica, de regulă, o cerere de mo-



dificare a misiunii. Dacă o astfel de modificare este efectuată, practicianul nu va neglija probele care au fost obținute înainte de modificare.

## Planificarea și efectuarea misiunii

12. **Practicianul trebuie să planifice misiunea astfel încât aceasta să fie efectuată în mod eficace.** Planificarea implică elaborarea unei strategii generale cu privire la domeniul de aplicare, accentul, plasarea în timp și desfășurarea misiunii, și cu privire la planul misiunii, care constă într-o abordare detaliată a naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor care urmează să fie efectuate în vederea obținerii probelor, precum și motivele pentru selectarea acestora. Planificarea adecvată ajută la acordarea atenției adecvate ariilor importante ale misiunii, identificarea problemelor potențiale în timp util și organizarea și managementul adecvat al misiunii pentru a fi efectuată într-o manieră eficientă și eficace. Planificarea adecvată ajută, de asemenea, practicianul să desemneze în mod adecvat atribuțiile membrilor echipei misiunii și facilitează coordonarea lor, supravegherea și revizuirea activității lor. Mai mult, el sprijină, acolo unde este cazul, coordonarea activității desfășurate de alți practicieni și experți. Natura și amploarea activităților de planificare vor varia în funcție de împrejurări, spre exemplu, dimensiunea și complexitatea entității și experiența anterioară a practicianului cu aceasta. Exemple ale principalelor aspecte care urmează să fie analizate includ:
- Termenii misiunii.
  - Caracteristicile subiectului specific și criteriile identificate.
  - Procesul misiunii și posibilele surse de probe.
  - Înțelegerea de către practician a entității și a mediului său, inclusiv riscurile ca informațiile specifice să fie denaturate în mod semnificativ.
  - Identificarea utilizatorilor vizați și nevoilor lor și analiza pragului de semnificație și a riscului misiunilor de asigurare.
  - Cerințele de personal și de expertiză, inclusiv natura și amploarea implicării experților.
13. Planificarea nu este o etapă separată, ci mai degrabă un proces continuu și iterativ pe toată durata misiunii. Ca rezultat al unor evenimente neașteptate, modificări ale condițiilor sau probelor obținute din aplicarea procedurilor de adunare a probelor, poate fi necesar ca practicianul să revizuiască strategia generală și planul misiunii și, prin urmare, natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor subsecvente planificate.
14. **Practicianul trebuie să planifice și să efectueze o misiune cu o atitudine de scepticism profesional, recunoscând că pot exista împrejurări care pot face ca o informație specifică să fie denaturată în mod semnificativ.** O atitudine de scepticism profesional înseamnă că practicianul face o

evaluare critică, ridicând diverse probleme referitor la valabilitatea probelor obținute și este atent la probele care contrazic sau care pun sub semnul întrebării credibilitatea documentelor sau a declarațiilor date de către partea responsabilă.

15. **Practicianul trebuie să înțeleagă subiectul specific și circumstanțele misiunii suficient pentru a identifica și evalua riscul ca informațiile specifice să fie denaturate în mod semnificativ, cât și pentru a proiecta și efectua alte proceduri de adunare a probelor.**
16. Înțelegerea subiectului specific și a altor circumstanțe ale misiunii reprezintă o parte esențială a planificării și efectuării unei misiuni de asigurare. Acea înțelegere îi oferă practicianului un cadru de referință pentru exercitarea raționamentului profesional pe toată durata misiunii, spre exemplu atunci când:
- Analizează caracteristicile subiectului specific;
  - Evaluează gradul de adecvare a criteriilor;
  - Identifică unde pot fi necesare analize speciale, spre exemplu factori care indică o fraudă, nevoia unor aptitudini specializate, sau munca unui expert;
  - Stabilește și evaluează gradul de adecvare continuă a nivelurilor cantitative ale pragului de semnificație (unde este cazul) și analizează factorii calitativi ai pragului de semnificație;
  - Elaborează așteptările care sunt utilizate la efectuarea procedurilor analitice;
  - Proiectează și efectuează alte proceduri de adunare a probelor pentru a reduce riscul misiunii de asigurare la un nivel adecvat; și
  - Evaluează probele, inclusiv caracterul rezonabil al declarațiilor verbale și scrise ale părții responsabile.
17. Practicianul folosește raționamentul profesional pentru a determina măsura în care este necesară înțelegerea subiectului specific și a altor circumstanțe ale misiunii. Practicianul analizează dacă înțelegerea la care a ajuns este suficientă pentru a evalua riscurile ca informațiile specifice să fie denaturate în mod semnificativ. De obicei, practicianul nu poate înțelege subiectul specific la fel de în profunzime ca și partea responsabilă.

### **Evaluarea gradului de adecvare a subiectului specific**

18. **Practicianul trebuie să evalueze gradul de adecvare a subiectului specific.** Un subiect specific adecvat are caracteristicile prezentate în punctul 33 al Cadrului de asigurare. Practicianul identifică, de asemenea, acele caracteristici ale subiectului specific care sunt deosebit de relevante pentru utilizatorii vizați, și care urmează să fie descrise în raportul de asigurare. Așa cum s-a arătat în punctul 17 al Cadrului, un practician nu acceptă o

misiune de asigurare decât atunci când cunoștințele preliminare ale practicianului privind împrejurările misiunii arată că subiectul specific este adecvat. Totuși, dacă după acceptarea misiunii practicianul ajunge la concluzia că subiectul specific nu este adecvat, acesta exprimă o concluzie cu rezerve sau contrară sau declară imposibilitatea exprimării unei concluzii. În unele cazuri, practicianul ia în considerare retragerea din misiune.

### **Evaluarea gradului de adecvare a criteriilor**

19. **Practicianul trebuie să evalueze gradul de adecvare a criteriilor pentru a evalua sau a aprecia subiectul specific.** Criteriile adecvate au caracteristicile arătate la punctul 36 al Cadrului de asigurare. Așa cum s-a arătat la punctul 17 al Cadrului, un practician nu acceptă o misiune de asigurare decât dacă cunoștințele preliminare ale circumstanțelor misiunii arată că acele criterii care urmează să fie folosite sunt adecvate. Totuși, dacă după acceptarea misiunii practicianul ajunge la concluzia că acele criterii nu sunt adecvate, acesta exprimă o concluzie cu rezerve sau contrară sau declară imposibilitatea exprimării unei concluzii. În unele cazuri, practicianul ia în considerare retragerea din misiune.
20. Punctul 37 al Cadrului de asigurare arată faptul că respectivele criterii pot să fie prestabilite sau elaborate în mod specific. În mod obișnuit, criteriile prestabilite sunt adecvate atunci când sunt relevante pentru nevoile utilizatorilor vizați. Atunci când există criterii prestabilite pentru un anumit subiect specific, anumiți utilizatori pot fi de acord cu alte criterii pentru scopurile lor specifice. Spre exemplu, pot fi folosite diverse cadre drept criterii stabilite pentru evaluarea eficacității controlului intern. Anumiți utilizatori pot, totuși, să elaboreze un set mai detaliat de criterii care vin în întâmpinarea nevoilor lor specifice în relație cu, spre exemplu, supravegherea prudențială. În astfel de cazuri, raportul de asigurare:
  - (a) Consemnează că, atunci când este relevant pentru circumstanțele misiunii, criteriile nu sunt cuprinse în legi sau în reglementări, sau emise de organisme de experți autorizate sau recunoscute care urmează un proces convenit transparent; și
  - (b) Afirmă că este doar pentru uzul anumitor utilizatori și pentru scopurile lor.
21. Pentru unele subiecte specifice, este posibil să nu existe criterii prestabilite. În acele cazuri, criteriile sunt dezvoltate în mod specific. Practicianul analizează dacă criteriile elaborate în mod specific au ca rezultat un raport de asigurare care induce în eroare utilizatorii vizați. Practicianul încearcă să aducă la cunoștința părții contractante sau a utilizatorilor vizați că acele criterii elaborate în mod specific sunt adecvate pentru scopurile utilizatorilor vizați. Practicianul analizează modul în care absența unor astfel de recunoașteri ar afecta ceea ce s-a făcut pentru a evalua gradul de adecvare a criteriilor identificate și a informațiilor oferite în legătură cu criteriile în raportul de asigurare.

## **Pragul de semnificație și riscul misiunilor de asigurare**

22. **Practicianul trebuie să analizeze pragul de semnificație și riscul misiunii de asigurare atunci când planifică și efectuează o misiune de asigurare.**
23. Practicianul analizează pragul de semnificație la determinarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de strângere a probelor și când evaluează dacă informațiile specifice sunt lipsite de denaturări. Analizarea pragului de semnificație îi solicită practicianului să înțeleagă și să aprecieze ce factori ar putea influența deciziile utilizatorilor vizați. De exemplu, atunci când un criteriu identificat permite o variație în prezentarea informațiilor specifice, practicianul analizează modul în care prezentarea adoptată ar putea influența deciziile utilizatorilor vizați. Pragul de semnificație este analizat în contextul factorilor cantitativi și ai celor calitativi, cum ar fi magnitudinea relativă, natura și amploarea efectului acestor factori asupra evaluării sau măsurării subiectului specific și interesele utilizatorilor vizați. Evaluarea pragului de semnificație și importanța relativă a factorilor calitativi și cantitativi într-o anumită misiune sunt aspecte care țin de raționamentul profesional.
24. **Practicianul trebuie să reducă riscul misiunii de asigurare la un nivel acceptabil de scăzut în circumstanțele misiunii.** Într-o misiune de asigurare rezonabilă, practicianul reduce riscul misiunii de asigurare la un nivel acceptabil de scăzut în circumstanțele misiunii pentru a obține o asigurare rezonabilă ca bază pentru exprimarea unei concluzii a practicianului într-o formă pozitivă. Nivelul riscului misiunii de asigurare este mai mare într-o misiune de asigurare limitată decât într-o misiune de asigurare rezonabilă din cauza naturii, plasării în timp și amplitudinii diferite a procedurilor de culegere a probelor. Totuși, într-o misiune de asigurare limitată, combinarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de culegere a probelor este cel puțin suficientă pentru ca practicianul să obțină un nivel de asigurare acceptabil ca bază pentru o formă negativă a exprimării. Pentru a fi acceptabil, nivelul de asigurare obținut este posibil să sporească încrederea utilizatorilor vizați în legătură cu informațiile specifice până la un nivel care este evident mai mult decât inconsecvent.
25. Punctul 49 al Cadrelui de asigurare arată că, în general, riscul misiunii de asigurare cuprinde riscul inerent, riscul de control și riscul de detectare. Modul în care practicianul analizează fiecare din aceste componente este influențat de circumstanțele misiunii, în special de natura subiectului specific și de măsura în care este efectuată o misiune de asigurare rezonabilă sau o misiune de asigurare limitată.

## **Utilizarea activității unui expert**

26. **Atunci când se apelează la un expert pentru colectarea și evaluarea probelor, practicianul și expertul trebuie, în combinație, să posede competențe și cunoștințe adecvate despre subiectul specific și criteriile**

**utilizate, pentru ca practicianul să stabilească dacă s-au obținut probe suficiente și adecvate.**

27. Subiectul specific și criteriile aferente pentru anumite misiuni de asigurare se pot compune dintr-o serie de elemente care solicită cunoștințe și aptitudini specializate în colectarea și evaluarea probelor. În astfel de situații, practicianul poate hotărî să apeleze la persoane din alte discipline profesionale, denumite experți, care au aptitudinile și cunoștințele necesare. Prezentul ISAE nu oferă îndrumări cu privire la utilizarea activității unui expert pentru misiunile în care există o responsabilitate comună și în care raportarea se face de către un practician împreună cu unul sau mai mulți experți.
28. Atenția cuvenită este o virtute profesională necesară pentru toate persoanele, inclusiv experți, implicate într-o misiune de asigurare. Persoanelor implicate în misiuni de asigurare li se vor atribui responsabilități diferite. Amploarea competenței necesară pentru îndeplinirea acestor misiuni va varia în funcție de natura responsabilităților lor. Deși experții nu necesită aceeași competență ca practicianul în executarea tuturor componentelor unei misiuni de asigurare, practicianul stabilește dacă experții înțeleg suficient de bine prezentul ISAE pentru a le permite să coreleze munca atribuită lor cu obiectivul misiunii.
29. Practicianul adoptă proceduri de control al calității care vizează responsabilitatea fiecărei persoane care efectuează misiunea de asigurare, inclusiv apelarea la serviciile unor experți care nu sunt profesioniști contabili pentru a asigura conformitatea cu prezentul ISAE și cu alte standarde relevante în contextul responsabilităților lor.
30. **Practicianul trebuie să fie implicat în misiune și să înțeleagă activitatea pentru care se face apel la serviciile unui expert în măsura în care este suficientă pentru a-i permite practicianului să accepte responsabilitatea pentru concluzia referitoare la informațiile specifice.** Practicianul analizează măsura în care este rezonabil să apeleze la activitatea unui expert pentru formularea concluziei practicianului.
31. Nu se așteaptă ca practicianul să posede aceleași cunoștințe și aptitudini specializate ca expertul. Totuși, practicianul trebuie să aibă cunoștințe și aptitudini suficiente pentru a:
- (a) Defini obiectivele activității desemnate și modul în care această activitate se corelează cu obiectivul misiunii;
  - (b) Analiza caracterul rezonabil al ipotezelor, metodelor și surselor de date utilizate de expert; și
  - (c) Analiza caracterul rezonabil al constatărilor expertului în raport cu circumstanțele misiunii și concluziile practicianului.
32. **Practicianul trebuie să obțină probe suficiente și adecvate că activitatea depusă de expert este adecvată pentru scopul misiunii de asigurare.**

Practicianul evaluează caracterul suficient și gradul de adecvare al probelor oferite de expert prin analizarea:

- (a) Competenței profesionale, inclusiv a experienței și obiectivității expertului;
- (b) Caracterului rezonabil al ipotezelor, metodelor și surselor de date utilizate de expert; și
- (c) Caracterului rezonabil și importanței constatărilor expertului în raport cu circumstanțele misiunii și concluzia practicianului.

## Obținerea probelor

33. **Practicianul trebuie să obțină probe suficiente și adecvate care să stea la baza concluziei.** Caracterul suficient este o măsură a cantității probelor. Gradul de adecvare este o măsură a calității probelor, prin aceasta înțelegându-se relevanța și credibilitatea acestora. Practicianul analizează relația dintre costul obținerii probelor și utilitatea informațiilor obținute. Totuși, aspectul dificultății sau cheltuielilor pe care le implică nu reprezintă o bază validă pentru omiterea unei proceduri de strângere a probelor pentru care nu există alternativă. Practicianul folosește raționamentul profesional și exercită scepticismul profesional în evaluarea cantității și calității probelor, prin urmare și a caracterului lor suficient și a gradului lor de adecvare, pentru a susține raportul de asigurare.
34. O misiune de asigurare rareori implică autentificarea documentației și nici practicianul nu este pregătit sau nu este expert într-o astfel de autentificare. Totuși, practicianul analizează credibilitatea informațiilor care urmează să fie folosite ca probe, spre exemplu fotocopii, faxuri, documente video, digitale sau alte documente electronice, inclusiv analizarea controalelor, atât în etapa de întocmire, cât și asupra întreținerii acestora, acolo unde este relevant.
35. Obținerea de probe suficiente și adecvate într-o misiune de asigurare reprezintă un proces iterativ, sistematic în cadrul misiunii, și care implică:
- (a) Înțelegerea subiectului specific și a altor circumstanțe ale misiunii care, în funcție de natura subiectului specific, includ o înțelegere a controlului intern;
  - (b) Pe baza acestei înțelegeri, evaluarea riscului ca informațiile specifice să fie denaturate semnificativ;
  - (c) Ca reacție la riscurile evaluate, inclusiv elaborarea răspunsurilor generale și determinarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor subsecvente;
  - (d) Efectuarea procedurilor subsecvente legate în mod clar de riscurile identificate, folosirea unei combinații între inspecție, confirmare, observare, recalculare, repetarea executării, proceduri analitice și inter-

vievări. Astfel de proceduri subsecvente implică proceduri de fond, inclusiv obținerea de informații coroborate din surse independente de entitate și, în funcție de natura subiectului specific, testarea eficacității operaționale a controalelor; și

- (e) Evaluarea caracterului suficient și a gradului de adecvare a probelor.
36. „Asigurare rezonabilă” este mai puțin decât asigurare absolută. Reducerea la zero a riscului misiunii de asigurare rareori se poate obține și nu este eficientă din punct de vedere al costurilor ca rezultat al unor factori precum:
- Folosirea testării selective;
  - Limitările inerente ale controlului intern;
  - Faptul că multe dintre probele pe care le are la dispoziție practicianul sunt mai degrabă persuasive decât concludente;
  - Folosirea raționamentului în strângerea și evaluarea probelor și formarea concluziilor pe baza acelor probe;
  - În unele cazuri, caracteristicile subiectului specific.
37. Atât misiunile de asigurare rezonabilă, cât și cele de asigurare limitată, cer aplicarea unor aptitudini și tehnici de asigurare și colectarea de probe suficiente și adecvate ca parte a unui proces iterativ și sistematic al misiunii care include înțelegerea subiectului specific și a altor circumstanțe ale misiunii. Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor pentru strângerea probelor suficiente și adecvate într-o misiune de asigurare limitată sunt, totuși, limitate în mod deliberat în comparație cu o misiune de asigurare rezonabilă. Pentru unele subiecte specifice pot exista ISAE specifice care să ofere îndrumări referitoare la procedurile pentru strângerea probelor suficiente și adecvate pentru o misiune de asigurare limitată. În absența unui ISAE specific, procedurile pentru strângerea probelor suficiente și adecvate vor depinde de împrejurările misiunii, în special de: subiectul specific și necesitățile utilizatorilor vizați și ale părții contractante, inclusiv constrângerile relevante de timp și de cost. Atât pentru misiunile de asigurare rezonabilă, cât și pentru cele de asigurare limitată, dacă practicianul devine conștient de un aspect care îl face să se întrebe dacă trebuie făcută o modificare semnificativă a informațiilor specifice, practicianul urmărește aspectul respectiv efectuând alte proceduri suficiente pentru a-i permite practicianului să raporteze.

### Declarațiile părții responsabile

38. **Practicianul trebuie să obțină declarații de la partea responsabilă, după cum este cazul.** Confirmarea în scris a declarațiilor verbale reduce posibilitatea unor neînțelegeri între practician și partea responsabilă. În special, practicianul cere de la partea responsabilă o declarație în scris în care se evaluează sau cuantifică subiectul specific în funcție de anumite criterii identificate, indiferent dacă se intenționează sau nu ca acesta să fie pus, ca

asertiune, la dispoziția utilizatorilor vizați. În lipsa unei declarații scrise, practicianul poate formula o concluzie cu rezerve sau poate declara imposibilitatea exprimării unei concluzii datorită limitării domeniului de aplicare al misiunii. Practicianul poate include, de asemenea, o restricție cu privire la folosirea raportului de asigurare.

39. Pe durata unei misiuni de asigurare, partea responsabilă îi poate da declarații practicianului, fie nesolicitate, fie ca răspuns la întrebări specifice. Atunci când astfel de declarații se referă la aspecte care sunt semnificative pentru evaluarea sau măsurarea subiectului specific, practicianul:
- (a) Evaluează credibilitatea și conformitatea lor cu alte probe obținute, inclusiv cu alte declarații;
  - (b) Analizează dacă cei care fac declarațiile sunt bine informați în legătură cu anumite aspecte;
  - (c) Obține probe coroborante în cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă. Practicianul poate căuta, de asemenea, probe coroborante și în cazul unei misiuni de asigurare limitată.
40. Declarațiile făcute de partea responsabilă nu pot înlocui alte probe pe care practicianul le poate considera în mod rezonabil ca fiind disponibile. O incapacitate de a obține probe suficiente și adecvate referitoare la un anumit aspect care are, sau poate avea, un efect semnificativ asupra evaluării sau cuantificării subiectului specific, atunci când astfel de probe sunt în mod obișnuit disponibile, constituie o limitare a domeniului de aplicare al misiunii, chiar dacă s-a primit o declarație din partea părții responsabile în legătură cu acea problemă.

## Analizarea evenimentelor ulterioare

41. **Practicianul trebuie să analizeze efectul evenimentelor care au avut loc până la data raportului de asigurare atât asupra informațiilor specifice, cât și asupra raportului de asigurare.** Amploarea analizei evenimentelor ulterioare depinde de probabilitatea ca astfel de evenimente să afecteze informațiile specifice și gradul de adecvare a concluziilor practicianului. Pentru anumite misiuni de asigurare, analizarea evenimentelor ulterioare poate să nu fie relevantă datorită naturii subiectului specific. De exemplu, atunci când misiunea constă în furnizarea unei concluzii referitoare la acuratețea unui rezultat statistic la un moment dat, evenimentele care apar după acel moment, dar înainte de data raportului de asigurare, pot să nu afecteze concluzia și să nu determine nici apariția necesității de a le prezenta în raportul statistic sau în raportul de asigurare.

## Documentație

42. **Practicianul trebuie să documenteze aspectele care sunt importante pentru furnizarea probelor în vederea susținerii concluziei exprimate în raportul de asigurare și pentru furnizarea probelor privind executarea misiunii de asigurare în conformitate cu ISAE.**



43. Documentația include înregistrarea tuturor raționamentelor făcute de practician asupra tuturor aspectelor semnificative care solicită exercitarea raționamentului profesional, și a concluziilor aferente. În situațiile care implică chestiuni dificile de principiu sau raționament, documentația include faptele relevante care erau cunoscute de practician la momentul la care s-a formulat concluzia.
44. Nu este nici necesară și nici practică documentarea fiecărui aspect pe care-l analizează practicianul. În aplicarea raționamentului profesional pentru evaluarea cantitativă a documentației care urmează a fi întocmită și păstrată, practicianul poate să analizeze ceea ce este necesar pentru a ajuta un alt practician, care nu are o experiență anterioară în ce privește misiunea respectivă, să înțeleagă munca efectuată și baza principalelor decizii luate (dar nu aspectele detaliate ale misiunii). Celălalt practician poate înțelege aspectele detaliate ale misiunii doar discutându-le cu practicianul care a întocmit documentația.

### Întocmirea raportului de asigurare

45. **Practicianul trebuie să decidă dacă au fost obținute probe suficiente și adecvate pentru susținerea concluziei exprimate în raportul de asigurare.** La elaborarea concluziei, practicianul analizează toate probele relevante obținute, indiferent dacă par să se coroboreze sau să vină în contradicție cu informațiile specifice.
46. **Raportul de asigurare trebuie să fie în formă scrisă și trebuie să conțină o exprimare clară a concluziei practicianului în legătură cu informațiile specifice.**
47. Formele verbale sau alte forme de exprimare a concluziilor pot fi greșit înțelese în lipsa unui raport scris. Din acest motiv, practicianul nu raportează verbal sau prin folosirea unor simboluri fără a oferi un raport definitiv de asigurare care este disponibil ori de câte ori este oferit și raportul verbal sau când este folosit un simbol. Spre exemplu, un simbol ar putea fi conectat printr-un hyperlink la un raport de asigurare publicat pe Internet.
48. Prezentul ISAE nu prevede un format standardizat pentru raportare cu privire la toate misiunile de asigurare. În schimb, în punctul 49, identifică elementele de bază pe care urmează să le includă raportul de asigurare. Rapoartele de asigurare sunt întocmite în funcție de circumstanțele misiunii. Practicianul alege o „formă scurtă” sau „o formă lungă” de raportare pentru a facilita comunicarea cu posibii utilizatori. Rapoartele „formă scurtă” includ, de obicei, doar elementele de bază. Rapoartele „forma lungă” descriu adesea în detaliu termenii misiunii, criteriile care au fost folosite, constatările referitoare la un anumite aspecte al misiunii și, în unele cazuri, recomandările, precum și elementele de bază. Orice constatări sau recomandări sunt clar separate de concluzia practicianului referitoare la informațiile specifice, iar formularea folosită în prezentarea acestora arată clar că nu sunt menite să influențeze concluzia practicianului. Practicianul

poate folosi titluri, puncte numerotate, caractere tipografice, spre exemplu îngroșarea textului, sau alte mecanisme pentru a îmbunătăți claritatea și lizibilitatea raportului de asigurare.

### Conținutul raportului de asigurare

49. **Raportul de asigurare trebuie să includă următoarele elemente de bază:**

- (a) **Un titlu care arată clar că raportul este un raport de asigurare independent<sup>4</sup>:** un titlu adecvat ajută la identificarea naturii raportului de asigurare și distingerea lui de rapoartele emise de alte părți, cum ar fi cei care nu trebuie să respecte aceleași cerințe etice pe care le respectă un practician.
- (b) **Un destinatar:** un destinatar identifică partea sau părțile cărora li se adresează raportul de asigurare. Ori de câte ori este posibil, raportul de asigurare este adresat tuturor utilizatorilor vizați, dar în unele cazuri pot fi și alți utilizatori vizați.
- (c) **O identificare și o descriere a informațiilor specifice și, atunci când este cazul, a subiectului specific:** aceasta include, spre exemplu:
  - Momentul în timp sau perioada de timp la care se referă evaluarea sau cuantificarea subiectului specific;
  - Dacă este cazul, numele entității sau al componentei entității la care se referă subiectul specific;
  - O explicare a acelor caracteristici ale subiectului specific sau informațiilor specifice pe care utilizatorii vizați trebuie să le cunoască, precum și modul în care aceste caracteristici pot influența precizia evaluării sau măsurării subiectului specific în comparație cu criteriile identificate sau caracterul persuasiv al probelor obținute. Spre exemplu:
    - Gradul în care informațiile specifice sunt cantitative versus calitative, obiective versus subiective, istorice versus prospective;
    - Modificările intervenite în subiectul specific sau în alte împrejurări ale misiunii care afectează comparabilitatea informațiilor de la o perioadă la alta.

Atunci când concluzia practicianului este formulată în termenii aserțiunilor părții responsabile, acea aserțiune este anexată la raportul de asigurare, reprodușă în raportul de asigurare sau se face trimitere la o sursă care este accesibilă utilizatorilor vizați.

- (d) **Identificarea criteriilor:** raportul de asigurare identifică criteriile pe baza cărora a fost evaluat sau cuantificat subiectul specific astfel

---

4 A se vedea nota de subsol 2

încât utilizatorii vizați să înțeleagă baza pe care și-a format concluzia practicianul. Raportul de asigurare poate include criteriile, sau se poate referi la ele dacă sunt incluse în aserțiunea întocmită de partea responsabilă și care este pusă la dispoziția utilizatorilor vizați sau dacă sunt disponibile din alte surse ușor accesibile. Practicienii analizează dacă este relevant pentru împrejurările date, să prezinte:

- Sursa criteriilor și dacă acestea sunt cuprinse sau nu în legi sau reglementări sau sunt publicate de organisme autorizate sau recunoscute ale experților care respectă un proces convenit, transparent, adică dacă sunt criteriile prestabilite în contextul subiectului specific (și dacă nu sunt, o descriere a faptului pentru care sunt considerate adecvate);
  - Metodele de cuantificare folosite atunci când criteriile permit alegerea între o serie de metode;
  - Orice interpretări semnificative făcute în aplicarea criteriilor în împrejurările misiunii; și
  - Dacă au fost modificări ale metodelor de cuantificare folosite.
- (e) **Acolo unde este adecvat, o descriere a oricăror limitări semnificative, inerente, asociate cu evaluarea sau cuantificarea subiectului specific pe baza criteriilor:** deși în unele cazuri este foarte probabil ca limitările inerente să fie bine înțelese de cititorii raportului de asigurare, în unele cazuri poate fi adecvat să se facă referiri explicite la acestea în raportul de asigurare. Spre exemplu, într-un raport de asigurare referitor la eficacitatea controlului intern, poate fi adecvat să se precizeze că evaluarea istorică a eficacității nu este relevantă pentru perioadele viitoare, din cauza riscului ca aceste controale interne să devină inadecvate din cauza modificării condițiilor sau datorită faptului că gradul de conformitate cu politicile sau procedurile se poate deteriora.
- (f) **Atunci când criteriile folosite pentru a evalua sau cuantifica subiectul specific sunt disponibile doar pentru anumiți utilizatori vizați sau sunt relevante numai pentru un anumit scop, o declarație care restricționează folosirea raportului de asigurare doar de către utilizatorii vizați sau pentru scopul respectiv:** în plus, ori de câte ori raportul de asigurare se adresează doar anumitor utilizatori vizați sau are un scop special, practicianul ia în considerare declararea acestui aspect în raportul de asigurare<sup>5</sup>. Aceasta îi averti-

---

5 În timp ce un raport poate fi restricționat ori de câte ori este destinat doar unor utilizatori vizați sau pentru un scop special, absența restricțiilor privind un cititor anume sau un anumit scop nu arată în sine o responsabilitate legală datorată de practician în relație cu acel cititor sau cu scopul respectiv. Responsabilitatea legală depinde numai de circumstanțele legale ale fiecărui caz și de fiecare jurisdicție relevantă.

zează pe cititori că raportul este restricționat pentru uzul unor utilizatori specifici sau pentru anumite scopuri.

- (g) **O declarație pentru a identifica partea responsabilă și pentru a descrie responsabilitățile părții responsabile și responsabilitățile practicianului:** aceasta informează utilizatorii vizați că partea responsabilă răspunde pentru subiectul specific în cazul unei misiuni de raportare directă, sau pentru informațiile specifice, în cazul unei misiuni bazate pe aserțiuni<sup>6</sup>, și că rolul practicianului este de a exprima în mod independent o concluzie în legătură cu informațiile specifice.
- (h) **O declarație că misiunea a fost efectuată în conformitate cu ISAE:** acolo unde există un ISAE aferent subiectului specific, acel ISAE ar putea cere ca raportul de asigurare să facă referire în mod specific la el.
- (i) Un rezumat al activității desfășurate: rezumatul va ajuta utilizatorii vizați să înțeleagă natura asigurării transmise de raportul de asigurare. ISA 700 Raportul auditorului cu privire la situațiile financiare<sup>7</sup> și ISRE 2400 (Revizuit) *Misiuni de revizuire a situațiilor financiare istorice*, oferă îndrumări pentru un tip adecvat de rezumat.

Acolo unde nici un ISAE specific nu oferă îndrumări referitoare la procedurile de strângere a probelor pentru un anumit subiect specific, rezumatul ar putea include o descriere mai detaliată a activității desfășurate.

Deoarece într-o misiune de asigurare limitată o apreciere a naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de strângere a probelor efectuate este esențială pentru înțelegerea asigurării transmise printr-o concluzie exprimată în formă negativă, rezumatul activității desfășurate:

- (i) Este de obicei mai detaliat decât pentru misiunile de asigurare rezonabilă și identifică limitările cu privire la natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de strângere a probelor. Poate fi adecvat să se indice procedurile care nu au fost efectuate și care în mod obișnuit ar fi fost efectuate într-o misiune de asigurare rezonabilă; și
- (ii) Prevede că procedurile de strângere a probelor sunt mai limitate decât în misiunea de asigurare rezonabilă și că, prin urmare, se obține o asigurare mai mică decât într-o misiune de asigurare rezonabilă.

---

6 A se face referire la pctul. 10 al Cadrelui de asigurare pentru o explicație a diferenței dintre o misiune directă și o misiune bazată pe aserțiuni.

7 ISA 700 *Raportul auditorului cu privire la situațiile financiare* a fost retras în decembrie 2006 o dată cu intrarea în vigoare a ISA 700 *Raportul auditorului independent asupra unui set complet de situații financiare cu scop general*.

- (j) **Concluzia practicianului:** acolo unde un subiect specific este format dintr-o serie de aspecte, pot fi oferite concluzii separate cu privire la fiecare aspect. Deși nu toate aceste concluzii se referă la același tip de proceduri de strângere a probelor, fiecare concluzie este exprimată în forma care este adecvată fie pentru o misiune de asigurare rezonabilă, fie pentru o misiune de asigurare limitată.

**Acolo unde este adecvat, concluzia trebuie să informeze utilizatorii vizați de contextul în care trebuie citită concluzia practicianului:** concluzia practicianului poate include, spre exemplu, următoarea formulare: „Această concluzie a fost obținută pe baza și face obiectul limitărilor inerente subliniate în altă parte în acest raport independent de asigurare”. Această formulare ar fi adecvată spre exemplu, atunci când raportul include o explicație a unor caracteristici speciale ale subiectului specific pe care ar trebui să le cunoască utilizatorii vizați.

Într-o misiune de asigurare rezonabilă, concluzia trebuie exprimată în formă pozitivă: spre exemplu: „În opinia noastră, controlul intern este eficace, sub toate aspectele semnificative, bazat pe criteriile XYZ” sau „În opinia noastră, aserțiunile *părții responsabile* conform cărora controlul intern este eficace, sub toate aspectele semnificative, bazat pe *criteriile XYZ* sunt corect declarate”.

**Într-o misiune de asigurare limitată, concluzia trebuie să fie exprimată în formă negativă:** spre exemplu: „Bazându-ne pe activitatea descrisă în acest raport, nu am sesizat nimic care să ne facă să credem că controlul intern nu este eficace, sub toate aspectele semnificative, bazându-ne pe *criteriile XYZ*” sau „Bazându-ne pe activitatea noastră descrisă în acest raport, nu am sesizat nimic care să ne facă să credem că aserțiunile *părții responsabile* conform cărora controlul intern este eficace, sub toate aspectele semnificative, având la bază *criteriile XYZ* nu sunt fidel prezentate.”

**Atunci când un practician exprimă o concluzie care este alta decât o concluzie fără rezerve, raportul de asigurare trebuie să conțină o descriere clară a tuturor motivelor** (a se vedea, de asemenea, pctele. 51 – 53).

- (k) **Data raportului de asigurare:** aceasta informează utilizatorii vizați că practicianul a analizat efectul pe care evenimentele de până la acea dată l-au avut asupra informațiilor specifice și asupra raportului de asigurare.
- (l) **Numele firmei sau al practicianului și o locație specifică, ce în mod obișnuit este orașul în care practicianul își are biroul care are responsabilitatea pentru misiune:** aceasta informează utilizatorii vizați cu privire la persoana sau firma care își asumă responsabilitatea pentru misiune.

50. Practicianul poate extinde raportul de asigurare pentru a include și alte informații și explicații care nu sunt destinate să influențeze concluziile practicianului. Spre exemplu, detalii privind calificarea și experiența practicianului și a altor persoane implicate în misiune, prezentarea nivelurilor pragurilor de semnificație, constatări referitoare la aspecte specifice ale misiunii și recomandări. Practicianul va include astfel de informații în funcție de semnificația acestora pentru nevoile utilizatorilor vizați. Informațiile suplimentare sunt clar separate de concluzia practicianului și formulate astfel încât să nu influențeze acea concluzie.

### **Concluzii cu rezerve, concluzii contrare și declararea imposibilității exprimării unei concluzii**

51. **Practicianul nu trebuie să exprime o concluzie fără rezerve atunci când există următoarele circumstanțe și, conform raționamentului practicianului, efectul asupra aspectului avut în vedere este sau poate fi semnificativ:**
- (a) **Există o limitare a domeniului de aplicare a activității practicianului, adică există anumite circumstanțe care îl împiedică pe practician, sau partea responsabilă sau partea contractantă impune o anumită restricție care împiedică practicianul să obțină probele cerute pentru a reduce riscul misiunii de asigurare la un nivel adecvat. Practicianul trebuie să exprime o concluzie cu rezerve sau să declare imposibilitatea exprimării unei concluzii;**
  - (b) **În acele cazuri în care:**
    - (i) **Concluzia practicianului este formulată în termenii aserțiunilor părții responsabile și acea aserțiune nu este fidel prezentată sub toate aspectele semnificative; sau**
    - (ii) **Concluzia practicianului este formulată direct în termenii subiectului specific și criteriile și informațiile specifice conțin denaturări semnificative<sup>8</sup>, practicianul trebuie să exprime o concluzie cu rezerve sau contrară; sau**
  - (c) **Când se constată, după ce misiunea a fost acceptată, că nu sunt adecvate criteriile sau subiectul specific nu este adecvat pentru o misiune de asigurare. Practicianul trebuie să exprime:**
    - (i) **O concluzie cu rezerve sau o concluzie contrară atunci când alegerea unor criterii inadecvate sau a unui subiect**

---

8 În acele misiuni de raportare directă în care informațiile specifice sunt prezentate doar în concluzia practicianului, iar practicianul ajunge la concluzia că subiectul specific nu este în conformitate, sub toate aspectele semnificative, cu criteriile, spre exemplu: „În opinia noastră, cu excepția [...] controlul intern este eficace sub toate aspectele semnificative, bazându-ne pe *criteriile XYZ*”, o astfel de concluzie trebuie considerată cu rezerve (sau contrară, după cum este cazul).

**specific inadecvat ar putea induce în eroare utilizatorii vizați; sau**

(ii) **O concluzie cu rezerve sau declararea imposibilității exprimării unei concluzii în alte cazuri.**

52. **Practicianul trebuie să exprime o concluzie cu rezerve atunci când efectul unui aspect nu este atât de semnificativ sau grav încât să necesite o concluzie contrară sau declararea imposibilității de exprimare a unei concluzii. O concluzie cu rezerve este exprimată de maniera „cu excepția...” efectelor aspectelor la care se referă rezervele.**
53. În acele cazuri în care concluzia fără rezerve a practicianului ar fi formulată în termenii aserțiunilor părții responsabile și acea aserțiune a identificat și descris în mod adecvat că informațiile specifice conțin denaturări semnificative, practicianul fie:
- (a) Exprimă o concluzie cu rezerve sau contrară formulată direct în termenii subiectului specific și ai criteriilor; fie
  - (b) Dacă se solicită în mod special prin termenii misiunii să formuleze concluzia în termenii aserțiunilor părții responsabile, exprimă o concluzie fără rezerve, dar accentuează aspectul referindu-se în mod specific la el în raportul de asigurare.

### **Alte responsabilități de raportare**

54. **Practicianul trebuie să analizeze alte responsabilități de raportare, inclusiv adecvarea comunicării cu persoanele responsabile cu guvernanta a aspectelor relevante, de interes pentru guvernanta, care reies din misiunea de asigurare.**
55. În prezentul ISAE, „guvernanta” descrie rolul persoanelor cărora le este încredințată supravegherea, controlul și coordonarea unei părți responsabile<sup>9</sup>. Persoanele responsabile cu guvernanta trebuie, de obicei, să se asigure că entitatea își atinge obiectivele și că se face raportarea către părțile interesate. Dacă partea contractantă este diferită de partea responsabilă, poate să nu fie adecvat să se comunice direct cu partea responsabilă sau cu persoanele responsabile cu guvernanta părții responsabile.
56. În prezentul ISAE, „aspecte relevante de interes pentru guvernanta” sunt cele care apar din misiunea de asigurare și, în opinia practicianului, sunt deopotrivă importante și relevante pentru persoanele responsabile cu guvernanta. Aspectele relevante de interes pentru guvernanta includ doar acele

---

9 În multe țări, principiile guvernantei au fost elaborate ca puncte de referință pentru stabilirea unui bun comportament de guvernanta. Astfel de principii adesea se concentrează asupra companiilor cotate public; ele pot servi, totuși, și pentru îmbunătățirea guvernantei altor tipuri de entități. Nu există un singur model de bună guvernanta. Structurile și practicile de guvernanta diferă de la o țară la alta.

aspecte pe care practicianul le-a sesizat când efectua misiunea de asigurare. Dacă termenii misiunii nu cer în mod specific aceasta, practicianului nu i se cere să proiecteze proceduri cu scopul principal de a identifica aspectele de interes pentru guvernanță.

### **Data intrării în vigoare**

57. Prezentul ISAE este în vigoare pentru misiunile de asigurare pentru care raportul de asigurare este datat la sau ulterior datei de 1 ianuarie 2005. Aplicarea înainte de această dată este permisă.

### **Perspectiva sectorului public**

1. *Prezentul ISAE este aplicabil pentru toți profesioniștii contabili din sectorul public care sunt independenți de entitatea pentru care efectuează misiunea de asigurare. Acolo unde profesioniștii contabili din sectorul public nu sunt independenți de entitatea pentru care efectuează o misiune de asigurare, prezentul ISAE trebuie să fie aplicat cu referire specifică la îndrumările din notele de subsol 2 și 4.*



# 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 referitoare la informațiile financiare prognozate .....	8-9
Acceptarea misiunii .....	10-12
Cunoașterea clientului .....	13-15
Perioada acoperită .....	16
Proceduri de examinare .....	17-25
Prezentarea și descrierea informațiilor .....	26
Raport asupra examinării informațiilor financiare prognozate .....	27-33

Standardul Internațional privind Misiunile de Asigurare (ISAE 3400), *Examinarea informațiilor financiare prognozate*, trebuie citit în contextul *Prefeței la Reglementările Internaționale privind Controlul 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 oferi îndrumări privind misiunile de examinare și raportare asupra informațiilor financiare prognozate, inclusiv privind procedurile de examinare pentru cea mai bună estimare și ipoteze 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, cu toate că 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 pentru cea mai bună estimare pe care se bazează informațiile financiare prognozate nu sunt nerezonabile, și în cazul ipotezelor teoretice, astfel de ipoteze sunt consecvente față de scopul informațiilor;**
  - (b) **Informațiile financiare prognozate sunt corect întocmite pe baza ipotezelor;**
  - (c) **Informațiile financiare prognozate sunt corect prezentate și toate ipotezele semnificative sunt prezentate în mod adecvat, incluzând și o indicație clară dacă sunt ipoteze pentru cea mai bună estimare sau ipoteze teoretice; și**
  - (d) **Informațiile financiare prognozate sunt întocmite pe o bază consecventă cu situațiile financiare istorice, utilizând principii contabile adecvate.**
3. „Informații financiare prognozate” înseamnă informații financiare bazate pe ipoteze în legătură cu evenimentele care pot avea loc în viitor și posibilele acțiuni ale entității. Natura lor este foarte subiectivă și întocmirea lor necesită exercitarea raționamentului profesional. Informațiile financiare prognozate pot fi sub forma unor previziuni, proiecții sau o combinație între acestea, de exemplu, un an de previziuni plus cinci ani de proiecții.
4. O „previziune” înseamnă informații financiare întocmite pe baza ipotezelor legate de evenimentele viitoare, despre care conducerea se așteaptă că vor avea loc și acțiunile pe care conducerea estimează că le va întreprinde la data întocmirii informațiilor (ipoteze privind cea mai bună estimare).
5. O „proiecție” este reprezentată de informațiile financiare prognozate întocmite pe baza:
  - (a) Ipotezelor teoretice privind evenimentele viitoare și măsurile luate de conducere care nu se așteaptă, neapărat, că vor avea loc, de exemplu

situațiile în care unele entități sunt în faza de început sau intenționează să aducă schimbări majore în natura activității; sau

- (b) Unei combinații între ipotezele privind cea mai bună estimare și ipotezele teoretice.

Astfel de informații ilustrează consecințele posibile la data la care informațiile sunt întocmite, 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 internă a conducerii, de exemplu, pentru a ajuta la evaluarea unei posibile investiții de capital; sau
- (b) Pentru a fi distribuite către terțe părți, de exemplu:
- Un prospect pentru a oferi potențialilor investitori informații privind așteptările viitoare.
  - Un raport anual ce oferă informații acționarilor, organismelor de reglementare și altor părți interesate.
  - Un document ce conține informații adresate creditorilor care poate include, de exemplu, previziuni ale fluxurilor de trezorerie.
7. Conducerea este responsabilă de întocmirea și prezentarea informațiilor financiare prognozate, inclusiv de identificarea și prezentarea ipotezelor pe care acestea se bazează. Auditorului i se poate cere să examineze și să raporteze asupra informațiilor financiare prognozate pentru a mări credibilitatea lor, indiferent dacă acestea se adresează terților sau sunt destinate uzului intern.

### **Asigurarea auditorului referitoare 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. Auditorul nu este, prin urmare, în poziția de a-și exprima opinia în ceea ce privește posibilitatea realizării rezultatelor prezentate în informațiile financiare prognozate.
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 exprimarea unei opinii pozitive că ipotezele nu prezintă denaturări semnificative. Prin urmare, în prezentul ISAE, atunci când raportează asupra caracterului rezonabil al ipotezelor conducerii, auditorul oferă doar o asigurare ce are un nivel moderat. Totuși,

atunci când, conform raționamentului auditorului, s-a obținut un nivel adecvat de încredere, acesta nu exclude posibilitatea de a exprima 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:
  - Modul în care se intenționează a se folosi informațiile;
  - Dacă informațiile vor avea o distribuire limitată sau generală;
  - Natura ipotezelor, adică, dacă sunt ipoteze pentru 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 sau trebuie să se retragă dintr-o misiune atunci când ipotezele sunt în mod clar nerealiste, sau când auditorul consideră că informațiile financiare prognozate nu sunt adecvate în raport cu utilizarea vizată a acestora.**
12. **Auditorul și clientul trebuie să cadă de acord asupra termenilor misiunii.** Este în interesul atât al entității, cât și al auditorului ca acesta să trimită o scrisoare de misiune pentru evitarea neînțelegerilor legate de misiune. O scrisoare de misiune trebuie să conțină aspectele tratate la punctul 10 și să precizeze responsabilitățile conducerii în ceea ce privește ipotezele și în ceea ce privește furnizarea tuturor informațiilor relevante și a datelor-sursă folosite la elaborarea ipotezelor.

## Cunoașterea companiei

13. **Auditorul trebuie să obțină un nivel suficient de informații despre afacere pentru a fi în măsură să evalueze dacă au fost identificate toate ipotezele semnificative necesare pentru întocmirea informațiilor financiare prognozate.** Auditorul se va familiariza, de asemenea, cu procesul de întocmire a informațiilor financiare prognozate de către entitate, de exemplu, analizând următoarele:
  - Controalele interne aplicate asupra sistemului folosit la întocmirea informațiilor financiare prognozate, precum și competența și experiența persoanelor care întocmesc informațiile financiare prognozate.
  - Natura documentației întocmită de entitate, ce 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 încrederea acordată informațiilor financiare istorice ale entității.** Auditorul are nevoie să cunoască informațiile financiare istorice ale entității pentru a evalua dacă informațiile financiare prognozate au fost întocmite consecvent față de informațiile financiare istorice și pentru a avea un etalon istoric la analizarea ipotezelor conducerii. Auditorul va trebui să stabilească, de exemplu, dacă au fost auditate sau revizuite informațiile istorice relevante și dacă la întocmirea lor au fost utilizate principii contabile acceptate.
15. Dacă raportul de audit sau revizuire asupra informațiilor financiare istorice din perioada anterioară a fost modificat, sau dacă entitatea este într-o fază de debut a activității sale, auditorul va lua în considerare circumstanțele relevante și efectul informațiilor financiare prognozate asupra examinării.

### Perioada acoperită

16. **Auditorul trebuie să analizeze perioada de timp acoperită de informațiile financiare prognozate.** Deoarece ipotezele devin mai speculative pe măsură ce lungimea perioadei acoperite crește, pe măsură ce perioada crește, se reduce capacitatea conducerii de a elabora ipoteze pentru cea mai bună estimare. Perioada nu trebuie extinsă dincolo de momentul la care conducerea are o bază rezonabilă pentru a elabora ipoteze. În continuare sunt prezentați câțiva dintre factorii ce sunt relevanți pentru analizarea de către auditor a perioadei de timp acoperită de informațiile financiare prognozate:
- Ciclul de operare, de exemplu, în cazul unui proiect major de construcție, timpul necesar finalizării acestui proiect poate dicta perioada acoperită.
  - Gradul de credibilitate al ipotezelor, de exemplu, dacă entitatea introduce un produs nou, perioada prognozată acoperită ar putea fi scurtă și divizată în segmente mici, ca, de exemplu, săptămâni sau luni. În schimb, dacă singura activitate a entității este deținerea unui bun imobil în baza unui contract de închiriere de lungă durată, ar putea fi rezonabilă o perioadă relativ lungă de previzionare.
  - Nevoile utilizatorilor, de exemplu, informațiile financiare prognozate pot fi întocmite cu ocazia solicitării unui împrumut, pentru perioada de timp necesară pentru a genera fonduri suficiente de rambursare. Altfel, informațiile pot fi întocmite pentru investitori cu ocazia vânzării de obligațiuni pentru a ilustra intenția de folosire a sumelor încasate în perioada ulterioară.

## Proceduri de examinare

17. **Atunci când se determină natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de examinare, analizele auditorului trebuie să includă:**
  - (a) **Probabilitatea existenței unor denaturări semnificative;**
  - (b) **Cunoștințele obținute în timpul misiunilor 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 care stau la baza întocmirii lor sunt adecvate și credibile.**
18. Auditorul va evalua sursa și credibilitatea probelor ce susțin ipotezele conducerii pentru cea mai bună estimare. Probe suficiente și adecvate ce susțin astfel de ipoteze vor fi obținute din surse interne și externe, inclusiv din analizarea ipotezelor în baza informațiilor istorice și din evaluarea măsurii în care acestea se bazează pe planuri pe care entitatea are capacitatea să le îndeplinească.
19. Auditorul va avea în vedere, atunci când sunt utilizate ipoteze teoretice, dacă toate implicațiile semnificative ale acestor ipoteze au fost luate în calcul. De exemplu, dacă vânzările sunt prevăzute să crească 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 în cazul producției sub-contractate.
20. Deși nu trebuie obținute probe care să susțină ipotezele teoretice, auditorul trebuie să se asigure că acestea sunt în conformitate cu scopul informațiilor financiare prognozate și că nu există motive să creadă 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, efectuând, de exemplu, verificări de redactare, precum recalcularea și revizuirea consecvenței interne, mai precis a acțiunilor pe care conducerea intenționează să le întreprindă dacă 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 asupra elementelor care sunt în mod particular sensibile la variații, în măsura în care acestea vor avea un efect semnificativ asupra rezultatelor prezentate în informațiile financiare prognozate. Aceasta va influența măsura în care auditorul va căuta probe adecvate. Va influența, de asemenea, evaluarea realizată de către auditor asupra gradului de adecvare a prezentării de informații.

23. Atunci când este angajat în examinarea unuia sau a mai multor elemente ale informațiilor financiare prognozate, precum o situație financiară individuală, este important ca auditorul să ia în considerare relația acestuia cu alte componente din situațiile financiare.
24. Atunci când un interval de timp scurs din perioada curentă este inclus în informațiile financiare prognozate, auditorul trebuie să analizeze măsura în care este necesar ca procedurile să fie aplicate informațiilor istorice. Procedurile vor varia în funcție de circumstanțe, de exemplu, ce interval de timp a trecut din perioada prognozată.
25. **Auditorul trebuie să obțină declarații scrise din partea conducerii în ceea ce privește utilizarea vizată a informațiilor financiare prognozate, exhaustivitatea ipotezelor semnificative ale conducerii și acceptarea de către aceasta a responsabilității privind informațiile financiare prognozate.**

### Prezentarea și descrierea informațiilor

26. Atunci când evaluează prezentarea informațiilor financiare prognozate, în plus față de cerințele specifice ale oricăror acte normative, reglementări sau standarde profesionale relevante, auditorul trebuie să analizeze dacă:
  - (a) Prezentarea informațiilor financiare prognozate are caracter informativ și nu induce în eroare;
  - (b) Politicile contabile sunt clar prezentate în notele la informațiile financiare prognozate;
  - (c) 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 care sunt supuse unui grad înalt de incertitudine, această incertitudine, precum și caracterul sensibil al rezultatelor trebuie să fie prezentate în mod adecvat;
  - (d) Este prezentată data la care informațiile financiare prognozate au fost întocmite. Conducerea trebuie să confirme că ipotezele sunt adecvate la acea dată, chiar dacă informațiile care stau la baza lor ar fi putut fi acumulate de-a lungul unei perioade de timp;
  - (e) Baza de stabilire a punctelor într-un interval este în mod clar indicată, iar intervalul nu este selectat în mod subiectiv sau într-o manieră părtinitoare sau care să inducă în eroare, atunci când rezultatele prezentate în informațiile financiare prognozate sunt exprimate sub forma unui interval; și
  - (f) Este prezentată orice schimbare în politica contabilă de la data celor mai recente situații financiare istorice, împreună cu motivul realizării schimbării și efectul acesteia asupra informațiilor financiare prognozate.

## Raport asupra examinării informațiilor financiare prognozate

27. **Raportul unui auditor asupra examinării informațiilor financiare prognozate trebuie să conțină următoarele:**
- (a) **Titlu;**
  - (b) **Destinatar;**
  - (c) **Identificarea informațiilor financiare prognozate;**
  - (d) **O referire la ISAE sau standardele sau practicile naționale relevante aplicabile examinării informațiilor financiare prognozate;**
  - (e) **O declarație a conducerii privind responsabilitatea acestora în legătură cu informațiile financiare prognozate, incluzând și ipotezele pe care acestea se bazează;**
  - (f) **Când este cazul, o referire la scopul și/ sau la distribuirea limitată a informațiilor financiare prognozate;**
  - (g) **O declarație de asigurare negativă din care să rezulte dacă ipotezele asigură o bază rezonabilă pentru informațiile financiare prognozate;**
  - (h) **O opinie care să exprime dacă informațiile financiare prognozate sunt întocmite corect pe baza ipotezelor și sunt prezentate în conformitate cu cadrul relevant de raportare financiară;**
  - (i) **Limitări corespunzătoare privind posibilitatea de îndeplinire a rezultatelor indicate de informațiile financiare prognozate;**
  - (j) **Data raportului, care trebuie să fie data la care procedurile au fost finalizate;**
  - (k) **Adresa auditorului; și**
  - (l) **Semnătura.**
  - (m) Un astfel de raport ar trebui să:
    - Afirme dacă, pe baza examinării probelor ce susțin ipotezele, auditorul a luat cunoștință de vreo informație care îl determină să creadă că ipotezele nu oferă o bază rezonabilă pentru informațiile financiare prognozate.
    - Exprime o opinie din care să reiasă dacă informațiile financiare prognozate sunt corect întocmite pe baza ipotezelor și sunt prezentate conform cadrului de raportare financiară relevant;
    - Afirme că:
      - Este probabil ca rezultatele obținute să fie diferite de informațiile financiare prognozate, din moment ce, în mod frecvent, evenimentele anticipate nu au loc conform așteptărilor,



iar variația poate să fie semnificativă. În același mod, când informațiile financiare prognozate sunt exprimate sub forma unui interval, trebuie să se menționeze că nu se poate da o asigurare că rezultatele obținute se vor încadra în acel interval.

- În cazul unei proiecții, informațiile financiare prognozate au fost întocmite (trebuie menționat scopul), utilizând un set de ipoteze care includ ipoteze prezumptive despre evenimente viitoare și măsuri ale conducerii care nu sunt așteptate să aibă loc neapărat. În consecință, cititorii sunt avertizați că informațiile financiare prognozate nu sunt utilizate pentru alte scopuri decât cele descrise.

28. În continuare este prezentat un exemplu de 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 de previziune, inclusiv de ipotezele din nota X, pe care aceasta se bazează.

Pe baza examinării de către noi a probelor ce susțin ipotezele, nu ne-a atras atenția nimic care să ne determine să credem că aceste ipoteze nu asigură o bază rezonabilă pentru previziune. În opinia noastră, previziunea este corect întocmită pe baza ipotezelor și este prezentată în conformitate cu ....<sup>2</sup>.

Este probabil ca rezultatele efective să fie diferite de previziune, deoarece în mod frecvent evenimentele anticipate nu au loc conform așteptărilor și variația poate fi semnificativă.

29. În continuare este prezentat un exemplu de extras dintr-un raport nemodificat asupra unei proiecții:

Am examinat proiecția<sup>23</sup> în conformitate cu Standardul Internațional privind Misiunile de Asigurare aplicabil examinării informațiilor financiare prognozate. Conducerea este responsabilă de proiecție, inclusiv de ipotezele din nota X, pe care aceasta se bazează.

Această proiecție s-a întocmit pentru (se descrie scopul). Pentru că entitatea este într-o fază de început a activității sale, prognoza a fost întocmită utilizând un set de ipoteze care includ ipoteze prezumptive despre evenimente viitoare și măsuri ale conducerii care nu se așteaptă să aibă loc

1 Se include numele entității, perioada acoperită de previziune și se asigură o identificare adecvată, de exemplu, prin trimitere la numărul paginii sau prin identificarea situațiilor individuale.

2 Se precizează cadrul de raportare financiară relevant.

3 Se include numele entității, perioada acoperită de proiecție și se asigură o identificare adecvată, de exemplu, prin trimitere la numărul paginii sau prin identificarea situațiilor individuale.

neapărat. În consecință, cititorii sunt atenționați că această proiecție poate să nu fie adecvată altor scopuri în afara celor descrise mai sus.

Pe baza examinării de către noi a probelor ce susțin ipotezele, nu am luat cunoștință de nimic care să ne facă să credem că aceste ipoteze nu oferă o bază rezonabilă pentru proiecție, presupunând că (se menționează sau se face trimitere la ipotezele prezumtive). Mai mult, în opinia noastră, proiecția este întocmită corect pe baza ipotezelor și este prezentată în conformitate cu...<sup>4</sup>.

Chiar dacă evenimentele anticipate prin ipotezele teoretice descrise mai sus au loc, este totuși probabil ca rezultatele obținute să fie diferite de proiecție pentru că, în mod frecvent, alte evenimente anticipate nu au loc conform așteptărilor și variația poate fi semnificativă.

30. **Atunci când auditorul consideră că prezentarea și descrierea informațiilor financiare prognozate nu este adecvată, auditorul trebuie să exprime o opinie cu rezerve sau o opinie contrară în raportul asupra informațiilor financiare prognozate, sau să se retragă din misiune, după caz.** Un exemplu ar fi acela unde informațiile financiare nu reușesc să prezinte în mod adecvat consecințele ipotezelor deosebit de sensibile.
31. **Atunci când auditorul consideră că una sau mai multe ipoteze semnificative nu asigură o bază rezonabilă pentru informațiile financiare prognozate întocmite pe baza ipotezelor pentru cea mai bună estimare, sau că una sau mai multe ipoteze semnificative nu asigură o bază rezonabilă pentru informațiile financiare prognozate date fiind ipotezele prezumtive, 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 mai multor proceduri considerate necesare în circumstanțele date, auditorul trebuie fie să se retragă din misiune, fie să declare imposibilitatea exprimării unei opinii și să descrie limitarea domeniului de aplicare a misiunii în raportul asupra informațiilor financiare prognozate.**

---

4 A se vedea nota de subsol 2.

# STANDARDUL INTERNAȚIONAL PRIVIND MISIUNILE DE ASIGURARE (ISAE) 3402

## RAPOARTE DE ASIGURARE PRIVIND CONTROALELE DIN CADRUL UNEI ORGANIZAȚII PRESTATOARE DE SERVICII

(În vigoare pentru rapoartele de asigurare ale auditorilor organizațiilor prestatoare de servicii care acoperă perioade care se încheie la sau ulterior datei de 15 iunie 2011)<sup>1</sup>

### CUPRINS

	Punct
<b>Introducere</b>	
Domeniul 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 .....	10
Cerințe etice .....	11
Conducerea și persoanele responsabile cu guvernanta .....	12
Acceptare și continuare .....	13–14
Evaluarea gradului de adecvare a criteriilor .....	15–18
Pragul de semnificație .....	19
Înțelegerea sistemului unei organizații prestatoare de servicii .....	20
Obținerea de probe privind descrierea .....	21–22
Obținerea de probe privind proiectarea controalelor .....	23
Obținerea de probe 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
Documentație .....	45–52

<sup>1</sup> Amendamentele de conformitate aduse prezentului ISA, ca urmare a emiterii ISAE 3000 (Revizuit), *Misiunile de asigurare, altele decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice*, vor intra în vigoare pentru rapoartele de asigurare date la sau ulterior datei de 15 decembrie 2015.

Întocmirea raportului de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii.....	53–55
Alte responsabilități de comunicare .....	56
<b>Aplicare și alte materiale explicative</b>	
Domeniul de aplicare al prezentului ISAE.....	A1–A2
Definiții .....	A3–A4
Cerințe etice .....	A5
Conducerea și persoanele responsabile cu governanța.....	A6
Acceptare și continuare.....	A7–A12
Evaluarea gradului de adecvare a criteriilor.....	A13–A15
Pragul de semnificație.....	A16–A18
Înțelegerea sistemului unei organizații prestatoare de servicii.....	A19–A20
Obținerea de probe privind descrierea .....	A21–A24
Obținerea de probe privind proiectarea controalelor.....	A25–A27
Obținerea de probe privind eficacitatea operațională a controalelor.....	A28–A36
Activitatea unei funcții de audit intern.....	A37–A41
Declarații scrise.....	A42–A43
Alte informații.....	A44–A45
Documentație .....	A46
Întocmirea raportului de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii.....	A47–A52
Alte responsabilități de comunicare.....	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 auditorilor organizațiilor prestatoare de servicii	

Standardul Internațional privind Misiunile de Asigurare (ISAE) 3402, *Rapoarte de asigurare privind controalele din cadrul unei organizații 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-urilor.

## Introducere

### Domeniul de aplicare al prezentului ISAE

1. Prezentul Standard Internațional privind Misiunile de Asigurare (ISAE) tratează misiunile de asigurare întreprinse de către un liber profesionist contabil<sup>2</sup> pentru a oferi un raport care să fie utilizat de entitățile utilizatoare și de către auditorii acestora, cu privire la controalele dintr-o organizație prestatoare de servicii care oferă un serviciu entităților utilizatoare de servicii; este posibil ca acest raport să fie relevant pentru controlul intern al entităților utilizatoare de servicii, deoarece se referă la raportarea financiară. Standardul completează ISA 402,<sup>3</sup> prin aceea că rapoartele întocmite în conformitate cu prezentul ISAE pot oferi probe adecvate în conformitate cu ISA 402 (a se vedea pctul. A1).
2. *Cadrul Internațional pentru Misiunile de Asigurare* (Cadrul de asigurare) afirmă că o misiune de asigurare poate fi o misiune de „asigurare rezonabilă” sau o misiune de „asigurare limitată”; că o misiune de asigurare poate fi o misiune „pe bază pe aserțiuni” sau o misiune de „raportare directă”; și că o concluzie de asigurare pentru o misiune bazată pe aserțiuni poate fi formulată fie în termenii aserțiunii părții responsabile, fie direct în termenii subiectului specific și ai criteriilor.<sup>4</sup> Prezentul ISAE se referă numai la misiunile bazate pe aserțiuni care oferă asigurare rezonabilă, concluzia de asigurare fiind formulată direct în termenii subiectului în cauză și ai criteriilor.<sup>5</sup>
3. Prezentul ISAE se aplică numai atunci când organizația prestatoare de servicii este responsabilă pentru proiectarea adecvată a controalelor sau poate, în alt fel, să facă o aserțiune pe această temă. Prezentul ISAE nu tratează misiunile de asigurare:
  - (a) Pentru raportarea măsurii în care controalele dintr-o organizație prestatoare de servicii au funcționat conform descrierii, sau
  - (b) Pentru raportarea cu privire la controalele dintr-o organizație prestatoare de servicii, altele decât cele aferente unui serviciu, care ar putea fi relevante pentru controlul intern al entităților utilizatoare de servicii, deoarece se referă la raportarea financiară (de exemplu, con-

---

2 *Codul Etic al Profesioniștilor Contabili* (Codul IESBA), emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili, definește un profesionist contabil drept „o persoană care este membru al unui organism membru al IFAC”, și un liber-profesionist contabil drept „un profesionist contabil, indiferent de clasificarea funcțională (de exemplu: audit, fiscalitate sau consultanță) dintr-o firmă care furnizează servicii profesionale. Acest termen este folosit, de asemenea, pentru a face referire la firmele de liber-profesioniști contabili.”

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

4 Cadrul de asigurare, punctele 10, 11 și 57

5 Punctele 13 and 52 litera (k) ale prezentului ISAE

troale care influențează producția sau controlul calității din entitățile utilizatoare de servicii).

Cu toate acestea, prezentul ISAE oferă îndrumări pentru astfel de misiuni efectuate în conformitate cu ISAE 3000.<sup>6</sup> (a se vedea pctul. A2)

4. În plus față de emiterea unui raport de asigurare privind controalele, un auditor al unei organizații prestatoare de servicii poate fi angajat pentru a furniza următoarele rapoarte, care nu sunt tratate în prezentul ISAE:
  - (a) un raport privind tranzacțiile sau soldurile unei entități utilizatoare de servicii menținute de către o organizație prestatoare de servicii; sau
  - (b) un raport privind procedurile convenite asupra controalelor la o organizație prestatoare de servicii.

#### *Relația cu alte reglementări profesionale*

5. Efectuarea misiunilor de asigurare, altele decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice, impune respectarea de către auditorul organizației prestatoare de servicii a ISAE 3000. ISAE 3000 include prevederi referitoare la subiecte precum acceptarea misiunii, planificare, probe și documentație, care se aplică tuturor misiunilor de asigurare, inclusiv misiunilor efectuate în conformitate cu prezentul ISAE. Prezentul ISAE dezvoltă modul în care ISAE 3000 trebuie aplicat în cadrul unei misiuni de asigurare rezonabilă pentru a raporta cu privire la controalele dintr-o organizație prestatoare de servicii. Cadrul de asigurare, care definește și descrie elementele și obiectivele unei misiuni de asigurare, oferă contextul pentru înțelegerea prezentului ISAE și a ISAE 3000.
6. Conformitatea cu ISAE 3000 presupune, printre alte aspecte, respectarea de către auditorul organizației prestatoare de servicii a *Codul Etic al Profesioniștilor Contabili* (Codul IESBA) emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili și implementarea de proceduri de control al calității care sunt aplicabile misiunii individuale.<sup>7</sup>

#### **Data intrării în vigoare**

7. Prezentul ISAE este în vigoare pentru rapoartele de asigurare ale auditorilor organizațiilor prestatoare de servicii care acoperă perioade care se încheie la sau ulterior datei de 15 iunie 2011.

#### **Obiective**

8. Obiectivele auditorului organizației prestatoare de servicii sunt:

---

6 ISAE 3000, *Misiunile de asigurare, altele decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice*

7 ISAE 3000, punctele 4 și 6

- (a) Obținerea, pe baza criteriilor adecvate și sub toate aspectele semnificative, a asigurării rezonabile cu privire la măsura în care:
  - (i) Descrierea sistemului său efectuată de către organizația prestatoare de servicii prezintă fidel sistemul, așa cum este proiectat și implementat pe parcursul perioadei specificate (sau, în cazul unui raport de tipul 1, la data specificată);
  - (ii) Controalele aferente obiectivelor de control prezentate în descrierea sistemului său efectuată de către organizația prestatoare de servicii au fost adecvat proiectate pe parcursul perioadei specificate (sau, în cazul unui raport de tipul 1, la data specificată);
  - (iii) Controalele au funcționat eficace pentru a oferi o asigurare rezonabilă că obiectivele de control prezentate în descrierea sistemului său efectuată de către organizația prestatoare de servicii au fost atinse pe parcursul perioadei specificate, atunci când acest aspect este inclus în domeniul de aplicare al misiunii.
- (b) Să raporteze cu privire la aspectele de la punctul (a) de mai sus, conform constatărilor auditorului organizației prestatoare de servicii.

## Definiții

9. În contextul prezentului ISAE, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
- (a) Metoda deductivă – Metodă de tratare a serviciilor furnizate de o organizație subcontractoare de servicii, conform căreia descrierea sistemului său efectuată de către organizația prestatoare de servicii include natura serviciilor furnizate de către o organizație subcontractoare de servicii, dar obiectivele relevante de control și controalele aferente ale respectivei organizații subcontractoare de servicii sunt excluse din descrierea sistemului său efectuată de către organizația prestatoare de servicii și din domeniul de aplicare al misiunii auditorului organizației prestatoare de servicii. Descrierea sistemului său efectuată de către organizația prestatoare de servicii și domeniul de aplicare al misiunii auditorului organizației prestatoare de servicii includ controalele de la organizația prestatoare de servicii prin care se monitorizează eficacitatea controalelor de la organizația subcontractoare de servicii, ceea ce ar putea include revizuirea de către organizația prestatoare de servicii a raportului de asigurare cu privire la controalele organizației subcontractoare de servicii.
  - (b) Controale ale entității utilizatoare de servicii – Controalele pe care organizația prestatoare de servicii și le asumă, în proiectarea serviciilor sale, vor fi implementate de către entitățile utilizatoare de

servicii și, dacă este necesar pentru atingerea obiectivelor de control prezentate în descrierea sistemului său efectuată de către organizația prestatoare de servicii, sunt identificate în respectiva descriere.

- (c) Obiectivul controlului – Țelul sau scopul unui anumit aspect al controalelor. Obiectivele controlului se referă la riscurile pe care controalele încearcă să le diminueze.
- (d) Controale la organizația prestatoare de servicii – Controale asupra realizării unui obiectiv de control care este acoperit de raportul de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii. (a se vedea pctul. A3)
- (e) Controale la o organizație subcontractoare de servicii – Controale la o organizație subcontractoare de servicii pentru a oferi asigurare rezonabilă cu privire la atingerea unui obiectiv de control.
- (f) Criterii – Punctele de referință utilizate pentru a evalua sau măsura un subiect specific incluzând, după caz, punctele de referință pentru prezentare și descriere.
- (g) Metoda inductivă – Metodă de tratare a serviciilor furnizate de o organizație subcontractoare de servicii conform căreia descrierea sistemului său efectuată de către organizația prestatoare de servicii include natura serviciilor furnizate de către o organizație subcontractoare de servicii, iar obiectivele relevante de control și controalele aferente ale respectivei organizații subcontractoare de servicii sunt incluse în descrierea sistemului său efectuată de către organizația prestatoare de servicii și în domeniul de aplicare al misiunii auditorului organizației prestatoare de servicii. (a se vedea pctul. A4)
- (h) Funcția de audit intern – O activitate de evaluare instituită sau furnizată organizației prestatoare de servicii sub forma unui serviciu. Atribuțiile sale includ, printre altele, examinarea, evaluarea și monitorizarea gradului de adecvare și eficacității controlului intern.
- (i) Auditori interni – Acele persoane care desfășoară activități specifice funcției de audit intern. Auditorii interni pot face parte dintr-un departament de audit intern sau dintr-o funcție echivalentă.
- (j) Raport cu privire la descrierea și proiectarea controalelor la nivelul unei organizații prestatoare de servicii (denumit în prezentul ISAE „raport de tipul 1”) – Un raport care cuprinde:
  - (i) Descrierea sistemului său efectuată de către organizația prestatoare de servicii;
  - (ii) O aserțiune scrisă a organizației prestatoare de servicii conform căreia, pe baza criteriilor adecvate și sub toate aspectele semnificative:



- 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 efectuată de către organizația prestatoare de servicii au fost proiectate adecvat la data specificată; și
- (iii) Un raport de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii care oferă o asigurare rezonabilă cu privire la aspectele de la punctul (ii) literele a-b de mai sus.
- (k) Raport cu privire la descrierea, proiectarea și eficacitatea operațională a controalelor la nivelul unei organizații prestatoare de servicii (denumit în prezentul ISAE „raport de tipul 2”) – Un raport care cuprinde:
- (i) Descrierea sistemului său efectuată de către organizația prestatoare de servicii;
  - (ii) O declarație scrisă a organizației prestatoare de servicii că, pe baza criteriilor adecvate și sub toate aspectele semnificative:
    - a. Descrierea prezintă fidel sistemul organizației prestatoare de servicii, așa cum este proiectat și implementat pe parcursul perioadei specificate;
    - b. Controalele aferente obiectivelor de control prezentate în descrierea sistemului său efectuată de către organizația prestatoare de servicii au fost proiectate adecvat pe parcursul perioadei specificate; și
    - c. Controalele aferente obiectivelor de control prezentate în descrierea sistemului său efectuată de către organizația prestatoare de servicii au funcționat eficace pe parcursul perioadei specificate; și
  - (iii) Un raport de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii care:
    - a. Oferă o asigurare rezonabilă cu privire la aspectele de la punctul (ii) literele a-c de mai sus; și
    - b. Include o descriere a testelor și controalelor și a rezultatelor acestora.
- (l) Auditorul organizației prestatoare de servicii – Un liber-profesionist contabil 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 segment al unei organizații terțe) care furnizează servicii entităților utilizatoare de servicii, care este posibil să fie relevante pentru controlul intern al entităților utilizatoare în contextul raportării financiare.
- (n) Sistemul organizației prestatoare de servicii (sau sistemul) – Politicile și procedurile proiectate și implementate de către organizația prestatoare de servicii, în vederea furnizării entităților utilizatoare a serviciilor acoperite de raportul auditorului organizației prestatoare de servicii. Descrierea sistemului său efectuată de către organizația prestatoare de servicii include identificarea: serviciilor acoperite; perioadei, sau în cazul raportului de tip 1, a datei, la care se referă descrierea; obiectivelor de control; și a controalelor aferente.
- (o) Aserțiunile organizației prestatoare de servicii – Aserțiunile scrise referitoare la aspectele menționate la punctul 9 litera (k)(ii) (sau la punctul 9 litera (j)(ii) în cazul unui raport de tipul 1).
- (p) Organizație subcontractoare de servicii – O organizație prestatoare de servicii, utilizată de altă organizație prestatoare de servicii pentru furnizarea unora dintre serviciile prestate entităților utilizatoare, care este posibil să fie relevante pentru controlul intern al entităților utilizatoare în contextul raportării financiare.
- (q) Teste ale controalelor – O procedură menită să evalueze eficacitatea operațională a controalelor în atingerea obiectivelor de control prezentate în descrierea sistemului său efectuată 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>8</sup>
- (s) Entitate utilizatoare de servicii – O entitate care utilizează o organizație prestatoare de servicii.

## Cerințe

### ISAE 3000

10. Auditorul organizației prestatoare de servicii nu trebuie să invoce conformitatea cu prezentul ISAE decât dacă s-a conformat cerințelor prezentului ISAE și cerințelor ISAE 3000.

---

<sup>8</sup> În cazul unei organizații subcontractoare de servicii, auditorul unei organizații prestatoare de servicii care utilizează serviciile unei organizații subcontractoare de servicii este, de asemenea, și auditor al unei entități utilizatoare.

### Cerințe etice

11. Auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să se conformeze cerințelor etice relevante, inclusiv cele ce țin de independență, aferente misiunilor de asigurare. (a se vedea pctul. A5)

### Conducerea și persoanele responsabile cu guvernarea

12. În situațiile în care prezentul ISAE prevede ca auditorul organizației prestatoare de servicii să investigheze, să solicite declarații, să comunice sau să interacționeze de o altă manieră cu organizația prestatoare de servicii, auditorul trebuie să determine persoana(ele) corespunzătoare cu care să interacționeze din cadrul conducerii sau structurii de guvernare a organizației prestatoare de servicii. Aceasta trebuie să includă o selecție a persoanelor care au responsabilitățile adecvate și cunoștințele privind aspectele în cauză. (a se vedea pctul. A6)

### Acceptare și continuare

13. Înainte de a fi de acord să accepte sau să continue o misiune, 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 pctul. A7)
    - (ii) Criteriile ce trebuie aplicate de către organizația prestatoare de servicii pentru întocmirea descrierii sistemului său vor fi adecvate și disponibile pentru entitățile utilizatoare de servicii și auditorii lor; și
    - (iii) Domeniul de aplicare al misiunii și descrierea sistemului său efectuată de către organizația prestatoare de servicii nu vor fi atât de limitate încât să fie puțin probabil a fi utile pentru entitățile utilizatoare de servicii și auditorii lor.
  - (b) Să obțină acordul organizației prestatoare de servicii că aceasta își recunoaște și înțelege responsabilitatea:
    - (i) Pentru întocmirea descrierii sistemului său și pentru aserțiunile conexe ale organizației prestatoare de servicii, inclusiv pentru exhaustivitatea, acuratețea și metoda de prezentare a respectivelor descrieri și aserțiuni; (a se vedea pctul. A8)
    - (ii) De a avea o bază rezonabilă pentru aserțiunile organizației prestatoare de servicii care însoțesc descrierea sistemului său; (a se vedea pctul. A9)

- (iii) Pentru prezentarea în declarațiile 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. Acolo unde există prevederi ale legilor sau reglementărilor sau ale unei alte părți (de exemplu, un grup de utilizatori sau un organism profesional), a părții care le menționează;
- (v) Pentru identificarea riscurilor care amenință atingerea obiectivelor de control prezentate în descrierea sistemului său și pentru proiectarea și implementarea controalelor care să ofere o asigurare rezonabilă că respectivele riscuri nu vor împiedica atingerea obiectivelor de control prezentate în descrierea sistemului său și, prin urmare, pentru faptul că obiectivele de control prezentate vor fi atinse; și (a se vedea pctul. A10)
- (vi) De a oferi auditorului organizației prestatoare de servicii:
  - a. Accesul la toate informațiile, cum ar fi înregistrări, documentație sau alte aspecte, inclusiv a acordurilor la nivelul serviciilor, despre care organizația prestatoare de servicii este conștientă că sunt relevante pentru descrierea sistemului organizației prestatoare de servicii și pentru aserțiunile conexe privind organizația prestatoare de servicii;
  - b. Informații suplimentare pe care auditorul organizației prestatoare de servicii le-ar putea solicita organizației prestatoare de servicii în contextul misiunii de asigurare; și
  - c. Acces nerestricționat la persoanele din cadrul organizației prestatoare de servicii de la care auditorul organizației prestatoare de servicii stabilește că este necesar să obțină probe.

*Acceptarea unei modificări în termenii misiunii*

14. Dacă organizația prestatoare de servicii solicită o modificare a domeniului de aplicare al misiunii înainte de finalizarea misiunii, auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să aibă certitudinea că există o justificare rezonabilă a modificării. (a se vedea pctele. A11–A12)

## Evaluarea gradului de adecvare a criteriilor

15. Conform prevederilor ISAE 3000, auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să aprecieze dacă organizația prestatoare de servicii a utilizat criterii adecvate în întocmirea descrierii sistemului său, în evaluarea măsurii în care controalele sunt adecvat proiectate și, în cazul unui raport de tipul 2, în evaluarea măsurii în care controalele funcționează eficace.<sup>9</sup>
16. Pentru aprecierea gradului de adecvare a criteriilor de evaluare a descrierii sistemului său efectuată 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 oferite, 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 suport, inclusiv, dacă este cazul, înregistrările contabile, informațiile suport și conturi 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 altor informații pentru entitățile utilizatoare de servicii;
    - (vi) Obiectivele de control specificate și controalele proiectate pentru atingerea acelor obiective;
    - (vii) Controale ale entității utilizatoare avute în vedere în proiectarea controalelor; și

---

9 ISAE 3000, punctul 19

- (viii) Alte aspecte ale mediului de control, procesului de evaluare a riscului, sistemului informațional (inclusiv procesele aferente de afaceri) și comunicării, activitățile de control și monitorizarea controalelor în cadrul organizației prestatoare de servicii care sunt relevante pentru serviciile furnizate.
  - (b) În cazul unui raport de tipul 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 domeniul de aplicare al sistemului organizației prestatoare de servicii care este descris, deși se acceptă 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, este posibil să nu fie inclus fiecare aspect al sistemului organizației prestatoare de servicii pe care fiecare entitate utilizatoare individuală și auditorul său l-ar considera important în mediul său specific.
17. Pentru aprecierea gradului 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 atingerea obiectivelor de control prezentate în descrierea sistemului său; și
  - (b) Controalele identificate în respectiva descriere, dacă ar funcționa conform descrierii, ar oferi o asigurare rezonabilă că respectivele riscuri nu împiedică atingerea obiectivelor de control prezentate.
18. Pentru aprecierea gradului de adecvare a criteriilor de evaluare a eficacității operaționale a controalelor în oferirea unei asigurări rezonabile că obiectivele de control prezentate identificate în descriere vor fi atinse, auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să determine dacă aceste criterii cuprind, cel puțin, măsura în care controalele au fost consecvent aplicate 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 pctele. 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, a gradului de adecvare a proiectării controalelor și, în cazul unui raport de tipul 2, a eficacității operaționale a controalelor (a se vedea pctele. A16–A18).

### **Înțelegerea sistemului unei organizații prestatoare de servicii**

20. Auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să înțeleagă sistemul organizației prestatoare de servicii, inclusiv controalele care sunt incluse în domeniul de aplicare al misiunii. (a se vedea pctul. A19–A20)

### **Obținerea de probe privind descrierea**

21. Auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să obțină și să citească descrierea sistemului efectuată de către organizația prestatoare de servicii și trebuie să evalueze dacă acele aspecte din descriere incluse în domeniul de aplicare al misiunii sunt prezentate fidel, inclusiv dacă: (a se vedea pctele. A21–A22)
- (a) Obiectivele de control prezentate în descrierea sistemului său efectuată de către organizația prestatoare de servicii sunt rezonabile în respectivele circumstanțe; (a se vedea pctul. A23)
  - (b) Controalele identificate în respectiva descriere au fost implementate;
  - (c) Controalele entității utilizatoare de servicii, dacă acestea există, sunt descrise adecvat; și
  - (d) Serviciile efectuate de către o organizație subcontractoare de servicii, dacă există, sunt descrise adecvat, inclusiv dacă asupra lor au fost utilizate metoda inductivă sau metoda deductivă.
22. Auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să determine, prin alte proceduri combinate cu interogări, dacă sistemul organizației prestatoare de servicii a fost implementat. Aceste alte proceduri includ observarea și inspectarea registrelor și altor documente, a modului în care funcționează sistemul organizației prestatoare de servicii și a celui în care sunt aplicate controalele. (a se vedea pctul. A24)

### **Obținerea de probe privind proiectarea controalelor**

23. Auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să determine care dintre controalele din organizația prestatoare de servicii sunt necesare pentru atingerea obiectivelor de control prezentate în descrierea sistemului său efectuată de către organizația prestatoare de servicii și trebuie să evalueze dacă respectivele controale au fost concepute în mod adecvat. Această determinare trebuie să includă: (a se vedea pctul. A25–A27)
- (a) Identificarea riscurilor care amenință atingerea obiectivelor de control prezentate în descrierea sistemului său realizată de către organizația prestatoare de servicii; și
  - (b) Evaluarea corelării controalelor identificate în descrierea sistemului său efectuată de către organizația prestatoare de servicii cu riscurile respective.

### **Obținerea de probe privind eficacitatea operațională a controalelor**

24. Atunci când oferă un raport de tipul 2, auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să testeze controalele despre care a determinat că sunt necesare pentru atingerea obiectivelor de control prezentate în descrierea sistemului său efectuată de către organizația prestatoare de servicii și să le evalueze eficacitatea operațională pe parcursul perioadei. Probele obținute în misiuni anterioare cu privire la funcționarea satisfăcătoare a controalelor în perioade anterioare nu reprezintă o bază pentru diminuarea testării, chiar dacă acestea sunt sprijinite de probe obținute în decursul perioadei curente. (a se vedea pctele. A28–A32)
25. Atunci când proiectează și efectuează teste ale controalelor, auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie:
- (a) Să efectueze și alte proceduri, în combinație cu interogarea, 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) Cine a aplicat controlul sau în ce fel a fost acesta aplicat;
  - (b) Să determine dacă acele controale ce urmează a fi testate depind de alte controale (controale indirecte) și, dacă da, măsura în care este necesar să se obțină probe pentru susținerea eficacității operaționale a respectivelor controale indirecte; și (a se vedea pctele. A33–A34)
  - (c) Să determine modalitățile de selectare a elementelor pentru testare care sunt eficace pentru atingerea obiectivelor procedurii. (a se vedea pctele. A35–A36)
26. Atunci când determină amploarea testelor controalelor, auditorul entității prestatoare de servicii trebuie să analizeze aspectele care includ caracteristicile populației ce urmează a fi testată, care includ natura controalelor, frecvența aplicării lor (de exemplu lunar, zilnic sau un anumit număr de ori pe zi) și rata preconizată de deviație.

### *Eșantionarea*

27. Atunci când auditorul organizației prestatoare de servicii utilizează eșantionarea, auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie: (a se vedea pctele. 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 adecvat de scăzut;



- (c) Să selecteze elementele eșantionului astfel încât fiecare unitate de eșantionare din populație să aibă șansa de a fi selectată;
- (d) Dacă o procedură proiectată nu este aplicabilă unui element selectat, să efectueze respectiva procedură asupra unui element de înlocuire; și
- (e) Dacă nu este posibilă aplicarea procedurilor proiectate, sau a unor proceduri alternative adecvate, asupra unui element selectat, să trateze respectivul element drept o deviație.

#### *Natura și cauzele deviațiilor*

- 28. Auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să investigheze natura și cauzele oricăror deviații identificate și trebuie să determine dacă:
  - (a) Deviațiile identificate se înscriu în rata prognozată de deviație și sunt acceptabile; prin urmare, testarea efectuată oferă o bază adecvată pentru a concluziona că, pe parcursul perioadei specificate, controalele au funcționat eficace;
  - (b) Testarea suplimentară a controlului sau a altor controale este necesară pentru a ajunge la o concluzie cu privire la măsura în care controalele aferente unui anumit obiectiv de control funcționează eficace pe parcursul perioadei specificate; sau (a se vedea pctul. A25)
  - (c) Testarea efectuată oferă o bază adecvată pentru a concluziona că, pe parcursul perioadei specificate, controalele nu au funcționat eficace.
- 29. În circumstanțele extrem de rare în care auditorul organizației prestatoare de servicii consideră că o deviație 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 de control a funcționat eficace pe parcursul perioadei specificate, auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să obțină un nivel înalt de siguranță că o asemenea deviație nu este reprezentativă pentru populație. Auditorul organizației prestatoare de servicii obține acest nivel de siguranță prin efectuarea de proceduri suplimentare cu scopul de a obține probe de audit suficiente și adecvate că respectiva deviație nu afectează și restul populației.

#### **Activitatea unei funcții de audit intern<sup>10</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

---

10 Prezentul ISAE nu tratează situațiile în care auditorii interni individuali furnizează o asistență directă auditorului organizației prestatoare de servicii, în desfășurarea procedurilor de audit.

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 pctul. A37)

*Determinarea necesității și măsurii în care trebuie utilizată activitatea auditorilor interni*

31. Auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să determine:
  - (a) Dacă este probabil că activitatea auditorilor interni va corespunde scopurilor misiunii; și
  - (b) Dacă da, efectul planificat asupra activității auditorilor interni cu privire la natura, plasarea în timp sau amplexarea procedurilor auditorului organizației prestatoare de servicii.
32. În determinarea măsurii în care este probabil ca activitatea auditorilor să fie adecvată pentru scopul misiunii, auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să evalueze:
  - (a) Obiectivitatea funcției de audit intern;
  - (b) Competența tehnică a auditorilor interni;
  - (c) Dacă este probabil că activitatea auditorilor interni va fi desfășurată cu atenția profesională cuvenită; și
  - (d) Dacă este probabil că va exista o comunicare eficace între auditorii interni și auditorul organizației prestatoare de servicii.
33. În determinarea efectului planificat al activității auditorilor interni cu privire la natura, plasarea în timp sau amplexarea procedurilor auditorilor organizației prestatoare de servicii, auditorul trebuie să ia în considerare: (a se vedea pctul. A38)
  - (a) Natura și domeniul de aplicare al activității specifice desfășurate sau care urmează a fi desfășurată, de către auditorii interni;
  - (b) Importanța acelei activități pentru concluziile auditorului organizației prestatoare de servicii; și
  - (c) Gradul de subiectivitate aferent evaluării probelor acumulate în sprijinul acestor concluzii.

*Utilizarea activității funcției 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 caracterului său adecvat pentru scopurile auditorului organizației prestatoare. (a se vedea pctul. A39)

35. Pentru a determina caracterul adecvat al activității specifice desfășurate de auditorii interni pentru scopul auditorului organizației prestatoare, acesta trebuie să evalueze dacă:
- (a) Activitatea a fost efectuată de auditorii interni care dețin o pregătire și o capacitate tehnică adecvată;
  - (b) Activitatea a fost supervizată, revizuită și documentată corespunzător;
  - (c) Au fost obținute probe adecvate, care le-au permis auditorilor interni să își formuleze concluzii rezonabile;
  - (d) Concluziile formulate corespund circumstanțelor și orice rapoarte întocmite de auditorii interni sunt consecvente cu rezultatele activității desfășurate; 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 funcției de audit intern, auditorul organizației prestatoare de servicii nu trebuie să facă nicio referire la respectiva activitate în secțiunea din raportul de asigurare al auditorului organizației prestatoare care conține opinia auditorului organizației prestatoare de servicii. (a se vedea pctul. A40)
37. În cazul unui raport de tip 2, dacă activitatea funcției de audit intern a fost utilizată în efectuarea testelor controalelor, acea 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 pctul. A41)

**Declarații scrise**

38. Auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să îi solicite organizației prestatoare de servicii să furnizeze declarații scrise: (a se vedea pctul. A42)
- (a) Care să reconfirme aserțiunea anexată descrierii sistemului;
  - (b) Conform cărora aceasta i-a furnizat auditorului organizației prestatoare de servicii toate informațiile relevante și accesul convenit la acestea;<sup>11</sup> și

---

11 Punctul 13 litera (b)(v) din prezentul ISAE

- (c) Că i-a prezentat auditorului organizației prestatoare oricare dintre următoarele, de care are cunoștință:
- (i) Neconformitatea cu legile și reglementările, fraudă sau deviațiile 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 fost aplicate conform descrierii; și
  - (iv) Orice evenimente ulterioare perioadei acoperite de descrierea sistemului său efectuată de către organizația prestatoare de servicii până la data raportului de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii, care ar putea avea un efect semnificativ asupra raportului de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii.
39. Declarațiile scrise trebuie să fie sub forma unei scrisori de reprezentare adresate auditorului organizației prestatoare de servicii. Data declarațiilor scrise trebuie să fie cât mai apropiată posibil de, dar nu după, data raportului de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii.
40. Dacă, după ce a discutat aspectul cu auditorul organizației prestatoare de servicii, organizația prestatoare de servicii nu a furnizat una sau mai multe dintre declarațiile scrise prevăzute în conformitate cu punctul 38 literele (a) și (b) din prezentul ISAE, auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să invoce imposibilitatea exprimării unei opinii. (a se vedea pctul. A43)

### **Alte informații**

41. Auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să citească celelalte informații, dacă există, incluse într-un document care conține descrierea sistemului său, efectuată de către organizația prestatoare de servicii, în vederea identificării inconsecvențelor semnificative, dacă există, cu acea descriere. Pe parcursul citirii celorlalte informații, cu scopul identificării inconsecvențelor semnificative, auditorul organizației prestatoare de servicii poate lua cunoștință de o denaturare aparentă a unui fapt, în cadrul acelor alte informații.
42. Dacă auditorul organizației prestatoare de servicii ia cunoștință de o inconsecvență semnificativă sau de o denaturare aparentă a unui fapt din cadrul celorlalte informații, acesta trebuie să discute aspectul cu organizația prestatoare de servicii. Dacă auditorul organizației prestatoare de servicii concluzionează că există o inconsecvență semnificativă sau o denaturare a unui fapt în celelalte informații, pe care organizația prestatoare de servicii refuză să o corecteze, auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să ia măsurile subsecvente corespunzătoare. (a se vedea pctele. A44–A45)

### Evenimente ulterioare

43. Auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să efectueze interviuri cu privire la măsura în care organizația prestatoare de servicii are cunoștință de orice evenimente ulterioare perioadei acoperite de descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii, până la data raportului de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii, care ar putea avea un efect semnificativ asupra raportului său de asigurare. Dacă auditorul organizației prestatoare de servicii are cunoștință de un astfel de eveniment și informațiile despre acel eveniment nu sunt prezentate de către 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 să efectueze proceduri în legătură cu descrierea sistemului organizației prestatoare de servicii, sau caracterul adecvat al proiectării sau eficacității operaționale a controalelor, după data raportului său de asigurare.

### Documentație

45. Auditorul organizației prestatoare de servicii va întocmi o documentație suficientă, pentru a îi permite unui auditor cu experiență al organizației prestatoare, care nu are nicio legătură anterioară cu misiunea, să înțeleagă:
  - (a) Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor efectuate în vederea conformității cu prezentul ISAE și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile;
  - (b) Rezultatele procedurilor efectuate și a probelor obținute; și
  - (c) Aspectele semnificative survenite pe parcursul misiunii și concluziile formulate cu privire la acestea și raționamentele profesionale semnificative exercitate în formularea acelor concluzii.
46. În documentarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor efectuate, auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să înregistreze:
  - (a) Caracteristicile de identificare ale elementelor specifice sau aspectelor supuse testării;
  - (b) Cine a desfășurat activitatea și data la care această activitate a fost finalizată; și
  - (c) Cine a revizuit activitatea efectuată și data și amploarea acestei revizuii.
47. Dacă auditorul organizației prestatoare de servicii utilizează activitatea specifică a auditorilor interni, acesta trebuie să documenteze concluziile formulate în legătură cu evaluarea caracterului adecvat al activității auditorilor interni și procedurile efectuate de către auditorul organizației prestatoare de servicii cu privire la acea activitate.

48. Auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să documenteze discuțiile aspectelor semnificative cu organizația prestatoare de servicii și cu alte părți, inclusiv cu privire la natura aspectelor semnificative discutate și cu cine au avut loc discuțiile.
49. Dacă auditorul organizației prestatoare de servicii a identificat informații care sunt inconsecvente cu concluzia finală a auditorului organizației prestatoare de servicii, cu privire la un aspect semnificativ, auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să documenteze modul în care a abordat inconsecvența.
50. Auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să asambleze documentația într-un dosar al misiunii și să finalizeze procesul administrativ de asamblare a dosarului misiunii în timp util, după data raportului de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii.<sup>12</sup>
51. După ce a fost finalizată asamblarea dosarului final al misiunii, auditorul organizației prestatoare de servicii nu trebuie să șteargă sau să îndepărteze documentația înainte de finalul perioadei sale de păstrare. (a se vedea pctul. A46)
52. Dacă auditorul organizației prestatoare de servicii consideră necesar să modifice documentația existentă a misiunii sau să adauge noi documente după ce a fost finalizată asamblarea dosarului final al misiunii și acea documentație nu afectează raportul auditorului organizației prestatoare de servicii, acesta trebuie, indiferent de natura modificărilor sau adăugirilor, să documenteze:
  - (a) Motivele specifice, pentru care au fost făcute; și
  - (b) Când și de către cine au fost ele întocmite și revizuite.

### **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 va include următoarele elemente fundamentale: (a se vedea pctul. 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) Precizarea:

---

<sup>12</sup> 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*, punctele A54–A55, furnizează îndrumări suplimentare.

- (i) Descrierii sistemului său de către organizația prestatoare de servicii și aserțiunii organizației prestatoare de servicii, care include aspectul descris la punctul 9 litera (k)(ii) pentru un raport de tip 2, sau la punctul 9 litera (j)(ii) pentru un raport de tip 1.
- (ii) Acelor părți din descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii, dacă există, care nu sunt acoperite de opinia auditorului organizației prestatoare de servicii.
- (iii) Dacă descrierea se referă la nevoia de controale ale entității utilizatoare de servicii, o declarație conform căreia auditorul organizației prestatoare de servicii nu a evaluat gradul de adecvare al proiectării sau eficacității operaționale a controalelor entității utilizatoare de servicii, și că obiectivele de control stipulate în descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii pot fi realizate doar dacă acele controale ale entității utilizatoare de servicii sunt proiectate adecvat sau funcționează eficace, împreună cu cele de la organizația prestatoare de servicii.
- (iv) Dacă serviciile sunt efectuate de o organizație subcontractoare de servicii, naturii activităților desfășurate de organizația subcontractoare de servicii, așa cum sunt descrise în descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii și dacă metoda inductivă sau deductivă a fost utilizată în raport cu acestea. Dacă a fost utilizată metoda deductivă, o declarație că descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii exclude obiectivele controlului și controalele aferente la organizații subcontractoare de servicii relevante și că procedurile auditorului organizației prestatoare de servicii nu se extind asupra controalelor de la organizația subcontractoare de servicii. Dacă a fost utilizată metoda inductivă, o declarație că descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii include obiectivele controlului și controalele aferente la organizația subcontractoare de servicii și că procedurile auditorului organizației prestatoare de servicii se extind asupra controalelor de la organizația subcontractoare de servicii.
- (d) Precizarea criteriilor și a părții care detaliază obiectivele controlului.
- (e) O declarație conform căreia, în cazul unui raport de tip 2, descrierea testelor controalelor este destinată doar entităților utilizatoare de servicii și auditorilor acestora, care înțeleg suficient pentru a o lua în considerare, împreună cu alte informații, inclusiv informații despre controalele aplicate de entitățile utilizatoare de servicii înseși, în

evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă a situațiilor lor financiare. (a se vedea pctul. A48)

- (f) O declarație conform căreia organizația prestatoare de servicii este responsabilă de:
  - (i) Întocmirea descrierii sistemului său și a aserțiunii însoțitoare, inclusiv de caracterul complet, acuratețea și metoda de prezentare a acelei descrieri și a acelei aserțiuni;
  - (ii) Furnizarea serviciilor acoperite de descrierea organizației prestatoare de servicii, cu privire la sistemul său;
  - (iii) Afirmarea obiectivelor controlului (când nu sunt prevăzute printr-o lege sau reglementare, sau de o altă parte, de exemplu un grup de utilizatori sau un organism profesional); și
  - (iv) Proiectarea și implementarea controalelor în vederea realizării obiectivelor de control stipulate în descrierea sistemului său, de către organizația prestatoare de servicii.
- (g) O declarație conform căreia responsabilitatea auditorului organizației prestatoare de servicii este de a exprima o opinie cu privire la descrierea organizației prestatoare de servicii, referitoare la proiectarea controalelor aferente obiectivelor controlului stipulate în acea descriere și, în cazul unui raport de tip 2, cu privire la eficacitatea operațională a acelor controale, pe baza procedurilor auditorului organizației prestatoare de servicii.
- (h) O declarație conform căreia misiunea a fost desfășurată în conformitate cu ISAE 3402, *Rapoarte de asigurare privind controalele din cadrul unei organizații prestatoare de servicii*, care prevede ca auditorul organizației prestatoare de servicii să se conformeze cerințelor etice și să planifice și efectueze proceduri în vederea obținerii asigurării rezonabile cu privire la măsura în care, sub toate aspectele semnificative, descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii este prezentată fidel și controalele sunt concepute adecvat și, în cazul unui raport de tip 2, funcționează eficace.
- (i) Un sumar al procedurilor auditorului organizației prestatoare de servicii, în vederea obținerii asigurării rezonabile, și o declarație conform căreia auditorul organizației prestatoare de servicii crede 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 conform căreia 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 cu privire la aceasta.



- (j) O declarație cu privire la limitările controalelor și, în cazul unui raport de tip 2, la riscul proiectării în perioadele viitoare a oricărei evaluări cu privire la eficacitatea operațională a controalelor.
  - (k) 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, care a fost proiectat și implementat pe parcursul perioadei specificate;
      - b. Controalele aferente obiectivelor de control stipulate în descrierea sistemului său, de către organizația prestatoare de servicii au fost concepute adecvat pe parcursul perioadei specificate; și
      - c. Controalele testate, care au fost cele necesare în vederea furnizării asigurării rezonabile că obiectivele controlului stipulate în descriere au fost realizate, au funcționat eficiente pe parcursul perioadei specificate.
    - (ii) În cazul unui raport de tip 1:
      - a. Descrierea prezintă fidel sistemul organizației prestatoare care a fost proiectat și implementat la data specificată; și
      - b. Controalele aferente obiectivelor de control stipulate în descrierea sistemului său de către organizația prestatoare au fost concepute adecvat la data specificată.
  - (l) Data raportului de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii, care nu trebuie să fie mai devreme de data la care auditorul organizației a obținut probe suficiente și adecvate pe care să își bazeze opinia.
  - (m) Numele auditorului organizației prestatoare de servicii și locația din cadrul jurisdicției în care acesta își practică activitatea.
54. În cazul unui raport de tip 2, raportul de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii va include o secțiune separată după opinie, sau o anexă, pentru a descrie testele controalelor care au fost efectuate și rezultatele acelor teste. În descrierea testelor controalelor, auditorul organizației prestatoare de servicii va confirma clar ce controale au fost testate, va preciza dacă elementele testate reprezintă toate elementele sau o selecție a elementelor din cadrul populației, și va evidenția, în suficient detaliu, natura testelor, pentru a le permite auditorilor entităților utilizatoare de servicii să determine efectul acestor teste asupra evaluărilor riscurilor, efectuate de ei. Dacă au fost identificate deviații, auditorul organizației prestatoare de ser-

vicii va include amplexarea testării efectuate care a dus la identificarea deviațiilor (inclusiv dimensiunea eșantionului, atunci când a fost utilizată eșantionarea), și numărul și natura deviațiilor observate. Auditorul organizației prestatoare de servicii va raporta deviațiile chiar dacă, pe baza testelor efectuate, acesta a concluzionat că a fost realizat obiectivul aferent al controlului. (a se vedea pctele. A18 și A49)

#### *Opinii modificate*

55. Dacă auditorul organizației prestatoare de servicii concluzionează că: (a se vedea pctele. 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 cu privire la obiectivele controlului stipulate în descriere nu au fost concepute adecvat, sub toate aspectele semnificative;
  - (c) În cazul unui raport de tip 2, controalele testate, care au fost cele necesare pentru a furniza asigurarea rezonabilă că obiectivele controlului stipulate în descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii au fost realizate, nu au funcționat eficiente, sub toate aspectele semnificative; sau
  - (d) Auditorul organizației nu poate obține probe suficiente și adecvate,
- opinia auditorului organizației prestatoare de servicii va fi modificată și raportul de asigurare al acestuia va conține o descriere clară a motivelor modificării.

#### **Alte responsabilități de comunicare**

56. Dacă auditorul organizației prestatoare de servicii ia cunoștință despre cazuri de neconformitate cu legile și reglementările, fraudă sau erorile necorectate atribuibile organizației prestatoare de servicii, care nu sunt evident nesemnificative și pot afecta una sau mai multe entități utilizatoare de servicii, auditorul organizației prestatoare de servicii va determina dacă aspectul a fost comunicat corespunzător entităților utilizatoare de servicii afectate. Dacă aspectul nu a fost comunicat astfel și organizația prestatoare de servicii nu dorește să facă acest lucru, auditorul organizației prestatoare de servicii va lua măsurile corespunzătoare. (a se vedea pctul. A53)

\* \* \*

## Aplicare și alte materiale explicative

### Domeniul de aplicare al prezentului ISAE (a se vedea pctele. 1, 3)

- A1. Controlul intern este un proces proiectat în vederea furnizării asigurării rezonabile cu privire la realizarea obiectivelor referitoare la credibilitatea raportării financiare, eficiența și eficacitatea operațiunilor și conformitatea cu legile și reglementările aplicabile. Controalele referitoare la operațiunile unei organizații prestatoare de servicii și conformitatea obiectivelor pot fi relevante pentru controlul intern al unei entități utilizatoare de servicii, deoarece se referă la raportarea financiară. Astfel de controale se pot referi la aserțiuni despre prezentarea și descrierea soldurilor conturilor, claselor de tranzacții sau prezentări de informații, sau se pot referi la probele pe care auditorul entității utilizatoare le evaluează sau le utilizează în aplicarea procedurilor de audit. De exemplu, controalele organizației prestatoare de servicii cu privire la procesarea statului de plată în ceea ce privește plata la timp a reținerilor salariale către autoritățile guvernamentale poate fi relevantă pentru o entitate utilizatoare de servicii, deoarece plățile întârziate ar putea implica dobânzi și penalizări, 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 care implică 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 la o organizație prestatoare de servicii cu privire la operațiuni și conformitate pot fi relevante pentru controlul intern al entităților utilizatoare de servicii, deoarece se referă la raportarea financiară, este un aspect de raționament profesional, ținând cont de obiectivele controlului stabilite de organizația prestatoare de servicii și de gradul de adecvare a criteriilor.
- A2. Organizația prestatoare de servicii poate să nu aibă capacitatea de a face aserțiuni potrivit cărora sistemul este proiectat adecvat, când, de exemplu, organizația prestatoare de servicii aplică un sistem care a fost proiectat de o entitate utilizatoare de servicii sau care este stipulat într-un contract dintre entitatea utilizatoare de servicii și organizația prestatoare de servicii. Dacă fiind legătura implicită dintre proiectarea adecvată a controalelor și eficacitatea lor operațională, absența unei aserțiuni referitoare la gradul de adecvare al proiectării îl va împiedica, probabil, pe auditorul organizației prestatoare de servicii să emită o concluzie conform căreia controalele furnizează asigurarea rezonabilă că obiectivele controlului au fost realizate și deci, să furnizeze o opinie cu privire la eficacitatea operațională a controalelor. Alternativ, practicianul poate alege să accepte o misiune pe bază de proceduri convenite în vederea efectuării testelor controalelor, sau o misiune de asigurare conform ISAE 3000, pentru a formula o concluzie privind

măsura în care, pe baza testelor controalelor, controalele au funcționat conform descrierii.

**Definiții** (a se vedea pctul. 9 literele (d) și (g))

- A3. Definiția „controalelor la organizația prestatoare de servicii” include aspecte ale sistemelor informatice ale entităților utilizatoare de servicii menținute de către organizația prestatoare și poate include, de asemenea, aspecte ale uneia sau mai multor dintre celelalte componente ale controlului intern, de la nivelul unei organizații prestatoare de servicii. De exemplu, poate include aspecte ale mediului de control al unei organizații prestatoare de servicii, activități de monitorizare și control, când se referă la serviciile furnizate. Totuși, nu includ controalele la o organizație prestatoare de servicii care nu se referă la realizarea obiectivelor controlului stipulate în descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii, de exemplu, controalele referitoare la întocmirea propriilor situații financiare de către organizația prestatoare de servicii.
- A4. Când este utilizată metoda inductivă, cerințele din prezentul ISAE se aplică, de asemenea, serviciilor furnizate de organizația subcontractoare de servicii, inclusiv obținerea acordului cu privire la aspectele de la punctele 13 litera (b)(i)–(v), așa cum sunt aplicate de către organizația subcontractoare de servicii, mai degrabă decât de organizația prestatoare de servicii. Efectuarea de proceduri la organizația subcontractoare de servicii presupune coordonarea și comunicarea între organizația prestatoare de servicii, organizația subcontractoare și auditorul organizației prestatoare de servicii. Metoda inductivă este, în general, fezabilă doar dacă organizația prestatoare de servicii și organizația subcontractoare de servicii sunt afiliate, sau dacă contractul dintre organizația prestatoare de servicii și organizația subcontractoare de servicii permite utilizarea sa.

**Cerințe etice** (a se vedea pctul. 11)

- A5. Auditorul organizației prestatoare de servicii este supus cerințelor relevante de independență, care cuprind, de regulă, Părțile A și B din Codul IESBA, alături de cerințele naționale care sunt mai restrictive. În 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 pctul. 12)

- A6. Structurile de conducere și guvernare pot varia în funcție de jurisdicție și entitate, reflectând influențe precum mediile culturale și juridice diferite, și caracteristicile privind dimensiunea și drepturile de proprietate. O astfel de diversitate înseamnă că nu este posibil ca prezentul ISAE să specifice, pentru toate misiunile, persoana(ele) cu care trebuie să interacționeze audito-

rul organizației prestatoare de servicii, cu privire la anumite aspecte. De exemplu, organizația prestatoare de servicii poate reprezenta un segment al unei organizații terțe și nu o entitate juridică separată. În astfel de cazuri, identificarea personalului de conducere adecvat sau a persoanelor responsabile cu guvernanta, de la care trebuie solicitate declarații scrise, poate implica exercitarea raționamentului profesional.

### **Acceptare și continuare**

*Capacitățile și competențele de a efectua misiunea* (a se vedea pctul. 13 litera (a)(i))

- A7. Capacitățile și competențele de a efectua misiunea includ aspecte precum următoarele:
- Cunoașterea sectorului de activitate relevant;
  - O înțelegere a tehnologiei și sistemelor informatice;
  - Experiență în evaluarea riscurilor, când acestea se referă la proiectarea adecvată a controalelor; și
  - Experiență în proiectarea și derularea testelor controalelor și în evaluarea rezultatelor.

*Aserțiunea organizației prestatoare de servicii* (a se vedea pctul. 13 litera (b)(i))

- A8. Refuzul unei organizații prestatoare de servicii de a furniza o aserțiune scrisă, ulterior încheierii unui acord cu auditorul organizației prestatoare de servicii cu privire la acceptarea sau continuarea unei misiuni, reprezintă o limitare a domeniului de aplicare care îl face pe auditorul organizației prestatoare de servicii să se retragă din misiune. Dacă legea sau reglementările nu îi permit auditorului organizației prestatoare de servicii să se retragă din misiune, acesta va invoca imposibilitatea exprimării unei opinii.

*Baza rezonabilă pentru aserțiunea organizației prestatoare de servicii* (a se vedea pctul. 13 litera (b)(ii))

- A9. În cazul unui raport de tip 2, afirmația organizației prestatoare de servicii include o declarație potrivit căreia controalele care aveau legătură cu obiectivele controlului stipulate în descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii au funcționat eficace pe parcursul perioadei specificate. Această aserțiune poate avea la bază activitățile de monitorizare ale organizației prestatoare de servicii. Monitorizarea controalelor este un proces de evaluare a eficacității controalelor, de-a lungul timpului. Aceasta implică evaluarea eficacității controalelor în timp util, identificarea și raportarea deficiențelor către persoanele adecvate din cadrul organizației prestatoare de servicii și luarea de măsuri de corectare necesare. Organizația prestatoare de servicii realizează monitorizarea controalelor prin activități permanente, prin evaluări separate, sau o combinație între cele două. Cu cât

este mai ridicat gradul și eficacitatea activităților permanente de monitorizare, cu atât este mai scăzută necesitatea evaluărilor separate. Activitățile permanente de monitorizare sunt, deseori, încorporate în activitățile repetitive normale ale unei organizații prestatoare de servicii și includ activități obișnuite de conducere și supraveghere. Auditorii interni sau personalul care exercită funcții similare pot 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 sau comentarii ale organismului de reglementare, care pot evidenția probleme sau pot ilustra 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 aserțiunea sa.

*Identificarea riscurilor (a se vedea pctul. 13 litera (b)(iv))*

- A10. Așa cum se menționează la punctul 9 litera (c), obiectivele controlului se referă la riscurile pe care controalele caută să le diminueze. 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 de identificarea riscurilor care amenință realizarea obiectivelor controlului stipulate 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 de abordare a acestor riscuri. Totuși, deoarece obiectivele controlului se referă la riscurile pe care controalele caută să le diminueze, identificarea riguroasă a obiectivelor controlului în proiectarea și implementarea sistemului organizației prestatoare de servicii poate reprezenta, ea însăși, un proces informal de identificare a riscurilor relevante.

*Acceptarea unei modificări în termenii misiunii (a se vedea pctul. 14)*

- A11. Se poate ca o solicitare de modificare a domeniului de aplicare să nu aibă o justificare rațională când, de exemplu, solicitarea este formulată în vederea excluderii anumitor obiective ale controlului din domeniul de aplicare al misiunii, din cauza probabilității ca opinia auditorului organizației prestatoare de servicii să fie modificată; sau din cauză că organizația prestatoare de servicii nu îi va furniza auditorului organizației o aserțiune scrisă și solicitarea este făcută în vederea efectuării misiunii conform ISAE 3000.
- A12. Se poate ca o solicitare de modificare a domeniului de aplicare să aibă o justificare rezonabilă când, de exemplu, solicitarea este formulată în vederea excluderii din misiune a unei organizații subcontractoare de servicii, atunci

când organizația prestatoare de servicii nu poate aranja accesul auditorului organizației prestatoare de servicii și metoda utilizată pentru abordarea serviciilor furnizate de acea organizație subcontractoare de servicii este modificată din metoda inductivă, în metoda deductivă.

**Evaluarea gradului de adecvare a criteriilor** (a se vedea pctele. 15–18)

- A13. Criteriile trebuie să le fie disponibile utilizatorilor vizați, pentru a le permite să înțeleagă baza aserțiunii organizației prestatoare de servicii cu privire la prezentarea fidelă a descrierii sale a sistemului, a gradului de adecvare a controalelor concepute și, în cazul unui raport de tip 2, a eficacității operaționale aferente obiectivelor controlului.
- A14. ISAE 3000 prevede ca auditorul organizației prestatoare de servicii să evalueze, printre altele, gradul de adecvare a criteriilor și caracterul corespunzător al subiectului specific.<sup>13</sup> Subiectul specific reprezintă forma care stă la baza interesului utilizatorilor vizați într-un raport de asigurare. Tabelul următor identifică subiectul specific și criteriile minime pentru fiecare dintre opiniile aferente unor rapoarte de tipul 1 sau de tipul 2.

	Subiect specific	Criterii	Comentariu
<i>Opinia despre prezentarea fidelă a descrierii sistemului organizației prestatoare de servicii (rapoarte de tipul 1 sau de tipul 2)</i>	Sistemul organizației prestatoare de servicii care se poate să fie relevant pentru controlul intern al entităților utilizatoare de servicii, dată fiind legătura sa cu raportarea financiară și faptul că este acoperit de raportul de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii.	<p>Descrierea este prezentată fidel dacă:</p> <p>(a) prezintă modul în care sistemul organizației prestatoare de servicii a fost proiectat și implementat, inclusiv, în măsura în care sunt relevante, aspectele identificate la punctul 16 litera (a)(i)–(viii);</p> <p>(b) în cazul unui raport de tip 2, include detaliile relevante ale modificărilor sistemului organizației prestatoare de servicii pe parcursul perioadei care face obiectul descrierii; și</p> <p>(c) nu omite sau deformează informațiile relevante pentru domeniul de aplicare al sistemului organizației prestatoare de servicii care este descris, confirmând că descrierea este întocmită</p>	Formularea specifică a criteriilor aferente acestei opinii poate necesita ajustări în vederea consecvenței cu acele criterii prevăzute, de exemplu, de lege sau reglementări, grupuri de utilizatori sau un organism profesional. Criteriile aferente acestei opinii sunt ilustrate în exemplul de aserțiune al organizației prestatoare de servicii din Anexa 1. Punctele A21–A24 furnizează îndrumări suplimentare pentru determinarea măsurii în care sunt îndeplinite aceste criterii. (În ceea ce privește cerințele ISAE 3000, informațiile specifice <sup>14</sup> acestei opinii constau în descrierea sistemului său efectuată de organizația prestatoare de servicii și în aserțiunea acesteia că descrierea este prezentată fidel.)

13 ISAE 3000, punctele 18–19

14 “Informațiile specifice” reprezintă consecința evaluării sau aprecierii subiectului specific, care rezultă din aplicarea criteriilor asupra subiectului specific.

RAPOARTE DE ASIGURARE PRIVIND CONTROLULELE DIN CADRUL  
UNEI ORGANIZAȚII PRESTATOARE DE SERVICII

	Subiect specific	Criterii	Comentariu	
		<p>pentru a răspunde nevoilor comune ale unei game largi de entități utilizatoare de servicii și, prin urmare, nu poate include fiecare aspect al sistemului organizației prestatoare de servicii pe care îl poate considera important fiecare entitate utilizatoare de servicii individuală, în mediul său specific.</p>		
<p><i>Opinia despre gradul de adecvare a concepției și eficacității operaționale (rapoarte de tip 2)</i></p>	<p>Gradul de adecvare a proiectării și eficacității operaționale a acestor controale, care sunt necesare în vederea realizării obiectivelor controlului stipulate în descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii.</p>	<p>Controlurile sunt proiectate adecvat și operează eficace dacă:</p> <p>(a) organizația prestatoare de servicii a identificat riscurile care amenință realizarea obiectivelor controlului, stipulate în descrierea sistemului său;</p> <p>(b) controalele identificate în acea descriere ar furniza, dacă ar funcționa conform descrierii, asigurarea rezonabilă că acele riscuri nu împiedică realizarea obiectivelor stipulate ale controlului; și</p> <p>(c) controalele au fost consecvent aplicate, așa cum au fost proiectate, pe parcursul perioadei specificate. Aceasta include dacă au fost aplicate controale manuale de către persoanele care au competența și autoritatea adecvată.</p>	<p>Când sunt îndeplinite criteriile pentru această opinie, controalele vor fi furnizate asigurarea rezonabilă cum că au fost realizate obiectivele controlului pe parcursul perioadei specificate. (În ceea ce privește cerințele ISAE 3000, informațiile specifice opiniei constau în aserțiunea organizației prestatoare de servicii, conform căreia controalele sunt proiectate adecvat și funcționează eficace.)</p>	<p>Obiectivele controlului, care sunt stipulate în descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii, fac parte din criteriile aferente acestor opinii. Obiectivele stipulate ale controlului vor diferi de la o misiune la alta. Dacă, în procesul de formare a unei opinii cu privire la descriere, auditorul organizației prestatoare de servicii ajunge la concluzia că obiectivele stipulate ale controlului nu sunt prezentate fidel, atunci aceste controale ale obiectivelor nu ar fi adecvate ca parte a criteriilor aferente formării unei opinii, nici cu privire la proiectare, nici cu privire la eficacitatea operațională a controalelor.</p>



	Subiect specific	Criterii	Comentariu	
<i>Opinia despre gradul de adecvare a proiectării controalelor (rapoarte de tip 1)</i>	Gradul de adecvare al proiectării acelor controale care sunt necesare în vederea realizării obiectivelor controlului stipulate în descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii.	<p>Controlurile sunt adecvat proiectate dacă:</p> <p>(a) organizația prestatoare de servicii a identificat riscurile care amenință realizarea obiectivelor controlului, stipulate în descrierea sistemului său; și</p> <p>(b) controalele identificate în acea descriere ar furniza, dacă ar fi aplicate conform descrierii, asigurarea rezonabilă că acele riscuri nu împiedică realizarea obiectivelor stipulate ale controlului.</p>	Realizarea acestor criterii, nu furnizează, prin ea însăși, vreo asigurare că obiectivele aferente controlului au fost realizate, deoarece nu s-a obținut o asigurare cu privire la funcționarea controalelor. (În ceea ce privește cerințele ISAE 3000, informațiile specifice acestei opinii constau în afirmația organizației prestatoare de servicii, conform căreia controalele sunt proiectate concepute.)	

A15. Punctul 16 litera (a) identifică un număr de elemente care sunt incluse în descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii, după caz. 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 controale generale privind găzduirea unei aplicații informatice, dar nu la controalele încorporate în aplicația propriu-zisă.

### **Pragul de semnificație** (a se vedea pctele. 19, 54)

A16. Într-o misiune de a raporta asupra controalelor de la nivelul unei organizații prestatoare de servicii, conceptul de prag de semnificație se referă la raportarea cu privire la sistem, nu la situațiile financiare ale entităților utilizatoare de servicii. Auditorul organizației prestatoare de servicii planifică și desfășoară proceduri pentru a determina dacă descrierea sistemului de către organizația prestatoare de servicii este prezentată fidel, sub toate aspectele semnificative, dacă au fost proiectate adecvat controalele la nivelul organizației prestatoare de servicii, sub toate aspectele semnificative și, în cazul unui raport de tip 2, dacă acele controale la nivelul organizației prestatoare de servicii funcționează eficace, sub toate aspectele semnificative. Conceptul de prag de semnificație ia în considerare că raportul de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii furnizează informații despre sistemul organizației prestatoare de servicii, pentru a răspunde nevoilor 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 aferent prezentării fidele a descrierii sistemului său de către organizația prestatoare de servicii, și cu privire la proiectarea controalelor, include în primul rând examinarea factorilor calitativi, de exemplu:

dacă descrierea include aspectele semnificative ale procesării tranzacțiilor semnificative; dacă descrierea omite sau deformează informații relevante; și capacitatea controalelor, așa cum sunt proiectate, de a furniza asigurarea rezonabilă că obiectivele controlului vor fi realizate. Pragul de semnificație aferent opiniei auditorului organizației prestatoare de servicii cu privire la eficacitatea operațională a controalelor include examinarea atât a factorilor cantitativi, cât și a celor calitativi, de exemplu, rata tolerabilă și observată a deviației (un aspect cantitativ), și natura și cauza oricărei deviații observate (un aspect calitativ).

- A18. Conceptul de prag de semnificație nu este aplicat în ilustrarea rezultatelor acestor teste, ca parte a descrierii testelor controalelor, când au fost identificate deviații. Aceasta deoarece, în circumstanțele specifice ale unei anumite entități utilizatoare de servicii sau ale unui auditor al unei entități utilizatoare de servicii, o deviație poate fi importantă, indiferent dacă, în opinia auditorului organizației prestatoare de servicii, aceasta împiedică sau nu funcționarea eficace a unui control. De exemplu, controlul la care se referă deviația poate fi deosebit de semnificativ în prevenirea unui anumit tip de eroare care poate fi importantă în circumstanțele individuale ale situațiilor financiare ale unei entități utilizatoare de servicii.

**Înțelegerea sistemului unei organizații prestatoare de servicii (a se vedea pctul. 20)**

- A19. Înțelegerea sistemului unei organizații prestatoare de servicii, inclusiv a controalelor acesteia, incluse în domeniul de aplicare al misiunii, îl asistă pe auditorul organizației prestatoare de servicii în:
- Identificarea limitărilor aceluși sistem și a modului în care acesta interacționează cu alte sisteme.
  - Evaluarea măsurii în care descrierea organizației prestatoare de servicii prezintă fidel sistemul care a fost proiectat și implementat.
  - Determinarea căror controale sunt necesare în vederea realizării obiectivelor controlului, stipulate în descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii.
  - Evaluarea măsurii în care controalele au fost proiectate adecvat.
  - Evaluarea, în cazul unui raport de tip 2, a măsurii în care controalele au funcționat eficace.
- A20. Procedurile auditorului organizației prestatoare de servicii, în vederea obținerii acestei înțelegeri, pot include:
- Interviewarea acelor persoane din cadrul organizației prestatoare de servicii care, conform raționamentului auditorului unei astfel de organizații, pot deține informații relevante.

- Observarea operațiunilor și inspectarea documentelor, rapoartelor, evidențelor tipărite sau electronice ale procesării tranzacțiilor.
- Inspectarea unei selecții a acordurilor încheiate între organizația prestatoare de servicii și entitățile utilizatoare de servicii, în vederea identificării clauzelor comune.
- Repetarea executării procedurilor de control.

### **Obținerea de probe privind descrierea** (a se vedea pctele. 21–22)

A21. Luarea în considerare a următoarelor interogații îl poate asista pe auditorul organizației prestatoare de servicii să determine dacă acele aspecte ale descrierii, incluse în domeniul de aplicare al misiunii, sunt prezentate fidel, sub toate aspectele semnificative:

- Descrierea abordează aspectele majore ale serviciului furnizat (în contextul domeniului de aplicare al misiunii) care se preconizează, în mod rezonabil, a fi relevante pentru nevoile comune ale unei game largi de auditori ai entităților utilizatoare de servicii, în planificarea auditurilor situațiilor financiare ale entităților utilizatoare de servicii?
- Descrierea este întocmită la un nivel de detaliu 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>15</sup> Descrierea nu trebuie să abordeze fiecare aspect al procesării de către organizația prestatoare de servicii, sau ale serviciilor furnizate entităților utilizatoare de servicii și nu trebuie să fie atât de detaliată astfel încât să îi poată permite unui cititor să compromită securitatea sau alte controale ale unei organizații prestatoare de servicii.
- Este descrierea întocmită astfel încât să nu omită sau să deformeze informațiile care pot afecta nevoile comune ale unei game largi de decizii ale auditorilor entităților utilizatoare de servicii, de exemplu, conține descrierea vreo omitere semnificativă sau inconsecvențe de procesare, de care este conștient auditorul organizației prestatoare de servicii?
- Dacă unele dintre obiectivele controlului, stipulate în descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii au fost excluse din domeniul de aplicare al misiunii, identifică descrierea, în mod clar, obiectivele excluse?
- Au fost implementate controalele identificate în descriere?

---

15 ISA 315 (Revizuit), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său*

- Sunt descrise corespunzător controalele entității utilizatoare de servicii, dacă există? În majoritatea cazurilor, descrierea obiectivelor controlului este formulată astfel încât obiectivele controlului pot fi realizate prin operarea eficace a unor controale implementate doar de către organizația prestatoare de servicii. Totuși, în unele cazuri, obiectivele controlului, stipulate în descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii, nu pot fi realizate doar de către această organizație prestatoare de servicii, deoarece realizarea lor prevede controale specifice care trebuie implementate de către entitățile utilizatoare de servicii. Acesta poate fi cazul când, de exemplu, obiectivele controlului sunt specificate de o autoritate de reglementare. Când descrierea include controalele entității utilizatoare de servicii, aceasta identifică separat acele controale precum și obiectivele specifice ale controlului care nu pot fi realizate doar de către organizația prestatoare de servicii.
- Dacă a fost utilizată metoda inductivă, identifică descrierea separat controalele de la nivelul organizației prestatoare de servicii și de la nivelul organizației subcontractoare de servicii? Dacă este utilizată metoda deductivă, identifică descrierea funcțiile care sunt efectuate de către organizația subcontractoare de servicii? Când este utilizată metoda deductivă, descrierea nu trebuie să descrie procesarea detaliată a controalelor, la nivelul organizației subcontractoare de servicii.

A22. Procedurile auditorului organizației prestatoare de servicii pentru a evalua prezentarea fidelă a descrierii pot include:

- Examinarea 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 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, organigrame și documente descriptive.

A23. Punctul 21 litera (a) îi solicită auditorului organizației prestatoare de servicii să evalueze dacă obiectivele controlului stipulate în descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii sunt rezonabile, în circum-

stanțele date. Luarea în considerare a următoarelor interogații îl poate asista, în evaluarea sa, pe auditorul organizației prestatoare de servicii:

- Obiectivele de control stipulate au fost concepute de organizația prestatoare de servicii sau de părți externe, precum o autoritate de reglementare, un grup de utilizatori sau un organism profesional care urmează un proces convenit transparent?
- Când obiectivele de control stipulate au fost specificate de organizația prestatoare de servicii, acestea se referă la tipurile de aserțiuni încorporate, de obicei, în gama largă de situații financiare ale entităților utilizatoare de servicii, la care este rezonabil de preconizat că se vor referi controalele la nivelul organizației prestatoare de servicii? Deși auditorul organizației prestatoare de servicii nu va putea, de obicei, să determine modul în care controalele la nivelul unei organizații prestatoare de servicii se referă la aserțiunile încorporate în situațiile financiare ale entităților individuale utilizatoare de servicii, se face apel la înțelegerea auditorului organizației prestatoare de servicii cu privire la sistemul organizației prestatoare de servicii, inclusiv la controalele și serviciile furnizate, pentru identificarea tipurilor de aserțiuni la care este probabil să se refere acele controale.
- Când obiectivele de control stipulate au fost specificate de organizația prestatoare de servicii, sunt acestea complete? Un set complet de obiective de control poate furniza unei game largi de auditori ai entităților utilizatoare de servicii un cadru de evaluare a efectului controalelor la nivelul organizației prestatoare, asupra aserțiunilor încorporate, în mod normal, în situațiile financiare ale entităților utilizatoare de servicii.

A24. Procedurile auditorului organizației prestatoare de servicii pentru a determina dacă sistemul organizației prestatoare a fost implementat, pot fi similare și efectuate în paralel cu procedurile de înțelegere a respectivului sistem. Acestea pot include, de asemenea, identificarea elementelor din cadrul sistemului organizației prestatoare de servicii și, în cazul unui raport de tip 2, interviuri specifice cu privire la modificările controalelor implementate pe parcursul perioadei. Modificările semnificative pentru entitățile utilizatoare de servicii sau auditorii acestora sunt incluse în descrierea sistemului organizației prestatoare de servicii.

**Obținerea de probe privind proiectarea controalelor** (a se vedea pctele. 23, 28 litera (b))

A25. Din punctul de vedere al unei *entități utilizatoare de servicii* sau al *unui auditor al unei entități utilizatoare de servicii*, un control este proiectat în mod corespunzător dacă, individual sau în combinație cu alte controale, ar

furniza, când este aplicat satisfăcător, asigurarea rezonabilă că sunt prevenite, sau detectate și corectate denaturările semnificative. Totuși, o *organizație prestatoare de servicii* sau un *auditor al unei organizații prestatoare de servicii* nu cunoaște circumstanțele aferente entităților individuale utilizatoare de servicii care ar determina dacă o denaturare rezultată în urma unei deviații a controlului este semnificativă sau nu pentru acele entități utilizatoare de servicii. Prin urmare, din punctul de vedere al unui auditor al unei organizații prestatoare de servicii, un control este proiectat în mod corespunzător dacă, individual sau în combinație cu alte controale, ar furniza, când este aplicat satisfăcător, asigurarea rezonabilă că obiectivele de control stipulate în descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii sunt realizate.

- A26. Un auditor al unei organizații prestatoare de servicii poate lua în considerare utilizarea de diagrame, chestionare, sau tabele decizionale pentru a înțelege mai ușor modul în care sunt proiectate controalele.
- A27. Controalele pot consta într-un număr mare de activități menite să ducă la realizarea unui obiectiv de control. În consecință, dacă auditorul organizației prestatoare de servicii apreciază că anumite activități nu sunt eficiente pentru realizarea unui obiectiv specific al controlului, existența altor activități îi poate permite auditorului organizației prestatoare de servicii să concluzioneze că sunt proiectate în mod corespunzător controalele aferente obiectivului de control.

### **Obținerea de probe privind eficacitatea operațională a controalelor**

*Evaluarea eficacității operaționale* (a se vedea pctul. 24)

- A28. Din punctul de vedere al unei *entități utilizatoare de servicii* sau al unui *auditor al unei entități utilizatoare de servicii*, un control funcționează eficient dacă, individual sau în combinație cu alte controale, furnizează asigurarea rezonabilă că sunt prevenite, sau detectate și corectate, denaturările semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare. Totuși, o *organizație prestatoare de servicii* sau un *auditor al unei organizații prestatoare de servicii* nu cunoaște circumstanțele aferente entităților individuale utilizatoare de servicii care ar determina dacă o denaturare, rezultată în urma unei deviații a controlului, a avut loc și în caz afirmativ, dacă este semnificativă. Prin urmare, din punctul de vedere al unui auditor al unei organizații prestatoare de servicii, un control funcționează eficient dacă, individual sau în combinație cu alte controale, furnizează asigurarea rezonabilă că obiectivele de control stipulate în descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii sunt realizate. În mod similar, o organizație prestatoare de servicii sau un auditor al unei organizații prestatoare de servicii nu are capacitatea de a determina dacă orice deviație observată a controlului ar genera o denaturare semnificativă, din punctul de vedere al unei entități individuale utilizatoare de servicii.

- A29. Înțelegerea suficientă a controalelor pentru a face aserțiuni cu privire la gradul de adecvare a proiectării acestora, nu reprezintă o probă suficientă cu privire la eficacitatea lor operațională, cu excepția cazului în care nu există vreun sistem automatizat care să asigure funcționarea consecventă a controalelor, așa cum au fost ele proiectate și implementate. De exemplu, obținerea de informații referitoare la implementarea unui control manual, la un moment din timp, nu furnizează probe cu privire la funcționarea controlului în alte momente. Totuși, datorită consecvenței inerente a procesărilor informatice, efectuarea de proceduri pentru a determina proiectarea unui control automatizat și a măsurii în care acesta a fost implementat poate servi drept probă a eficacității operaționale a aceluși control, în funcție de evaluarea auditorului organizației prestatoare de servicii, precum evaluarea legată de modificările programului.
- A30. Pentru a le fi util auditorilor entităților utilizatoare de servicii, un raport de tip 2 acoperă, de obicei, o perioadă minimă de șase luni. Dacă perioada este de mai puțin de șase luni, auditorul organizației prestatoare de servicii poate considera adecvat să descrie motivele unei perioade mai scurte, în raportul său de asigurare. Circumstanțele care pot avea drept rezultat un raport care acoperă o perioadă de mai puțin de șase luni includ cazurile în care (a) auditorul organizației prestatoare de servicii este contractat până aproape de data la care urmează să fie emis raportul aferent controalelor; (b) organizația prestatoare de servicii (sau un anumit sistem sau 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 cu privire la sistem atât înainte, cât și după modificări.
- A31. Anumite proceduri de control pot să nu lase dovezi ale acțiunii 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 de timp, 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 deviațiilor observate în timpul misiunilor anterioare îl poate face pe auditorul organizației prestatoare de servicii să crească amplexarea testării pe parcursul perioadei curente.

*Testarea controalelor indirecte (a se vedea pctul. 25 litera (b))*

- A33. În unele circumstanțe, poate fi necesară obținerea de probe care să sprijine funcționarea eficace a controalelor indirecte. De exemplu, când auditorul organizației prestatoare de servicii decide să testeze eficacitatea revizuirii

rapoartelor aferente excepțiilor care detaliază vânzările în exces, dincolo de limitele de credit autorizate, revizuirea și rezultatul aferent constau într-un control cu relevanță directă pentru auditorul organizației prestatoare de servicii. Controalele cu privire la acuratețea informațiilor din rapoarte (de exemplu, controalele generale ale sistemelor informatice) sunt descrise drept controale „indirecte”.

- A34. Datorită consecvenței inerente a procesărilor informatice, probele privind implementarea unui control automat al aplicației, atunci când este analizat 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 lor operațională.

*Metode de selectare a elementelor în vederea testării (a se vedea pctele. 25 litera (c), 27)*

- A35. Metodele de selectare a elementelor în vederea testării, disponibile pentru auditorul organizației prestatoare de servicii, sunt:

- (a) Selectarea tuturor elementelor (examinare 100%). Aceasta poate fi adecvată pentru testarea controalelor care sunt aplicate rar, de exemplu, trimestrial, sau când probele privind aplicarea controlului fac eficace examinarea 100%;
- (b) Selectarea elementelor specifice. Aceasta poate fi adecvată când examinarea 100% nu ar fi eficientă și eșantionarea nu ar fi eficace, precum testarea controalelor care nu sunt aplicate suficient de frecvent pentru a asigura eșantionarea unei populații mari, 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 care lasă probe ale aplicării lor, care pot fi documentate.

- A36. Deși examinarea selectivă a elementelor specifice va constitui, deseori, o metodă eficientă de obținere de probe, diferă față de eșantionare. Rezultatele procedurilor aplicate elementelor selectate în acest mod nu pot fi proiectate asupra întregii populații; în consecință, examinarea selectivă a elementelor specifice nu furnizează probe referitoare la restul populației. Eșantionarea, pe de altă parte, este proiectată pentru a permite formularea de concluzii cu privire la o întreagă populație, pe baza testării unui eșantion extras din aceasta.

### **Activitatea unei funcții de audit intern**

*Înțelegerea funcției de audit intern (a se vedea pctul. 30)*

- A37. O funcție de audit intern poate fi responsabilă de furnizarea de analize, evaluări, asigurări, recomandări și alte informații către conducere și persoanele



responsabile cu governanța. O funcție de audit intern din cadrul unei organizații prestatoare de servicii poate furniza activități referitoare la propriul său sistem de control intern, sau la activitățile aferente serviciilor și sistemelor, inclusiv controalelor, pe care organizația prestatoare de servicii le furnizează entităților utilizatoare de servicii.

*Determinarea necesității și măsurii în care trebuie utilizată activitatea auditorilor interni (a se vedea pctul. 33)*

A38. În determinarea efectului 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 domeniul de aplicare al activității specifice efectuate, sau care urmează a fi efectuată, de către auditorii interni sunt destul de limitate.
- Activitatea auditorilor interni se referă la controalele care sunt mai puțin semnificative pentru concluziile auditorului organizației prestatoare de servicii.
- Activitatea efectuată, sau care urmează să fie efectuată, de către auditorii interni nu prevede raționamente subiective sau complexe.

*Utilizarea activității funcției de audit intern (a se vedea pctul. 34)*

A39. Natura, plasarea în timp și amplitudinea procedurilor auditorului organizației prestatoare de servicii asupra activității specifice a auditorilor interni va depinde de evaluarea auditorului cu privire la importanța acelei activități pentru concluziile sale (de exemplu, caracterul semnificativ al riscurilor pe care controalele testate încearcă să le diminueze), evaluarea funcției de audit intern și evaluarea activității specifice a auditorilor interni. Aceste 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 pctele. 36–37)*

A40. Indiferent de gradul de autonomie și obiectivitate al funcției de audit intern, această funcție nu este independentă de organizația prestatoare de servicii, așa cum i se solicită auditorului organizației prestatoare de servicii, pe parcursul desfășurării misiunii. Doar auditorul organizației prestatoare de servicii este responsabil pentru opinia exprimată în raportul său de asigurare, și această responsabilitate nu este diminuată prin utilizarea activității auditorilor interni de către auditorul organizației prestatoare de servicii.

- A41. Descrierea auditorului organizației prestatoare de servicii cu privire la activitatea efectuată de funcția de audit intern poate fi prezentată în diferite 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 testelor individuale auditului intern.

**Declarații scrise** (a se vedea pctele. 38, 40)

- A42. Declarațiile scrise prevăzute la punctul 38 sunt separate de, și în completare la, afirmația organizației prestatoare de servicii, așa cum este definită la punctul 9 litera (o).
- A43. Dacă organizația prestatoare de servicii nu furnizează declarațiile scrise solicitate în conformitate cu punctul 38 litera (c) din prezentul ISAE, poate fi adecvat ca opinia auditorului organizației prestatoare de servicii să fie modificată, în conformitate cu punctul 55 litera (d) din prezentul ISAE.

**Alte informații** (a se vedea pctul. 42)

- A44. Codul IESBA prevede ca un auditor al unei organizații prestatoare de servicii să nu fie asociat cu informațiile, în timp ce acesta crede că informațiile:
- (a) Conțin o declarație în mod semnificativ falsă sau care induce în eroare;
  - (b) Conțin declarații sau informații furnizate necugetat; sau
  - (c) Omit sau tănuiesc informații care trebuie incluse, atunci când această omisiune sau tănuire ar induce în eroare.<sup>16</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 conțin informații orientate spre viitor, precum planuri de recuperare sau contingentă, sau planuri de modificări ale sistemului, care vor aborda deviațiile identificate în raportul de asigurare al organizației prestatoare de servicii, sau reclamații de natură promoțională care nu pot fi demonstrate rezonabil, auditorul organizației prestatoare de servicii poate solicita ca acele informații să fie înlăturate sau retratate.

- A45. Dacă organizația prestatoare de servicii refuză să înlătore sau să retratate celelalte informații, acțiunile ulterioare care pot fi adecvate includ, de exemplu:
- Solicitarea adresată organizației prestatoare de servicii de a își consulta consilierul juridic, cu privire la cursul adecvat de acțiune.

---

<sup>16</sup> Codul IESBA, punctul 110.2

- Descrierea, în raportul de asigurare, a inconsecvenței semnificative sau a denaturării semnificative a unui fapt.
- Amânarea raportului de asigurare până când aspectul este rezolvat.
- Retragerea din misiune.

#### **Documentație** (a se vedea pctul. 51)

A46. ISQC 1 (sau cerințele naționale care sunt cel puțin la fel de exigente) prevăd ca firmele să stabilească politici și proceduri în vederea finalizării, în timp util, a asamblării dosarelor de misiune.<sup>17</sup> O limită de timp corespunzătoare, în care trebuie finalizată asamblarea dosarului final de misiune, nu depășește, în mod normal, mai mult de 60 de zile de la data raportului auditorului organizației prestatoare de servicii.<sup>18</sup>

#### **Întocmirea raportului de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii**

*Conținutul raportului de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii* (a se vedea pctul. 53)

A47. Exemple de rapoarte de asigurare ale auditorilor organizațiilor prestatoare de servicii și de aserțiuni aferente ale organizației prestatoare de servicii sunt prevăzute în Anexele 1 și 2.

*Utilizatorii vizați și scopul raportului de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii* (a se vedea pctul. 53 litera (e))

A48. Criteriile utilizate pentru misiunile de raportare asupra controalelor la o organizație prestatoare de servicii sunt relevante doar în scopul furnizării de informații despre sistemul organizației prestatoare de servicii, inclusiv despre controale, celor care dețin o înțelegere asupra modului în care a fost utilizat sistemul de raportare financiară, de către entitățile utilizatoare de servicii. În consecință, acest lucru este afirmat 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 pctul. 54)

A49. În descrierea naturii testelor controalelor pentru un raport de tip 2, aceasta este utilă cititorilor raportului de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii dacă auditorul organizației prestatoare de servicii include:

---

17 ISQC 1, punctul 45

18 ISQC 1, punctul A54

- Rezultatele tuturor testelor, atunci când au fost identificate deviații, chiar dacă au fost identificate alte controale care îi permit auditorului organizației prestatoare de servicii să concluzioneze că a fost realizat obiectivul relevant al controlului sau că acel control testat a fost înlăturat din descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii.
- Informații despre factorii care au cauzat deviațiile identificate, în măsura în care auditorul organizației prestatoare de servicii a identificat astfel de factori.

*Opinii modificate* (a se vedea pctul. 55)

- A50. Exemple de elemente ale rapoartelor de asigurare modificate ale auditorului organizației prestatoare de servicii sunt prevăzute în Anexa 3.
- A51. Chiar dacă auditorul organizației prestatoare de servicii a exprimat o opinie contrară sau a invocat imposibilitatea exprimării unei opinii, poate fi adecvat să se descrie în paragraful aferent bazei pentru modificare motivele pentru orice alte aspecte de care este conștient auditorul organizației prestatoare de servicii și care ar fi impus o modificare a opiniei, și efectele acestui fapt.
- A52. Când este invocată imposibilitatea exprimării unei opinii din cauza unei limitări a domeniului de aplicare, de obicei nu este adecvat să fie identificate procedurile care au fost efectuate, nici să se includă declarații care descriu caracteristicile misiunii unui auditor al organizației prestatoare de servicii; a proceda astfel. ar estompa imposibilitatea exprimării opiniei.

**Alte responsabilități de comunicare** (a se vedea pctul. 56)

- A53. Acțiunile adecvate de a răspunde circumstanțelor identificate la punctul 56, pot include:
- Obținerea unei consilieri juridice cu privire la consecințele diferitelor cursuri de acțiune.
  - Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta din cadrul organizației prestatoare de servicii.
  - Comunicarea cu părțile terțe (de exemplu, un organ de reglementare) când este prevăzută.
  - Modificarea opiniei auditorului organizației prestatoare de servicii, sau adăugarea unui paragraf explicativ.
  - Retragerea din misiune.

## Anexa 1

(a se vedea pctul. A47)

### Exemple de aserțiuni ale organizației prestatoare de servicii

Următoarele exemple de aserțiuni ale organizației prestatoare de servicii au doar scop de îndrumare și nu își propun să fie exhaustive sau aplicabile în toate situațiile.

#### Exemplul 1: Aserțiunea de tip 2 a organizației prestatoare de servicii

Aserțiunea organizației prestatoare de servicii

Descrierea anexată a fost întocmită pentru clienții care au utilizat sistemul [*tipul sau denumirea acestuia*] și pentru auditorii lor, care înțeleg suficient pentru a lua în considerare descrierea, împreună cu alte informații, inclusiv informații despre controalele aplicate de clienții înșiși, în evaluarea riscurilor de denaturări semnificative ale 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 parcursul perioadei de la [*data*] până la [*data*]. Criteriile utilizate în formularea acestei aserțiuni 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 provenind din sistemele IT, cât și din sistemele manuale, prin care acele tranzacții au fost inițiate, înregistrate, procesate, corectate dacă a fost necesar, și transferate în rapoartele întocmite pentru clienți.
    - Înregistrările contabile aferente, care sprijină informațiile și conturile specifice care au fost utilizate în inițierea, înregistrarea, procesarea și raportarea tranzacțiilor; aceasta include corectarea informațiilor incorecte și a modului în care informațiile au fost transferate în rapoartele întocmite pentru clienți.
    - Modul în care sistemul a tratat evenimentele și condițiile semnificative, altele decât tranzacțiile.
    - Procesul utilizat în întocmirea rapoartelor pentru clienți.
    - Obiectivele relevante ale controlului și controalele proiectate în vederea realizării acestor obiective.
    - Controalele despre care am presupus, în proiectarea sistemului, că vor fi implementate de entitățile utilizatoare de servicii și

care, dacă este necesar în vederea realizării obiectivelor controlului stipulate în descrierea anexată, sunt identificate în descriere împreună cu obiectivele specifice ale controlului care nu pot fi realizate doar de către noi.

- Alte aspecte ale mediului nostru de control, ale procesului de evaluare a riscului, ale sistemului informatic (inclusiv ale proceselor de afaceri aferente) și comunicarea, activitățile de control și de monitorizare a controalelor, care au fost relevante în procesarea și raportarea tranzacțiilor clienților.
- (ii) Include detalii relevante ale modificărilor sistemului organizației prestatoare de servicii, pe parcursul perioadei de la *[data]* la *[data]*.
- (iii) Nu omite sau deformează informații relevante pentru scopul în care este descris sistemul, confirmând că descrierea este întocmită pentru a răspunde nevoilor comune ale unei game largi de clienți și auditorilor acestora și, prin urmare, nu poate include fiecare aspect al sistemului pe care fiecare client individual îl poate considera important, în mediul său specific.
- (b) Controalele referitoare la obiectivele controlului, stipulate în descrierea anexată, au fost proiectate adecvat și au funcționat eficient pe parcursul perioadei de la *[data]* la *[data]*. Criteriile utilizate în formularea acestei aserțiuni au fost următoarele:
- (i) Au fost identificate riscurile care au amenințat realizarea obiectivelor controlului, stipulate în descriere;
  - (ii) Controalele identificate, dacă ar funcționa conform descrierii, furnizează asigurarea rezonabilă că acele riscuri nu au împiedicat realizarea obiectivelor stipulate ale controlului;
  - (iii) Controalele au fost consecvent aplicate, așa cum au fost proiectate, inclusiv controalele manuale, care au fost aplicate de către persoanele care dețin competența și autoritatea adecvată, pe parcursul perioadei de la *[data]* la *[data]*.

### **Exemplu 2: Aserțiunea 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 înțeleg suficient pentru a lua în considerare descrierea, împreună cu alte informații, inclusiv informații despre controalele aplicate de clienții înșiși, în obținerea unei înțelegeri a sistemelor 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 aserțiuni 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 provenind din sistemele IT, cât și din sistemele manuale, prin care acele tranzacții au fost inițiate, înregistrate, procesate, corectate dacă a fost necesar, și transferate în rapoartele întocmite pentru clienți.
  - Înregistrările contabile aferente, care sprijină informațiile și conturile specifice care au fost utilizate în inițierea, înregistrarea, procesarea și raportarea tranzacțiilor; aceasta include corectarea informațiilor incorecte și a modului în care informațiile au fost transferate în rapoartele întocmite pentru clienți.
  - Modul în care sistemul a tratat evenimentele și condițiile semnificative, altele decât tranzacțiile.
  - Procesul utilizat în întocmirea rapoartelor pentru clienți.
  - Obiectivele relevante ale controlului și controalele proiectate în vederea realizării acestor obiective.
  - Controalele despre care am presupus, în proiectarea sistemului, că vor fi implementate de entitățile utilizatoare de servicii și care, dacă este necesar în vederea realizării obiectivelor controlului, stipulate în descrierea anexată, sunt identificate în descriere împreună cu obiectivele specifice ale controlului care nu pot fi realizate doar de către noi.
  - Alte aspecte ale mediului nostru de control, ale procesului de evaluare a riscului, ale sistemului informațional (inclusiv ale proceselor de afaceri aferente) și comunicarea, activitățile de control și de monitorizare a controalelor, care au fost relevante în procesarea și raportarea tranzacțiilor clienților.
- (ii) Nu omit sau deformează informații relevante pentru scopul în care este descris sistemul, confirmând că descrierea este întocmită pentru a răspunde nevoilor comune ale unei game largi de clienți și auditorilor acestora și, prin urmare, nu poate include fiecare aspect al sistemului pe care fiecare client individual îl poate considera important, în mediul său specific.
- (b) Controalele referitoare la obiectivele controlului, stipulate în descrierea anexată, au fost proiectate adecvat și au funcționat eficient la *[data]*. Criteriile utilizate în formularea acestei aserțiuni au fost următoarele:

RAPOARTE DE ASIGURARE PRIVIND CONTROALELE DIN CADRUL  
UNEI ORGANIZAȚII PRESTATOARE DE SERVICII

- (i) Au fost identificate riscurile care au amenințat realizarea obiectivelor controlului, stipulate în descriere; și
- (ii) Controalele identificate, dacă ar funcționa conform descrierii, furnizează asigurarea rezonabilă că acele riscuri nu au împiedicat realizarea obiectivelor stipulate ale controlului.



## Anexa 2

(a se vedea pctul. 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: Raportul 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 controalelor, proiectarea lor și eficacitatea operațională

Către: Organizația prestatoare de servicii XYZ

###### *Domeniu 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 parcursul perioadei de la [data] la [data] (descrierea), și la proiectarea și aplicarea controalelor aferente obiectivelor controlului, stipulate în descriere.<sup>1</sup>

###### *Responsabilitățile organizației prestatoare de servicii XYZ*

Organizația prestatoare de servicii XYZ este responsabilă pentru: întocmirea descrierii și a aserțiunii anexate de la pagina [aa], inclusiv pentru caracterul său complet, acuratețea și metoda de prezentare a descrierii și aserțiunii; furnizarea serviciilor acoperite de descriere; confirmarea obiectivelor controlului; și proiectarea, implementarea și funcționarea eficace a controalelor, în vederea realizării obiectivelor de control stipulate.

###### *Responsabilitățile auditorului organizației prestatoare de servicii*

Responsabilitatea noastră este să exprimăm o opinie cu privire la descrierea organizației prestatoare de servicii XYZ și cu privire la proiectarea și funcționarea controalelor aferente obiectivelor de control stipulate 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 din cadrul unei organizații prestatoare de servicii*, emis de Consiliul

---

1 Dacă unele dintre elementele descrierii nu sunt incluse în domeniul de aplicare al misiunii, acest lucru este precizat clar în raportul de asigurare.

pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare. Acest standard prevede să ne conformăm cerințelor etice și să ne planificăm și desfășurăm procedurile astfel încât să obținem asigurarea rezonabilă cu privire la măsura în care, sub toate aspectele semnificative, descrierea este prezentată fidel și controalele sunt concepute adecvat și funcționează eficace.

O misiune de asigurare care raportează asupra descrierii, proiectării și funcționării eficace a controalelor la o organizație prestatoare de servicii implică efectuarea de proceduri pentru a obține probe referitoare la prezentările de informații din descrierea sistemului său de către organizația prestatoare 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, despre care noi considerăm că ar trebui să furnizeze asigurarea rezonabilă că au fost realizate obiectivele controlului, stipulate în descriere. O misiune de asigurare de acest tip include, de asemenea, evaluarea prezentării generale a descrierii, caracterul corespunzător al obiectivelor stipulate de aceasta și gradul 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 la o organizație prestatoare de servicii*

Descrierea organizației prestatoare de servicii XYZ este formulată pentru a răspunde nevoilor comune ale unei game largi de clienți și ale auditorilor acestora și, prin urmare, nu poate include fiecare aspect al sistemului pe care fiecare client individual îl poate considera important în mediul său specific. De asemenea, din cauza naturii lor, controalele la o organizație prestatoare de servicii pot să nu prevină sau să detecteze toate erorile sau omisiunile în procesarea sau raportarea tranzacțiilor. De asemenea, proiectarea, în perioadele viitoare, a oricărei evaluări a eficacității este supusă riscului că acele controale de la o organizație prestatoare de servicii pot deveni necorespunzătoare sau pot să nu răspundă așteptărilor.

#### *Opinia*

Opinia noastră a fost formulată pe baza aspectelor subliniate în acest raport. Criteriile pe care le-am utilizat în formarea 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 parcursul perioadei de la [data] la [data];
- (b) Controalele aferente obiectivelor controlului stipulate în descriere au fost proiectate adecvat pe parcursul perioadei de la [data] la [data]; și

- (c) Controalele testate, care au fost necesare furnizării asigurării rezonabile că obiectivele controlului stipulate în descriere au fost realizate, au funcționat eficace pe parcursul perioadei de la [data] la [data].

#### *Descrierea testelor controalelor*

Controalele specificate testate și natura, plasarea în timp și rezultatele acestor teste sunt listate la paginile [yy–zz].

#### *Utilizatori vizați și scopul*

Acest raport și descrierea testelor controalelor de la paginile [yy–zz] sunt destinate exclusiv clienților care au utilizat sistemul organizației prestatoare de servicii XYZ [tipul și denumirea acestuia], și auditorilor săi, care înțeleg suficient pentru a le lua în considerare, împreună cu alte informații, inclusiv informații despre controalele aplicate de către clienții înșiși, în evaluarea riscurilor 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: Raportul 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 controalelor și proiectarea lor**

Către: Organizația prestatoare de servicii XYZ

#### *Domeniu 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 controlului, stipulate în descriere.<sup>2</sup>

Nu am efectuat niciun fel de proceduri referitoare la eficacitatea operațională a controalelor incluse în descriere și, în consecință, nu exprimăm o opinie asupra acesteia.

#### *Responsabilitățile organizației prestatoare de servicii XYZ*

Organizația prestatoare de servicii XYZ este responsabilă pentru: întocmirea descrierii și a aserțiunii anexate de la pagina [aa], inclusiv pentru caracterul său complet,

---

2 Dacă unele dintre elementele descrierii nu sunt incluse în domeniul de aplicare al misiunii, acest lucru este precizat clar în raportul de asigurare.

acuratețea și metoda de prezentare a descrierii și aserțiunii; furnizarea serviciilor acoperite de descriere; confirmarea obiectivelor controlului; și proiectarea, implementarea și funcționarea eficace a controalelor, în vederea realizării obiectivelor de control stipulate.

#### *Responsabilitățile auditorului organizației prestatoare de servicii*

Responsabilitatea noastră este să exprimăm o opinie cu privire la descrierea organizației prestatoare de servicii XYZ și cu privire la proiectarea și funcționarea controalelor aferente obiectivelor de control stipulate 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 din cadrul unei organizații prestatoare de servicii*, emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare. Acest standard prevede să ne conformăm cerințelor etice și să ne planificăm și desfășurăm procedurile astfel încât să obținem asigurarea rezonabilă cu privire la măsura în care, sub toate aspectele semnificative, descrierea este prezentată fidel și controalele sunt proiectate adecvat, sub toate aspectele semnificative.

O misiune de asigurare care raportează asupra descrierii și proiectării controalelor la o organizație prestatoare de servicii implică efectuarea de 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 conform căreia descrierea nu este prezentată fidel și că acele controale nu sunt concepute adecvat. O misiune de asigurare de acest tip include, de asemenea, evaluarea prezentării generale a descrierii, caracterul corespunzător al obiectivelor stipulate de aceasta și gradul de adecvare a criteriilor specificate de organizația prestatoare de servicii și descrise la pagina [aa].

Așa cum se menționează mai sus, nu am efectuat niciun fel de proceduri referitoare la eficacitatea operațională a controalelor incluse în descriere și, în consecință, nu exprimăm o opinie asupra acesteia.

Credem că probele pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră.

#### *Limitări ale controalelor la o organizație prestatoare de servicii*

Descrierea organizației prestatoare de servicii XYZ este formulată pentru a răspunde nevoilor comune ale unei game largi de clienți și ale auditorilor acestora și, prin urmare, nu poate include fiecare aspect al sistemului pe care fiecare client individual îl poate considera important în mediul său specific. De asemenea, din cauza naturii lor, controalele la o organizație prestatoare de servicii pot să nu prevină sau să detecteze toate erorile sau omisiunile în procesarea sau raportarea tranzacțiilor.

### *Opinia*

Opinia noastră a fost formulată pe baza aspectelor subliniate în acest raport. Criteriile pe care le-am utilizat în formarea 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 la [data]; și
- (b) Controlurile aferente obiectivelor controlului stipulate în descriere au fost proiectate adecvat la [data].

### *Utilizatori vizați și scopul*

Acest raport este destinat exclusiv clienților care au utilizat sistemul organizației prestatoare de servicii XYZ [tipul și denumirea acestuia], și auditorilor săi, care înțeleg suficient pentru a le lua în considerare, împreună cu alte informații, inclusiv informații despre controalele aplicate de către clienții înșiși, în obținerea unei înțelegeri a sistemelor 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 pctul. A50)

### Exemple de rapoarte de asigurare modificate ale auditorilor organizațiilor 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: Opinia 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 pentru opinia cu rezerve*

Descrierea anexată prevede 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 interviuări 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.

*Opinia cu rezerve*

Opinia noastră a fost formulată pe baza aspectelor subliniate în acest raport. Criteriile pe care le-am utilizat în formarea opiniei noastre sunt cele descrise la pagina [aa], din aserțiunea organizației prestatoare de servicii. În opinia noastră, cu excepția aspectului descris în paragraful aferent Bazei pentru opinia cu rezerve:

(a) ...

#### **Exemplul 2: Opinie cu rezerve – controalele nu sunt proiectate adecvat, astfel încât să furnizeze asigurarea rezonabilă că obiectivele controlului, stipulate în descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii, ar fi realizate în cazul în care controalele ar funcționa 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 pentru opinia cu rezerve*

Așa cum se menționează la pagina [mn] din descrierea anexată, organizația prestatoare de servicii operează 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 implementarea acestora, nu includ revizuirea și aprobarea de către persoanele autorizate, care sunt independente de cei implicați în operarea modificărilor. De asemenea, nu există cerințe specificate privind testarea acestor modificări sau punerea la dispoziția unui revizor autorizat a rezultatelor testelor, anterior implementării modificărilor.

*Opinia cu rezerve*

Opinia noastră a fost formulată pe baza aspectelor subliniate în acest raport. Criteriile pe care le-am utilizat în formarea opiniei noastre sunt cele descrise la pagina [aa], din aserțiunea organizației prestatoare de servicii. În opinia noastră, cu excepția aspectului descris în paragraful aferent Bazei pentru opinia cu rezerve:

(a) ...

**Exemplul 3: Opinia cu rezerve – controalele nu au funcționat eficace pe parcursul perioadei specificate (doar raport de tipul 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 pentru opinia cu rezerve*

Organizația prestatoare de servicii XYZ confirmă, în descrierea sa, că dispune de controale automate instituite, în vederea reconcilierii plăților primite aferente creditelor cu rezultatul generat. 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. Aceasta a dus la nerealizarea obiectivului controlului „Controalele furnizează asigurarea 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 a pro-

gramului care efectuează calculele începând cu [data], și testele noastre arată că acesta a funcționat eficient pe parcursul perioadei de la zi/lună/an la zi/lună/an.

#### *Opinia cu rezerve*

Opinia noastră a fost formulată pe baza aspectelor subliniate în acest raport. Criteriile pe care le-am utilizat în formarea opiniei noastre sunt cele descrise la pagina [aa], din aserțiunea organizației prestatoare de servicii. În opinia noastră, cu excepția aspectului descris în paragraful aferent Bazei pentru opinia cu rezerve:

...

#### **Exemplul 4: Opinia 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 pentru opinia cu rezerve*

Organizația prestatoare de servicii XYZ confirmă, în descrierea sa, că dispune de controale automate instituite, în vederea reconcilierii plăților primite aferente creditelor cu rezultatul generat. Cu toate acestea, evidențele electronice ale performanței acestei reconcilierii 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 aplicarea acestui control, pentru acea perioadă. În consecință, nu am putut determina dacă obiectivul controlului „Controalele furnizează asigurarea rezonabilă că plățile primite aferente împrumuturilor sunt înregistrate corespunzător” a funcționat eficient pe parcursul perioadei de la zi/lună/an la zi/lună/an.

#### *Opinia cu rezerve*

Opinia noastră a fost formulată pe baza aspectelor subliniate în acest raport. Criteriile pe care le-am utilizat în formarea opiniei noastre sunt cele descrise la pagina [aa], din aserțiunea organizației prestatoare de servicii. În opinia noastră, cu excepția aspectului descris în paragraful aferent Bazei pentru opinia cu rezerve:

(a) ...

13–21.]



# STANDARDUL INTERNAȚIONAL PRIVIND MISIUNILE DE ASIGURARE 3410

## MISIUNI DE ASIGURARE PRIVIND DECLARAȚIILE REFERITOARE LA GAZELE CU EFECT DE SERĂ

(În vigoare pentru rapoartele de asigurare pentru perioadele cu începere de la sau ulterior datei de 30 septembrie 2013)<sup>a</sup>

### CUPRINS

	Punct
<b>Introducere</b> .....	1
Domeniul de aplicare al prezentului ISAE .....	2–11
Data intrării în vigoare .....	12
<b>Obiective</b> .....	13
<b>Definiții</b> .....	14
<b>Cerințe</b>	
ISAE 3000 .....	15
Acceptarea și continuarea misiunii . .....	16–18
Planificare .....	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 privind evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă și proceduri suplimentare .....	35–56
Utilizarea activității altor practicieni .....	57
Declarații scrise .....	58–60
Evenimente ulterioare .....	61
Informații comparative .....	62–63
Alte informații .....	64
Documentație .....	65–70

<sup>a</sup> Amendamentele de conformitate la acest ISA ca rezultat al ISAE 3000 (Revizuit), *Misiuni de asigurare altele decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice*, vor fi în vigoare pentru rapoartele de asigurare date la sau ulterior datei de 15 decembrie 2015.

MISIUNI DE ASIGURARE PRIVIND DECLARAȚIILE REFERITOARE  
LA GAZELE CU EFECT DE SERĂ

Revizuirea controlului calității misiunii .....	71
Formularea concluziei de asigurare .....	72–75
Conținutul raportului de asigurare .....	76–77
Alte cerințe referitoare la comunicare .....	78
<b>Aplicare și alte materiale explicative</b>	
Introducere .....	A1–A7
Definiții .....	A8–A16
ISAE 3000 .....	A17
Acceptarea și continuarea misiunii .....	A18–A37
Planificare .....	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 privind evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă și proceduri suplimentare.....	A90–A112
Utilizarea activității altor practicieni.....	A113–A115
Declarații scrise .....	A116
Evenimente ulterioare .....	A117
Informații comparative .....	A118–A123
Alte informații .....	A124–A126
Documentație .....	A127–A129
Revizuirea controlului calității misiunii.....	A130
Formularea concluziei de asigurare .....	A131–A133
Conținutul raportului de asigurare .....	A134–A152
Anexa 1: Emisii, înlăturări și emisii deductibile	
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 contextul *Prefeței la Reglementările Internaționale de Control al Calității, Audit, Revizuire, Alte Servicii de Asigurare și Servicii Conexe*.

## Introducere

1. Dată fiind legătura dintre emisia gazelor cu efect de seră (GES) și schimbările climatice, multe entități califică emisia GES în contextul gestiunii interne și multe întocmesc, de asemenea, o declarație referitoare la gazele cu efect de seră:
  - (a) Ca parte a unui regim reglementat de prezentări de informații;
  - (b) Ca parte a unei scheme de tranzacționare a certificatelor de emisii; 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 dezvoltarea durabilă sau a unui raport anual al entității; sau pot fi efectuate în vederea includerii într-un „registru al emisiilor de carbon.”

### Domeniul de aplicare al prezentului ISAE

2. Prezentul Standard Internațional privind Misiunile de Asigurare (ISAE) tratează misiunile de asigurare care raportează cu privire la declarația a unei entități referitoare la GES.
3. Concluzia practicianului în urma unei misiuni de asigurare se poate referi la informațiile suplimentare unei declarații referitoare la GES, atunci când practicianul se angajează să raporteze asupra unui raport de dezvoltare durabilă, din care declarația referitoare la GES constituie doar o parte. În astfel de cazuri: (a se vedea pctele. A1–A2)
  - (a) Prezentul ISAE se aplică procedurilor de asigurare efectuate în raport cu declarația referitoare la GES, atunci când declarația referitoare la GES constituie o parte relativ minoră din informațiile generale supuse asigurării; și
  - (b) ISAE 3000<sup>1</sup> (sau alt ISAE care tratează un subiect specific) se aplică procedurilor de asigurare efectuate în raport cu restul informațiilor care fac subiectul concluziei practicianului.
4. Prezentul ISAE nu tratează, nici nu oferă îndrumări specifice referitoare la, misiunile de asigurare care raportează:
  - (a) Declarații 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>

---

1 ISAE 3000, *Misiunile de asigurare, altele decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice*. ISAE 3000 face, în prezent, obiectul revizuirii de către IAASB. Pot exista amendamente la prezentul ISAE, în ceea ce privește conformitatea, ca urmare a modificărilor aduse ISAE 3000.

2 NOx (de exemplu, NO și NO<sub>2</sub>, care sunt diferiți față de protoxidul de azot al gazelor cu efect de seră, N<sub>2</sub>O) și SO<sub>2</sub> sunt asociați cu „ploaia acidă” mai degrabă decât cu schimbările climatice.

- (b) Altor informații privind GES, precum “amprentele” ciclurilor de viață ale produselor, informațiile ipotetice privind “pragurile de referință” și indicatorii-cheie de performanță pe baza datelor emisiilor; sau (a se vedea pctul. A3)
- (c) Instrumentele, procesele sau mecanismele, precum proiectele de compensare, utilizate de alte entități pentru emisiile deductibile. Cu toate acestea, atunci când declarația unei entități referitoare la GES cuprinde emisii deductibile care sunt supuse asigurării cerințele prezentului ISAE se aplică în raport cu acele emisii deductibile, după caz (a se vedea pctul. 76 litera (f)).

*Misiuni pe bază de aserțiuni și misiuni de raportare directă*

- 5. *Cadrul Internațional pentru Misiunile de Asigurare* (Cadrul de asigurare) prevede că o misiune de asigurare poate fi, fie o misiune pe bază de aserțiuni, fie o misiune de raportare directă. Prezentul ISAE tratează doar misiunile pe bază de aserțiuni.<sup>3</sup>

*Proceduri aferente misiunilor de asigurare rezonabilă și de asigurare limitată*

- 6. Cadrul de asigurare prevede că o misiune de asigurare poate fi, fie o misiune de asigurare rezonabilă, fie o misiune de asigurare limitată.<sup>4</sup> Prezentul ISAE tratează ambele tipuri de misiuni, de asigurare rezonabilă și limitată.
- 7. În ambele tipuri de misiuni de asigurare rezonabilă și limitată cu privire la o declarație referitoare la GES, practicianul alege diferite proceduri de asigurare, care pot include: inspecția; observarea; confirmarea; recalcularea; repetarea executării; procedurile analitice; și intervierea. Determinarea procedurilor de asigurare care vor fi efectuate în raport cu o misiune specifică este un aspect care ține de raționamentul profesional. Deoarece declarațiile referitoare la GES acoperă o serie largă de circumstanțe, natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor vor varia considerabil de la o misiune la alta.
- 8. Cu excepția situațiilor în care se prevede altfel, fiecare cerință a prezentului ISAE se aplică atât misiunilor de asigurare rezonabilă, cât și celor de asigurare limitată. Deoarece nivelul asigurării obținute într-o misiune de asigurare limitată este mai scăzut decât într-o misiune de asigurare rezonabilă, procedurile pe care le va efectua practicianul într-o misiune de asigurare limitată vor fi diferite, ca natură, și mai reduse ca amploare, decât cele realizate într-o misiune de asigurare rezonabilă<sup>5</sup>. Cerințele care se aplică doar unuia sau celuilalt tip de misiune sunt prezentate într-un format tabelar, cu litera „L” (asigurare limitată) sau “R” (asigurare rezonabilă) după numărul punctului. Deși unele proceduri sunt necesare doar pentru misiunile

---

3 Cadrul de asigurare, punctul 10

4 Cadrul de asigurare, punctul 11

5 Cadrul de asigurare, punctul 53 și ISAE 3000, punctul 37

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 sau limitată, aferentă unei declarații referitoare la GES). (a se vedea pctele. A4, A90)

*Relația cu ISAE 3000, alte prevederi profesionale și alte cerințe*

9. Desfășurarea de misiuni de asigurare, altele decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice, prevede ca practicianul să respecte prevederile ISAE 3000. ISAE 3000 include cerințe privind domeniul precum acceptarea misiunii, planificare, probe și documentație și se aplică tuturor misiunilor de asigurare, inclusiv misiunilor în conformitate cu prezentul ISAE. Prezentul ISAE descrie modul în care ISAE 3000 va fi aplicat unei misiuni de asigurare, pentru a raporta asupra unei declarații emise de o entitate, referitoare la GES. Cadrul de asigurare, care definește și descrie elementele și obiectivele unei misiuni de asigurare, furnizează contextul pentru înțelegerea prezentului ISAE și a ISAE 3000. (a se vedea pctul. A17)
10. Conformitatea cu ISAE 3000 prevede, printre altele, ca practicianul să se conformeze cerințelor de independență și celorlalte cerințe din *Codul Etic al Profesioniștilor Contabili* emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili (Codul IESBA) și să implementeze procedurile de control al calității, aplicabile misiunii individuale.<sup>6</sup> (a se vedea pctele. A5–A6)
11. Când misiunea este supusă unor legi și reglementări locale, cu privire la schema de tranzacționare a certificatelor de emisie, prezentul ISAE nu prevalează asupra acelor legi, reglementări sau prevederi. În eventualitatea în care acele legi sau reglementări locale sau prevederi referitoare la schema de tranzacționare a certificatelor de emisie diferă față de prezentul ISAE, o misiune desfășurată în conformitate cu legile sau reglementările locale sau cu prevederile unei scheme specifice, nu se vor conforma, în mod implicit, prezentului ISAE. Practicianul are dreptul de a invoca conformitatea cu prezentul ISAE în plus față de conformitatea cu legile sau reglementările locale sau cu prevederile schemei de tranzacționare a certificatelor de emisie, doar atunci când toate cerințele aplicabile din prezentul ISAE au fost îndeplinite. (a se vedea pctul. A7)

**Data intrării în vigoare**

12. Prezentul ISAE este în vigoare pentru rapoartele de asigurare aferente perioadelor care se încheie la sau ulterior datei de 30 septembrie 2013.

---

6 ISAE 3000, punctele 4 și 6

## Obiective

13. Obiectivele practicianului sunt:

- (a) Obținerea unei asigurări rezonabile sau limitate, după caz, că declarația referitoare la GES nu conține denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, permițându-i astfel practicianului să exprime o concluzie în care să formuleze acel nivel de asigurare;
- (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, conform criteriilor aplicabile; sau
  - (ii) În cazul unei misiuni de asigurare limitată, orice aspect de care a luat cunoștință practicianul și care îl face să creadă, pe baza procedurilor efectuate și a probelor obținute, că declarația referitoare la GES nu este întocmită, sub toate aspectele semnificative, conform criteriilor aplicabile; și
- (c) Să efectueze comunicări în conformitate cu identificările sale, așa cum este prevăzut, de altfel, prin prezentul ISAE.

## Definiții

14. În contextul prezentului ISAE, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:<sup>7</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 sub altă formă, care sunt incluse în declarația referitoare la GES, așa cum sunt utilizate de către practician pentru a lua în considerare diferitele tipuri de posibile denaturări care pot apărea.
  - (c) An de referință – Un anumit an sau o perioadă medie de ani, în raport cu care sunt comparate emisiile entității, în timp.
  - (d) Plafon și tranzacționare – Un sistem care stabilește limitele generale ale emisiilor, alocă cotele de emisii și permite tranzacționarea cotelor și a creditelor certificatelor de emisie între ele.
  - (e) Informații comparative – Sumele și prezentările incluse în declarația referitoare la gazele cu efect de seră, în legătură cu una sau mai multe perioade precedente.
  - (f) Emisii – GES care, pe parcursul unei perioade de referință, au fost emise în atmosferă sau ar fi fost emise în atmosferă dacă nu ar fi fost

---

<sup>7</sup> Definițiile din ISAE 3000 se aplică, de asemenea, prezentului ISAE.

captate sau transferate într-un recipient. Emisiile pot fi clasificate astfel:

- Emisii directe (cunoscute, de asemenea, drept emisii de tipul 1), care reprezintă emisii din surse care sunt deținute sau controlate de către entitate. (a se vedea pctul. A8)
  - Emisii indirecte, care reprezintă emisiile care sunt o consecință a activităților entității, dar care provin din surse deținute sau controlate de o altă entitate. Emisiile indirecte pot fi clasificate, în continuare, astfel:
    - Emisii de tipul 2, care reprezintă emisii asociate energiei transferate și consumate de către entitate (a se vedea pctul. A9)
    - Emisii de tipul 3, care reprezintă toate celelalte emisii indirecte. (a se vedea pctul. A10)
- (g) Emisii deductibile – Orice element inclus în declarația entității referitoare la GES, care este dedus din totalul emisiilor raportate, dar care nu este înlăturat; include, de obicei, compensările achiziționate, dar poate include și o varietate de alte instrumente sau mecanisme precum credite sau cote de performanță care sunt recunoscute de o autoritate de reglementare sau o altă schemă din care face parte entitatea. (a se vedea pctele. A11–A12)
- (h) Factor de emisie – Un factor matematic sau o rată de conversie a măsurării unei activități (de exemplu, litrii de combustibil consumați, kilometrii parcurși, numărul de animale din gospodărie sau tonele de produs fabricate) într-o estimare a cantității de GES asociate acelei activități.
- (i) Schema de tranzacționare a certificatelor de emisie – O abordare a pieței, utilizată pentru a controla gazele cu efect de seră prin furnizarea unor stimulente economice menite să ducă la o reducere a emisiilor de astfel de gaze.
- (j) Entitate – Entitatea juridică, entitatea economică sau partea identificabilă a unei entități juridice sau economice (de exemplu, o fabrică individuală sau alt tip de unitate, precum un depozit de deșeuri), sau o combinație dintre entități juridice și de alt tip sau părți din aceste entități (de exemplu, o asocierie în participație) la care se referă declarația referitoare la GES.
- (k) Fraudă – Un act intenționat comis de unul sau mai mulți indivizi din cadrul conducerii, persoanelor responsabile cu guvernanta, angajaților sau unor părți terțe, ce implică utilizarea înșelăciunii pentru a obține un avantaj injust sau ilegal.

- (l) Proceduri subsecvente – Proceduri efectuate ca răspuns la riscurile de denaturare semnificativă evaluate, inclusiv teste ale controalelor (dacă există), teste de detaliu și proceduri analitice.
- (m) Declarația referitoare la GES – O declarație care stabilește elementele constitutive și care cuantifică emisiile de GES ale unei entități, pentru o perioadă (uneori cunoscute drept un inventar al emisiilor) și, după caz, informațiile comparative și notele explicative care includ un sumar al cuantificării semnificative și politicile de raportare. O declarație a unei entități referitoare la GES poate include, de asemenea, o enumerare pe categorii a înlăturărilor sau emisiilor deductibile. Când misiunea nu acoperă întreaga declarație referitoare la GES, termenul „declarație referitoare la GES” ar trebui interpretat ca partea ce face obiectul misiunii. Declarația referitoare la GES constituie “subiectul specific” al misiunii.<sup>8</sup>
- (n) Gaze cu efect de seră (GES) – Dioxidul de carbon (CO<sub>2</sub>) și orice alte gaze prevăzute de criteriile aplicabile, care trebuie incluse în declarația referitoare la GES, precum: metan, protoxid de azot, hexafluorură de sulf, hidrofluorocarburi, perfluorocarburi și fluorocarburi clorurate. Celelalte gaze diferite de dioxidul de carbon sunt numite echivalente ale dioxidului de carbon (CO<sub>2</sub>-e).
- (o) Limita organizațională – Limita care determină ce operațiuni trebuie incluse în declarația entității referitoare la GES.
- (p) Prag de semnificație funcțional – Valoarea sau valorile stabilite de practician la un nivel mai scăzut decât pragul de semnificație pentru declarația referitoare la GES, pentru a reduce la un nivel suficient de scăzut probabilitatea ca totalitatea denaturărilor necorectate și nedetectate să depășească pragul de semnificație al declarației referitoare la GES. Dacă este cazul, pragul de semnificație funcțional se referă, de asemenea, la valoarea sau valorile stabilite de practician la un nivel mai scăzut decât pragul sau pragurile de semnificație pentru anumite tipuri de emisii sau prezentări.
- (q) Compensare achiziționată – O emisie deductibilă în care entitatea plătește pentru scăderea emisiilor unei alte entități (reduceri ale emisiilor) sau pentru creșterea înlăturării emisiilor aferente altei entități (intensificare a înlăturării), în raport cu un prag de referință ipotetic. (a se vedea pctul. A13)
- (r) Cuantificare – Procesul de determinare a cantității de GES aferente entității, fie direct, fie indirect, așa cum sunt acestea emise (sau înlăturate) prin surse specifice (sau recipiente).

---

8 Cadrul de asigurare, punctul 8



- (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 recipient. (a se vedea pctul. A14)
- (t) Unitate semnificativă – O unitate de importanță individuală, din perspectiva dimensiunii emisiilor sale în raport cu emisiile totale incluse în declarația referitoare la GES sau a naturii sau circumstanțelor sale specifice, care generează riscuri de denaturare semnificativă specifice. (a se vedea pctele. A15–A16)
- (u) Recipient – 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, regiunea sau unitatea.

## Cerințe

### ISAE 3000

15. Practicianul nu va invoca conformitatea cu prezentul ISAE dacă acesta nu s-a conformat atât cerințelor din prezentul ISAE, cât și celor din ISAE 3000. (a se vedea pctele. A5–A6, A17, A21–A22, A37, A127)

### Acceptarea și continuarea misiunii

#### *Aptitudini, cunoștințe și experiență*

16. Partenerul misiunii trebuie:
- (a) Să dispună de suficiente aptitudini, cunoștințe și experiență și suficientă competență în cuantificarea și raportarea emisiilor, pentru a-și asuma responsabilitatea concluziei asigurării; și
  - (b) Să fie convins că echipa misiunii și orice experți externi din partea practicianului dețin competențele profesionale necesare, inclusiv cu privire la cuantificarea și raportarea emisiilor și asigurare, pentru a desfășura misiunea de asigurare în conformitate cu prezentul ISAE. (a se vedea pctele. A18–A19)

#### *Condiții preliminare misiunii*

17. Pentru a stabili dacă sunt satisfăcute condițiile preliminare ale misiunii:
- (a) Partenerul de misiune trebuie să determine că atât declarația referitoare la GES, cât și misiunea, abordează un domeniu de aplicare suficient, pentru a le fi de folos utilizatorilor vizați, luând în considerare, în special: (a se vedea pctul. A20)

- (i) Când declarația referitoare la GES urmează să excludă emisiile semnificative care au fost, sau ar putea fi cuantificate prompt, dacă aceste excluderi sunt rezonabile în circumstanțele date;
  - (ii) Când misiunea urmează să excludă asigurarea aferentă emisiilor semnificative care sunt raportate de către entitate, dacă aceste excluderi sunt rezonabile în circumstanțele date; și
  - (iii) Când misiunea urmează să includă o asigurare aferentă emisiilor deductibile, dacă natura asigurării pe care o va obține practicianul cu privire la reducerile și conținutul vizat al raportului de asigurare aferent acestora este clară, rezonabilă circumstanțelor date și înțeleasă de către partea care face angajarea. (a se vedea pctele. A11-A12)
- (b) În evaluarea caracterului adecvat al criteriilor aplicabile, așa cum prevede ISAE 3000,<sup>9</sup> practicianul trebuie să determine dacă în criterii sunt incluse cel puțin: (a se vedea pctele. A23–A26)
- (i) Metoda de determinare a limitei organizaționale; (a se vedea pctele. A27–A28)
  - (ii) GES care vor fi contabilizate;
  - (iii) Metodele de cuantificare acceptabile, inclusiv metodele de efectuare a ajustărilor în funcție de anul de referință (dacă este cazul); și
  - (iv) Prezentările adecvate, astfel încât utilizatorii vizați să poată înțelege raționamentele semnificative efectuate în întocmirea declarației referitoare la GES. (a se vedea pctele. A29–A34)
- (c) Practicianul trebuie să obțină acordul entității, conform căruia aceasta înțelege și își asumă responsabilitatea:
- (i) Pentru elaborarea, implementarea și menținerea unui control intern, pe care îl consideră necesar pentru a permite întocmirea unei declarații privind 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 pctul. A35)
  - (iii) Pentru a face trimitere la, sau pentru a descrie în, declarația sa referitoare la GES, criteriile aplicabile pe care le-a utilizat și, când acest lucru nu reiese cu ușurință din circumstanțele misiunii, persoana care le-a elaborat. (a se vedea pctul. A36)

---

9 ISAE 3000, punctul 19

### *Convenirea termenilor misiunii*

18. Termenii conveniți ai misiunii, așa cum prevede ISAE 3000<sup>10</sup>, vor include: (a se vedea pctul. A37)
- (a) Obiectivul și domeniul de aplicare al misiunii;
  - (b) Responsabilitățile practicianului;
  - (c) Responsabilitățile entității, inclusiv cele descrise la punctul 17 (c);
  - (d) Identificarea criteriilor aplicabile pentru întocmirea declarației referitoare la GES;
  - (e) Referiri la forma prognozată și conținutul oricăror rapoarte care vor fi emise de practician și la declarația că pot exista circumstanțe în care raportul poate fi diferit, în ceea ce privește forma și conținutul prognozat; și
  - (f) O atestare a faptului că entitatea este de acord să furnizeze declarații scrise la încheierea misiunii.

### **Planificare**

19. În planificarea unei misiuni, așa cum prevede ISAE 3000,<sup>11</sup> practicianul: (a se vedea pcte. A38–A41)
- (a) Va identifica caracteristicile misiunii care definesc domeniul de aplicare al acesteia;
  - (b) Va stabili obiectivele de raportare ale misiunii, pentru a planifica perioada misiunii și natura comunicărilor necesare;
  - (c) Va lua în considerare factorii care, potrivit raționamentului profesional al practicianului, sunt importanți pentru direcționarea eforturilor echipei misiunii;
  - (d) Va lua în considerare rezultatele acceptării misiunii sau procedurile de continuare a misiunii și, după caz, dacă sunt relevante cunoștințele dobândite în urma altor misiuni efectuate de partenerul misiunii;
  - (e) Va stabili natura, plasarea în timp și amplexarea resurselor necesare efectuării misiunii, inclusiv a implicării experților și a altor practicieni; și (a se vedea pcte. A42–A43)
  - (f) Va determina impactul funcției de audit intern a entității, dacă există, asupra misiunii.

---

10 ISAE 3000, punctul 10

11 ISAE 3000, punctul 12

## **Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea misiunii**

*Determinarea pragului de semnificație și a pragului de semnificație funcțional în planificarea misiunii*

20. În stabilirea strategiei generale a misiunii, practicianul trebuie să determine pragul de semnificație al declarației referitoare la GES. (a se vedea pctele. A44–A50)
21. Practicianul trebuie să determine pragul de semnificație funcțional în contextul evaluării riscurilor de denaturare semnificativă și de determinare a naturii, perioadei și amplitudinii procedurilor suplimentare.

*Revizuirea pe măsura avansării misiunii*

22. Practicianul trebuie să revizuiască pragul de semnificație al declarației referitoare la GES, în eventualitatea în care, pe parcursul misiunii, ia cunoștință de informații care l-ar face să creadă că inițial a fost determinată o valoare diferită. (a se vedea pctul. A51)

## **Înțelegerea entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern al entității și identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă**

*Înțelegerea entității și a mediului său*

23. Practicianul trebuie să înțeleagă următoarele: (a se vedea pctele. A52–A53)
  - (a) Sectoarele de activitate și de reglementare relevante și alți factori externi, inclusiv criteriile aplicabile.
  - (b) Natura entității, inclusiv:
    - (i) Natura operațiunilor incluse în limita organizațională a entității, inclusiv: (a se vedea pctele. A27–A28)
      - a. Sursele și exhaustivitatea emisiilor și, dacă există, recipientele și emisiile deductibile;
      - b. Contribuția fiecărei emisii la totalul emisiilor entității; și
      - c. Incertitudinile asociate cantităților raportate în declarația referitoare la GES. (a se vedea pctele. A54–A59)
    - (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 sau externalizări ale funcțiilor care generează emisii importante; și
    - (iii) Frecvența și natura întreruperilor operațiunilor. (a se vedea pctul. A60)
  - (c) Selectarea și aplicarea de către entitate a metodelor de cuantificare și raportare a politicilor, inclusiv motivele modificării acestora și posibi-

litatea unei duble înregistrări a emisiilor în declarația referitoare la GES.

- (d) Cerințele criteriilor aplicabile relevante pentru estimări, inclusiv prezentările de informații aferente.
- (e) Obiectivul și strategia entității cu privire la schimbările climatice și, dacă există, riscurile economice, de reglementare, fizice sau reputaționale asociate. (a se vedea pctul. A61)
- (f) Supravegherea și responsabilitatea pentru informațiile referitoare la emisii, 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 pctele. A52–A53, A62)
- (a) Intervievări ale acelor persoane din cadrul entității care, conform raționamentului practicianului, dețin informații care pot ajuta la identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă, cauzate de fraudă sau eroare.
  - (b) Proceduri analitice. (a se vedea pctele. A63–A65)
  - (c) Observare și inspecție. (a se vedea pctele. 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 ajungă să înțeleagă, prin interviu: (a se vedea pctele. 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 ale entității și comu-</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 pctele. A52–A53, A70)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Mediul de control;</li> <li>(b) Sistemul informațional, inclusiv procesele de</li> </ul>

MISIUNI DE ASIGURARE PRIVIND DECLARAȚIILE REFERITOARE  
LA GAZELE CU EFECT DE SERĂ

<b>Asigurare limitată</b>	<b>Asigurare rezonabilă</b>
<p>nicarea rolurilor și responsabilităților de raportare a emisiilor și a aspectelor semnificative referitoare la raportarea emisiilor; și</p> <p>(c) Rezultatele procesului entității de evaluare a riscurilor.</p>	<p>afaceri ale entității și comunicarea rolurilor și responsabilităților de raportare a emisiilor și a aspectelor semnificative referitoare la raportarea emisiilor;</p> <p>(c) Procesul entității de evaluare a riscurilor;</p> <p>(d) Activitățile de control relevante pentru misiune, fiind acelea pe care practicianul le consideră necesare 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 solicită o înțelegere a tuturor activităților de control aferente fiecărui tip semnificativ de emisie și prezentarea în declarația referitoare la GES a fiecărei ipoteze relevante pentru acestea; și (a se vedea pctele. A71–A72)</p> <p>(e) Monitorizarea controalelor.</p>
	<p>26R. În obținerea înțelegerii prevăzute la punctul 25R, practicianul trebuie să aprecieze elaborarea controalelor și să determine dacă acestea au fost implementate prin efectuarea de proceduri, în plus față de interviuarea personalului entității. (a se vedea pctele. A52–A53)</p>

*Alte proceduri pentru înțelegerea, identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă*

27. Dacă partenerul misiunii a efectuat alte misiuni pentru entitate, acesta trebuie să aprecieze dacă informațiile obținute sunt relevante în identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă. (a se vedea pctul. A73)
28. Practicianul va efectua interviuri ale conducerii și ale altor persoane din cadrul entității, după caz, pentru a determina dacă aceștia dețin cunoștințe cu privire la orice cazuri de fraudă reale, suspectate sau presupuse sau de neconformitate cu legile și reglementările, care afectează declarația referitoare la GES. (a se vedea pctele. A84–A86)
29. Partenerul misiunii, alți membri-cheie ai echipei misiunii și orice experți externi-cheie din partea practicianului vor discuta susceptibilitatea ca declarația entității referitoare la GES să conțină denaturări semnificative cauzate fie de fraudă, fie de eroare și aplicarea criteriilor aplicabile faptelor și circumstanțelor entității. Partenerul misiunii trebuie să determine ce aspecte le vor fi comunicate membrilor echipei misiunii și oricărui experți externi din partea practicianului, care nu au luat parte la discuție.
30. Practicianul trebuie să evalueze dacă metodele de cuantificare și politicile de raportare ale entității, inclusiv determinarea limitelor organizaționale ale entității, corespund operațiunilor acesteia și sunt consecvente cu criteriile aplicabile și cu politicile de cuantificare și raportare, utilizate în sectorul de activitate respectiv și în perioadele anterioare.

Efectuarea de proceduri la sediul unităților entității

31. Practicianul trebuie să determine dacă este necesar, în circumstanțele misiunii, să se efectueze proceduri la sediul unităților semnificative. (a se vedea pctele. 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 pctul. A78)
  - (a) Să determine dacă, și în ce măsură, trebuie utilizată activitatea specifică funcției de audit intern; și
  - (b) În cazul în care se utilizează activitatea specifică funcției de audit intern, să determine 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 pctele. A79–A80)</li> <li>(b) Pentru tipurile semnificative de emisii și prezentări, (a se vedea pctul. A81)</li> </ul> <p>ca bază pentru elaborarea și desfășurarea procedurilor a căror natură, perioadă și amploare:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(c) care răspund riscurilor de denaturare semnificativă evaluate; și</li> <li>(d) care 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 pctele. A79–A80)</li> <li>(b) La nivelul aserțiunilor aferente tipurilor semnificative de emisii și prezentări, (a se vedea pctele. A81–A82)</li> </ul> <p>ca bază pentru elaborarea și desfășurarea procedurilor a căror natură, perioadă și amploare: (a se vedea pctul. A83)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(c) care răspund riscurilor de denaturare semnificativă evaluate; și</li> <li>(d) care 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>

**Cauzele riscurilor de denaturare semnificativă**

34. În efectuarea procedurilor prevăzute la punctele 33L sau 33R, practicianul trebuie să ia în considerare următorii factori: (a se vedea pctele. A84–A89)
- (a) Probabilitatea unei denaturări intenționate în declarația referitoare la GES; (a se vedea pctele. 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 pctul. A87)
  - (c) Probabilitatea omiterii unei emisii posibil semnificative; (a se vedea pctul. A88 litera (a))



- (d) Modificări economice sau de reglementare semnificative; (a se vedea pctul. A88 litera (b))
- (e) Natura operațiunilor; (a se vedea pctul. A88, litera (c))
- (f) Natura metodelor de cuantificare; (a se vedea pctul. A88, litera (d))
- (g) Gradul de complexitate în determinarea limitei organizaționale și a măsurii în care sunt implicate părțile afiliate; (a se vedea pctele. A27–A28)
- (h) Dacă există emisii semnificative în afara cursului normal de activitate al entității sau care par a nu fi uzuale, din alte motive; (a se vedea pctul. A88, litera (e))
- (i) Nivelul de subiectivitate al cuantificării emisiilor; (a se vedea pctul. A88, litera (e))
- (j) Dacă emisiile de tipul 3 sunt incluse în declarația referitoare la GES; (a se vedea pctul. A88, litera (f))
- (k) Modul în care entitatea efectuează estimări semnificative și datele care stau la baza acestor estimări. (a se vedea pctul. A88, litera (g))

**Răspunsuri generale privind evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă și proceduri suplimentare**

- 35. Practicianul trebuie să elaboreze și să implementeze răspunsuri generale pentru a aborda riscurile de denaturare semnificativă evaluate la nivelul declarației referitoare la GES. (a se vedea pctele. A90–A93)
- 36. Practicianul trebuie să elaboreze și să efectueze proceduri subsecvente a căror natură, perioadă și amploare să răspundă la riscurile de denaturare semnificativă evaluate, în ceea ce privește nivelul de asigurare, rezonabilă sau limitată, după caz. (a se vedea pctul. A90)

Asigurare limitată	Asigurare rezonabilă
<p>37L. În elaborarea și efectuarea procedurilor suplimentare, în conformitate cu punctul 36, practicianul trebuie: (a se vedea pctele. A90, A94)</p> <p>(a) Să ia în considerare motivele evaluării aferente riscurilor de denaturare semnificativă, în ceea ce privește tipurile semnificative de emisii și prezentări; și (a se vedea pctul. A95)</p>	<p>37R. În elaborarea și efectuarea procedurilor subsecvente, în conformitate cu punctul 36, practicianul trebuie: (a se vedea pctele. A90, A94)</p> <p>(a) Să ia în considerare motivele evaluării aferente riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor, în ceea ce privește tipurile semnificative de emisii și prezentări, inclusiv: (a se vedea pctul. A95)</p>

MISIUNI DE ASIGURARE PRIVIND DECLARAȚIILE REFERITOARE  
LA GAZELE CU EFECT DE SERĂ

<b>Asigurare limitată</b>	<b>Asigurare rezonabilă</b>
<p>(b) Să obțină probe mai convingătoare, dacă practicianul evaluează riscul ca fiind la un nivel mai ridicat. (a se vedea pctul. A97)</p>	<p>(i) Probabilitatea unor denaturări semnificative cauzate de caracteristicile specifice ale tipului relevant de emisie sau prezentare (mai precis, riscul inerent); și</p> <p>(ii) Dacă practicianul intenționează să țină cont de eficacitatea operațională a controalelor în determinarea naturii, plasării în timp și amplitudinii altor proceduri; și (a se vedea pctul. A96)</p> <p>(b) Să obțină probe mai convingătoare, dacă practicianul evaluează riscul ca fiind la un nivel mai ridicat. (a se vedea pctul. A97)</p>
	<p><i>Teste ale controalelor</i></p> <p>38R. Practicianul trebuie să elaboreze și să efectueze teste ale controalelor, pentru a obține probe suficiente și adecvate referitoare la eficacitatea operațională a controalelor relevante dacă: (a se vedea pctul. A90 (a))</p> <p>(a) Practicianul intenționează să țină cont de eficacitatea operațională a controalelor în determinarea naturii, plasării în timp și amplitudinii altor proceduri; sau (a se vedea pctul. A96)</p> <p>(b) Procedurile, altele decât testele controalelor, nu pot oferi ele însele probe</p>

Asigurare limitată	Asigurare rezonabilă
	<p>suficiente și adecvate, la nivelul aserțiunilor. (a se vedea pctul. A98)</p> <p>39R. Dacă sunt detectate deviații de la controalele de care practicianul intenționează să țină cont, acesta trebuie să efectueze interogări specifice referitoare la aceste aspecte și posibilele lor consecințe și să determine dacă: (a se vedea pctul. A90)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Testele controalelor care au fost derulate furnizează o bază corespunzătoare pentru luarea în considerare a controalelor;</li> <li>(b) Sunt necesare teste suplimentare ale controalelor; sau</li> <li>(c) Riscurile de denaturare semnificativă potențiale trebuie abordate prin utilizarea altor proceduri.</li> </ul> <p><i>Proceduri, altele decât testele controalelor</i></p> <p>40R. Indiferent de riscurile de denaturare semnificativă evaluate, practicianul trebuie să elaboreze și să efectueze teste de detaliu ale procedurilor analitice, în plus față de testele controalelor, dacă există, pentru fiecare tip semnificativ de emisie sau prezentare. (a se vedea pctele. A90, A94)</p> <p>41R. Practicianul trebuie să ia în considerare dacă urmează a fi efectuate proceduri de confirmare externă. (a se vedea pctele. A90, A99)</p>

Asigurare limitată	Asigurare rezonabilă
<p><i>Proceduri analitice efectuate ca răspuns la riscurile de denaturare semnificativă evaluate</i></p> <p>42L. Dacă elaborează și efectuează proceduri analitice, practicianul trebuie: (a se vedea pctele. A90 (c), A100–A102)</p> <p>(a) Să determine gradul de adecvare a procedurilor analitice specifice, ținând cont de riscurile de denaturare semnificativă evaluate și de testele de detaliu, dacă există;</p> <p>(b) Să aprecieze credibilitatea datelor pe marginea cărora elaborează estimarea cantităților sau a proporțiilor înregistrate, ținând cont de sursa, comparabilitatea și natura și relevanța informațiilor disponibile și a controalelor aferente întocmirii datelor; și</p> <p>(c) Să formuleze o estimare cu privire la cantitățile sau proporțiile înregistrate.</p> <p>43L. Dacă procedurile analitice identifică fluctuații sau relații inconsecvente cu alte informații relevante sau care diferă semnificativ de cantitățile sau proporțiile estimate, practicianul trebuie să interogheze entitatea cu privire la aceste diferențe. Practicianul trebuie să ia în considerare răspunsurile la aceste interogări pentru a determina dacă sunt necesare alte proceduri în circumstanțele</p>	<p><i>Proceduri analitice efectuate ca răspuns la riscurile de denaturare semnificativă evaluate</i></p> <p>42R. Dacă elaborează și efectuează proceduri analitice, practicianul trebuie: (a se vedea pctele. A90 (c), A100–A102)</p> <p>(a) Să determine gradul de adecvare a procedurilor analitice specifice aferente aserțiunilor formulate, ținând cont de riscurile de denaturare semnificativă evaluate și de testele de detaliu, dacă există, cu privire la acele aserțiuni;</p> <p>(b) Să aprecieze credibilitatea datelor pe marginea cărora elaborează estimarea cantităților sau a proporțiilor înregistrate, ținând cont de sursa, comparabilitatea și natura și relevanța informațiilor disponibile și a controalelor aferente întocmirii datelor; și</p> <p>(c) Să formuleze o estimare cu privire la cantitățile sau proporțiile înregistrate, care să fie suficient de precisă pentru a identifica posibilele denaturări semnificative.</p> <p>43R. Dacă procedurile analitice identifică fluctuații sau relații inconsecvente cu alte informații relevante sau care diferă semnificativ de cantitățile sau proporțiile estimate, practicianul trebuie să in-</p>

<b>Asigurare limitată</b>	<b>Asigurare rezonabilă</b>
<p>date. (a se vedea pctul. A90 (c))</p>	<p>vestigheze aceste diferențe astfel: (a se vedea pctul. A90 (c))</p> <p>(a) Prin interogarea entității și obținerea de probe suplimentare, relevante în raport cu răspunsurile entității; și</p> <p>(b) Prin efectuarea de alte proceduri, după cum este necesar în circumstanțele date.</p>
<p><i>Proceduri aferente estimărilor</i></p> <p>44L. Pe baza riscurilor de denaturare semnificativă evaluate, practicianul trebuie: (a se vedea pctele. A103–A104)</p> <p>(a) Să aprecieze dacă:</p> <p>(i) Entitatea a aplicat corespunzător cerințele criteriilor aplicabile, relevante în raport cu estimările; și</p> <p>(ii) Metodele de realizare a estimărilor sunt corespunzătoare și au fost aplicate consecvent și dacă modificările din perioada anterioară, când există, în estimările raportate sau în metoda de realizare a acestora sunt adecvate în circumstanțele date; și</p> <p>(b) Trebuie luată în considerare necesitatea altor proceduri, în circumstanțele date.</p>	<p><i>Proceduri aferente estimărilor</i></p> <p>44R. Pe baza riscurilor de denaturare semnificativă evaluate, practicianul trebuie să aprecieze dacă: (a se vedea pctul. A103)</p> <p>(a) Entitatea a aplicat corespunzător cerințele criteriilor aplicabile, relevante în raport cu estimările; și</p> <p>(b) Metodele de realizare a estimărilor sunt corespunzătoare și au fost aplicate consecvent și dacă modificările din perioada anterioară, când există, în estimările raportate sau în metoda de realizare a acestora sunt adecvate în circumstanțele date.</p> <p>45R. Ca răspuns la un risc de denaturare semnificativă evaluat, practicianul trebuie să întreprindă una sau mai multe din următoarele acțiuni, ținând cont de natura estimărilor: (a se vedea pctul. A103)</p> <p>(a) Testarea modului în care entitatea a făcut estimarea și a datelor ce au stat la baza acesteia. În acest</p>

MISIUNI DE ASIGURARE PRIVIND DECLARAȚIILE REFERITOARE  
LA GAZELE CU EFECT DE SERĂ

<b>Asigurare limitată</b>	<b>Asigurare rezonabilă</b>
	<p>sens, practicianul trebuie să aprecieze dacă:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) Metoda de cuantificare utilizată este adecvată circumstanțelor; și</li> <li>(ii) Ipotezele utilizate de entitate sunt rezonabile.</li> </ul> <p>(b) Testarea eficacității operaționale a controalelor, cu privire la modul în care entitatea și-a realizat estimările, alături de alte proceduri adecvate.</p> <p>(c) Elaborarea unei estimări sau a unui interval de estimare pentru a aprecia estimarea entității. În acest context:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) Dacă practicianul utilizează ipoteze sau metode care diferă de cele ale entității, acesta trebuie să obțină o înțelegere a ipotezelor sau metodelor entității, pentru a stabili că estimarea sau intervalul de estimare al practicianului ia în calcul variabilele relevante și pentru a aprecia orice diferențe semnificative în raport cu estimarea entității.</li> <li>(ii) Dacă practicianul ajunge la concluzia că este adecvată utilizarea unui interval de estimare, acesta trebuie să</li> </ul>

Asigurare limitată	Asigurare rezonabilă
	restrângă intervalul, pe baza probelor disponibile, până când toate rezultatele din cadrul intervalului sunt considerate rezonabile.

#### Eșantionare

46. Dacă se utilizează eșantionarea, practicianul, în elaborarea eșantionului, trebuie să ia în considerare scopul procedurii și caracteristicile populației din care va fi extras eșantionul. (a se vedea pctele. A90 litera (b), A105)

#### Fraudă, legi și reglementări

47. Practicianul trebuie să răspundă, în mod adecvat, la cazurile de fraudă, sau fraudă suspectată, și neconformitate, sau neconformitate suspectată, cu legile și reglementările, identificate pe parcursul misiunii. (a se vedea pctele. A106–A107)

Asigurare limitată	Asigurare rezonabilă
<p><i>Proceduri aferente procesului de compilare a declarației referitoare la GES</i></p> <p>48L. Procedurile practicianului trebuie să includă următoarele proceduri aferente procesului de compilare a declarației referitoare la GES (a se vedea pctul. A108)</p> <p>(a) Corelarea sau reconcilierea declarației referitoare la GES cu înregistrările care au stat la baza ei; și</p> <p>(b) Înțelegerea, prin interogarea entității, a ajustărilor semnificative efectuate în cursul întocmirii declarației referitoare la GES și examinarea dacă sunt necesare alte proceduri, în circumstanțele date.</p>	<p><i>Proceduri aferente procesului de compilare a declarației referitoare la GES</i></p> <p>48R. Procedurile practicianului trebuie să includă următoarele proceduri aferente procesului de compilare a declarației referitoare la GES (a se vedea pctul. A108)</p> <p>(a) Corelarea sau reconcilierea declarației referitoare la GES cu înregistrările care au stat la baza ei; și</p> <p>(b) Examinarea ajustărilor semnificative efectuate în cursul întocmirii declarației referitoare la GES.</p>

<b>Asigurare limitată</b>	<b>Asigurare rezonabilă</b>
<p><i>Determinarea măsurii în care sunt necesare proceduri suplimentare într-o misiune de asigurare limitată</i></p> <p>49L. Dacă practicianul ia cunoștință de un aspect (aspecte) care îl face (fac) să creadă că declarația referitoare la GES poate fi denaturată semnificativ, acesta trebuie să elaboreze și să efectueze proceduri suplimentare suficiente pentru a îi permite să: (a se vedea pctele. A109–A110)</p> <p>(a) Ajungă la concluzia că aspectul(ele) nu va/vor duce la denaturarea semnificativă a declarației referitoare la gazele cu efect de seră; sau</p> <p>(b) Determine că aspectul(ele) implică denaturarea semnificativă a declarației referitoare la GES. (a se vedea pctul. 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 nivelul aserțiunilor se poate modifica pe parcursul misiunii, pe măsura obținerii de probe suplimentare. În situațiile în care practicianul obține probe în urma efectuării de proceduri suplimentare sau informații noi, acestea fiind inconsecvente cu probele pe care practicianul și-a bazat evaluarea inițială, el trebuie să își revizuiască evaluarea și să modifice, în consecință, procedurile planificate. (a se vedea pctul. A109)</p>

*Cumularea denaturărilor identificate*

50. Practicianul trebuie să însumeze denaturările identificate pe parcursul misiunii, altele decât cele evident neînsemnate. (a se vedea pctul. A112)

*Examinarea denaturărilor identificate, pe măsura avansării misiunii*

51. Practicianul trebuie să determine măsura în care strategia generală a misiunii și planul misiunii trebuie să fie revizuite, dacă:
- (a) Natura denaturărilor identificate și a circumstanțelor în care acestea au apărut indică posibilitatea existenței unor alte denaturări care, cumulate cu denaturările însumate pe parcursul misiunii, ar putea fi semnificative; sau
- (b) Cumularea denaturărilor însumate pe parcursul misiunii tratează pragul de semnificație determinat, în conformitate cu punctele 20–22 din prezentul ISAE.



52. Dacă, la solicitarea practicianului, entitatea a examinat un tip de emisie sau prezentare și au fost detectate denaturări corectate, practicianul trebuie să efectueze proceduri pe marginea activității desfășurate de entitate, pentru a determina dacă mai rămân denaturări semnificative.

#### *Comunicarea și corectarea denaturărilor*

53. Practicianul trebuie să comunice prompt toate denaturările însumate pe parcursul misiunii, către nivelul corespunzător din cadrul entității și să îi solicite acestea să corecteze respectivele denaturări.
54. Dacă entitatea refuză să corecteze unele sau toate denaturările comunicate de către practician, acesta trebuie să înțeleagă motivele entității pentru a nu efectua corecțiile și va ține cont de acest lucru în formularea concluziei sale.

#### *Aprecierea efectului denaturărilor necorectate*

55. Anterior aprecierii efectului denaturărilor necorectate, practicianul trebuie să reevalueze pragul de semnificație, determinat în conformitate cu punctele 20–22 din prezentul ISAE, pentru a confirma dacă acesta mai este adecvat în contextul emisiilor curente ale entității.
56. Practicianul trebuie să determine dacă denaturările necorectate sunt semnificative, individual sau cumulativ. Pentru a determina acest lucru, practicianul trebuie să ia în considerare dimensiunea și natura denaturărilor, precum și circumstanțele specifice în care apar, în raport cu tipurile specifice de emisii și prezentări din declarația referitoare la GES (a se vedea pctul. 72).

#### **Utilizarea activității altor practicieni**

57. Când practicianul intenționează să utilizeze activitatea altor practicieni, acesta trebuie:
- (a) Să comunice în mod clar cu ceilalți practicieni, cu privire la scopul și perioada activității și la identificările lor; și (a se vedea pctele. A113–A114)
  - (b) Să aprecieze caracterul suficient și gradul de adecvare al probelor obținute și procesul de cuprindere a informațiilor aferente în declarația referitoare la GES. (a se vedea pctele. A115)

#### **Declarații scrise**

58. Practicianul trebuie să solicite declarații scrise din partea persoanei(lor) din cadrul entității, cu responsabilități adecvate pentru, și cunoștințe despre, aspectele implicate: (a se vedea pctele. A116)
- (a) Declarații conform cărora și-a(au) îndeplinit responsabilitatea de a întocmi declarația referitoare la GES, inclusiv informații comparative,

după caz, conform criteriilor aplicabile, așa cum prevăd termenii misiunii;

- (b) Declarații conform cărora i-a(au) furnizat practicianului toate informațiile relevante și acces la informații, așa cum s-a convenit în termenii misiunii și că a(au) reflectat toate aspectele relevante în declarația referitoare la GES;
  - (c) Declarații cu privire la măsura în care consideră neînsemnate efectele denaturărilor necorectate, individual sau cumulat, pentru declarația referitoare la GES. Un sumar al acestor elemente trebuie inclus în, sau anexat la, declarația scrisă;
  - (d) Declarații cu privire la măsura în care consideră rezonabile ipotezele semnificative utilizate în realizarea estimărilor;
  - (e) Declarații că i-a(au) comunicat practicianului toate deficiențele în controlul intern de care a(au) luat cunoștință, deficiențe relevante pentru misiune, care nu sunt evident neînsemnate; și
  - (f) Declarații cu privire la măsura în care i-a(au) prezentat practicianului cunoștințele sale(lor) cu privire la cazurile reale, suspectate sau presupuse de fraudă sau neconformitate cu legile și reglementările, când fraudă sau neconformitatea ar putea avea un efect semnificativ asupra declarației referitoare la GES.
59. Data declarațiilor scrise trebuie să fie cât mai apropiată posibil de, dar nu după, data raportului de asigurare.
60. Practicianul trebuie să nu exprime o concluzie cu privire la declarația referitoare la GES, sau să se retragă din misiune, atunci când 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 punctele 58 literele (a) și (b), conform cărora declarațiile scrise respective nu sunt credibile; sau
  - (b) Entitatea nu furnizează declarațiile scrise prevăzute la punctele 58 (a) și (b).

### **Evenimente ulterioare**

61. Practicianul trebuie: (a se vedea pctul. A117)
- (a) Să ia în considerare dacă evenimentele care au loc între data declarației referitoare la GES și data raportului de asigurare necesită ajustarea, sau prezentarea în declarația referitoare la GES și să aprecieze caracterul suficient și gradul de adecvare al probelor obținute cu privire la măsura în care aceste evenimente sunt corespunzător reflectate în acea declarație referitoare la GES, conform criteriilor aplicabile; și

- (b) Să răspundă în mod adecvat la faptele de care ia cunoștință după data raportului de asigurare și care, dacă i-ar fi fost cunoscute anterior acelei date, ar fi implicat modificarea raportului de asigurare.

### **Informații comparative**

- 62. Când sunt prezentate informații comparative alături de informațiile privind emisiile curente și unele sau toate acele informații comparative sunt tratate de concluzia practicianului, procedurile practicianului pe marginea informațiilor comparative trebuie să includă aprecieri ale măsurii în care: (a se vedea pctele. A118–A121)
  - (a) Informațiile comparative sunt corelate cu valorile și cu celelalte prezentări reflectate în perioada anterioară sau, după caz, au fost corect retratate și acea retratare a fost corespunzător prezentată; și (a se vedea pctul. A121)
  - (b) Politicile de cuantificare reflectate în informațiile comparative sunt consecvente cu cele aplicate în perioada curentă sau, dacă au existat modificări, dacă acestea au fost corect aplicate și prezentate adecvat.
- 63. Indiferent dacă concluzia practicianului acoperă informațiile comparative, dacă practicianul află că poate exista o denaturare semnificativă în informațiile comparative prezentate, acesta trebuie:
  - (a) Să discute aspectul cu acea(acele) persoană(e) din cadrul entității, cu responsabilități adecvate pentru, și cunoștințe despre, aspectele implicate și să efectueze proceduri corespunzătoare circumstanțelor; și (a se vedea pctele. A122–A123)
  - (b) Să ia în considerare efectul asupra raportului de asigurare. Dacă informațiile comparative prezentate conțin o denaturare semnificativă și informațiile comparative nu au fost retratate:
    - (i) Practicianul trebuie să exprime o concluzie cu rezerve sau o concluzie contrară în raportul de asigurare, atunci când concluzia sa acoperă informațiile comparative;  
sau
    - (ii) Practicianul trebuie să includă un paragraf privind alte aspecte în raportul de asigurare, care să descrie circumstanțele care influențează informațiile comparative, atunci când concluzia practicianului nu acoperă informațiile comparative.

### **Alte informații**

- 64. Practicianul trebuie să citească celelalte informații cuprinse în documentele care conțin declarația referitoare la GES și raportul de asigurare cu privire la acestea și, dacă potrivit raționamentului său, aceste informații ar putea afecta negativ credibilitatea declarației referitoare la GES și raportul de asigurare,

trebuie să discute acel aspect cu entitatea și să întreprindă acțiuni ulterioare, după caz. (a se vedea pctele. A124–A126)

### **Documentație**

65. În documentarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor efectuate, practicianul trebuie să înregistreze: (a se vedea pctul. A127)
- (a) Caracteristicile principale ale elementelor specifice sau aspectelor testate;
  - (b) Persoana care a efectuat misiunea și data la care această activitate a fost încheiată; și
  - (c) Persoana care a revizuit activitatea aferentă misiunii și data și amploarea acestei revizui.
66. Practicianul trebuie să documenteze discuțiile privind aspectele semnificative, purtate cu entitatea și cu alte părți, inclusiv natura aspectelor semnificative discutate, precum și când și cu cine au avut loc discuțiile. (a se vedea pctul. A127)

### *Controlul calității*

67. Practicianul trebuie să includă în documentația misiunii:
- (a) Aspectele identificate, în ceea ce privește conformitatea cu cerințele etice relevante, și modul în care au fost rezolvate;
  - (b) Concluziile aferente conformității cu cerințele de independență care se aplică misiunii și orice discuții relevante purtate cu firma, care sprijină aceste concluzii;
  - (c) Concluziile formulate cu privire la acceptarea și continuarea relației cu clientul și misiunile de asigurare; și
  - (d) Natura și domeniul de aplicare, precum și concluziile rezultate în urma, consultărilor purtate pe parcursul misiunii.

### *Aspecte survenite după data raportului de asigurare*

68. Dacă, în circumstanțe extraordinare, practicianul efectuează proceduri noi sau suplimentare sau formulează noi concluzii după data raportului de asigurare, acesta trebuie să documenteze: (a se vedea pctele. A128)
- (a) Circumstanțele întâlnite;
  - (b) Procedurile noi sau suplimentare efectuate, probele obținute și concluziile formulate, precum și efectul acestora asupra raportului de asigurare; și
  - (c) Când și de către cine au fost operate și revizuite modificările rezultate ale documentației misiunii.

### *Asamblarea dosarului final al misiunii*

69. Practicianul trebuie să asambleze documentația misiunii într-un dosar al misiunii și să finalizeze procesul administrativ de asamblare a dosarului final al misiunii, cu promptitudine, după data raportului de asigurare. După asamblarea dosarului final al misiunii, practicianul nu trebuie să șteargă sau să înlăture nimic din documentația misiunii, înainte de finalul perioadei de păstrare a acesteia. (a se vedea pctul. A129)
70. În alte circumstanțe decât cele prevăzute la punctul 68, când practicianul consideră necesară modificarea documentației care a stat la baza misiunii sau adăugarea unei noi documentații, după ce a fost încheiată asamblarea dosarului final al misiunii, practicianul trebuie să documenteze, indiferent de natura modificărilor sau adăugirilor:
- (a) Motivele specifice pentru care au fost operate; și
  - (b) Când și de către cine au fost operate și revizuite.

### **Revizuirea controlului calității misiunii**

71. În cazul acelor misiuni, dacă există, pentru care legile sau reglementările prevăd o revizuire a controlului calității sau pentru care firma a determinat ca fiind necesară desfășurarea unei revizuii a controlului calității misiunii, revizorul pentru controlul calității misiunii trebuie să efectueze o apreciere obiectivă a raționamentelor semnificative efectuate de echipa misiunii și a concluziilor exprimate în formularea raportului de asigurare. Această apreciere trebuie să implice: (a se vedea pctul. A130)
- (a) Discutarea aspectelor semnificative cu partenerul misiunii, inclusiv a competențelor profesionale ale echipei misiunii în ceea ce privește cuantificarea și raportarea emisiilor și asigurarea;
  - (b) Revizuirea declarației referitoare la GES și proiectul de raport de asigurare;
  - (c) Revizuirea documentației selectate a misiunii, cu privire la raționamentele semnificative efectuate de echipa misiunii și concluziile formulate; și
  - (d) Evaluarea concluziilor exprimate în formularea raportului de asigurare și examinarea adecvării proiectului raportului de asigurare.

### **Formularea concluziei de asigurare**

72. Practicianul trebuie să formuleze o concluzie dacă a obținut o asigurare rezonabilă sau limitată, după caz, cu privire la declarația referitoare la GES. Această concluzie trebuie să țină cont de cerințele punctelor 56 și 73–75 din prezentul ISAE.

<b>Asigurare limitată</b>	<b>Asigurare rezonabilă</b>
73L. Practicianul trebuie să aprecieze dacă a luat cunoștință de aspecte care să îl facă să creadă că declarația referitoare la GES nu este întocmită, sub toate aspectele semnificative, conform criteriilor aplicabile.	73R. Practicianul trebuie să aprecieze dacă declarația referitoare la GES este întocmită, sub toate aspectele semnificative, conform criteriilor aplicabile.

74. Această evaluare trebuie să includă examinarea aspectelor calitative ale metodelor de cuantificare și practicilor de raportare ale entității, inclusiv a indicațiilor unui posibil subiectivism în raționamentele și deciziile de realizare a estimărilor și în întocmirea declarației referitoare la GES<sup>12</sup> și dacă, 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 în 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 în întocmirea sa; și (a se vedea pctele. A29, A131–A133)
  - (e) Terminologia utilizată în declarația referitoare la GES este adecvată.
75. Aprecieria prevăzută la punctul 73 trebuie să includă analiza:
- (a) Prezentării generale, structurii și conținutului declarației referitoare la GES; și
  - (b) După caz, în contextul criteriilor, a formulării concluziei de asigurare, sau a altor circumstanțe ale misiunii, cu privire la măsura în care declarația referitoare la GES reprezintă emisiile care au stat la baza lor astfel încât este realizată o prezentare fidelă.

### **Conținutul raportului de asigurare**

76. Raportul de asigurare trebuie să includă următoarele elemente principale: (a se vedea pctul. A134)

---

12 Indicațiile unui posibil subiectivism nu constituie, ele însele, denaturări în contextul formulării de concluzii cu privire la caracterul rezonabil al estimărilor individuale.

- (a) Un titlu care să indice clar că raportul este un raport independent de asigurare limitată sau rezonabilă.
- (b) Destinatarul raportului de asigurare.
- (c) Precizarea declarației referitoare la GES, inclusiv a perioadei(lor) acoperite, și, dacă există informații ale acestei declarații care nu au fost tratate de concluzia practicianului, o precizare clară a informațiilor supuse asigurării, precum și a informațiilor excluse, alături de o declarație că practicianul nu a efectuat niciun fel de proceduri pe marginea informațiilor excluse și, prin urmare, nu exprimă nicio concluzie cu privire la acestea. (a se vedea pctele. A120, A135)
- (d) O descriere a responsabilităților entității. (a se vedea punctul A35)
- (e) O declarație conform căreia cuantificarea gazelor cu efect de seră este supusă unei incertitudini inerente. (a se vedea pctele. A54–A59)
- (f) Dacă declarația referitoare la GES include emisii deductibile, care sunt tratate de concluzia practicianului, precizarea acelor emisii deductibile și o declarație a practicianului cu privire la acestea. (a se vedea punctele A136–A139)
- (g) Identificarea criteriilor aplicabile;
  - (i) Precizarea modului în care pot fi accesate aceste criterii;
  - (ii) Dacă aceste criterii sunt disponibile doar pentru anumiți utilizatori vizați sau sunt relevante doar pentru un scop special, o declarație care restricționează utilizarea raportului de asigurare doar de către acei utilizatori vizați sau în acel scop; și (a se vedea pctele. A140–A141)
  - (iii) Dacă, pentru a fi adecvate, criteriile stabilite trebuie suplimentate cu prezentări de informații în notele explicative aferente declarației referitoare la GES, precizarea notei(lor) relevante. (a se vedea pctele. A131)
- (h) O descriere a responsabilității practicianului, inclusiv:
  - (i) O declarație că misiunea a fost efectuată în conformitate cu ISAE 3410, Misiuni de asigurare privind declarațiile referitoare la gazele cu efect de seră; și
  - (ii) Un sumar al procedurilor practicianului. În cazul unei misiuni de asigurare limitată, acesta trebuie să includă o declarație că procedurile efectuate într-o misiune de asigurare limitată diferă, ca natură, și sunt mai reduse ca amploare decât cele aferente unei misiuni de asigurare rezonabilă. Prin urmare, nivelul de asigurare obținut într-o misiune de asigurare limitată este substanțial mai scăzut decât cel care ar fi fost obținut dacă ar fi fost efectuată o misiune de asigurare rezonabilă. (a se vedea pctele. A142–A144)

- (i) Concluzia practicianului, exprimată într-o formă pozitivă, în cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă sau într-o formă negativă, în cazul unei misiuni de asigurare limitată, cu privire la măsura în care declarația referitoare la GES este întocmită, sub toate aspectele semnificative, conform criteriilor aplicabile.
- (j) Dacă practicianul exprimă o concluzie care este modificată, o descriere clară a tuturor motivelor acestui fapt.
- (k) Semnătura practicianului. (a se vedea pctul. A145)
- (l) Data raportului de asigurare.
- (m) Locația aferentă jurisdicției în care practicianul își desfășoară activitatea.

*Paragrafe de evidențiere a unor aspecte și paragrafe privind alte aspecte*

77. Dacă practicianul consideră necesar: (a se vedea pctele. A146–A152)

- (a) Atrage atenția utilizatorilor vizați asupra unui aspect prezentat sau descris în declarația referitoare la GES care, potrivit raționamentului practicianului, este de o asemenea importanță încât este fundamental pentru înțelegerea declarației de către utilizatorii vizați (un paragraf de evidențiere a unor aspecte); sau
- (b) Comunică un aspect, altul decât cele prezentate sau descrise într-o declarație referitoare la GES care, potrivit raționamentului practicianului, este relevant pentru înțelegerea de către utilizatorii vizați a misiunii, responsabilităților practicianului sau raportului de asigurare (un paragraf privind alte aspecte),

și dacă acest lucru nu este interzis prin legi sau reglementări, practicianul întreprinde această acțiune sub forma unui paragraf din raportul de asigurare, utilizând un titlu corespunzător, care indică clar faptul că nu este modificată concluzia practicianului, în ceea ce privește acel aspect.

**Alte cerințe referitoare la comunicare**

78. Practicianul trebuie să îi(le) comunice acelei(acelor) persoane cu responsabilități de supraveghere în ceea ce privește declarația referitoare la GES următoarele aspecte de care ia cunoștință pe parcursul misiunii și trebuie să determine dacă există vreo responsabilitate de a raporta pe marginea lor 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) Frauda identificată sau suspectată; și



- (c) Aspectele care implică neconformitatea cu legile și reglementările, dar nu când acestea sunt evident neînsemnate. (a se vedea pctul. A87)

\* \* \*

## Aplicare și alte materiale explicative

### Introducere

*Misiuni de asigurare care acoperă informații suplimentare celor din declarația referitoare la GES (a se vedea pctul. 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 conțin o declarație referitoare la GES, așa cum este definită la punctul 14 litera (m). În astfel de cazuri, prezentul ISAE poate furniza îndrumări pentru o astfel de misiune.
- A2. Când o declarație referitoare la GES constituie o parte relativ minoră a informațiilor generale care sunt tratate de concluzia practicianului, măsura în care prezentul ISAE este relevant ține de raționamentul profesional al practicianului, în circumstanțele misiunii.

*Indicatori-cheie de performanță, pe baza datelor referitoare la GES (a se vedea pctul. 4 litera (b))*

- A3. Un exemplu de indicator-cheie de performanță, pe baza datelor referitoare la gazele cu efect de seră, este media ponderată a emisiilor per kilometru a vehiculelor fabricate de o entitate pe parcursul unei perioade, care trebuie calculată și prezentată, conform prevederilor legilor sau reglementărilor din anumite jurisdicții.

*Proceduri aferente misiunilor de asigurare rezonabilă și de asigurare limitată (a se vedea pctul. 8)*

- A4. Unele proceduri care sunt solicitate doar pentru misiunile de asigurare rezonabilă pot, totuși, să fie adecvate în unele misiuni de asigurare limitată. De exemplu, deși nu este solicitată înțelegerea activităților de control pentru misiunile de asigurare limitată, în unele cazuri, precum atunci când informațiile sunt înregistrate, procesate sau raportate doar în format electronic, practicianul poate opta totuși, pentru controale aferente testării și, prin urmare, obținerea unei înțelegeri a activităților de control relevante este necesară pentru o misiune de asigurare limitată (a se vedea, de asemenea, pctul. A90).

*Independența (a se vedea pcte. 10, 15)*

- A5. Codul IESBA adoptă o abordare a independenței care are la bază amenințări și măsuri de protecție. Conformitatea cu principiile fundamentale poate fi

amenințată de o gamă largă de circumstanțe. Multe dintre amenințări sunt clasificate în următoarele categorii:

- Generate de interesul propriu, de exemplu, dependența nedorită de onorariile totale primite din partea entității.
- Generate de auto-revizuire, de exemplu, furnizarea unui alt serviciu pentru entitate, care influențează 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 are o asociere îndelungată sau o relație familială imediată, cu un angajat al entității, care ocupă o poziție din care exercită o influență directă și importantă în ceea ce privește întocmirea declarației referitoare la GES.
- Generate de intimidare, de exemplu, supunerea la presiuni vizate să reducă, în mod necorespunzător, amplexarea activității desfășurate, în vederea scăderii onorariilor sau amenințarea cu retragerea certificării practicianului de către o autoritate recunoscută, asociată grupului industrial din care face parte entitatea.

A6. Măsurile de protecție instituite de profesie, legi sau reglementări, sau măsurile de protecție aferente mediului de lucru, pot elimina sau reduce aceste amenințări la un nivel acceptabil.

*Legile și reglementările locale și prevederile unei scheme de tranzacționare a certificatelor de emisie (a se vedea pctul. 11)*

A7. Legile sau reglementările locale sau prevederile unei scheme de tranzacționare a certificatelor de emisie: pot include cerințe suplimentare față de prezentul ISAE; pot solicita efectuarea de proceduri specifice, aferente tuturor misiunilor; sau pot solicita ca procedurile să fie efectuate într-un anumit mod. De exemplu, legile sau reglementările locale sau prevederile unei scheme de tranzacționare a certificatelor de emisie pot solicita ca practicianul să raporteze într-un format care nu este în conformitate cu prezentul ISAE. Atunci când legile sau reglementările prevăd structura sau formularea raportului de asigurare într-o anumită formă sau prin utilizarea de termeni care diferă semnificativ de prevederile prezentului ISAE și practicianul concluzionează că explicațiile suplimentare din raportul de asigurare nu pot atenua posibilele confuzii, acesta poate lua în considerare includerea unei declarații în raport, conform căreia misiunea nu este efectuată în conformitate cu prezentul ISAE.

## Definiții

*Emisii* (a se vedea pctul. 14 litera (f), Anexa 1)

- A8. Emisiile de tipul 1 pot include combustia staționară (în urma combustibilului ars în echipamentele staționare ale entității, precum boilere, incineratoare, motoare și cuptoare cu flăcări intermitente), combustia mobilă (în urma combustibilului ars în unitățile de transport ale entității, precum camioane, trenuri, avioane sau vapoare), emisii aferente proceselor (în urma proceselor fizice sau chimice, precum fabricarea cimentului, procesare petrochimică și topirea aluminiului) și emisii ocazionale (eliberări intenționate sau neintenționate, precum scurgeri de la echipamente prin zonele de îmbinare sau etanșare și emisii aferente tratamentului apei menajere, puțurilor sau turburilor de răcire).
- A9. Aproape toate entitățile achiziționează energie sub formă de electricitate, căldură sau aburi; așadar, aproape toate entitățile au emisii de tipul 2. Emisiile de tipul 2 sunt indirecte, deoarece emisiile asociate se află în afara limitei organizaționale a entității, de exemplu electricitatea pe care o achiziționează entitatea este situată la nivelul centralei electrice.
- A10. Emisiile de tipul 3 pot include emisii asociate, de exemplu: călătorii în interes de afaceri ale angajaților; activități 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 de combustibili achiziționați. Emisiile de tipul 3 sunt prezentate mai pe larg la punctele A31–A34.

*Emisii deductibile* (a se vedea pctele. 14 litera (g), 17 litera (a)(iii), Anexa 1)

- A11. În unele cazuri, emisiile deductibile includ credite specifice anumitor jurisdicții și cote pentru care nu există nicio legătură stabilită între cantitatea de emisii ce pot fi reduse, conform criteriilor și orice scădere a emisiilor care poate interveni ca rezultat al banilor plătiți sau al altor măsuri luate de entitate, pentru care pretinde emisii deductibile.
- A12. Când declarația unei entități referitoare la GES include reduceri ale emisiilor care fac obiectul misiunii, cerințele prezentului ISAE se aplică în relație cu emisiile deductibile, după caz (a se vedea, de asemenea, pctele. A136-A139).

*Compensare achiziționată* (a se vedea pctul. 14 litera (q), Anexa 1)

- A13. Când entitatea achiziționează o compensare de la o altă entitate, cealaltă entitate poate cheltui banii pe care îi primește în urma vânzării pe proiecte de emisii deductibile (precum înlocuirea echipamentelor care generează energie prin utilizarea de combustibili fosili cu surse de energie regenerabilă, sau implementarea unor măsuri de eficientizare a energiei), sau pe 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 ar fi fost altminteri demarate (precum despădurirea sau degradarea pădurilor). În unele jurisdicții, compensarea poate fi achiziționată doar dacă emisiile deductibile sau înlăturarea lor a avut deja loc.

*Înlăturarea emisiilor (a se vedea pctul. 14 litera (s), Anexa 1)*

A14. Înlăturarea poate fi realizată prin stocarea GES în recipiente geologice (de exemplu, în subteran) sau recipiente biologice (de exemplu, copaci). Când declarația referitoare la GES include înlăturarea gazelor cu efect de seră pe care, altfel, entitatea le-ar fi eliberat în atmosferă, acestea sunt de obicei raportate brut în declarația referitoare la GES, mai precis, sunt cuantificate atât sursa, cât și recipientul. Când înlăturările sunt acoperite de concluzia practicianului, cerințele prezentului ISAE se aplică în relație cu aceste înlăturări, după caz.

*Unitate semnificativă (a se vedea pctele. 14 litera (t), 31)*

A15. Pe măsură ce crește contribuția individuală a unei unități la totalul emisiilor raportate în declarația referitoare la GES, cresc, de obicei, și riscurile de denaturare semnificativă a declarației. Practicianul poate aplica un procent dintr-un etalon ales, pentru a identifica unitățile de importanță individuală, în ceea ce privește dimensiunea emisiilor lor în raport cu totalul emisiilor incluse în declarația referitoare la GES. Identificarea unui etalon și determinarea unui procent care va fi aplicat implică exercitarea raționamentului profesional. De exemplu, practicianul poate considera că acele unități care depășesc 15% din volumul total de emisii produse sunt unități semnificative. Raționamentul profesional al practicianului poate determina, totuși, drept adecvat un procent mai ridicat sau mai scăzut. Acesta poate fi cazul când, de exemplu: există un număr mic de unități, dintre care niciuna nu emite mai puțin de 15% din volumul total al emisiilor produse, dar, potrivit raționamentului profesional al practicianului, nu toate unitățile sunt influente; sau când există un număr de unități care înregistrează puțin sub 15% din volumul total al emisiilor produse și care, potrivit raționamentului profesional al practicianului, sunt semnificative.

A16. Practicianul poate, de asemenea, determina că o unitate este semnificativă, în ceea ce privește natura sa deosebită sau circumstanțele sale, care generează riscuri de denaturare semnificativă specifice. De exemplu, o unitate ar putea utiliza procese diferite de colectare de date sau tehnici de cuantificare, în comparație cu alte unități, ceea ce prevede utilizarea unor calcule deosebit de complexe sau specializate sau a unor procese chimice sau fizice deosebit de complexe sau specializate.

**ISAE 3000** (a se vedea pctele. 9, 15)

A17. ISAE 3000 include un număr de cerințe care se aplică tuturor misiunilor de asigurare, inclusiv misiunilor în conformitate cu prezentul ISAE. În unele cazuri, prezentul ISAE poate include cerințe suplimentare sau materiale explicative referitoare la acele aspecte.

**Acceptarea și continuarea misiunii**

*Competență* (a se vedea pctul. 16 litera (b))

A18. Competențele în domeniul gazelor cu efect de seră pot include:

- O înțelegere generală a fenomenelor climatice, inclusiv a proceselor științifice care corelează GES cu schimbările climatice.
- Identificarea celor care vor reprezenta utilizatorii vizați ai informațiilor din declarația entității referitoare la GES și a modului în care aceștia vor utiliza informațiile (a se vedea punctul A47).
- Înțelegerea schemelor de tranzacționare a certificatelor de emisie și a mecanismelor de piață aferente, 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.
- Cuantificarea GES și a metodologiilor de evaluare, inclusiv a incertitudinilor asociate, de natură științifică și estimativă și a metodologiilor alternative disponibile.
- Cunoașterea criteriilor aplicabile, inclusiv, de exemplu:
  - Identificarea factorilor de emisie adecvați.
  - Identificarea acelor aspecte ale criteriilor care solicită efectuarea unor estimări semnificative sau sensibile, sau aplicarea unui raționament considerabil.
  - Metodele de determinare a limitelor organizaționale, de exemplu, a entităților ale căror emisii vor fi incluse în declarația referitoare la GES.
  - Ce emisii deductibile sunt permise, pentru a putea fi incluse în declarația entității referitoare la GES.

A19. Complexitatea misiunilor de asigurare, aferente declarației referitoare la GES, poate varia. În unele cazuri, misiunea poate fi relativ directă, de exemplu, atunci când o entitate nu are emisii de tipul 1 și raportează doar emisii de tipul 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 de înregistrare și procesare a

cifrelor identificate pe facturi, aferente consumului de electricitate și pe aplicarea aritmetică a factorului de emisie specificat. Totuși, când misiunea este relativ complexă, va fi probabil nevoie de un specialist cu competențe în cuantificarea și raportarea emisiilor. Domeniile specifice de expertiză, care pot fi relevante în aceste cazuri, includ:

#### Expertiza sistemelor informatice

- Înțelegerea modului în care sunt generate emisiile, inclusiv a modului în care datele sunt inițiate, înregistrate, procesate sau corectate dacă este cazul, adunate și raportate într-o declarație referitoare la GES.

#### Expertiză științifică și tehnică

- Trasarea fluxului de materiale aferent unui proces de producție și a proceselor aferente care generează emisii, inclusiv identificarea punctelor relevante unde sunt colectate datele-sursă. 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 și a relațiilor dintre emisii și alte variabile. Capacitatea de a înțelege și analiza aceste relații va fi deseori importantă în 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, fie că acestea sunt interne sau externe.
- Experiență în sectoare de activitate specifice și în procesele aferente de generare și înlăturare a emisiilor. Procedurile de cuantificare a emisiilor de tipul 1 diferă foarte mult, în funcție de sectoarele de activitate și procesele implicate, de exemplu, natura proceselor electrolitice în producția de aluminiu, procesele de combustie în producția de electricitate pe bază de combustibili fosili și procesele chimice în producția de ciment, sunt toate diferite.
- Acționarea senzorilor fizici și alte metode de cuantificare și selectare a factorilor de emisie adecvați.

*Scopul misiunii și al declarației referitoare la GES (a se vedea pctul. 17 litera (a))*

A20. Exemple de situații în care, în circumstanțele date, motivele de excludere din declarația referitoare la GES a surselor identificate de emisii, sau din misiune a surselor de emisii prezentate pot să nu fie rezonabile, includ următoarele:

- Entitatea are emisii semnificative de tipul 1 dar include doar emisiile de tipul 2 în declarația referitoare la GES.

- Entitatea face parte dintr-o entitate juridică mai mare, care are emisii semnificative neraportate, din cauza modului în care a fost determinată limita organizațională, când acest fapt îi poate induce în eroare pe utilizatorii vizați.
- Emisiile pe care le raportează practicianul reprezintă doar un procent redus din emisiile totale incluse în declarația referitoare la GES.

*Evaluarea gradului de adecvare a subiectului specific (a se vedea pctul. 15)*

A21. ISAE 3000 prevede ca practicianul să evalueze gradul de adecvare al subiectului specific.<sup>13</sup> În cazul unei declarații referitoare la GES, emisiile entității (și înlăturările și emisiile deductibile, după caz) reprezintă subiectul specific al misiunii. Acest subiect specific va fi adecvat dacă, printre altele, emisiile entității pot fi cuantificate consecvent prin utilizarea unor criterii adecvate.<sup>14</sup>

A22. Sursele GES pot fi cuantificate prin:

- (a) Măsurarea directă (sau monitorizarea directă) a concentrației de GES și a ratelor de flux, 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, de exemplu, ecuații de echivalare a masei,<sup>15</sup> factori de emisie specifici entității sau factori de emisie medii pentru o regiune, sursă, sector de activitate sau proces.

*Evaluarea caracterului adecvat al criteriilor*

Criterii special elaborate și stabilite (a se vedea pctul. 17 litera (b))

A23. Criteriile adecvate prezintă următoarele caracteristici: relevanță, exhaustivitate, credibilitate, neutralitate și inteligibilitate. Criteriile pot fi „elaborate specific” sau pot fi „stabilite”, mai precis înglobate în legi sau reglementări, sau emise de organisme autorizate sau recunoscute de experți, care urmează un proces corespunzător transparent.<sup>16</sup> Deși se presupune că acele criterii stabilite de o autoritate de reglementare sunt relevante atunci când acea autoritate este utilizatorul vizat, unele criterii stabilite pot fi elaborate cu un scop special și pot fi necorespunzătoare dacă sunt aplicate în alte circumstanțe. De exemplu, criteriile elaborate de o autoritate de reglementare, care includ factori de emisie pentru o anumită regiune, pot furniza

13 ISAE 3000, punctul 18

14 Cadrul de asigurare, punctele 34-38 și ISAE 3000, punctele 19-21

15 Mai precis, echivalarea valorii unei substanțe care intră și iese dintr-o limită definită, de exemplu, valoarea de carbon dintr-un combustibil pe bază de hidrocarburi care intră într-o instalație de combustie este egală cu valoarea de carbon care iese din instalație, sub forma dioxidului de carbon.

16 Cadrul de asigurare, punctele 36-37

informații eronate dacă sunt utilizate pentru emisiile din altă regiune; sau criteriile care sunt elaborate în vederea raportării cu privire la anumite aspecte de reglementare a emisiilor pot fi necorespunzătoare dacă se raportează unor utilizatori vizați, alții decât autoritatea de reglementare care a stabilit criteriile.

- A24. Criteriile elaborate special pot fi adecvate când, de exemplu, entitatea dispune de 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 când este evaluată neutralitatea și alte caracteristici ale criteriilor elaborate special, mai ales dacă acestea nu sunt substanțial bazate pe criteriile stabilite și nu sunt general utilizate în sectorul de activitate sau în regiunea entității, sau sunt inconsecvente cu aceste criterii.
- A25. Criteriile aplicabile pot cuprinde criteriile stabilite, suplimentate de prezentări de informații în notele explicative la declarația referitoare la GES, sau limitări, metode, ipoteze, factori de emisie specifici, etc. În unele cazuri, criteriile stabilite pot să nu fie adecvate, chiar când sunt suplimentate de prezentări de informații în notele explicative la declarația referitoare la GES, de exemplu, când acestea nu cuprind aspectele menționate la punctul 17 litera (b).
- A26. Ar trebui notat că gradul de adecvare al criteriilor aplicabile nu este afectat de nivelul de asigurare, mai precis, dacă criteriile 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 organizațională a entității* (a se vedea pctele. 17 litera (b)(i), 23 litera (b)(i), 34 litera (g))

- A27. Determinarea operațiunilor deținute sau controlate de entitate, care vor fi incluse în declarația entității referitoare la GES, este cunoscută drept determinarea limitei organizaționale a entității. În unele cazuri, legile și reglementările definesc limitele entității în contextul raportării emisiilor de gaze cu efect de seră în scopuri de reglementare. În alte cazuri, criteriile aplicabile pot permite o selecție între diferite metode de determinare a limitei organizaționale a entității, de exemplu, criteriile pot permite o selecție între o abordare care aliniază declarația entității referitoare la GES cu situațiile sale financiare și o altă abordare care tratează diferit, de exemplu, asocierile în participație sau entitățile asociate. Determinarea limitei organizaționale a entității poate implica o analiză a structurii 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 să proceseze materiale pentru o altă parte.
- A28. Determinarea limitei organizaționale a entității este diferită de ceea ce unele criterii descriu drept determinarea „limitei operaționale” a entității. Limita operațională se referă la ce categorii de emisii de tipul 1, 2 sau 3 vor fi incluse



în declarația referitoare la GES și este determinată ulterior stabilirii limitei organizaționale.

*Prezentări adecvate de informații* (a se vedea pctul. 17 litera (b)(iv), pctul. 74 litera (d))

A29. Conform regimurilor de reglementare a prezentărilor de informații, prezentările specificate în legile sau reglementările relevante sunt adecvate în contextul raportării către organismul de reglementare. Prezentarea următoarelor aspecte în declarația referitoare la GES poate fi necesară în cazul situațiilor de raportare voluntară, adresată utilizatorilor vizați, pentru ca aceștia să înțeleagă raționamentele semnificative utilizate în întocmirea declarației referitoare la GES:

- (a) Operațiunile care sunt incluse în limita organizațională a entității și metoda utilizată pentru determinarea acestei limite, când criteriile aplicabile permit o selecție între diferite metode (a se vedea punctele A27–A28);
- (b) Metodele semnificative de cuantificare și politicile de raportare selectate, inclusiv:
  - (i) Metoda utilizată pentru a determina ce emisii de tipul 1 sau 2 au fost incluse în declarația referitoare la GES (a se vedea punctul A30);
  - (ii) Orice interpretări semnificative în aplicarea criteriilor aplicabile circumstanțelor entității, inclusiv sursele de date și, când este permisă selecția între diferite metode sau când sunt utilizate metode specifice entității, prezentarea metodei utilizate și a raționamentului pentru acest lucru; 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, când declarația referitoare la GES include înlăturarea gazelor cu efect de seră pe care entitatea le-ar fi emis altminteri în atmosferă, atât emisiile, cât și înlăturările sunt de obicei raportate brut în declarația referitoare la GES, mai precis, în această declarație sunt cuantificate atât sursa, cât și recipientul;
- (d) O declarație cu privire la incertitudinile relevante pentru cuantificarea emisiilor de către entitate, inclusiv: cauzele acestora; modul în care au fost abordate; efectele lor asupra declarației referitoare la GES; și, când declarația referitoare la GES include emisii de tipul 3, o explicație a: (a se vedea punctele A31–A34)
  - (i) Naturii emisiilor de tipul 3, inclusiv a faptului că nu este posibil ca o entitate să includă toate emisiile de tipul 3 în declarația sa referitoare la GES; și

- (ii) Motivului pentru care au fost selectate acele surse ale emisiilor de tipul 3, care au fost incluse în declarație; și
- (e) Dacă există, modificările aspectelor menționate în acest punct, sau ale altor aspecte care afectează semnificativ comparabilitatea declarației referitoare la GES cu perioada(e) anterioară(e) sau cu anul de referință.

#### Emisiile de tipul 1 și 2

A30. Criteriile solicită, de obicei, ca toate emisiile semnificative de tipul 1, de tipul 2 sau atât de tipul 1, cât și de tipul 2 să fie incluse în declarația referitoare la GES. Când au fost excluse unele emisii de tipul 1 sau de tipul 2, este important ca notele explicative la declarația referitoare la GES să prezinte baza în funcție de care s-au determinat ce emisii sunt incluse sau excluse, în special dacă cele care sunt incluse nu par să fie cele mai mari emisii de care este responsabilă entitatea.

#### Emisiile de tipul 3

A31. Deși unele criterii prevăd raportarea emisiilor de tipul 3, de obicei includerea acestui tip de emisii este opțională, deoarece ar fi imposibil, aproape pentru toate entitățile, să încerce să își cuantifice în întregime toate emisiile indirecte, acestea incluzând toate sursele de la orice nivel al lanțului de aprovizionare al entității. În cazul unor entități, raportarea unor anumite categorii de emisii de tipul 3 furnizează informații importante pentru utilizatorii vizați, de exemplu, când emisiile de tipul 3 ale unei entități sunt considerabil mai mari decât cele de tipul 1 sau 2, cum se poate întâmpla în cazul multor entități din sectorul serviciilor. În alte cazuri, practicianul poate considera că nu trebuie să efectueze o misiune de asigurare dacă emisii semnificative de tipul 3 nu sunt incluse în declarația referitoare la GES.

A32. Când unele surse de emisii de tipul 3 au fost incluse în declarația referitoare la GES, este important ca baza de selectare a surselor incluse să fie rezonabilă, mai ales dacă acele surse incluse nu par să fie cele mai mari de care este responsabilă entitatea.

A33. În unele cazuri, datele despre sursele utilizate în cuantificarea emisiilor de tipul 3 pot fi păstrate de către entitate. De exemplu, entitatea poate păstra evidențe detaliate ale bazei de cuantificare a emisiilor asociate transportului aerian al angajaților. În alte cazuri, datele despre surse utilizate în cuantificarea emisiilor de tipul 3 pot fi păstrate într-o locație bine controlată și accesibilă, din afara entității. Totuși, când acesta nu este cazul, este puțin probabil ca practicianul să reușească să obțină probe suficiente și adecvate referitoare la emisiile de tipul 3. În astfel de cazuri, poate fi adecvată excluderea din misiune a emisiilor de tipul 3.

- A34. Poate fi adecvată, de asemenea excluderea din misiune a emisiilor de tipul 3 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 aferente estimării emisiilor asociate transportului aerian pot genera rezultate deosebit de variate, chiar când sunt utilizate date din surse identice. Dacă astfel de surse de emisii de tipul 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 pctul. 17 litera (c)(ii), pctul. 76 litera (d))*

- A35. Așa cum se menționează la punctul A70, în cazul anumitor misiuni, îngrijorările cu privire la condiția și credibilitatea evidențelor unei entități îl pot face pe practician să ajungă la concluzia că nu vor putea fi disponibile probe suficiente și adecvate, care să sprijine o concluzie nemodificată cu privire la declarația referitoare la GES. Acesta poate fi cazul 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 de proceduri convenite sau unei misiuni de consiliere, în pregătirea unei misiuni de asigurare ce va fi efectuată într-o perioadă viitoare.

*Cine elaborează criteriile (a se vedea pctul. 17 litera(c)(iii))*

- A36. Când declarația referitoare la GES a fost întocmită conform unui regim de prezentare reglementat sau pentru o schemă de tranzacționare a emisiilor în care au fost prevăzute criteriile de aplicare și forma de raportare, se poate să reiasă din circumstanțele misiunii că organul de reglementare sau organismul responsabil de schemă este cel care a elaborat criteriile. Totuși, în situațiile de raportare voluntară, se poate 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 pcte. 15, 18)*

- A37. ISAE 3000 prevede ca practicianul să nu fie de acord cu o modificare a termenilor misiunii, când nu există nicio justificare rezonabilă a acestui fapt.<sup>17</sup> O solicitare de modificare a subiectului misiunii poate să nu aibă o justificare rezonabilă când, de exemplu, solicitarea este efectuată în vederea excluderii anumitor surse ale emisiilor din subiectul misiunii, din cauza probabilității că va fi modificată concluzia practicianului.

---

17 ISAE 3000, punctul 11

**Planificare** (a se vedea pctul. 19)

- A38. În stabilirea strategiei generale a misiunii, poate fi relevantă examinarea atenției acordate diferitelor aspecte aferente elaborării și implementării sistemului de informații privind GES. De exemplu, în unele cazuri, entitatea se poate să fi fost deosebit de conștientă de necesitatea unui control intern adecvat, care să asigure credibilitatea informațiilor raportate, în timp ce în alte cazuri se poate ca entitatea să se fi concentrat mai mult pe determinarea caracteristicilor științifice, operaționale sau tehnice ale informațiilor ce urmează a fi adunate.
- A39. O echipă foarte mică a misiunii poate efectua misiuni mai mici sau misiuni mai directe (a se vedea punctul A19). În cadrul unei echipe mai mici, este mai ușoară coordonarea și comunicarea între membrii echipei. Stabilirea strategiei generale a misiunii, în cazul unei misiuni mai mici sau a unei misiuni mai directe, nu va fi un exercițiu complex, consumator de timp. De exemplu, un scurt proces verbal, pe baza discuțiilor cu entitatea, poate servi drept strategie documentată a misiunii, dacă acoperă aspectele menționate la punctul 19.
- A40. Practicianul poate să decidă să discute cu entitatea elementele de planificare, când determină subiectul misiunii sau pentru a facilita desfășurarea și gestionarea misiunii (de exemplu, coordonarea unora dintre procedurile planificate folosind personalul entității). Deși aceste discuții au loc des, strategia generală a misiunii și planul misiunii continuă să rămână responsabilitatea practicianului. Când se discută aspectele incluse în strategia generală a misiunii sau în planul misiunii, este necesară o atenție sporită, pentru a nu se compromite eficacitatea misiunii. De exemplu, discutarea naturii și a plasării în timp a procedurilor detaliate cu entitatea poate compromite eficacitatea misiunii, căci procedurile devin prea previzibile.
- A41. Efectuarea unei misiuni de asigurare este un proces repetitiv. Pe măsură ce practicianul desfășoară procedurile planificate, probele obținute îl pot face pe practician 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 estimate într-o etapă anterioară a misiunii. De exemplu, erorile sistematice, descoperite când procedurile sunt efectuate la sediul unităților selectate, pot indica necesitatea de a vizita locații suplimentare.

*Planificarea utilizării activității unui expert sau a altor practicieni* (a se vedea pctul. 19 litera (e))

- A42. Misiunea poate fi efectuată de către o echipă multidisciplinară, care să includă unul sau mai mulți experți, mai ales în cazul unor misiuni relativ complexe, în care este posibil să fie necesare competențe specializate în cuantificarea și raportarea emisiilor (a se vedea punctul A19). ISAE 3000 cuprinde un număr de cerințe referitoare la utilizarea activității unui expert, care pot necesita

examinare în etapa de planificare, atunci când se stabilește natura, plasarea în timp și amploarea resurselor necesare desfășurării misiunii.<sup>18</sup>

- A43. Activitatea unui alt practician poate fi utilizată în raport cu, de exemplu, o fabrică sau o altă unitate aflată la o locație îndepărtată; o filială, diviziune sau sucursală din străinătate; sau o asocieră în participație sau entitate asociată. Când echipa misiunii planifică să îi solicite unui alt practician să efectueze activități aferente informațiilor ce vor fi incluse în declarația referitoare la GES, considerentele relevante pot include:
- Dacă celălalt practician înțelege și se conformează cu cerințele etice care sunt relevante pentru misiune și, mai ales, dacă este independent.
  - Competențele profesionale ale acestui practician.
  - Amplasarea implicării echipei misiunii în activitatea celui alt practician.
  - Dacă celălalt practician își desfășoară activitatea într-un mediu reglementat care îl supraveghează activ.

### **Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea misiunii**

*Determinarea pragului de semnificație în planificarea misiunii (a se vedea pctele. 20–21)*

- A44. Criteriile pot trata conceptul de prag de semnificație în contextul întocmirii și prezentării declarației referitoare la GES. Deși criteriile pot trata pragul de semnificație în termeni diferiți, conceptul de prag de semnificație include, în general că:
- Denaturările, inclusiv omisiunile, sunt considerate semnificative dacă se așteaptă în mod rezonabil că acestea, individual sau cumulativ, vor influența deciziile relevante ale utilizatorilor, luate pe baza declarației referitoare la GES;
  - Raționamentele cu privire la pragul de semnificație sunt efectuate din perspectiva circumstanțelor înconjurătoare și sunt influențate de dimensiunea sau natura unei denaturări, sau de o combinație a acestora; și
  - Raționamentele cu privire la aspectele care sunt semnificative pentru utilizatorii vizați ai declarației referitoare la GES au la bază o examinare a nevoilor comune de informații ale utilizatorilor vizați, ca grup. Nu este luat în considerare posibilul efect al denaturărilor asupra utilizatorilor vizați individuali, ale căror nevoi pot varia considerabil.
- A45. O astfel de abordare, dacă este prezentă în criteriile aplicabile, furnizează un cadru de referință pentru practician în determinarea pragului de semnificație al misiunii. Dacă criteriile aplicabile nu includ o discuție despre conceptul de

<sup>18</sup> ISAE 3000, punctele 26–32

prag de semnificație, caracteristicile la care se face referire mai sus îi furnizează practicianului un astfel de cadru de referință.

- A46. Determinarea pragului de semnificație de către practician este un aspect ce ține de raționamentul profesional, care este influențat de percepția practicianului cu privire la nevoile comune de informații ale utilizatorilor vizați, ca grup. În acest context, este rezonabil ca practicianul să presupună că utilizatorii vizați:
- (a) Dețin cunoștințe rezonabile privind activitățile aferente GES și au disponibilitatea de a studia, cu atenție rezonabilă, informațiile din declarația referitoare la GES;
  - (b) Înțeleg că declarația referitoare la GES și asigurarea aferentă acesteia sunt întocmite conform unor niveluri ale pragului de semnificație și înțeleg că orice concepte ale pragului de semnificație sunt incluse în criteriile aplicabile;
  - (c) Înțeleg că o cuantificare a emisiilor implică incertitudini (a se vedea punctele A54–A59); și
  - (d) Iau decizii rezonabile pe baza informațiilor din declarația referitoare la GES.
- A47. Utilizatorii vizați și nevoile lor de informații pot include, de exemplu:
- Investitori și alte părți interesate, precum furnizori, clienți, angajați și o întreagă comunitate, în cazul prezentărilor voluntare. Nevoile acestora de informații pot fi legate de deciziile de a cumpăra sau vinde capitaluri proprii ale entității; de a acorda împrumuturi către sau efectua tranzacții cu entitatea, sau de a fi angajați ai acesteia; sau de a face declarații referitoare la entitate sau alte părți, de exemplu, politicieni.
  - Participanții la piață, în cazul unei scheme de tranzacționare a certificatelor de emisie, ale căror nevoi informaționale pot fi legate de deciziile de tranzacționare a instrumentelor negociabile (precum permise, credite sau cote) stabilite de schemă sau de impunerea de amenzi sau alte penalități, pe baza excesului de emisii.
  - Autoritățile de reglementare sau responsabilii pentru politicile economice în cazul unui regim de prezentare reglementat. Nevoile informaționale ale acestora pot fi legate de monitorizarea conformității cu regimul de prezentare și de o gamă largă de decizii politice guvernamentale privind atenuarea și adaptarea schimbărilor climatice, de obicei pe baza informațiilor cumulate.
  - Conducerea și persoanele responsabile cu guvernanta entității care utilizează informațiile despre emisii pentru luarea de decizii strategice și operaționale, precum alegerea între tehnologiile alternative și deciziile de investiții și dezinvestiții, eventual în anticiparea unui regim de prezentare

reglementat sau în inițierea unei scheme de tranzacționare a certificatelor de emisie.

Este posibil ca practicianul să nu reușească să îi identifice pe toți cei care vor citi raportul de asigurare, mai ales când un număr mare de persoane au acces la acesta. În astfel de cazuri, în special când eventualii cititori pot avea 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 determinați prin diferite metode, de exemplu, prin acordul dintre practician și angajator, sau prin legi sau reglementări.

- A48. Raționamentele cu privire la pragul de semnificație sunt efectuate în contextul circumstanțelor înconjurătoare și sunt afectate atât de factorii cantitativi, cât și de cei calitativi. Cu toate acestea, ar trebui menționat că deciziile referitoare la pragul de semnificație nu sunt afectate de nivelul de asigurare, mai precis, pragul de semnificație al unei misiuni de asigurare rezonabilă este același ca și pentru o misiune de asigurare limitată.
- A49. Un procent este deseori aplicat unui etalon stabilit, ca punct de pornire în determinarea pragului de semnificație. Factorii care pot afecta determinarea unui etalon și a unui procent adecvat, includ:
- Elementele incluse în declarația referitoare la GES (de exemplu, emisiile de tipul 1, 2 și 3, emisiile deductibile și înlăturările acestora). Un etalon care poate fi adecvat, în funcție de circumstanțe, este reprezentat de emisiile brute raportate, mai precis, suma dintre emisiile raportate de tipul 1, 2 și 3 înainte să se scadă orice emisii deductibile sau înlăturări. Pragul de semnificație se referă la emisiile tratate de concluzia practicianului. Prin urmare, 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 tratată de concluzia practicianului, ca și când aceasta din urmă ar fi fost declarația propriu-zisă.
  - Cantitatea unor emisii de anumit tip sau natura unei prezentări specifice. În unele cazuri, există tipuri specifice de emisii sau prezentări pentru care valorile pragului de semnificație sunt mai scăzute sau mai ridicate decât pragul de semnificație integral, acceptabil pentru declarația 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, sau pentru emisiile unui anumit gaz, cele efectuate în anumit scop sau aferente unei anumite unități.
  - Modul în care declarația referitoare la GES prezintă informațiile relevante, de exemplu, dacă aceasta include o comparație a emisiilor cu perioada(e) anterioară(e), un an de referință sau o “plafonare”, caz în care determinarea pragului de semnificație în raport cu informațiile comparative necesită o atenție corespunzătoare. Atunci când o “plafonare”

nare” este relevantă, pragul de semnificație poate fi stabilit în raport cu alocarea plafonului de către entitate, dacă acesta este mai redus decât emisiile raportate.

- Volatilitatea relativă a emisiilor. De exemplu, dacă emisiile diferă semnificativ de la o perioadă la alta, poate fi necesară stabilirea unui prag de semnificație în raport cu intervalul de fluctuație mai scăzut, chiar dacă acesta este mai ridicat în perioada curentă.
- Cerințele criteriilor aplicabile. În unele cazuri, criteriile aplicabile pot stabili un nivel de acuratețe, care poate fi considerat prag de semnificație. De exemplu, criteriile pot prevedea perspectiva ca emisiile să fie măsurate prin utilizarea unui procent stabilit drept “nivel de semnificație.” În astfel de situații, nivelul prevăzut de criterii oferă un cadru de referință pentru practician, în determinarea pragului de semnificație al misiunii.

A50. Factorii calitativi pot include:

- Sursele emisiilor.
- Tipurile de gaze implicate.
- Contextul în care vor fi utilizate informațiile din declarația referitoare la GES (de exemplu, dacă informațiile urmează a fi utilizate într-o schemă de tranzacționare a certificatelor de emisie, urmează a fi înaintate unei autorități de reglementare sau vor fi incluse într-un raport de dezvoltare durabilă distribuit public); și tipurile de decizii pe care este probabil că le vor lua utilizatorii vizați.
- Măsura în care există unul sau mai multe tipuri de emisii sau prezentări pe care utilizatorii vizați tind să își concentreze atenția, de exemplu, gazele care diminuează stratul de ozon și contribuie, de asemenea, la schimbări climatice.
- Natura entității, strategiile sale referitoare la schimbările climatice și progresele în atingerea obiectelor acestora.
- Sectorul de activitate și mediul economic și de reglementare în care operează.

*Revizuirea pe măsura avansării misiunii (a se vedea punctul 22)*

A51. Pragul de semnificație poate necesita o revizuire, ca rezultat al modificării circumstanțelor misiunii (de exemplu, cedarea unei părți majore din afacerile entității), al unor informații noi, sau a unei modificări în înțelegerea entității și a operațiunilor sale de către practician, ca urmare a procedurilor efectuate. De exemplu, se poate observa, pe parcursul misiunii, că emisiile curente vor fi probabil diferite substanțial de cele utilizate inițial în determinarea pragului de semnificație. Dacă, pe parcursul misiunii, practicianul ajunge la concluzia că este adecvat un prag de semnificație mai redus pentru declarația referitoare la



GES (și, dacă este cazul, un nivel sau niveluri de semnificație mai redus(e) pentru anumite tipuri de emisii sau prezentări) decât cel determinat inițial drept adecvat, poate fi necesară revizuirea pragului de semnificație funcțional și a naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor subsecvente.

**Înțelegerea entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern al entității și identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă** (a se vedea pctele. 23–26)

- A52. Practicianul își utilizează raționamentul profesional pentru a determina măsura în care sunt adecvate înțelegerea și natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de identificare și evaluare a denaturărilor semnificative, necesare obținerii unei asigurări rezonabile sau limitate. Principala preocupare a practicianului este dacă înțelegerea pe care a obținut-o și identificarea și evaluarea riscurilor sunt suficiente pentru îndeplinirea obiectivului prevăzut în prezentul ISAE. Nivelul înțelegerii prevăzute 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 celor necesare pentru misiunile de asigurare limitată sau rezonabilă.
- A53. Obținerea unei înțelegeri și identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă reprezintă procese repetitive. Procedurile de obținere a unei înțelegeri a entității și mediului său și de identificare și evaluare a riscurilor de denaturare semnificativă nu oferă, ele însele, probe suficiente și adecvate care să stea la baza concluziei de asigurare.

Incertitudini (a se vedea pctele. 23 litera (b)(i)c, 76 litera (e))

- A54. Procesul de cuantificare a GES este rareori exact în proporție de 100%, din cauza:
- (e) *Incertitudinii științifice*: Aceasta este determinată de cunoștințele științifice incomplete cu privire la măsurarea GES. De exemplu, rata de stocare în recipiente biologice și valorile aferente “potențialului de încălzire globală” utilizate în 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. Cu toate acestea, posibilitatea ca incertitudinea științifică să aibă drept rezultat variații inexplicabile ale emisiilor raportate poate fi înlăturată prin utilizarea de criterii care prevăd ipotezele științifice specifice folosite în întocmirea declarației referitoare la GES sau factorii specifici care înglobează aceste ipoteze; și
  - (f) *Estimării (sau măsurării) incertitudinii*: Aceasta este determinată de procesele de măsurare și calculare utilizate pentru cuantificarea emisiilor în limitele cunoștințelor științifice existente. Estimarea incerti-

tudinii poate fi legată de datele care stau la baza estimării (de exemplu, incertitudinea inerentă instrumentelor de măsurare folosite), sau de metoda de estimare, inclusiv de modelul aplicabil, după caz, folosit în realizarea estimării (uneori cunoscut drept parametru, respectiv incertitudine a modelului). Gradul de incertitudine a estimării este deseori controlabil de către entitate. Reducerea gradului de estimare poate implica un cost superior.

- A55. Faptul că incertitudinea influențează cuantificarea emisiilor unei entități nu înseamnă că emisiile unei entități sunt inadecvate ca subiect specific. De exemplu, criteriile aplicabile pot prevedea ca emisiile de tipul 2 aferente electricității să fie calculate prin aplicarea unui factor de emisie stabilit numărului de kilowați consumați pe oră. Factorul de emisie stabilit va avea la bază ipoteze și modele care pot să nu fie mereu adevărate, în toate circumstanțele. Cu toate acestea, cât timp ipotezele și modelele sunt rezonabile în toate circumstanțele și sunt corect prezentate, se vor putea asigura, de regulă, informațiile din declarația referitoare la GES.
- A56. Situația de la punctul A55 poate fi contrastată de cuantificarea conform criteriilor care utilizează modele și ipoteze bazate pe circumstanțele individuale ale unei entități. Utilizarea unor modele și ipoteze specifice entității va avea drept rezultat probabil 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, cu privire la modul în care au fost stabilite modelele și ipotezele specifice entității. Așa cum se menționează la punctul A55, atât timp cât ipotezele și modelele sunt rezonabile circumstanțelor și sunt corect prezentate, se vor putea asigura, de regulă, informațiile din declarația referitoare la GES.
- 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. Acesta poate fi cazul în care, de exemplu, un procent semnificativ din emisiile raportate ale unei entități provin din surse ocazionale (a se vedea punctul A8) care nu sunt monitorizate și când metodele de estimare nu sunt suficient de complexe, sau când un procent semnificativ din înlăturările de emisii raportate ale entității sunt atribuibile recipientelor biologice. Ar trebui menționat că deciziile privind efectuarea unei misiuni 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 explicație în notele explicative la declarația referitoare la GES privind natura, cauzele și efectele incertitudinilor care afectează declarația entității referitoare la GES îi alertează pe utilizatorii vizați în ceea ce privește incertitudinile asociate cuantificării emisiilor. Acest lucru poate fi deosebit de important 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 vizați, chiar când criteriile utilizate au fost elaborate într-un scop de reglementare special.

- A59. Deoarece incertitudinea este o caracteristică semnificativă a tuturor declarațiilor referitoare la GES, punctul 76 litera (e) prevede ca aceasta să fie menționată în raportul de asigurare indiferent de prezentările de informații incluse în notele explicative la declarația referitoare la GES, sau de existența acestor prezentări.<sup>19</sup>

#### *Entitatea și mediul său*

Întreruperi ale operațiunilor (a se vedea punctul 23 litera (b)(iii))

- A60. Întreruperile pot include incidente precum închideri ale întreprinderii, 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, când o unitate este utilizată doar în perioadele de vârf.

Obiectivele și strategiile aferente schimbărilor climatice (a se vedea pctul. 23 litera (e))

- A61. Examinarea strategiei entității aferente schimbărilor climatice, dacă există, și a riscurilor asociate economic, de reglementare, fizice și reputaționale, îl pot asista 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 atenuarea emisiilor, deci scopul va părea ca fiind realizat într-un termen precizat. În mod contrar, dacă entitatea se așteaptă să fie supusă, în viitor, unei scheme de tranzacționare a certificatelor de emisie, acest lucru poate reprezenta un stimulent pentru atenuarea 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 pctul. 24)

- A62. Deși practicianului i se solicită să efectueze toate procedurile de la punctul 24 în vederea înțelegerii necesare a entității, acestuia nu i se solicită efectuarea tuturor procedurilor pentru fiecare aspect aferent înțelegerii.

*Procedurile analitice pentru înțelegerea entității și a mediului său și de identificare și evaluare a riscurilor de denaturare semnificativă* (a se vedea pctul. 24 litera (b))

- A63. Procedurile analitice efectuate pentru a înțelege entitatea și mediul său și pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă pot identifica aspecte ale entității cu care practicianul nu era la curent și pot furniza asistență în evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă, furnizând

<sup>19</sup> A se vedea, de asemenea, ISAE 3000, punctul 49 litera (e).

o bază pentru elaborarea și implementarea răspunsurilor la riscurile evaluate. Procedurile analitice pot include, de exemplu, compararea emisiilor de GES din diferite unități cu cifrele aferente emisiilor din acele unități.

- A64. Procedurile analitice pot ajuta la identificarea existenței unor evenimente care nu sunt uzuale și a unor valori, proporții și tendințe care pot indica aspecte cu implicații asupra misiunii. Relațiile identificate, ne uzuale sau neprevăzute, îl pot ajuta pe practician să identifice riscurile de denaturare semnificativă.
- A65. Totuși, când aceste proceduri analitice utilizează date cumulate la nivel înalt (aceasta poate fi situația când procedurile analitice sunt 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 o indicație inițială generală cu privire la posibilitatea existenței unei denaturări semnificative. În consecință, în astfel de cazuri, luarea în considerare a altor probe care au fost colectate în etapa de identificare a riscurilor de denaturare semnificativă, alături de rezultatele aferente procedurilor analitice, îl pot ajuta pe practician să înțeleagă și să evalueze rezultatele procedurilor analitice.

*Observarea și inspecția (a se vedea pctul. 24 litera (c))*

- A66. Observarea constă în cercetarea unui proces sau a unei proceduri efectuate de altcineva, de exemplu, observarea de către practician a dispozitivelor de monitorizare în timp ce sunt adaptate de personalul entității sau a modului în care sunt derulate activitățile de control. Observarea furnizează probe despre derularea unui proces sau a unei proceduri, dar este limitată la momentul din timp când are loc și de faptul că acțiunea de a fi observat poate afecta modul de desfășurare al procesului sau procedurii.
- A67. Inspecția implică:
- (a) Examinarea evidențelor și a documentelor, fie interne sau externe, pe suport hârtie sau în format electronic sau de altă natură, de exemplu, registrele de calibrare a unui dispozitiv de monitorizare. Inspecția evidențelor și a documentelor furnizează probe al căror nivel de credibilitate diferă în funcție de natura și sursa lor și, în cazul evidențelor sau documentelor interne, în funcție de eficacitatea controalelor aferente întocmirii lor; sau
  - (b) O examinare fizică, de exemplu, un dispozitiv de calibrare.
- A68. Observarea și inspecția pot sprijini interviurile conducerii și ale altor părți și pot furniza, de asemenea, informații despre entitate și mediul său. Exemplele de astfel de proceduri includ observarea sau inspecția următoarelor:
- Operațiunilor entității. Observarea proceselor și a echipamentelor, inclusiv a echipamentului de monitorizare, la nivelul unităților care pot fi

deosebit de relevante când emisiile semnificative de tipul 1 sunt incluse în declarația referitoare la GES.

- Documentelor (precum programele și strategiile de atenuare a emisiilor), evidențelor (precum registrele de calibrare și rezultatele primite de la laboratoarele de testare) și manualelor care detaliază procedurile de colectare de informații și controalele interne.
- Rapoartelor întocmite de conducere sau de persoanele responsabile cu guvernarea, precum rapoartele interne sau externe cu privire la sistemele de gestiune privind mediul înconjurător.
- Rapoartelor întocmite de conducere (precum rapoartele de gestiune trimestriale) și de persoanele responsabile cu guvernarea (precum procesele-verbale ale reuniunilor consiliului director).

*Înțelegerea controlului intern al entității* (a se vedea pctele. 25L–26R)

A69. Într-o misiune de asigurare limitată, practicianului nu i se solicită să înțeleagă toate componentele controlului intern al entității, relevante pentru cuantificarea și raportarea emisiilor, așa cum se solicită pentru o misiune de asigurare rezonabilă. Mai mult, practicianului nu i se solicită să evalueze modul în care au fost elaborate 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, pctele. A71–A72, A92–A93 și A96):

- Îngrijorările cu privire la integritatea celor care întocmesc declarația referitoare la GES pot fi atât serioase încât practicianul poate ajunge la concluzia că riscul asociat declarațiilor eronate ale conducerii este atât de ridicat încât misiunea nu poate fi desfășurată.
- Îngrijorările cu privire la stadiul și credibilitatea evidențelor unei entități îl poate face pe practician să ajungă la concluzia că nu este posibilă obținerea de probe suficiente și adecvate, care să sprijine o concluzie nemodificată aferentă declarației referitoare la GES.

*Activitățile de control relevante pentru misiune* (a se vedea pctul. 25R litera (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, documentație și caracterul oficial al sistemului informatic al

entității, inclusiv de procesele de afaceri aferente, relevante pentru raportarea emisiilor. Pe măsură ce raportarea emisiilor evoluează, se poate presupune că va crește și nivelul de complexitate, documentație și caracterul oficial al sistemului informatic și activitățile de control aferente, relevante pentru cuantificarea și raportarea emisiilor.

- A72. În cazul entităților mici sau al sistemelor informatice recent implementate, se poate ca anumite activități de control să fie mai rudimentare, mai slab documentate și pot exista doar neoficial. În astfel de cazuri, este mai puțin probabil ca practicianul să aprecieze 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, se poate solicita, în cazul anumitor scheme reglementate, ca sistemul informatic și activitățile de control să fie documentate oficial și elaborarea lor să fie aprobată de organul de reglementare. Chiar și în unele dintre aceste cazuri, nu toate fluxurile de date relevante și controale 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 oficiale decât activitățile de control aferente procesării și raportării datelor ulterioare (a se vedea, de asemenea, punctele A70, A92–A93 și A96).

*Alte misiuni efectuate pentru entitate (a se vedea pctul. 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 pctul. 31)*

- A74. Efectuarea observării și inspecției, precum și a altor proceduri, la sediul unei unități (având, de obicei, denumirea de “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 presupune că înțelegerea entității de către practician și identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă sunt mai exhaustive în cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă, față de o misiune de asigurare limitată, numărul de unități la al căror sediu se efectuează proceduri va fi, în mod normal, mai mare decât în cazul unei misiuni 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, când sunt efectuate procedurile de identificare și evaluare a riscurilor de denaturare semnificativă sau 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 sau când se examinează exhaustivitatea surselor de tipul 1 și a recipientelor incluse în declarația referitoare la

GES și când se stabilește dacă sistemele de procesare și colectare de date privind entitatea 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 în înțelegerea de către practician a entității, prin efectuarea de proceduri la sediul central. Pentru multe misiuni de asigurare rezonabilă, practicianul poate considera necesar să efectueze proceduri la sediul fiecărei unități semnificative, pentru a răspunde la riscurile de denaturare semnificativă evaluate, în special dacă entitatea dispune de unități semnificative în ceea ce privește emisiile de tipul 1. În cazul unei misiuni de asigurare limitată, când entitatea dispune de unități semnificative în ceea ce privește emisiile de tipul 1, se poate să nu fie obținut un nivel reprezentativ de asigurare fără ca practicianul să fi efectuat proceduri la nivelul anumitor unități semnificative. Când entitatea dispune de unități semnificative în ceea ce privește emisiile de tipul 1 și practicianul determină că nu pot fi efectuate proceduri eficiente și efective la sediul unității (fie de către acesta, fie de un alt practician în locul său), procedurile alternative pot include una sau mai multe din următoarele:
- Revizuirea documentelor referitoare la sursa emisiilor, a diagramelor fluxurilor de energie și a diagramelor aferente fluxurilor semnificative.
  - Analizarea răspunsurilor la chestionare, transmise de conducerea unității.
  - Inspectarea ansamblului satelit al 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 tipul 1, decât o unitate cu emisii de tipul 2. În cel de-al doilea caz, probabil că examinarea facturilor de energie la sediul central va constitui 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 aplică procese sau tehnologii diferite.
  - Metodele de colectare a informațiilor despre emisii, aplicate de diferite unități.
  - Experiența personalului relevant, din diferite unități.

- Selectarea unor unități diferite, pe parcursul timpului.

*Auditul intern* (a se vedea pctul. 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 își propune să utilizeze activitatea funcției de audit intern pentru a modifica natura perioadei sau pentru a reduce amploarea procedurilor efectuate.

*Riscurile de denaturare semnificativă aferente declarației referitoare la GES* (a se vedea pctele. 33L litera (a)–33R litera (a))

A79. Riscurile de denaturare semnificativă aferente 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 prin intermediul unui anumit tip de emisie sau nivel de prezentare de informații. Ele reprezintă, mai degrabă, circumstanțe care pot duce la creșterea riscurilor de denaturare semnificativă, de exemplu, prin intermediul neglijenței controlului intern de către conducere. Riscurile de denaturare semnificativă aferente declarației referitoare la GES pot fi relevante în special pentru examinarea de către practician a riscurilor de denaturare semnificativă generată de fraudă.

A80. Riscurile aferente declarației referitoare la GES pot fi deriva în special dintr-un mediu de control inefficient. De exemplu, deficiențele precum lipsa competenței conducerii pot avea un efect decisiv asupra declarației referitoare la GES și pot implica un răspuns general din partea practicianului. Alte riscuri de denaturare semnificativă aferente declarației referitoare la GES pot include, de exemplu:

- Mecanisme neadecvate, slab controlate sau inefficient documentate de colectare a datelor, cuantificare a emisiilor și întocmire a declarațiilor referitoare la GES.
- Lipsa competenței 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 gaze cu efect de seră.
- Riscul de fraudă, de exemplu, cel asociat piețelor de tranzacționare a certificatelor de emisie.
- Prezentarea informațiilor aferente perioadelor anterioare, care nu sunt întocmite consecvent, din cauza modificării limitelor sau metodologiilor de măsurare.



- Prezentarea de informații confuze în declarația referitoare la GES, de exemplu, sublinierea nejustificată a anumitor date sau tendințe favorabile.
- Metode de cuantificare și politici de rapoarte inconsecvente, inclusiv metode diferite de determinare a limitei organizaționale, la nivelul diferitelor unități.
- Erori în conversia elementelor, 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 pctele. 33L litera (b)–33R litera (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 examinării diferitelor tipuri de denaturări posibile care pot surveni.

A82. În reprezentarea 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 fi de următoarele tipuri:

- (a) Aserțiuni despre cuantificarea emisiilor în perioada care face obiectul asigurării:
  - (i) Apariție—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 abordare a exhaustivității în raport cu diferite domenii de aplicare).
  - (iii) Acuratețe—cuantificarea emisiilor a fost înregistrată adecvat.
  - (iv) Alocare—emisiile au fost înregistrate în perioada corectă de raportare.
  - (v) Clasificare—emisiile au fost înregistrate în secțiunea corectă.
- (b) Aserțiuni despre prezentare și descriere:
  - (i) Apariție și responsabilitate—emisiile prezentate și alte aspecte care au avut loc și care aparțin entității.
  - (ii) Exhaustivitate—toate prezentările care ar fi trebuit incluse în declarația referitoare la GES au fost incluse.
  - (iii) Clasificare și inteligibilitate—informațiile privind emisiile sunt prezentate și descrise adecvat și prezentările de informații sunt clar exprimate.

- (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 corect și prezentate adecvat; și informațiile comparative, dacă există, sunt cele raportate în perioada anterioară sau au fost retratate corespunzător.

*Relevanța controlului intern* (a se vedea pctul. 33R)

A83. Dacă evaluarea de către practician a riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor presupune funcționarea eficientă a controalelor (mai precis, practicianul intenționează să se bazeze pe funcționarea eficientă a controalelor în determinarea naturii, perioadei și amplitudinii altor proceduri), practicianului i se solicită, conform punctului 38R, să elaboreze și efectueze teste ale eficacității operaționale a acestor controale.

*Cauze ale riscurilor de denaturare semnificativă* (a se vedea pctul. 34)

*Frauda* (a se vedea pctele. 28, 34 litera (a))

A84. Denaturările din declarația referitoare la GES pot surveni fie în urma fraudei, fie a erorii. Factorul care face distincția între fraudă și eroare analizează dacă acțiunea existentă, ce are drept rezultat denaturarea declarației referitoare la GES, este intenționată sau nu.

A85. Stimulente pentru denaturarea intenționată a declarației referitoare la GES pot apărea dacă, de exemplu, cei care sunt direct implicați în, sau au ocazia de a influența, procesul de raportare a emisiilor primesc o parte semnificativă din contingentul de compensare al acestora, când se îndeplinesc obiectivele stricte ale gazelor cu efect de seră. Așa cum se menționează la punctul A61, alte stimulente pentru subtratarea sau supratratarea emisiilor pot apărea în urma strategiei entității aferente schimbărilor climatice, dacă există și a riscurilor economice, de reglementare, fizice și reputaționale asociate.

A86. Deși frauda este un concept juridic vast, în contextul prezentului ISAE practicianul este preocupat de frauda care generează o denaturare semnificativă a declarației referitoare la GES. Deși practicianul poate suspecta sau, în cazuri rare, identifica apariția fraudei, acesta nu poate determina, din punct de vedere juridic, apariția propriu-zisă a fraudei.

*Neconformitatea cu legile și reglementările* (a se vedea pctele. 34 litera (b), 78 litera (c))

A87. Prezentul ISAE diferențiază responsabilitățile practicianului în ceea ce privește conformitatea cu două categorii diferite de legi și reglementări, astfel:

- (a) Prevederile acelor legi și reglementări recunoscute ca având un efect direct în determinarea valorilor semnificative și a prezentărilor din declarația referitoare la GES, prin faptul că determină cantitățile raportate și prezentările din declarația unei entități referitoare la GES. Punctul 34 litera (b) îi solicită practicianului să examineze probabilitatea denaturărilor semnificative cauzate de neconformitatea cu prevederilor acestor legi și reglementări, când sunt efectuate procedurile prevăzute la punctele 33L sau 33R; și
- (b) Alte legi și reglementări care nu au un efect direct în determinarea cantităților și prezentărilor din declarația referitoare la GES, dar cu care conformitatea poate fi esențială pentru aspectele operaționale ale afacerii, pentru capacitatea unei entități de a își continua activitatea sau pentru evitarea penalităților semnificative (de exemplu, conformitatea cu termenii unei licențe de funcționare, sau conformitatea cu cerințele de mediu). Menținerea scepticismului profesional pe parcursul misiunii, așa cum prevede ISAE 3000,<sup>20</sup> este importantă în contextul păstrării vigilenței cu privire la posibilitatea ca procedurile aplicate în vederea formulării unei concluzii asupra declarației referitoare la GES să aducă în atenția practicianului cazurile de neconformitate identificată sau suspectată cu aceste legi și reglementări.

Alte cauze ale riscurilor de denaturare semnificativă (a se vedea pctul. 34)

A88. Exemple de factori la care se face referire la pctul. 34 literele (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 ocazionale.
- (b) Modificările economice sau de reglementare semnificative pot include, de exemplu, creșteri ale obiectivelor energiei regenerabile sau modificări semnificative ale prețurilor pentru cotele inferioare unei scheme de tranzacționare a emisiilor, care pot duce, de exemplu, la un risc superior de clasificare eronată a surselor asociate unui generator de electricitate.
- (c) Natura operațiunilor unei entități poate fi complexă (de exemplu, poate implica unități și procese multiple și disparate), discontinue (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 reprezentative poate fi redusă semnificativ.

Modificările operațiunilor sau limitelor (de exemplu, introducerea de noi procese sau vânzarea, achiziția sau externalizarea surselor de emisii sau recipientelor de înlăturare a emisiilor) poate genera, de asemenea,

---

20 ISAE 3000, punctul 14

riscuri de denaturare semnificativă (de exemplu, din cauza lipsei de familiarizare cu procedurile de cuantificare sau raportare). De asemenea, poate surveni o calculare dublă a unei surse de emisii sau unui recipient de înlăturare, din cauza unei corelări necorespunzătoare privind identificarea surselor și recipientelor unei instalații complexe.

- (d) Selectarea unei metode de cuantificare necorespunzătoare (de exemplu, calcularea emisiilor de tipul 1 utilizând un factor de emisie când este disponibilă și ar fi mai adecvată aplicarea unei metode mai corecte de măsurare directă). Selectarea unei metode de cuantificare adecvate este deosebit de importantă când metoda a suferit o modificare. 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 referitori la natura metodelor de cuantificare includ:
- Aplicarea incorectă a unei metode de cuantificare, precum necorelarea aparatelor de măsură sau necitirea lor suficient de frecvent, sau utilizarea unui factor de emisie necorespunzător circumstanțelor. De exemplu, un factor de emisie poate fi prezivionat pe baza unei ipoteze privind utilizarea permanentă și poate să nu fie adecvat după o întrerupere a activității.
  - Complexitatea metodelor de cuantificare, care vor 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 măsurilor de lichid în măsuri de gaz); sau utilizarea extensivă a factorilor de conversie a elementelor (precum cei utilizați în conversia măsurilor imperiale în măsuri metrice).
  - Modificările metodelor de cuantificare sau a variabilelor aferente ieșirilor (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 semnificative ocazionale sau aspectele bazate pe raționament reprezintă o sursă mai mare de risc de denaturare semnificativă asociat emisiilor de rutină, necomplexe, care sunt supuse cuantificării și raportării sistematice. Emisiile ocazionale sunt cele neuzuale, ca dimensiune sau natură și care apar, deci, cu o frecvență redusă (de exemplu, evenimente unice, precum defecțiunea unui utilaj sau o disfuncționalitate 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 implicare mai mare a conducerii în specificarea metodelor de cuantificare sau a tratamentului de raportare.
  - O intervenție manuală sporită, aferentă colectării și procesării datelor.
  - Calcule sau metode de cuantificare și principii de raportare complexe.
  - Natura emisiilor ocazionale, care pot îngreuna acțiunile conducerii în vederea implementării unor controale eficiente asociate riscurilor.
  - Metode de cuantificare și principii de raportare a estimărilor care pot fi supuse unor interpretări diferite.
  - Raționamentele necesare pot fi subiective sau complexe.
- (f) Includerea emisiilor de tipul 3, când datele privind sursele utilizate în cuantificare nu sunt păstrate de către entitate sau când metodele de cuantificare utilizate în prezent sunt nedefinite sau duc la variații ample ale emisiilor raportate (a se vedea pctele. A31–A34).
- (g) Aspectele pe care practicianul le poate lua în considerare în obținerea unei înțelegeri a modului în care entitatea își formulează estimările semnificative și datele care stau la baza acestora includ, de exemplu:
- O înțelegere a datelor care stau la baza estimărilor;
  - Metoda inclusiv, după caz, modelul utilizat(ă) în formularea estimărilor;
  - Aspectele relevante ale mediului de control și sistemului informatic;
  - Măsura în care entitatea a utilizat un expert;
  - Ipotezele care stau la baza estimărilor;
  - Dacă a avut loc sau ar fi trebuit să aibă loc o modificare în raport cu perioada anterioară, în ceea ce privește metodele de formulare a estimărilor și dacă da, de ce; și
  - Dacă, și în caz afirmativ cum, a evaluat entitatea efectul incertitudinii estimării asupra declarației referitoare la GES, inclusiv:
    - Dacă, și în caz afirmativ cum, a examinat entitatea ipotezele alternative sau rezultatele prin, de exemplu, efectuarea unei analize a sensibilității pentru a determina efectul modificărilor în ipotezele unei evaluări;
    - Modul în care entitatea determină estimarea când analiza indică numărul de scenarii ale rezultatelor; și

- Dacă entitatea monitorizează rezultatul estimărilor efectuate în perioada anterioară și dacă a răspuns 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, sau nu este suficient de instruit cu privire la, procesele emisiilor sau înregistrarea datelor.
- Credibilitatea necorespunzătoare acordată unui sistem informatic elaborat defectuos, care poate genera puține controale eficiente, de exemplu, utilizarea unor programe de calcul tabelar în lipsa unor controale adecvate.
- Ajustarea manuală sau, în caz contrar, nivelurile de activitate înregistrate automat, de exemplu, poate fi necesară introducerea manuală a datelor dacă un aparat de măsurare a flăcărilor intermitente este prea încărcat.
- Progrese externe semnificative, precum verificarea publică intensificată a unei anumite unități.

### **Răspunsuri generale privind evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă și proceduri suplimentare**

*Misiunile de asigurare limitată și rezonabilă* (a se vedea pctele. 8, 35–41R, 42L–43R, 46)

A90. Deoarece nivelul de asigurare obținut într-o misiune de asigurare limitată este mai scăzut decât în cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă, procedurile pe care le va efectua practicianul într-o misiune de asigurare limitată vor varia, ca natură și vor fi mai scăzute ca amploare decât în cadrul unei misiuni de asigurare rezonabilă. Principalele diferențe dintre răspunsurile generale ale practicianului asociate riscurilor de denaturare semnificativă evaluate și procedurile suplimentare ale unei misiuni de asigurare rezonabilă și ale unei misiuni de asigurare limitată aferente unei declarații referitoare la GES sunt următoarele:

- (a) *Accentul pus pe natura diferitelor proceduri*: Accentul pus pe natura diferitelor proceduri, va diferi probabil, în ceea ce privește sursa probelor, în funcție de circumstanțele misiunii. De exemplu:
- Practicianul poate considera util, în circumstanțele unei misiuni de asigurare limitată, să pună un accent mai mare pe interviurile personalului entității și pe procedurile analitice și un accent mai mic, dacă este cazul, pe testele controalelor și obținerea de probe din surse externe, decât ar fi cazul într-o misiune de asigurare rezonabilă.

- Când entitatea utilizează un echipament de măsurare permanent pentru cuantificarea fluxurilor emisiilor, practicianul poate decide, în cadrul unei misiuni de asigurare limitată, să răspundă la riscurile de denaturare semnificativă evaluate prin interogări 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.
  - 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 din laborator reprezintă un răspuns adecvat la un risc de denaturare semnificativă evaluat.
- (b) *Amploarea procedurilor subsecvente:* Amploarea procedurilor suplimentare efectuate într-o misiune de asigurare limitată este mai redusă decât în cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă. Aceasta poate implica:
- Reducerea numărului de elemente care vor fi examinate, de exemplu, reducerea dimensiunii eșantioanelor aferente testelor de detaliu;
  - Efectuarea unui număr mai redus de proceduri (de exemplu, efectuarea doar de proceduri analitice în situațiile când, într-o misiune de asigurare rezonabilă, ar fi efectuate atât proceduri analitice cât și teste de detaliu); sau
  - Efectuarea de proceduri la sediul unui număr mai mic de unități.
- (c) *Natura procedurilor analitice:* Într-o misiune de asigurare rezonabilă, procedurile analitice efectuate ca răspuns la riscurile de denaturare semnificativă evaluate implică formularea unor estimări ale cantităților sau proporțiilor, suficient de precise în vederea identificării denaturărilor semnificative. Într-o misiune de asigurare limitată, pe de altă parte, procedurile analitice sunt deseori elaborate pentru a sprijini estimările referitoare la direcția tendințelor sau a proporțiilor, mai degrabă decât pentru identificarea denaturărilor în raport cu nivelul de precizie estimat într-o misiune de asigurare rezonabilă.<sup>21</sup>
- Mai mult, când sunt identificate fluctuații, relații sau diferențe semnificative, pot fi deseori obținute probe adecvate pentru o misiune de asigurare limitată prin interviuarea entității și prin examinarea răspun-

---

21 Este posibil ca această situație să nu fie întotdeauna valabilă; de exemplu, în anumite circumstanțe, practicianul poate formula o estimare precisă pe baza unor relații fizice sau chimice fixe, chiar și în cazul unei misiuni de asigurare limitată.

surilor primite în contextul circumstanțelor cunoscute ale misiunii, fără a fi obținute probe suplimentare, așa cum prevede punctul 43R litera (a) pentru o misiune de asigurare rezonabilă.

În plus, în efectuarea procedurilor analitice într-o misiune de asigurare limitată, practicianul poate, de exemplu:

- Să utilizeze datele care sunt mai bine corelate, de exemplu, datele la nivel regional mai degrabă decât la cele de la nivelul unității sau datele lunare mai degrabă decât cele săptămânale.
- Să utilizeze datele care nu au făcut obiectul unor proceduri separate pentru a testa relevanța acestora, în același mod cum ar fi făcut-o în cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă.

*Răspunsuri generale la riscurile de denaturare semnificativă evaluate (a se vedea pctul. 35)*

A91. Răspunsurile generale în vederea abordării riscurilor de denaturare semnificativă evaluate, la nivelul declarației referitoare la GES pot include:

- Accentuarea necesității menținerii scepticismului profesional în rândul personalului misiunii.
- Desemnarea de personal cu mai multă experiență sau de angajați cu aptitudini speciale sau utilizarea experților.
- Asigurarea unei supravegheri sporite.
- Încorporarea elementelor suplimentare care nu pot fi prevăzute în selectarea procedurilor suplimentare care urmează a fi efectuate.
- Efectuarea de modificări generale ale naturii, plasării în timp sau amplitudinii procedurilor, de exemplu: efectuarea de proceduri la sfârșitul perioadei și nu la o dată interimară; sau modificarea naturii procedurilor în vederea obținerii de probe mai convingătoare.

A92. Evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă asociate declarației referitoare la GES, și prin urmare răspunsurilor generale ale practicianului, este afectată de înțelegerea de către practician a mediului de control. Un mediu de control eficient îi poate permite practicianului să aibă mai multă încredere în controlul intern și să acorde o mai mare credibilitate probelor generate intern în cadrul entității și astfel, îi permit acestuia, de exemplu, să efectueze aceleași proceduri la o dată interimară, mai degrabă decât la sfârșitul perioadei. Cu toate acestea, deficiențele în mediul de control au un efect contrar. De exemplu, practicianul poate reacționa la un mediu de control ineficient prin:

- Efectuarea de mai multe proceduri la sfârșitul perioadei, mai degrabă decât la o dată interimară.



- Obținerea de mai multe probe detaliate, în urma unor proceduri, altele decât testele controalelor.
- Majorarea dimensiunii eșantioanelor și a amplitudinii procedurilor, precum 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, pctele. A70–A72 și A96).

*Exemple de proceduri subsecvente* (a se vedea pctele. 37L–37R, 40R)

A94. Procedurile subsecvente pot include, de exemplu:

- Testarea eficacității operaționale a controalelor aferente colectării și înregistrării datelor referitoare la activitate, precum kilowații pe oră asociați electricității achiziționate.
- Corelarea factorilor de emisie cu sursele adecvate (de exemplu, publicațiile guvernamentale) și examinarea aplicabilității lor în circumstanțele date.
- Revizuirea acordurilor cu asocierile în participație și a altor contracte relevante pentru determinarea limitei organizaționale a entității.
- Reconcilierea datelor înregistrate cu, de exemplu, contoarele de parcurs ale vehiculelor deținute de entitate.
- Repetarea calculelor (de exemplu, calculele asociate echilibrării masei și energiei) și reconcilierea diferențelor observate.
- Citirea echipamentului de monitorizare permanentă.
- Observarea sau repetarea măsurătorilor fizice, precum măsurarea capacității fizice a bazinelor de petrol.
- Analizarea viabilității și gradului de adecvare a tehnicilor unice de măsurare sau cuantificare, în special a metodelor complexe care pot implica, de exemplu, repetarea unor procese sau inversarea lor.
- Eșantionarea și analizarea independentă a caracteristicilor materialelor precum cărbunile, sau observarea tehnicilor de eșantionare ale entității și revizuirea înregistrării rezultatelor testelor de laborator.
- Verificarea corectitudinii calculelor și a caracterului corespunzător al metodelor de calcul utilizate (de exemplu, conversia și cumularea măsurătorilor aferente intrărilor).
- Corelarea datelor înregistrate cu documentele privind sursele, precum înregistrarea datelor de producție, evidențele privind consumul de combustibil și facturile aferente energiei achiziționate.

*Factori care pot influența riscurile de denaturare semnificativă evaluate (a se vedea pctele. 37L litera (a)–37R litera (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 ale unităților de unde sunt colectate datele.
- Numărul și natura diferitelor gaze și surse ale emisiilor incluse în declarația referitoare la GES.
- Dacă procesele la care fac referire emisiile sunt continue sau intermitente și riscul de întrerupere al acestor procese.
- Complexitatea metodelor de măsurare a activității și de calculare a emisiilor, de exemplu, unele procese prevăd o măsurare unică și metode de calcul unice.
- Riscul asociat emisiilor ocazionale neidentificate.
- Măsura în care cantitatea de emisii este corelată cu datele referitoare la ieșiri, disponibile imediat.
- Dacă personalul care efectuează procese de colectare de date este instruit în ceea ce privește metodele relevante și frecvența rotației acestui personal.
- Natura și nivelul de automatizare utilizat în captarea și manipularea datelor.
- Politicile și procedurile de control al calității implementate la nivelul laboratoarelor de testare, fie că acestea sunt interne sau externe.
- Complexitatea criteriilor și a politicilor de cuantificare și raportare, inclusiv a modului în care este determinată limita organizațională.

*Eficacitatea operațională a controalelor (a se vedea pctele. 37R litera (a)(ii), 38R litera (a))*

A96. În cazul entităților mici, cu sisteme informatice incomplet dezvoltate, pot să nu existe activități de control identificabile de către practician, sau măsura în care a fost documentată existența sau funcționalitatea lor se poate să fi fost limitată. În astfel de cazuri, poate fi mai eficient pentru practician să efectueze proceduri subsecvente, în principal altele decât testele controalelor. Cu toate acestea, în unele cazuri rare, absența activităților de control sau a altor componente ale controlului poate face imposibilă obținerea de probe suficiente și adecvate (a se vedea, de asemenea, pctele. A70–A72 și A92–A93).

*Caracterul convingător al probelor* (a se vedea pctele. 37L litera (b)–37R litera (b))

A97. În vederea obținerii de probe mai convingătoare, printr-o evaluare mai atentă a riscului de denaturare semnificativă, practicianul poate mări cantitatea probelor sau poate obține probe mai relevante sau mai credibile, de exemplu, prin obținerea de probe coroborate dintr-un număr de surse independente.

*Riscuri pentru care testele controalelor sunt necesare în furnizarea de probe suficiente și adecvate* (a se vedea pctul. 38R litera (b))

A98. Cuantificarea emisiilor poate include procese extrem de automatizate sau în care intervenția manuală este redusă sau inexistentă, de exemplu, când informațiile relevante sunt înregistrate, procesate sau raportate doar în format electronic, precum în cadrul unui sistem de monitorizare permanentă sau când procesarea datelor operaționale este integrată într-un sistem operațional bazat pe tehnologia informației sau într-un sistem de raportare financiară. În astfel de cazuri:

- Probele pot fi disponibile doar în format electronic și caracterul lor suficient și gradul de adecvare depind de eficacitatea controalelor aferente corectitudinii și exhaustivității lor.
- Posibilitatea inițierii incorecte sau alterării informațiilor și a nedetectării acestora poate fi mai mare dacă nu sunt aplicate eficient controalele corespunzătoare.

*Proceduri de confirmare* (a se vedea pctul. 41R)

A99. Procedurile de confirmare externă pot furniza probe relevante despre unele informații precum:

- Datele referitoare la activitate colectate de o parte terță, 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 privind cota sectorului de activitate, utilizate în calcularea factorilor de emisie.
- Termenii acordurilor, contractelor sau tranzacțiilor dintre entitate și alte părți sau informațiile despre măsura în care celelalte părți includ sau nu emisiile semnificative în declarația lor referitoare la GES, în examinarea limitei organizaționale a entității.
- Rezultatele de laborator ale analizei eșantioanelor (de exemplu, valoarea calorică a eșantioanelor la intrare).

*Proceduri analitice efectuate ca răspuns la riscurile de denaturare semnificativă evaluate (a se vedea pctele. 42L–42R)*

- A100. În multe cazuri, natura fixă a relațiilor fizice sau chimice dintre anumite emisii și alte fenomene măsurabile permit 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 rezonabilă și previzibilă poate exista între emisii și informațiile financiare sau operaționale (de exemplu, relația dintre emisiile de tipul 2 asociate electricității și soldul din registrul jurnal aferent achizițiilor de electricitate sau orelor de funcționare). Alte proceduri analitice pot implica comparații ale informațiilor despre emisiile entității cu datele externe precum mediile sectorului de activitate; sau analiza tendințelor pe parcursul perioadei, în vederea identificării anomaliilor supuse unei investigații suplimentare și tendințele pe parcursul perioadelor pentru consecvența cu alte situații, precum achiziția sau cedarea unităților.
- A102. Procedurile analitice pot fi deosebit de eficiente când datele dezagregate sunt imediat disponibile, sau când practicianul are motive să creadă 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 de raportare a informațiilor financiare sau pot fi introduse într-un alt sistem informatic, în paralel cu introducerea datelor financiare aferente și pot fi aplicate unele controale comune asociate intrărilor. De exemplu, cantitatea de combustibil achiziționată, așa cum este înregistrată în facturile furnizorilor, poate fi introdusă în aceleași condiții în care facturile relevante sunt introduse într-un sistem al conturilor creditoare. În unele cazuri, datele care vor fi utilizate pot constitui o bază integrantă a deciziilor operaționale și pot fi, deci, supuse unor proceduri separate de audit extern (de exemplu, ca parte a unui acord de asociere în participație sau de supraveghere exercitată de un organ de reglementare).

*Proceduri privind estimările (a se vedea pctele. 44L–45R)*

- A103. În unele cazuri, poate fi adecvat ca practicianul să evalueze modul în care entitatea a examinat ipotezele alternative sau rezultatele 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 pctul. 46)*

A105. Eșantionarea implică:

- (a) Determinarea unei dimensiuni a eșantionului suficientă pentru a reduce riscul de eșantionare la un nivel suficient 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 testele 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 astfel încât fiecare unitate de eșantionare din cadrul populației să aibă posibilitatea de a fi selectată și efectuarea de proceduri care să corespundă obiectivului, pentru fiecare element selectat. Dacă practicianul nu poate aplica procedurile desemnate sau procedurile corespunzătoare alternative, asupra unui element selectat, acel element este tratat drept o deviație de la controlul prevăzut, în cazul testelor controalelor sau drept o denaturare, în cazul testelor de detaliu.
- (c) Investigarea naturii și cauzei deviațiilor sau denaturărilor identificate și evaluarea efectului posibil asupra obiectivului procedurilor și asupra altor părți ale misiunii.
- (d) Evaluarea:
  - (i) Rezultatelor eșantionului, inclusiv, în cazul testelor de detaliu, proiectarea denaturărilor observate în eșantion asupra populației; și
  - (ii) Măsurii în care utilizarea eșantionării a furnizat o bază adecvată pentru concluzii, referitoare la populația care a fost testată.

*Fraudă, legi și reglementări (a se vedea pctul. 47)*

A106. În vederea furnizării de răspunsuri la fraudă sau la fraudă suspectată identificată pe parcursul misiunii, poate fi adecvat ca practicianul, de exemplu:

- 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 organ de reglementare.
- Să ia în considerare implicațiile aspectului respectiv în raport cu alte aspecte ale misiunii, inclusiv cu evaluarea riscului de către practician și cu relevanța declarațiilor scrise înaintate de entitate.
- Să obțină consiliere juridică cu privire la consecințele diferitelor acțiuni derulate.
- Să comunice cu părțile terțe (de exemplu, un organ de reglementare).
- Să amâne 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 neconformitate suspectată cu

legile și reglementările identificate pe parcursul misiunii. Poate fi adecvată, de asemenea, descrierea aspectului în paragraful explicativ din raportul de asigurare, în conformitate cu punctul 77 al prezentului 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 poate să fi avut loc, situație în care se aplică punctul 51 din prezentul ISAE.

*Proceduri aferente procesului de compilare a declarației referitoare la GES (a se vedea pcte. 48L–48R)*

A108. Așa cum se menționează la punctul A71, pe măsură ce evoluează raportarea emisiilor, se poate presupune că va evolua și nivelul de complexitate, documentație și formalitate al sistemelor informatice relevante pentru cuantificarea și raportarea emisiilor. În sistemele informatice insuficient dezvoltate, procesul de colectare a informațiilor poate fi extrem de informal. În sistemele mai complexe, procesul de colectare poate fi documentat mai sistematic și mai formal. Natura și, de asemenea, amploarea procedurilor practicianului în raport cu ajustările și cu modul în care corelează sau reconciliază declarația referitoare la GES cu înregistrările care stau la baza acesteia depind de natura și complexitatea cuantificărilor și procesului de raportare al entității, precum și de riscurile de denaturare semnificativă asociate.

*Proceduri suplimentare (a se vedea pcte. 49L–49R)*

A109. O misiune de asigurare este un proces repetitiv și practicianul poate lua cunoștință de informații care diferă semnificativ de cele care au stat la baza determinării procedurilor planificate. Pe măsura ce practicianul efectuează procedurile planificate, probele obținute îl pot face pe practician să efectueze proceduri suplimentare. Aceste proceduri pot include solicitarea adresată entității de a examina aspectul(e) identificat(e) de către practician și de a face ajustări, dacă este cazul, în declarația referitoare la GES.

*Determinarea măsurii în care sunt necesare proceduri suplimentare într-o misiune de asigurare limitată (a se vedea pcte. 49L, 49L litera (b))*

A110. Practicianul poate lua cunoștință despre un aspect(aspecte) care îl pot face să creadă că declarația referitoare la GES poate fi denaturată semnificativ. De exemplu, 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 încorporată în decla-

rația referitoare la GES. Amploarea procedurilor suplimentare efectuate, în conformitate cu punctul 49L, va depinde de raționamentul profesional. Cu cât este mai mare probabilitatea 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 un aspect(e) care îl fac(e) să creadă că declarația referitoare la GES poate fi denaturată semnificativ, acestuia i se solicită, potrivit punctului 49L, să elaboreze și să efectueze proceduri suplimentare. Cu toate acestea, există o limitare a domeniului de aplicare dacă, după efectuarea acestor proceduri, practicianul nu poate obține probe suficiente și adecvate fie pentru a concluziona că aspectul(ele) nu va(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 pctul. 50)

- A112. Practicianul poate desemna o valoare sub care denaturările vor fi evident neînsemnate și nu vor trebui cumulate, deoarece practicianul presupune că o cumulare a acestor valori nu ar avea un efect semnificativ asupra declarației referitoare la GES. “Evident neînsemnate” nu este sinonim cu “ne semnificativ.” Aspectele care sunt evident neînsemnate vor fi mult mai diferite ca valoare (o valoare mult mai redusă) în raport cu pragul de semnificație determinat în conformitate cu prezentul ISAE și vor fi aspecte care sunt evident neimportante, fie luate în considerare individual sau cumulat, fie evaluate indiferent de orice criteriu aferent dimensiunii, naturii sau circumstanțelor lor. Când există o incertitudine dacă unul sau mai multe elemente sunt evident neînsemnate, aspectul este considerat că nu este evident neînsemnat.

### **Utilizarea activității altor practicieni**

*Comunicarea către alți practicieni* (a se vedea pctul. 57 litera (a))

- A113. Aspectele relevante pe care echipa misiunii le poate comunica către alți practicieni, în ceea ce privește activitatea care va fi efectuată, modul în care va fi utilizată această activitate și forma și conținutul comunicării celorlalți practicieni cu echipa misiunii pot include:
- O solicitare ca celălalt 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, dacă este cazul, decât pragul sau pragurile de semnificație ale anumitor tipuri de emisii sau prezentări de informații) și nivelul deasupra căruia denaturările nu pot fi considerate drept evident neînsemnate pentru declarația referitoare la GES.

- Riscurile identificate de denaturare semnificativă a declarației referitoare la GES, care sunt relevante pentru activitatea celui alt practicician; și solicitarea ca celălalt practicician să comunice prompt orice alte riscuri identificate pe parcursul misiunii, care pot fi semnificative pentru declarația referitoare la GES, și celelalte răspunsuri ale practicicianului la aceste riscuri.

*Comunicarea de la alți practicieni (a se vedea pctul. 57 litera (a))*

A114. Aspectele relevante pe care echipa misiunii poate să i le solicite celui alt practicician să le comunice includ:

- Dacă celălalt practicician s-a conformat cerințelor etice relevante pentru misiunea grupului, inclusiv celor de independență și competență profesională.
- Dacă celălalt practicician s-a conformat cerințelor echipei de misiune a grupului.
- Informații privind situațiile de neconformitate cu legile sau reglementările care ar fi putut genera o denaturare semnificativă a declarației referitoare la GES.
- O listă a denaturărilor necorectate identificate de către celălalt practicician pe parcursul misiunii și care nu sunt evident neînsemnate.
- Indicațiile unui posibil subiectivism în întocmirea informațiilor relevante.
- Descrierea oricărei deficiențe semnificative, identificate în controlul intern, observate de către celălalt practicician pe parcursul misiunii.
- Alte aspecte semnificative pe care celălalt practicician le-a comunicat sau presupune că le va comunica entității, inclusiv cele referitoare la fraudă sau fraudă suspectată.
- Orice alte aspecte care pot fi relevante pentru declarația referitoare la GES sau pe care practicicianul dorește să le aducă în atenția echipei misiunii, inclusiv excepțiile notate în orice declarații scrise pe care celălalt practicician le-a solicitat din partea entității.
- Identificările, concluziile sau opiniile generale ale celui alt practicician.

*Probe (a se vedea pctul. 57 litera (b))*

A115. Considerentele relevante în obținerea probelor aferente activității celui alt practicician pot include:

- Discuții cu celălalt practicician cu privire la activitățile de afaceri relevante pentru activitatea acestuia, care sunt semnificative pentru declarația referitoare la GES.



- Discuții cu celălalt practician cu privire la susceptibilitatea ca informațiile relevante să conțină denaturări semnificative.
- Revizuirea documentației celui alt practician, cu privire la riscurile de denaturare semnificativă identificate, răspunsurile la aceste riscuri și concluziile aferente. Această documentație poate fi sub forma unui memo care reflectă concluzia celui alt practician cu privire la riscurile identificate.

### **Declarații scrise (a se vedea pctul. 58)**

A116. În plus față de declarațiile scrise prevăzute la punctul 58, practicianul poate considera necesar să solicite alte declarații scrise. Persoana(ele) de la care practicianul solicită declarații scrise va fi, de obicei, un membru al conducerii superioare sau al persoanelor responsabile cu guvernarea. Cu toate acestea, deoarece conducerea sau structurile de guvernare pot varia în funcție de jurisdicție și în funcție de entitate, fiind influențate de mediile culturale și cadrele legale diferite și de caracteristicile privind dimensiunea și drepturile de proprietate, este imposibil ca prezentul ISAE să specifice, pentru toate misiunile, persoana(ele) adecvată(e) de la care trebuie solicitate declarațiile scrise. De exemplu, entitatea poate fi o unitate care nu este o entitate juridică separată, de sine stătătoare. În astfel de cazuri, identificarea personalului de conducere adecvat sau a persoanelor responsabile cu guvernarea, de la care trebuie solicitate declarații scrise, poate implica exercitarea raționamentului profesional.

### **Evenimente ulterioare (a se vedea pctul. 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 pctele. 62–63, 76 litera (c))**

A118. Cerințele de prezentare, raportare și asigurare aferente informațiilor comparative dintr-o declarație referitoare la GES pot fi prevăzute de o lege sau reglementare sau 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 înregistrare în perioada greșită și, prin urmare, valorile pot avea la bază o perioadă inițială și incorectă de măsurare.

A119. 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 examineze gradul de adecvare al comparațiilor. Acestea pot fi necorespunzătoare, din cauza:

- (a) Modificărilor semnificative ale operațiunilor din perioada anterioară;
- (b) Modificărilor semnificative ale factorilor de conversie; sau
- (c) Inconsecvenței surselor sau metodelor de măsurare.

A120. Când informațiile comparative sunt prezentate alături de informațiile privind emisiile curente, dar unele sau toate acele informații comparative nu sunt tratate de concluzia practicianului, este important ca statutul acestora să fie clar precizat, atât în declarația referitoare la GES cât și în raportul de asigurare.

*Retratări* (a se vedea pctul. 62 litera (a))

A121. Este posibil să fie necesară retratarea cantităților de gaze cu efect de seră raportate într-o perioadă precedentă în conformitate cu legile, reglementările sau criteriile aplicabile, de exemplu din cauza îmbunătățirii cunoașterii științifice, modificărilor structurale semnificative ale entității, disponibilității unor metode de cuantificare mai exacte sau descoperirii unei erori semnificative.

*Efectuarea de proceduri aferente informațiilor comparative* (a se vedea pctul. 63 litera (a))

A122. Într-o misiune de asigurare limitată care include asigurarea asupra informațiilor comparative, dacă practicianul ia cunoștință despre faptul că informațiile comparative prezentate pot 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 sunt suficiente pentru formularea unei opinii asupra informațiilor comparative.

A123. Dacă misiunea nu include asigurarea asupra informațiilor comparative, cerința de a efectua proceduri în circumstanțele abordate la punctul 63 litera (a) se referă la respectarea obligației etice a practicianului de a nu fi asociat, în mod voluntar, cu informații semnificativ false sau care induc în eroare.

**Alte informații** (a se vedea pctul. 64)

A124. O declarație referitoare la GES poate fi publicată cu alte informații care nu sunt tratate de concluzia practicianului, de exemplu, poate fi inclusă ca parte a raportului anual al entității sau a raportului de dezvoltare durabilă, sau poate fi inclusă alături de alte informații specifice referitoare la schimbările climatice, precum:

- O analiză strategică, care conține o declarație privind impactul schimbărilor climatice asupra obiectivelor strategice ale entității.
- O explicație și o evaluare calitativă a riscurilor semnificative și oportunităților asociate schimbărilor climatice, curente și anticipate.
- Prezentări de informații despre acțiunile entității, inclusiv planurile sale pe termen lung sau scurt de a aborda 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 termenul pentru care este planificată realizarea strategiei.
- O descriere a proceselor de governanță și resurselor entității care au fost atribuite identificării, gestionării și supravegherii aspectelor legate de schimbările climatice.

A125. În unele cazuri, entitatea poate publica informații privind emisiile, în funcție de o bază de calcul diferită de cea utilizată în întocmirea declarației referitoare la GES, de exemplu, informațiile pot fi întocmite pe bază de “similaritate”, emisiile fiind recalculat pentru a omite efectul evenimentelor nerecurente, precum punerea în funcțiune a unei noi fabrici sau închiderea unei unități. Practicianul poate încerca să înlăture aceste informații, dacă metodele utilizate în întocmirea lor nu ar fi permise de criteriile utilizate în întocmirea declarației referitoare la GES. Practicianul poate, de asemenea, încerca să înlăture 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 pretențiile aferente acțiunilor viitoare).

A126. Acțiunile viitoare care pot fi adecvate când alte informații ar putea afecta negativ credibilitatea declarației referitoare la GES și raportul de asigurare includ, de exemplu:

- Solicitarea entității de a se consulta cu o parte terță calificată, precum departamentul de consiliere juridică al entității.
- Obținerea de consiliere juridică cu privire la consecințele diferitelor acțiuni derulate.
- Comunicarea cu părțile terțe, de exemplu, un organ de reglementare.
- Amânarea raportului de asigurare.
- Retragerea din misiune, când retragerea este permisă de legile sau reglementările aplicabile.
- Descrierea aspectului în raportul de asigurare.

## Documentație

*Documentarea procedurilor efectuate și a probelor obținute* (a se vedea pctele. 15, 65–66)

A127. ISAE 3000 prevede ca practicianul să documenteze aspectele semnificative în furnizarea de probe care sprijină raportul de asigurare și faptul că misiunea a fost efectuată în conformitate cu ISAE-urile.<sup>22</sup> Următoarele constituie exemple de aspecte care ar fi indicat să fie incluse în documentația misiunii:

- **Fraudă:** Riscurile de denaturare semnificativă și natura, plasarea în timp și amplexarea procedurilor în raport cu fraudă; și comunicările privind fraudă adresate entității, organelor de reglementare și altor părți.
- **Legi și reglementări:** Cazurile de neconformitate identificată sau suspectată cu legile și reglementările și rezultatele discuțiilor cu entitatea și cu alte părți din afara entității.
- **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 măsura ce misiunea avansează.
- **Riscuri de denaturare semnificativă:** abordarea prevăzută la punctul 29 și deciziile semnificative rezultate, elementele-cheie ale înțelegerii obținute cu privire la fiecare dintre aspectele entității și mediului său, specificate la punctul 23 și riscurile de denaturare semnificativă pentru care, potrivit raționamentului profesional al practicianului, au fost necesare proceduri suplimentare.
- **Proceduri subsecvente:** natura, plasarea în timp și amplexarea procedurilor suplimentare efectuate, legătura dintre acestea și riscurile de denaturare semnificativă, și rezultatele procedurilor.
- **Evaluarea denaturărilor:** Valoarea sub care denaturările ar fi considerate drept evident neînsemnate, 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.

---

22 ISAE 3000, punctul 42

*Aspecte survenite după data raportului de asigurare (a se vedea pctul. 68)*

A128. Exemplele de circumstanțe excepționale includ faptele de care ia cunoștință practicianul după data raportului de asigurare, dar care au existat la acea dată și care, dacă ar fi fost cunoscute atunci, ar fi implicat modificarea declarației referitoare la GES sau modificarea concluziei practicianului din raportul de asigurare, de exemplu, descoperirea unei erori semnificative necorectate. Modificările rezultate ale documentației misiunii sunt revizuite în conformitate cu politicile și procedurile firmei referitoare la responsabilitățile de revizuire prevăzute în ISQC 1, partenerul de misiune asumându-și responsabilitatea finală pentru modificările efectuate.<sup>23</sup>

*Asamblarea dosarului final al misiunii (a se vedea pctul. 69)*

A129. ISQC 1 (sau cerințele naționale care sunt cel puțin la fel de stricte) prevede ca firmele să instituie politici și proceduri pentru realizarea la timp a asamblării dosarelor misiunii.<sup>24</sup> O limită de timp adecvată, în cadrul căreia trebuie realizată asamblarea dosarului final al misiunii nu depășește, de obicei, mai multe de 60 de zile de la data raportului de asigurare.<sup>25</sup>

**Revizuirea controlului calității misiunii** (a se vedea pctul. 71)

A130. Alte aspecte care pot fi luate în considerare într-o revizuire a controlului calității misiunii includ:

- Evaluarea echipei misiunii cu privire la independența firmei în raport cu misiunea.
- Dacă au avut loc consultări adecvate pe marginea aspectelor care implică diferențe de opinie sau alte aspecte dificile sau contencioase și concluziile formulate în urma acestor consultări.
- Dacă documentația misiunii, selectată pentru revizuire, reflectă activitatea desfășurată în raport cu raționamentele semnificative și sprijină concluziile formulate.

**Formularea concluziei de asigurare**

*Descrierea criteriilor aplicabile (a se vedea pectele. 74 litera (d), 76 litera (g)(iv))*

A131. Întocmirea de către entitate a declarației referitoare la GES prevede 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

---

23 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

24 ISQC 1, punctul 45

25 ISQC 1, punctul A54

importantă când există diferențe semnificative între diferitele criterii privind modul în care sunt tratate anumite aspecte într-o declarație referitoare la GES, de exemplu: ce emisii deductibile sunt incluse, dacă este cazul; modul în care acestea au fost cuantificate și ce reprezintă; și motivele pentru care s-a optat ce emisii de tipul 3 sunt incluse și modul în care acestea au fost cuantificate.

A132. O descriere a faptului că declarația referitoare la GES ce este întocmită în conformitate cu anumite criterii este adecvată doar dacă declarația respectă toate cerințele aferente acelor criterii, care sunt în vigoare pe perioada acoperită de declarația referitoare la GES.

A133. O descriere a criteriilor aplicabile care conține un limbaj de calificare imprecis sau limitativ (de exemplu, “declarația referitoare la GES este substanțial în conformitate cu cerințele XYZ”) nu este o descriere adecvată, deoarece poate induce în eroare utilizatorii declarației referitoare la GES.

### **Conținutul raportului de asigurare**

*Rapoarte de asigurare ilustrative* (a se vedea pctul. 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 pctul. 76 litera (c))

A135. Pentru a evita confuziile și credibilitatea inoportună acordată informațiilor care nu au făcut obiectul asigurării, atunci când declarația referitoare la GES include informații precum date comparative, care nu sunt tratate de concluzia practicianului, aceste informații sunt de obicei identificate ca atare în declarația referitoare la GES și în raportul de asigurare al practicianului.

*Emisii deductibile* (a se vedea pctul. 76 litera (f))

A136. Formularea declarației care va fi inclusă în raportul de asigurare când declarația referitoare la GES include emisii deductibile poate varia considerabil, în funcție de circumstanțe.

A137. Disponibilitatea informațiilor relevante și credibile în raport cu compensațiile și alte emisiilor variază foarte mult și, prin urmare, astfel variază și probele disponibile practicienilor, care sprijină deducerile pretinse ale emisiilor.

A138. Din cauza naturii variate a emisiilor deductibile și a numărului și naturii deseori reduse ale procedurilor care pot fi aplicate reducerilor emisiilor de către practician, prezentul ISAE solicită reflectarea, în raportul de asigurare al acestor reduceri, a emisiilor, dacă există, care sunt tratate de concluzia practicianului și o declarație privind responsabilitatea practicianului în raport cu acestea.

A139. O declarație privind responsabilitatea practicianului în raport cu reducerile emisiilor poate fi formulată după cum urmează, când reducerile emisiilor

constau în compensări: „Declarația referitoare la GES include o reducere a emisiilor de la ABC pe parcursul anului, de yyy tone de CO<sub>2-e</sub> aferente compensărilor. Am efectuat proceduri pentru a verifica dacă aceste compensări au fost dobândite pe parcursul anului și dacă descrierea lor în declarația referitoare la GES constă într-un sumar rezonabil al contractelor relevante și al documentației aferente. Cu toate acestea, nu am efectuat nicio procedură în ceea ce privește furnizorii externi ai acestor compensări și nu exprimăm nicio opinie privind măsura în care compensările au rezultat sau vor rezulta într-o reducere de yyy tone de CO<sub>2-e</sub>.”

*Utilizarea raportului de asigurare (a se vedea pctul. 76 litera (g)(iii))*

A140. Pe lângă identificarea destinatarului raportului de asigurare, practicianul poate considera adecvat să includă o formulare în cuprinsul raportului de asigurare 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 necesar ca notele explicative la declarația referitoare la GES să includă o declarație conform căreia raportul este destinat unor utilizatori care au cunoștințe rezonabile despre activitățile referitoare la gazele cu efect de seră și care au studiat informațiile din declarația referitoare la GES cu suficientă atenție și înțeleg că întocmirea și asigurarea acesteia corespunde unor niveluri adecvate ale pragului de semnificație.

A141. Mai mult, practicianul poate considera adecvat să includă o formulare care să restricționeze, în mod distinct, distribuția raportului de asigurare către alte părți decât utilizatorii vizați, utilizarea sa de către alte părți sau utilizarea sa în alte scopuri.

*Sumarul procedurilor practicianului (a se vedea pctul. 76 litera (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, oricare ar fi nivelul de detaliu, a procedurilor specifice efectuate nu i-ar ajuta pe utilizatori să înțeleagă că, în toate situațiile când 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 a naturii, plasării în timp sau amplitudinii procedurilor efectuate este esențială pentru ca utilizatorii vizați să poată înțelege 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. Cu toate acestea, se poate să nu fie posibilă o identificare completă a tuturor acestor proceduri, din cauza înțe-

legerii prevăzute din partea practicianului și a evaluării riscurilor de denaturare semnificativă, care sunt mai reduse decât într-o misiune de asigurare rezonabilă.

Factorii care trebuie luați în considerare în acea determinare a nivelului de detaliu care trebuie furnizat includ:

- Circumstanțele specifice entității (de exemplu, natura diferită a activităților entității în comparație cu cele caracteristice sectorului).
- Circumstanțele specifice misiunii, care afectează natura și amploarea procedurilor efectuate.
- Așteptările utilizatorilor vizați privind nivelul de detaliu care trebuie furnizat în raport, pe baza practicilor pieței sau a legilor sau reglementărilor aplicabile.

A144. În descrierea procedurilor efectuate într-o misiune de asigurare limitată, este important ca acestea să fie scrise obiectiv, dar să nu fie rezumate astfel încât să fie ambigue sau să fie scrise astfel încât să fie supratratate sau cosmetizate, sau să implice 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 de proceduri convenite și, în majoritatea cazurilor, nu va detalia întregul program de activitate.

Semnătura practicianului (a se vedea pctul. 76 litera (k))

A145. Practicianul semnează fie în numele firmei sale, fie în nume personal, sau ambele, așa cum prevede jurisdicția respectivă. În plus față de semnătură, în anumite jurisdicții, practicianului i se poate solicita să declare în raportul de asigurare numirea sa profesională sau faptul că acesta sau firma, după caz, a fost autorizat de o autoritate competentă corespunzătoare din acea jurisdicție.

*Paragrafe de evidențiere a unor aspecte și paragrafe privind alte aspecte (a se vedea pctul. 77)*

A146. O utilizare largă a paragrafelor de evidențiere a unor aspecte și a paragrafelor privind alte aspecte diminuează eficacitatea comunicării practicianului cu privire la aceste aspecte.

A147. Un paragraf de evidențiere a unor aspecte poate fi adecvat 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 are un efect esențial 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.

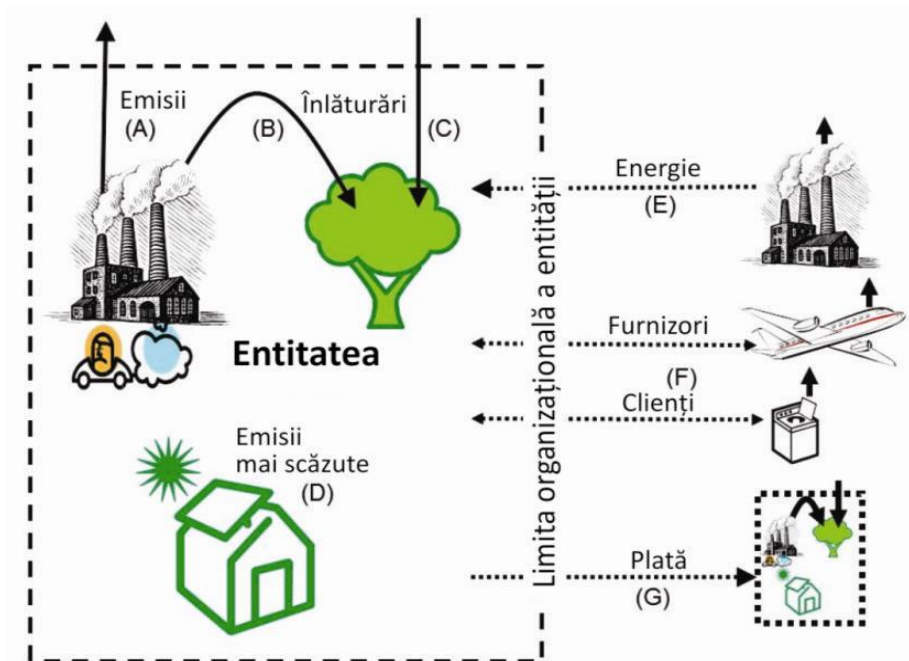


- A148. Un paragraf de evidențiere a unor aspecte poate fi adecvat când, de exemplu, subiectul misiunii a fost modificat semnificativ față de perioada anterioară și acest lucru nu a fost reflectat în declarația referitoare la GES.
- A149. Conținutul unui paragraf de evidențiere a unor aspecte cuprinde o referire clară la aspectul subliniat și la secțiunea unde pot fi găsite, în declarația referitoare la GES, prezentările relevante de informații care descriu integral acele observații. Paragraful de observații indică, de asemenea, că nu este modificată concluzia practicianului, în urma observațiilor subliniate. (a se vedea, de asemenea, pctul. A125)
- A150. Conținutul unui paragraf de evidențiere a unor aspecte reflectă clar că nu se solicită ca acea explicație să fie prezentată sau descrisă în declarația referitoare la GES. Punctul 77 limitează utilizarea unui paragraf explicativ la aspectele relevante pentru înțelegerea misiunii de către utilizatori, la responsabilitățile practicianului sau la raportul de asigurare, pe care practicianul le consideră necesar de comunicat într-un raport de asigurare. (a se vedea, de asemenea, pctul. A124)
- A151. Includerea recomandărilor practicianului, privind aspecte precum îmbunătățirile aduse sistemului informatic al entității în raportul de asigurare, poate implica că aceste aspecte nu au fost corect tratate în întocmirea declarației referitoare la GES. Aceste recomandări pot fi comunicate, de exemplu, prin intermediul scrisorilor adresate conducerii sau a discuțiilor cu persoanele responsabile cu governanța. Considerentele relevante pentru a decide dacă recomandările trebuie incluse în raportul de asigurare includ măsura în care natura lor este relevantă pentru nevoile informaționale ale utilizatorilor vizați și dacă acestea sunt formulate adecvat pentru a garanta că nu vor fi înțelese eronat drept o cuantificare a concluziei practicianului asupra declarației referitoare la GES.
- A152. Un paragraf privind alte aspecte nu include informații a căror furnizare îi este interzisă practicianului, conform legilor, reglementărilor sau altor standarde profesionale, de exemplu, conform cerințelor etice referitoare la confidențialitatea informațiilor. Un paragraf privind alte aspecte nu include, de asemenea, informații care trebuie să fie furnizate de către conducere.

## Anexa 1

(a se vedea pctele. A8–A14)

### Emisii, înlăturări și emisii deductibile



A = Emisii directe sau de tipul 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 brut, mai precis, drept o emisie de tipul 1 și o înlăturare) (a se vedea punctul A14).

C = Înlăturări (gazele cu efect de seră pe care entitatea le-a înlăturat din atmosferă) (a se vedea punctul A14).

D = Acțiunile pe care le întreprinde entitatea pentru a își reduce emisiile. Aceste acțiuni pot reduce emisiile de tipul 1 (de exemplu, utilizarea unor vehicule mai eficiente, în ceea ce privește combustibilul), emisiile de tipul 2 (de exemplu, instalarea unor panouri solare pentru a reduce cantitatea de electricitate achiziționată) sau emisiile de tipul 3 (de exemplu, reducerea călătoriilor în interes de afaceri sau vânzarea de produse care implică un consum mai redus de energie). Entitatea poate trata aceste acțiuni în notele explicative la declarația referitoare la GES, dar ele afectează cuantificarea emisiilor în cadrul

declarației entității referitoare la GES doar în măsura în care emisiile raportate sunt mai scăzute decât ar fi de obicei sau constituie o emisie deductibilă, conform criteriilor aplicabile (a se vedea punctul A11).

- E = Emisii de tipul 2 (a se vedea punctul A9).
- F = Emisii de tipul 3 (a se vedea punctul A10).
- G = Emisii deductibile, inclusiv compensări achiziționate (a se vedea punctele A11–A13).

## Anexa 2

(a se vedea pctul. A134)

### Exemple de rapoarte de asigurare privind declarațiile referitoare la GES

#### **Exemplul 1:**

#### **Circumstanțele includ următoarele:**

- O misiune de asigurare rezonabilă.
- Declarația entității referitoare la GES nu conține emisii de tipul 3.
- Declarația entității referitoare la GES nu conține emisii deductibile.
- Declarația referitoare la GES nu conține informații comparative.

*Următorul raport ilustrativ are doar scop de îndrumare și nu își propune să fie exhaustiv sau aplicabil în toate situațiile.*

RAPORTUL DE ASIGURARE REZONABILĂ AL PRACTICIANULUI INDEPENDENT PRIVIND DECLARAȚIA COMPANIEI ABC REFERITOARE LA GAZELE CU EFECT DE SERĂ (GES)

[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 a declarației anexate a companiei ABC referitoare la GES, 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 incluzând 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 conform explicațiilor de la 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.

<sup>1</sup> Această propoziție ar trebui eliminată dacă nu se aplică misiunii (de exemplu, dacă misiunea trebuia să raporteze doar asupra emisiilor de tipul 2 și nu au fost utilizați alți experți).

<sup>2</sup> [*Criteriile aplicabile*] sunt disponibile și pot fi descărcate gratuit la [www.#####.org](http://www.#####.org).

[Așa cum prevede nota 1 la declarația referitoare la GES,]<sup>3</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 *Codului Etic al Profesioniștilor Contabili* emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili, care cuprinde cerințe de independență și de altă natură bazate pe principiile fundamentale de integritate, obiectivitate, competență profesională și atenție cuvenită, confidențialitate și comportament profesional.

În conformitate cu Standardul Internațional privind Controlul Calității 1,<sup>4</sup> [*denuțirea firmei*] menține un sistem amplu de control al calității, care cuprinde politici documentate și proceduri privind conformitatea cu cerințele etice, 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 noastră de asigurare rezonabilă în conformitate cu Standardul Internațional privind Misiunile de Asigurare 3410, *Misiuni de asigurare privind declarațiile referitoare la gazele cu efect de seră* (“ISAE 3410”), emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare. Acest standard prevede să planificăm și să efectuăm această misiune astfel 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 referitoare la cuantificarea emisiilor și alte informații aferente declarației referitoare la GES. Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor selectate depind de raționamentul practicianului, inclusiv de evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, asociate declarației 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 caracterului adecvat în circumstanțele utilizării de către ABC a [*criteriilor aplicabile*], aplicate conform explicațiilor din nota 1

<sup>3</sup> Dacă nu este tratată incertitudinea inerentă în nota 1 la declarația referitoare la GES, această mențiune ar trebui eliminată.

<sup>4</sup> ISQC 1, *Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuirii ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe*

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 și a caracterului rezonabil al estimărilor efectuate de către ABC; și
- Evaluarea prezentării generale efectuate în cadrul declarației referitoare la GES.

Credem că probele pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a formula o bază a opiniei noastre.

### *Opinia*

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 conform 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 a raportului de asigurare vor varia în funcție de natura celorlalte responsabilități de raportare ale practicianului.]

[Semnătura practicianului]

[Data raportului de asigurare]

[Adresa practicianului]

### **Exemplul 2:**

#### **Circumstanțele includ următoarele:**

- O misiune de asigurare limitată.
- Declarația entității referitoare la GES nu conține emisii de tipul 3.
- Declarația entității referitoare la GES nu conține emisii deductibile.
- Declarația referitoare la GES nu conține informații comparative.

*Următorul raport ilustrativ are doar scop de îndrumare și nu își propune să fie exhaustiv sau aplicabil în toate situațiile.*

#### **RAPORTUL DE ASIGURARE LIMITATĂ AL PRACTICIANULUI INDEPENDENT PRIVIND DECLARAȚIA COMPANIEI ABC REFERITOARE LA GAZELE CU EFECT DE SERĂ (GES)**

[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 a declarației anexate a companiei ABC referitoare la GES, 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 incluzând 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 în conformitate cu [*criteriile aplicabile*]<sup>6</sup>, aplicate conform explicațiilor de la 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 prevede nota 1 la declarația referitoare la GES,]<sup>57</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.

<sup>5</sup> Această propoziție ar trebui eliminată dacă nu se aplică misiunii (de exemplu, dacă misiunea trebuia să raporteze doar asupra emisiilor de tipul 2 și nu au fost utilizați alți experți).

<sup>6</sup> [*Criteriile aplicabile*] sunt disponibile și pot fi descărcate gratuit la [www.#####.org](http://www.#####.org).

<sup>7</sup> Dacă nu este tratată incertitudinea inerentă în nota 1 la declarația referitoare la GES, această mențiune ar trebui eliminată

### *Independența noastră și controlul calității*

Ne-am conformat *Codului Etic al Profesioniștilor Contabili* emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili, care cuprinde cerințe de independență și de altă natură bazate pe principiile fundamentale de integritate, obiectivitate, competență profesională și atenție cuvenită, confidențialitate și comportament profesional.

În conformitate cu Standardul Internațional privind Controlul Calității 1,<sup>8</sup> [*denumirea firmei*] menține un sistem amplu de control al calității, care cuprinde politici documentate și proceduri privind conformitatea cu cerințele etice, standardele profesionale și cerințele legale și de reglementare aplicabile.

### *Responsabilitatea noastră*

Responsabilitatea noastră este să exprimăm o concluzie a asigurării limitate 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 noastră de asigurare limitată în conformitate cu Standardul Internațional privind Misiunile de Asigurare 3410, *Misiuni de Asigurare privind declarațiile referitoare la gazele cu efect de seră* ("ISAE 3410"), emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare. Acest standard prevede să planificăm și să efectuăm această misiune astfel încât să obținem o asigurare rezonabilă 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 caracterului adecvat, în contextul utilizării [criteriilor aplicabile] de către compania ABC ca bază pentru întocmirea declarației referitoare la GES, a evaluării riscurilor de denaturare semnificativă asociate declarației referitoare la GES, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, furnizării de răspunsuri la riscurile evaluate de denaturare semnificativă, așa cum prevăd circumstanțele și aprecierii prezentării generale de informații în declarația referitoare la GES. O misiune de asigurare limitată este mai redusă, în ceea ce privește domeniul de aplicare, decât o misiune de asigurare rezonabilă, atât în raport cu procedurile de evaluare a riscului, inclusiv înțelegerea controlului intern, cât și 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 a metodelor de cuantificare și politicilor de raportare și convenirea sau reconcilierea cu înregistrările care au stat la baza lor.

*[[Practicianul poate insera un sumar al naturii și amplitudinii procedurilor efectuate care, conform raționamentului său, furnizează informații suplimentare care pot fi relevante pentru înțelegerea de către utilizatori a*

---

<sup>8</sup> ISQC 1, *Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuirii ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe*



bazei pentru concluzia practicianului.<sup>9</sup> Următoarea secțiune a fost furnizată cu scop de îndrumare și procedurile ilustrative nu reprezintă o listă exhaustivă nici a tipului, nici a amplitudinii procedurilor care pot 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:

- Prin intermediul interviurilor, am înțeles mediul de control al companiei ABC și sistemele informatice relevante pentru cuantificarea și raportarea emisiilor, dar nu am evaluat elaborarea unor activități de control specifice, nu am obținut probe privind implementarea acestora și nici nu am testat eficacitatea lor operațională.
- Am evaluat dacă metodele companiei ABC, de realizare a estimărilor, sunt adecvate și au fost aplicate consecvent. Cu toate acestea, 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 integrității surselor de emisii, a metodelor de colectare a datelor 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 [nu includ/nu au inclus] testarea sistemelor informatice de colectare sau cumulare a datelor aferente unităților sau controalele derulate la aceste locații.<sup>11</sup>

Procedurile efectuate într-o misiune de asigurare limitată diferă, ca natură, și sunt mai reduse decât cele aferente unei misiuni de asigurare rezonabilă. Prin urmare, nivelul de asigurare obținut într-o misiune de asigurare limitată este substanțial mai scăzut decât cel care ar fi fost obținut dacă ar fi fost efectuată o misiune de asigurare rezonabilă. În consecință, noi nu exprimăm o opinie de asigurare rezonabilă asupra măsurii în care declarația companiei ABC referitoare la GES a fost întocmită, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu [*criteriile aplicabile*] aplicate conform explicațiilor din nota 1 la declarația referitoare la GES.

---

<sup>9</sup> Procedurile vor fi rezumate, dar nu atât de mult încât să devină ambigue, nici nu vor fi descrise astfel încât să fie supratratate sau cosmetizate, sau să implice faptul că a fost obținută o asigurare rezonabilă. Este important ca descrierea procedurilor să nu dea impresia că a fost efectuată o misiune de proceduri convenite și în majoritatea cazurilor, nu va detalia întregul program de activitate.

<sup>10</sup> Acest paragraf explicativ va fi eliminat în raportul final.

<sup>11</sup> Această secțiune ar trebui eliminată dacă practicianul concluzionează că nu sunt necesare informații extinse privind procedurile efectuate în circumstanțele misiunii.

*Concluzia de asigurare limitată*

Pe baza procedurilor pe care le-am efectuat și a probelor pe care le-am obținut, nu am luat cunoștință de nimic care să ne facă să credem că declarația companiei ABC referitoare la GES, pentru anul încheiat la 31 decembrie 20X1, nu este întocmită, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu [*criteriile aplicabile*] aplicate conform 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 a raportului de asigurare vor varia în funcție de natura celorlalte responsabilități de raportare ale practicianului.]

[Semnătura practicianului]

[Data raportului de asigurare]

[Adresa practicianului]

---

# 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 cu începere de la  
sau ulterior datei de 31 martie 2013)<sup>a</sup>

### CUPRINS

	Punct
<b>Introducere</b>	
Domeniul de aplicare al prezentului ISAE .....	1–8
Data intrării în vigoare .....	9
<b>Obiective</b> .....	10
<b>Definiții</b> .....	11
<b>Cerințe</b>	
ISAE 3000 .....	12
Acceptarea misiunii .....	13
Planificarea și desfășurarea misiunii .....	14–27
Declarații scrise .....	28
Formarea opiniei .....	29–30
Forma opiniei .....	31–34
Întocmirea raportului de asigurare .....	35
<b>Aplicare și alte materiale explicative</b>	
Domeniul de aplicare al 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 rezonabile .....	A6

<sup>a</sup> Amendamentele de conformitate la prezentul ISA, ca urmare a emiterii ISAE 3000 (Revizuit), *Misiunile de asigurare, altele decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice*, vor intra în vigoare pentru rapoartele de asigurare date la sau ulterior datei de 15 decembrie 2015.

Definiții .....	A7–A9
Acceptarea misiunii .....	A10–A12
Planificarea și desfășurarea 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

### Domeniul de aplicare al prezentului ISAE

1. Prezentul Standard Internațional privind Misiunile de Asigurare (ISAE) se referă la misiunile de asigurare rezonabilă întreprinse de un practician<sup>1</sup> pentru a raporta cu privire la modalitatea în care partea responsabilă<sup>2</sup> a compilat informațiile financiare proforma incluse într-un prospect de emisiune. Standardul ISAE se aplică atunci când:
  - O astfel de raportare este prevăzută de legislația privind titlurile de valori sau de reglementările pieței de titluri de valori („legile și 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 pctul. 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 revine părții responsabile. Singura responsabilitate a practicianului este să raporteze asupra măsurii în care informațiile financiare proforma au fost compilate, sub toate aspectele semnificative, de către partea responsabilă, pe baza criteriilor aplicabile.
3. Prezentul ISAE nu tratează serviciile de non-asigurare în care practicianul este angajat de către entitate pentru a 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 a unei tranzacții semnificative asupra informațiilor financiare neajustate ale entității, ca și cum evenimentul s-ar fi produs sau tranzacția ar fi fost efectuată la o dată anterioară, selectată în scopul acestei ilustrări. Acest obiectiv este atins prin aplicarea ajustărilor proforma informațiilor financiare neajustate. Informațiile financiare proforma nu reflectă poziția financiară, performanța financiară sau fluxurile de trezorerie reale ale entității. (a se vedea pctele. A2–A3)

---

<sup>1</sup> Termenul „practician” este descris în ISAE 3000, *Misiunile de asigurare altele decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice*, punctul 1.

<sup>2</sup> *Cadrul internațional pentru misiunile de asigurare* (Cadrul de asigurare), punctele 25–26, descrie sensul termenului “parte responsabilă”.

### *Compilarea informațiilor financiare proforma*

5. Compilarea informațiilor financiare proforma presupune că partea responsabilă colectează, clasifică, sintetizează și prezintă informații financiare care ilustrează impactul unui eveniment sau unei tranzacții semnificative asupra informațiilor financiare neajustate ale entității ca și cum evenimentul s-ar fi produs sau tranzacția ar fi fost efectuată la data selectată. Etapele acestui proces includ:
  - Identificarea sursei informațiilor financiare neajustate ce urmează a fi utilizate în compilarea informațiilor financiare proforma și extragerea informațiilor financiare neajustate din sursa respectivă; (a se vedea pctele. A4–A5)
  - Realizarea unor ajustări proforma la informațiile financiare neajustate aferente scopului pentru care sunt prezentate informațiile financiare proforma; și
  - Prezentarea informațiilor financiare proforma rezultate, însoțite de prezentări de informații.

### *Natura misiunii de asigurare rezonabile*

6. O misiune de asigurare rezonabilă pentru a raporta cu privire la compilarea informațiilor financiare proforma presupune realizarea procedurilor descrise în prezentul ISAE pentru a aprecia măsura în care criteriile aplicabile utilizate de către partea responsabilă în compilarea informațiilor financiare proforma oferă o bază rezonabilă pentru prezentarea efectelor semnificative direct atribuibile evenimentului sau tranzacției și pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la măsura în care: (a se vedea pctul. A6)
  - Ajustările proforma aferente conferă un efect adecvat respectivelor criterii; și
  - Coloana ce conține informațiile proforma (a se vedea pctul. 11 litera (c)) reflectă aplicarea adecvată a ajustărilor pentru informațiile financiare neajustate.

Este implicată, de asemenea, evaluarea prezentării generale a informațiilor financiare proforma. Cu toate acestea, misiunea nu presupune că practicianul trebuie să actualizeze sau să emită din nou rapoarte sau opinii cu privire la informațiile financiare istorice utilizate în compilarea informațiilor financiare proforma sau să efectueze un audit sau o revizuire a informațiilor financiare utilizate în compilarea informațiilor financiare proforma.

### *Relația cu alte reglementări profesionale*

7. Efectuarea misiunilor de asigurare, altele decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice implică conformitatea practicianului cu ISAE 3000. ISAE 3000 include cerințe privind aspecte precum acceptarea, planificarea, probele și documentația misiunii care se aplică tuturor misiunilor de asigurare, inclusiv misiunilor efectuate în conformitate cu prezentul ISAE. Prezentul ISAE detaliază modul în care trebuie aplicat ISAE 3000 în cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă pentru a raporta cu privire la compilarea informațiilor financiare proforma incluse într-un prospect de emisiune. *Cadrul internațional pentru misiunile de asigurare* (Cadrul de asigurare), care definește și descrie elementele și obiectivele unei misiuni de asigurare, oferă contextul pentru înțelegerea prezentului ISAE și a ISAE 3000.
8. Conformitatea cu ISAE 3000 presupune, printre altele, ca practicianul:
  - Să se conformeze cerințelor de independență și celorlalte cerințe ale *Codului Etic al Profesioniștilor Contabili* emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili (Codul IESBA); și
  - Să implementeze proceduri de control al calității care sunt aplicabile misiunii individuale.<sup>3</sup>

### **Data intrării în vigoare**

9. Prezentul ISAE este în vigoare pentru rapoartele de asigurare date cu începere de la sau ulterior datei de 31 martie 2013

### **Obiective**

10. Obiectivele practicianului sunt:
  - (a) Să obțină o asigurare rezonabilă cu privire la măsura în care informațiile financiare proforma au fost compilate de către partea responsabilă, sub toate aspectele semnificative, pe baza criteriilor aplicabile; și
  - (b) Să raporteze conform constatărilor practicianului.

### **Definiții**

11. 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 normalizare sau prin lege sau

---

<sup>3</sup> ISAE 3000, punctele 4 și 6

reglementări. Atunci când nu există criteriile stabilite, acestea vor fi elaborate de către partea responsabilă. (a se vedea pctele. A7–A9)

- (b) Ajustări ale informațiilor financiare proforma – În contextul informațiilor financiare neajustate, acestea includ:
- (i) Ajustări ale informațiilor financiare neajustate care ilustrează impactul unui eveniment sau unei tranzacții semnificative („eveniment” sau „tranzacție”) ca și cum 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 raportoare („entitatea”) și cu politicile sale contabile prevăzute de acel cadru. (a se vedea pctele. A15–A16)

Ajustările informațiilor financiare proforma includ informațiile financiare relevante ale unei companii care a fost, sau urmează să fie, dobândită („entitatea dobândită”), sau o companie care a fost, sau care 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 ajustări pentru a ilustra impactul unui eveniment sau unei tranzacții asupra informațiilor financiare neajustate, ca și cum 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 o formă tabulară, alcătuită din (a) informațiile financiare neajustate; (b) ajustările informațiilor financiare proforma; și (c) coloana proforma rezultată. (a se vedea pctul. 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 preconizează că o parte terță ar trebui să ia o decizie de investiție.
- (e) Informații financiare publicate – Informațiile financiare ale entității sau ale unei entități dobândite sau vândute care sunt făcute publice.
- (f) Informații financiare neajustate – Informațiile financiare ale entității la care partea responsabilă aplică ajustările informațiilor financiare proforma. (a se vedea pctele. A4–A5)



## Cerințe

### ISAE 3000

12. Practicianul nu trebuie să declare conformitatea cu prezentul ISAE decât dacă acesta s-a conformat atât cu cerințele prezentului ISAE, cât și cele ale ISAE 3000.

### Acceptarea misiunii

13. Înainte de a fi de acord să accepte o misiune de a raporta cu privire la măsura în care informațiile financiare proforma incluse într-un prospect de emisiune au fost compilate, sub toate aspectele semnificative, pe baza criteriilor aplicabile, practicianul trebuie:
  - (a) Să determine faptul că acesta are capacitatea și competența de a efectua misiunea; (a se vedea pctul. A10)
  - (b) Pe baza unor informații preliminare privind circumstanțele misiunii și a unor discuții cu partea responsabilă, să determine gradul de adecvare a criteriilor aplicabile și faptul că este puțin probabil ca informațiile financiare proforma să genereze confuzii cu privire la scopul în care sunt emise;
  - (c) Să evalueze formularea opiniei prevăzute de legislația sau reglementările relevante, dacă acestea există, pentru a determina dacă este posibil ca practicianul să-și exprime opinia astfel reglementată bazându-se pe realizarea procedurilor menționate în prezentul ISAE; (a se vedea pctele. A54–A56)
  - (d) Atunci când au fost auditate sau revizuite sursele din care provin informațiile financiare neajustate sau orice informații financiare cu privire la entitatea dobândită sau entitatea vândută și a fost exprimată o opinie de audit sau o concluzie a revizuirii modificată, sau raportul conține un Paragraf de evidențiere a unor aspecte, practicianul trebuie să aprecieze dacă legislația sau reglementările relevante permit utilizarea sau menționarea în raportul practicianului a opiniei de audit sau a concluziei revizuirii modificate sau a raportului care conține un Paragraf de evidențiere a unor aspecte;
  - (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 contabile și de raportare financiară pentru a putea efectua misiunea; (a se vedea pctul. 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 să înțeleagă 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 conform căreia aceasta își asumă și înțelege responsabilitatea pentru: (a se vedea pctele. A11–A12)
  - (i) Prezentarea și descrierea adecvată a criteriilor aplicabile în atenția utilizatorilor vizați, dacă acestea nu sunt disponibile public;
  - (ii) Compilarea informațiilor financiare proforma pe baza criteriilor aplicabile; și
  - (iii) Punerea la dispoziția practicianului a:
    - a. Accesului la toate informațiile (inclusiv a informațiilor privind participarea entității(lor) dobândite într-o combinație de întreprinderi, atunci când acestea sunt utile scopului misiunii), precum înregistrări, documentație și alte materiale, relevante pentru a evalua măsura în care informațiile financiare proforma au fost compilate, sub toate aspectele semnificative, pe baza criteriilor aplicabile;
    - b. Informațiilor suplimentare pe care practicianul le-ar putea solicita părții responsabile în contextul misiunii;
    - c. Accesului la persoanele din interiorul entității și la consilierii entității de la care practicianul consideră necesar să obțină probe pentru a evalua măsura în care informațiile financiare proforma au fost compilate, sub toate aspectele semnificative, pe baza criteriilor aplicabile; și
    - d. Accesului la persoanele corespunzătoare din cadrul entității(lor) dobândite implicate într-o combinație de întreprinderi, atunci când acest lucru este util scopului misiunii.

## **Planificarea și desfășurarea misiunii**

### *Evaluarea adecvării criteriilor aplicabile*

- 14. Practicianul trebuie să evalueze adecvarea criteriilor aplicabile, conform cerințelor ISAE 3000,<sup>4</sup> și să determine, în special, dacă acestea prevăd cel puțin ca:
  - (a) Informațiile financiare neajustate să fie extrase dintr-o sursă corespunzătoare; (a se vedea pctele. A4–A5, A27)
  - (b) Ajustările informațiilor financiare proforma să fie:
    - (i) Direct atribuibile evenimentului sau tranzacției; (a se vedea pctul. A13)
    - (ii) Susținute prin fapte; și (a se vedea pctul. A14)

---

<sup>4</sup> ISAE 3000, punctul 19

- (iii) Consecvente cu cadrul de raportare financiară aplicabil entității și cu politicile contabile ale acesteia adoptate conform respectivului cadru; și (a se vedea pctele. A15–A16)
  - (c) Să se realizeze prezentări corespunzătoare și să fie oferite descrieri pentru a le permite utilizatorilor vizați să înțeleagă informațiile transmise. (a se vedea punctele A2–A3, A42)
15. Mai mult, practicianul trebuie să evalueze măsura în care criteriile aplicabile sunt:
- (a) Consecvente și nu intră în conflict cu legile și reglementările relevante; și
  - (b) Puțin predispuse să genereze informații financiare proforma înșelătoare.

#### *Pragul de semnificație*

16. Atunci când planifică și desfășoară misiunea, practicianul trebuie să țină cont de pragul de semnificație pentru a evalua dacă informațiile financiare proforma au fost compilate, sub toate aspectele semnificative, pe baza criteriilor aplicabile. (a se vedea pctele. A17–A18)

#### *Înțelegerea modului în care partea responsabilă a compilat informațiile financiare proforma și a altor circumstanțe ale misiunii*

17. Practicianul trebuie să înțeleagă: (a se vedea pctul. 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 pctele. A20–A21)
  - (c) Natura entității și a oricărei entități dobândite sau vândute, inclusiv: (a se vedea pctele. A22–A23)
    - (i) Operațiunile acestora;
    - (ii) Activele și datoriile acestora; și
    - (iii) Modul în care sunt structurate și finanțate;
  - (d) Factorii relevanți ce țin de sectorul de activitate, juridici și alți factori externi referitori la entitate și la orice entitate dobândită sau vândută; și (a se vedea pctele. 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 selecția lor și aplicarea politicilor contabile.

*Obținerea probelor cu privire la gradul de adecvare al sursei din care au fost extrase informațiile financiare neajustate*

18. Practicianul trebuie să determine dacă partea responsabilă a extras informațiile financiare neajustate dintr-o sursă adecvată. (a se vedea pctele. A27–A28)
19. 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 pctele. A29–A31)
20. Practicianul trebuie să determine dacă partea responsabilă a extras în mod adecvat informațiile financiare neajustate din respectiva sursă.

*Obținerea probelor cu privire la gradul de adecvare a ajustărilor informațiilor financiare proforma*

21. Atunci când evaluează gradul de adecvare al ajustărilor informațiilor financiare proforma, practicianul trebuie să determine dacă partea responsabilă a identificat ajustările informațiilor financiare proforma necesare pentru a ilustra impactul evenimentului sau tranzacției la data sau pentru perioada ilustrării. (a se vedea pctul. A32)
22. În determinarea măsurii în care ajustările informațiilor financiare proforma sunt conforme criteriilor aplicabile, practicianul trebuie să determine dacă ele:
  - (a) Sunt direct atribuibile evenimentului sau tranzacției; (a se vedea pctul. A13)
  - (b) Pot fi susținute prin fapte. 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 realizeze proceduri pentru a se convinge că respectivele informații financiare pot fi susținute prin fapte; și (a se vedea pctele. A14, A33–A38)
  - (c) Sunt conforme cadrului de raportare financiară aplicabil al entității și politicilor sale contabile în conformitate cu acel cadru. (a se vedea pctele. A15-A16)

*O opinie de audit sau o concluzie de revizuire modificată sau un 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 privind entitatea dobândită sau entitatea vândută*

23. Este posibil să fie exprimată o opinie de audit sau o concluzie de revizuire modificată cu privire fie la sursa din care au fost extrase informațiile finan-

ciare neajustate, fie la sursa din care au fost extrase informațiile financiare ale entității dobândite sau ale entității vândute, sau 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 legea sau reglementarea relevantă nu interzice utilizarea unei astfel de surse, practicianul trebuie să evalueze:

- (a) Consecințele posibile ale măsurii în care compilarea informațiilor financiare proforma a fost realizată, sub toate aspectele semnificative, pe baza criteriilor aplicabile; (a se vedea pctul. A39)
- (b) Ce acțiuni viitoare adecvate să întreprindă; și (a se vedea pctul. 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 sau ajustările informațiilor financiare proforma nu sunt adecvate*

24. Dacă, pe baza procedurilor realizate, practicianul identifică faptul că partea responsabilă a:
  - (a) Utilizat o sursă inadecvată din care a extras informațiile financiare neajustate; sau
  - (b) A omis o ajustare a informațiilor financiare proforma care ar fi trebuit inclusă, a aplicat o ajustare a informațiilor financiare proforma care nu este în conformitate cu criteriile aplicabile sau a aplicat într-un mod inadecvat o ajustare a informațiilor financiare proforma,

practicianul trebuie să discute aspectul 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 pctul. A40)

*Obținerea probelor cu privire la calculele incluse în informațiile financiare proforma*

25. 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*

26. Practicianul trebuie să evalueze prezentarea informațiilor financiare proforma. Aceasta include o analiză a:
  - (a) Prezentării și structurii generale a informațiilor financiare proforma, inclusiv măsura în care acestea sunt clar marcate pentru a fi diferențiate de informațiile financiare istorice sau de altă natură; (a se vedea pctele. A2–A3)

- (b) Măsurii în care informațiile financiare proforma și notele explicative aferente ilustrează impactul evenimentului sau tranzacției într-o modalitate care nu induce în eroare; (a se vedea pctul. A41)
  - (c) Măsurii în care prezentările adecvate sunt furnizate împreună cu informațiile financiare proforma pentru a permite utilizatorilor vizați să înțeleagă informațiile oferite; și (a se vedea pctul. A42)
  - (d) Măsurii în care practicianul a luat cunoștință de orice evenimente semnificative ulterioare datei sursei din care au fost extrase informațiile financiare neajustate care ar fi necesar să fie menționate sau prezentate în informațiile financiare proforma. (a se vedea pctul. A43)
27. Practicianul trebuie să citească și celelalte informații incluse în prospectul de emisiune ce conține informațiile financiare proforma pentru a identifica inconsecvențele semnificative, dacă acestea există, în raport cu informațiile financiare proforma. Dacă atunci când citește informațiile financiare proforma practicianul identifică o inconsecvență semnificativă sau ia cunoștință de o denaturare semnificativă a unor fapte prezentate în cadrul altor informații, practicianul trebuie să discute acest aspect 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 pctul. A44)

### **Declarații scrise**

28. Practicianul trebuie să solicite declarații scrise de la partea responsabilă care să ateste că:
- (a) În compilarea informațiilor financiare proforma, partea responsabilă a identificat toate ajustările informațiilor financiare proforma adecvate, necesare pentru a ilustra impactul evenimentului sau tranzacției la data sau pentru perioada ilustrării; și (a se vedea pctul. A45)
  - (b) Informațiile financiare proforma au fost compilate, sub toate aspectele semnificative, pe baza criteriilor aplicabile.

### **Formarea opiniei**

29. Practicianul trebuie să își formeze o opinie cu privire la măsura în care informațiile financiare proforma au fost compilate, sub toate aspectele semnificative, de către partea responsabilă pe baza criteriilor aplicabile. (a se vedea pctele. A46–A48)
30. Pentru a-și forma opinia, practicianul trebuie să concluzioneze dacă a obținut probe de audit suficiente și adecvate cu privire la măsura în care compilarea informațiilor financiare proforma nu este afectată de omisiuni semnificative sau de utilizarea sau aplicarea neadecvată a unei ajustări a unei informații financiare proforma. Acea concluzie trebuie să includă și evaluarea 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 pctele. A49–A50)

### Forma opiniei

#### *Opinie nemodificată*

31. Practicianul trebuie să exprime o opinie nemodificată atunci când concluzionează că informațiile financiare proforma au fost compilate, sub toate aspectele semnificative, de către partea responsabilă pe baza criteriilor aplicabile.

#### *Opinie modificată*

32. În multe jurisdicții, legea sau reglementarea relevantă interzice publicarea unui prospect de emisiune care conține o opinie modificată cu privire la măsura în care informațiile financiare proforma au fost compilate, sub toate aspectele semnificative, pe baza criteriilor aplicabile. Într-o astfel de situație și când practicianul concluzionează că o opinie modificată este, totuși, adecvată, în conformitate cu ISAE 3000, practicianul trebuie să discute aspectul cu partea responsabilă. Dacă partea responsabilă nu este de acord să realizeze modificările necesare, practicianul trebuie:

- (a) Să rețină raportul;
- (b) Să se retragă din misiune; sau
- (c) Să aibă în vedere obținerea unei consilieri juridice.

33. În anumite jurisdicții este posibil ca legea sau reglementarea relevantă 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, sub toate aspectele semnificative, pe baza criteriilor aplicabile. În astfel de jurisdicții, dacă practicianul determină că este adecvată o opinie modificată, în conformitate cu ISAE 3000, practicianul trebuie să aplice cerințele din ISAE 3000<sup>5</sup> referitoare la opiniile modificate.

#### *Paragraful de evidențiere a unor aspecte*

34. În anumite circumstanțe, practicianul poate considera necesar să atragă utilizatorilor atenția asupra unui aspect prezentat sau descris în informațiile financiare proforma sau în notele explicative anexate. Acesta ar fi cazul 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, sub toate aspectele semnificative, pe baza criteriilor aplicabile. În astfel de circumstanțe practicianul trebuie să includă un paragraf de evidențiere a unor aspecte în raportul său, cu condiția ca practicianul să obțină probe suficiente și

<sup>5</sup> ISAE 3000, punctele 51–52

adecvate potrivit cărora aspectul nu influențează faptul că informațiile financiare proforma au fost compilate, sub toate aspectele 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**

35. Raportul practicianului trebuie să includă următoarele elemente de bază: (a se vedea pctul. A57)
- (a) Un titlu care să indice clar că raportul este un raport independent de asigurare; (a se vedea pctul. A51)
  - (b) Un destinatar (destinatari), conform celor convenite în termenii misiunii; (a se vedea pctul. A52)
  - (c) Paragrafe introductive care precizează: (a se vedea pctul. A53)
    - (i) Informațiile financiare proforma;
    - (ii) Sursa din care au fost extrase informațiile financiare neajustate și dacă a fost publicat sau nu un raport de audit sau de revizuire a respectivei surse;
    - (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 răspunzătoare de compilarea informațiilor financiare proforma pe baza criteriilor aplicabile;
  - (e) O descriere a responsabilităților practicianului, inclusiv declarații care să arate că:
    - (i) Responsabilitatea practicianului este să exprime o opinie cu privire la măsura în care informațiile financiare proforma au fost compilate, sub toate aspectele semnificative, de către partea responsabilă pe baza criteriilor aplicabile;
    - (ii) În contextul prezentei misiuni, practicianul nu este responsabil pentru actualizarea sau re-emiterea oricăror rapoarte, opinii sau a oricăror informații financiare istorice utilizate în compilarea informațiilor financiare proforma, iar practicianul nu a efectuat, pe parcursul misiunii, un audit sau o revizuire 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



sau a unei tranzacții semnificative asupra informațiilor financiare neajustate ale entității, ca și cum evenimentul s-ar fi produs sau tranzacția ar fi fost efectuată la o dată anterioară, selectată în scopul acestei ilustrări. 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 s-a desfășurat în conformitate cu ISAE 3420, Misiuni de asigurare pentru raportarea asupra compilării informațiilor financiare pro forma incluse într-un prospect de emisiune, care prevede că practicianul trebuie să respecte cerințele etice și să planifice și să realizeze proceduri pentru a obține o asigurare rezonabilă cu privire la măsura în care informațiile financiare proforma au fost compilate, sub toate aspectele semnificative, de către partea responsabilă pe baza criteriilor aplicabile.
- (g) 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, sub toate aspectele semnificative, pe baza criteriilor aplicabile presupune realizarea procedurilor de evaluare a măsurii în care criteriile aplicabile utilizate de partea responsabilă pentru compilarea informațiilor financiare proforma oferă o bază rezonabilă pentru prezentarea efectelor semnificative direct atribuibile evenimentului sau tranzacției și pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la faptul că:
- În ajustările informațiilor financiare proforma aferente se aplică adecvat respectivele criterii; și
  - Informațiile financiare proforma reflectă aplicarea adecvată a respectivelor ajustări ale informațiilor financiare neajustate;
- (ii) Procedurile selectate depind de raționamentul profesional al practicianului, având în vedere înțelegerea de către practician a naturii entității, a evenimentului sau tranzacției pentru care au fost compilate informațiile financiare proforma, precum și de alte circumstanțe relevante ale misiunii; și
- (iii) Misiunea presupune, de asemenea, evaluarea prezentării generale a informațiilor financiare proforma;
- (h) Cu excepția cazului în care legile sau reglementările prevăd altfel, opinia practicianului, utilizând una din următoarele fraze, care sunt considerate a fi echivalente: (a se vedea pctele. A54–A56)
- (i) Informațiile financiare proforma au fost compilate, sub toate aspectele semnificative, pe baza [*criteriilor aplicabile*]; sau

- (ii) Informațiile financiare proforma au fost compilate adecvat, pe baza declarată;
- (i) Semnătura practicianului;
- (j) Data raportului; și
- (k) Locul din jurisdicția în care practicianul își desfășoară activitatea.

\* \* \*

## **Aplicare și alte materiale explicative**

### **Domeniul de aplicare al prezentului ISAE (a se vedea pctul. 1)**

A1. Prezentul standard nu tratează circumstanțele în care informațiile financiare proforma sunt furnizate ca parte a situațiilor financiare ale entității ca urmare a cerințelor unui cadru de raportare financiară aplicabil.

### **Scopul informațiilor financiare proforma incluse într-un prospect de emisiune (a se vedea pctele. 4, 11 litera (c), 14 litera (c), 26 litera (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 prezentări diferite 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 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 decide să prezinte o situație proforma a activului net pentru a ilustra impactul achizițiilor asupra poziției financiare a entității și asupra principalilor indicatori, cum ar fi rata de îndatorare a capitalului propriu, ca și cum companiile achiziționate ar fi fost parte din entitate de la o dată anterioară. Partea responsabilă poate decide să prezinte o situație proforma a veniturilor și cheltuielilor care să ilustreze care ar fi fost rezultatele pentru perioada care se încheie la respectiva dată. În astfel de cazuri, natura informațiilor financiare proforma poate fi descrisă de 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**

#### *Informațiile financiare neajustate (a se vedea pctele. 5, 11 litera (f), 14 litera (a))*

A4. În multe cazuri, sursa din care au fost extrase informațiile financiare neajustate o reprezintă informațiile financiare publicate, precum 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, precum 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 rezonabile (a se vedea pctul. 6)**

- A6. În prezentul ISAE, descrierea informațiilor financiare proforma ca fiind „adecvat compile” înseamnă că informațiile financiare proforma au fost compile, sub toate aspectele semnificative, de către partea responsabilă pe baza criteriilor aplicabile.

### **Definiții**

#### *Criterii aplicabile (a se vedea pctul. 11 litera (a))*

- A7. Atunci când nu există criterii stabilite pentru compilarea informațiilor financiare proforma, partea responsabilă trebuie să elaboreze criteriile în funcție de, de exemplu, 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 pro forma vor fi adecvate circumstanțelor dacă respectă referințele 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 evenimentul a avut loc sau tranzacția a fost efectuată.
  - Abordarea utilizată pentru alocarea venitului, cheltuielilor fixe, activelor și datoriilor între activitățile relevante în cazul vânzării unei entități.

### **Acceptarea misiunii**

#### *Capacitățile și competențele pentru efectuarea misiunii (a se vedea pctul. 13 litera (a))*

- A10. Codul IESBA prevede ca practicianul să mențină un nivel adecvat al cunoștințelor și aptitudinilor profesionale, inclusiv al conștientizării și înțelegerii progreselor tehnice, profesionale și de afaceri relevante, pentru a putea oferi servicii profesionale competente.<sup>6</sup> În contextul acestei cerințe a Codului

---

<sup>6</sup> Codul IESBA, punctele 130.1–130.3

IESBA, capacitățile și competențele relevante pentru a efectua misiunea includ și aspecte precum următoarele:

- Cunoașterea și experiența în sectorul economic în care entitatea își desfășoară activitatea;
- Înțelegerea legilor și reglementărilor relevante din domeniul titlurilor de valori și evoluțiile aferente;
- Înțelegerea cerințelor de cotare ale bursei de valori relevante și ale tranzacțiilor de pe piața de capital, precum fuziuni, achiziții și oferte de titluri de valori;
- Familiaritatea cu procesul de întocmire a unui prospect de emisiune și de cotare a titlurilor de valori la bursă; și
- Cunoașterea cadrelor de raportare financiară utilizate pentru raportarea surselor din care au fost extrase informațiile financiare neajustate și, dacă este cazul, informațiile financiare ale entității dobândite.

*Responsabilitățile părții responsabile (a se vedea pctul. 13 litera (g))*

A11. O misiune în conformitate cu prezentul ISAE este efectuată pornind de la premisa că partea responsabilă și-a asumat și a înțeles că are responsabilități prevăzute la punctul 13 litera (g). În anumite jurisdicții, aceste responsabilități pot fi specificate în legile sau reglementările relevante. În altele, este posibil să existe o definiție sumară a acestor responsabilități în legi sau reglementări sau este posibil să nu existe deloc. O misiune de asigurare pentru a raporta cu privire la măsura în care informațiile financiare proforma au fost compilate, sub toate aspectele 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, ca parte a convenirii și consemnării termenilor misiunii, se încheie un acord cu partea responsabilă prin care aceasta își asumă și înțelege aceste responsabilități, în conformitate cu cerințele ISAE 3000.<sup>7</sup>

A12. Dacă legea sau reglementarea prevede suficient de detaliat temenii misiunii, practicianul trebuie să înregistreze numai faptul că se aplică o astfel de lege sau reglementare și că partea responsabilă își asumă și înțelege responsabilitățile, așa cum prevede punctul 13 litera (g).

---

<sup>7</sup> ISAE 3000, punctul 10

## Planificarea și desfășurarea misiunii

### *Evaluarea adecvării criteriilor aplicabile*

Ajustări direct atribuibile (a se vedea pctele. 14 litera (b)(i), 22 litera (a))

A13. Este necesar ca ajustările informațiilor financiare proforma să fie direct atribuibile evenimentului sau tranzacției pentru a evita posibilitatea ca informațiile financiare proforma să reflecte aspecte care nu apar strict ca urmare a evenimentului sau care nu sunt parte integrantă a tranzacției. Ajustările direct atribuibile le exclud pe acelea care se referă la evenimente viitoare sau care depind de acțiunile ce urmează a fi întreprinse odată cu finalizarea tranzacției, chiar dacă astfel de acțiuni sunt importante pentru entitatea care încheie tranzacția (de exemplu, închiderea secțiilor de producție ineficiente după o achiziție).

Ajustări susținute prin fapte (a se vedea pctele. 14 litera (b)(ii), 22 litera (b))

A14. De asemenea, este necesar ca ajustările informațiilor financiare proforma să fie susținute prin fapte pentru a oferi o bază fiabilă pentru informațiile financiare proforma. Ajustările susținute prin fapte pot fi determinate obiectiv. Surse ale susținerii faptice a ajustărilor informațiilor financiare proforma includ, de exemplu:

- Acordurile de achiziție și vânzare.
- Documentele de finanțare a evenimentului sau tranzacției, precum acordurile de creditare.
- Rapoarte independente de evaluare.
- Alte documente aferente evenimentului sau tranzacției.
- Situațiile financiare publicate.
- Alte informații financiare prezentate în prospectul de emisiune.
- Acțiuni legale sau de reglementare relevante, precum cele din domeniul fiscalității.
- Acordurile de angajare.
- Acțiunile persoanelor responsabile cu guvernanta.

Ajustări pe o bază consecventă cu cadrul de raportare financiară aplicabil al entității și cu politicile sale contabile prevăzute de acel cadru (a se vedea pctele. 11 litera (b)(ii), 14 litera (b)(iii), 22 litera (c))

A15. Pentru ca informațiile financiare proforma să aibă o semnificație, este necesar ca ajustările informațiilor financiare proforma să fie consecvente cu cadrul de raportare financiară aplicabil al entității și cu politicile sale contabile prevăzute de acel cadru. De exemplu, în contextul unei combinații de între-

prinderi, 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 către entitatea dobândită și la care entitatea nu a participat anterior sunt politici pe care entitatea le-ar fi adoptat pentru asemenea 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 aprecierea gradului de adecvare a politicilor contabile ale entității. De exemplu, ca parte a evenimentului sau tranzacției, entitatea își poate propune să emită pentru prima dată instrumente financiare complexe. Dacă acesta este cazul, poate fi necesar să se ia în considerare:

- Dacă partea responsabilă a selectat politicile contabile adecvate pentru a fi utilizate în contabilizarea unor astfel de instrumente financiare, conform cadrului său de raportare financiară aplicabil; și
- Dacă a aplicat corect aceste politici contabile în compilarea informațiilor financiare proforma.

*Pragul de semnificație (a se vedea pctul. 16)*

A17. Pragul de semnificație pentru evaluarea măsurii în care informațiile financiare proforma au fost compilate, sub toate aspectele semnificative, pe baza criteriilor aplicabile nu depinde de un singur aspect cantitativ. În schimb, el depinde de amploarea și natura omisiunii sau a aplicării necorespunzătoare a unui element al compilării, așa cum prevede punctul A18, fie că acestea sunt intenționate sau nu. Raționamentul profesional cu privire la aceste aspecte 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 aferente misiunii.

Factorul determinant ar putea fi amploarea sau natura aspectului sau o combinație a celor două.

A18. Riscul ca informațiile financiare proforma să nu fie considerate ca fiind compilate, sub toate aspectele 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 ajustări care nu sunt consecvente cu politicile contabile ale entității.
- Incapacitatea de a realiza o ajustare prevăzută de criteriile aplicabile.
- Realizarea unei ajustări care nu este în conformitate cu criteriile aplicabile.
- O greșeală matematică sau de redactare în calculele aferente informațiilor 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 pctul. 17)*

A19. Practicianul poate obține această înțelegere printr-o combinație de proceduri precum:

- Interviewarea părții responsabile și a personalului entității implicat în compilarea informațiilor financiare proforma.
- Interviewarea părților adecvate, precum persoanele responsabile cu governanța și consilierii entității.
- Parcurgerea documentației suport relevante, precum contractele și acordurile.
- Parcurgerea proceselor verbale ale reuniunilor persoanelor responsabile cu governanța.

*Modul în care partea responsabilă a compilat informațiile financiare proforma (a se vedea pctul. 17 litera (b))*

A20. Practicianul poate înțelege modul 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 informațiile financiare neajustate din sursă.
  - Identifica ajustările informațiilor financiare 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 compilarea informațiilor financiare proforma.
- Natura și amploarea supravegherii de către partea responsabilă a personalului entității implicat în compilarea informațiilor financiare proforma.
- Abordarea părții responsabile în identificarea prezentărilor adecvate pentru a susține informațiile financiare proforma.

A21. Într-o combinație de întreprinderi sau în cazul unei entități vândute, domeniile care pot genera dificultăți în compilarea informațiilor financiare proforma includ alocarea veniturilor, cheltuielilor fixe și a activelor și datoriilor între activitățile relevante. În consecință, este important ca practicianul să înțeleagă abordările și criteriile utilizate de partea responsabilă în cazul unor astfel de alocări și notele explicative anexate informațiilor financiare proforma care prezintă aceste aspecte.

Natura entității și a oricărei entități dobândite sau vândute (a se vedea pctul. 17 litera (c))

A22. O entitate dobândită poate fi o entitate cu personalitate juridică sau o operațiune separată, identificabilă, fără personalitate juridică din cadrul unei alte entități, precum o divizie, sucursală sau domeniu de activitate. O entitate vândută poate fi o entitate cu personalitate juridică, precum o filială sau asocierie în participație, sau o operațiune separată, identificabilă, fără personalitate juridică din cadrul entității, precum o divizie, sucursală sau domeniu de activitate.

A23. Practicianul poate să înțeleagă total sau parțial entitatea și orice entități dobândite sau vândute, precum și mediile respective ale acestora, dacă a auditat sau revizuit informațiile lor financiare.

Aș modifica așa: Practicianul poate avea total sau parțial înțelegerea necesară a entității și a oricăror entități dobândite sau vândute, precum și a mediilor respective ale acestora, dacă a auditat sau revizuit informațiile lor financiare.

Factorii relevanți ce țin de sectorul de activitate, juridici și alți factori externi (a se vedea pctul. 17 litera (d))

A24. Factorii relevanți ce țin de sectorul de activitate includ circumstanțe legate de sectorul de activitate, precum mediul concurențial, relațiile cu furnizorii și clienții și progresele tehnologice. Exemple de aspecte pe care practicianul ar putea să le analizeze includ:

- Piața și concurența, inclusiv cererea, capacitatea și concurența la nivelul prețului.
- Practicile uzuale de afaceri 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 alte aspecte, cadrul de raportare financiară aplicabil în conformitate cu care entitatea sau, dacă este cazul, entitatea dobândită, își întocmește informațiile financiare periodice, și mediul juridic și politic. Exemple de aspecte pe care practicianul ar putea să le analizeze includ:
- Practicile contabile specifice sectorului de activitate.
  - Cadrul legal și de reglementare pentru un sector reglementat.
  - Legislația și reglementările care influențează semnificativ activitățile entității sau, dacă este cazul, ale entității dobândite sau vândute, inclusiv activitățile directe de supraveghere.
  - Fiscalitatea.
  - Politicile guvernamentale care influențează în mod curent comportamentul entității sau, dacă este cazul, activitatea entității dobândite sau vândute, precum politicile monetare (inclusiv controlul asupra schimburilor valutare), politicile fiscale, stimulentele financiare (de exemplu, programe de asistență guvernamentală) și politicile de restricții tarifare sau comerciale.
  - Cerințele de mediu care afectează sectorul de activitate și activitatea entității sau a entității dobândite sau vândute.
- A26. Exemple ale altor factori externi care influențează entitatea și, dacă este cazul, entitatea dobândită sau vândută, și pe care practicianul ar putea să îi analizeze includ condițiile economice, ratele dobânzii și disponibilitatea finanțării, precum și inflația sau reevaluarea monedei.

*Obținerea probelor cu privire la gradul de adecvare al sursei din care au fost extrase informațiile financiare neajustate*

Factori relevanți de luat în considerare (a se vedea pctele. 14 litera (a), 18)

- A27. Factorii care influențează caracterul adecvat al sursei din care au fost extrase informațiile financiare neajustate includ existența unui raport de audit sau de revizuire cu privire la acea sursă și măsura în care sursa:
- Este permisă sau prevăzută în mod specific de legea sau reglementarea relevantă, este permisă de bursa de valori relevantă unde va fi depus prospectul de emisiune sau este folosită ca atare în practica sau uzanța normală a pieței.
  - Este clar identificabilă.

- Reprezintă un punct de plecare rezonabil pentru compilarea informațiilor financiare proforma în contextul evenimentului sau tranzacției, inclusiv dacă această compilare este conformă 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 este diminuată necesitatea ca practicianul care raportează în conformitate cu prezentul ISAE să înțeleagă entitatea și practicile ei contabile și de raportare financiară, conform punctului 17 literele (c) și (e) și necesitatea 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 pctul. 19)

A29. Atunci când nu există un raport de audit sau de revizuire asupra sursei din care au fost extrase informațiile financiare neajustate, este necesar ca practicianul să realizeze proceduri referitoare la gradul de adecvare al respectivei surse. Factorii care pot influența natura și amploarea acestor proceduri includ, de exemplu:

- Dacă practicianul a auditat sau revizuit anterior informațiile financiare istorice ale entității și informațiile 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 revizurii periodice a practicianului, de exemplu în scopul respectării cerințelor de reglementare privind depunerea de informații financiare.

A30. Este posibil ca situațiile financiare ale entității pentru perioada imediat anterioară celei căreia îi aparține sursa din care au fost extrase informațiile financiare neajustate să fi fost revizuite sau auditate, chiar dacă sursa în sine din care au fost extrase informațiile financiare neajustate nu a fost auditată sau revizuită. De exemplu, sursa din care au fost extrase informațiile financiare neajustate pot fi situațiile financiare interimare care nu au fost auditate sau revizuite, în timp ce este posibil ca situațiile financiare ale entității pentru anul financiar imediat anterior să fi fost auditate. În acest caz, procedurile pe care practicianul le poate realiza, ținând cont de factorii de la punctul A29, în raport cu gradul de adecvare al sursei din care au fost extrase informațiile financiare neajustate, includ:

- Interviewarea părții responsabile cu privire la:

- Procesul prin care a fost întocmită sursa și fiabilitatea înregistrărilor contabile cu care sursa este corelată sau reconciliată.
  - Înregistrarea tuturor tranzacțiilor.
  - Întocmirea sursei în conformitate cu politicile contabile ale entității.
  - Existența unor modificări ale politicilor contabile în perioada scursă de la cea mai recentă perioadă auditată sau revizuită și, în caz afirmativ, modul în care au fost tratate asemenea modificări.
  - Evaluarea sa cu privire la riscul denaturării semnificative a respectivei surse ca urmare a fraudei.
  - Efectul modificărilor activităților și operațiunilor de afaceri ale entității.
- Dacă practicianul a auditat sau revizuit informațiile financiare anuale sau interimare imediat anterioare, luarea în considerare a constatărilor unui astfel de audit sau a unei astfel de revizui și măsura în care acestea ar putea indica probleme cu privire la 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 corespondente din perioada anterioară și, dacă este posibil, cu informațiile financiare anuale sau interimare din perioada imediat precedentă și discutarea cu partea responsabilă a modificărilor semnificative.

Informațiile financiare istorice ale entității nu au fost niciodată auditate sau revizuite (a se vedea pctul. 13 litera (e))

A31. Cu excepția cazului unei entități care a fost creată în scopul tranzacției și care nu a avut niciodată niciun fel de activitate de tranzacționare, este puțin probabil ca legea sau reglementarea relevantă 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 informațiilor  
financiare proforma*

Identificarea ajustărilor informațiilor financiare proforma adecvate (a se vedea pctul. 21)

A32. Bazându-se pe înțelegerea sa cu privire la modul în care partea responsabilă a compilat informațiile financiare proforma și pe alte circumstanțe ale misiunii, practicianul poate obține probe cu privire la măsura în care partea responsabilă a identificat în mod adecvat ajustările informațiilor financiare proforma necesare, printr-o combinație de proceduri precum:

- Evaluarea caracterului rezonabil al abordării părții responsabile în identificarea ajustărilor informațiilor financiare proforma adecvate, de exemplu, metoda utilizată pentru identificarea alocărilor adecvate de venituri, cheltuielilor fixe, 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 ale contractelor și acordurilor aferente, care sunt relevante pentru identificarea ajustărilor adecvate.
- Evaluarea analizelor și foilor de lucru relevante întocmite de către partea responsabilă și de către personalul entității implicat în compilarea informațiilor financiare proforma.
- Obținerea de probe privind supravegherea de către partea responsabilă a personalului entității implicat în compilarea informațiilor financiare proforma.
- Efectuarea de proceduri analitice.

Suținerea prin fapte a oricăror informații financiare privind entitatea dobândită sau cea vândută, incluse în ajustările informațiilor financiare proforma (a se vedea pctul. 22 litera (b))

Informații 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 oferă practicianului baza pentru a determina dacă informațiile financiare privind entitatea vândută sunt

susținute prin fapte. 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 adecvat reflectate în ajustările informațiilor financiare proforma.

- A34. Atunci când sursa din care au fost extrase informațiile financiare neajustate nu a fost auditată sau revizuită, practicianul se poate raporta la îndrumările de la punctele A29-A30 pentru a determina dacă informațiile financiare ale entității vândute sunt susținute prin fapte.

#### Informații 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 susținute prin fapte, în funcție de orice implicații ce pot surveni în urma circumstanțelor abordate 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 către un alt practician. În această situație, nu se diminuează necesitatea ca practicianul care raportează conform prezentului ISAE să înțeleagă entitatea dobândită și practicile sale contabile și de raportare financiară, conform cerințelor punctului 17 literele (c) și (e) și ca acesta să fie convins că informațiile financiare ale entității dobândite sunt susținute prin fapte.
- 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 realizeze proceduri pentru a determina gradul de adecvare al respectivei surse. Factorii care pot influența natura și amploarea acestor proceduri includ, de exemplu:
- Dacă practicianul a auditat sau revizuit anterior informațiile financiare istorice ale entității dobândite și cunoștințele obținute de către practician în cadrul unei astfel de misiuni cu privire la entitatea dobândită.
  - Cât de recent au fost auditate sau revizuite informațiile financiare istorice ale entității dobândite.
  - Dacă informațiile financiare ale entității dobândite fac obiectul unei revizuirii periodice a practicianului, de exemplu pentru a respecta cerințele de reglementare privind depunerea de documente.
- A38. De obicei sunt auditate sau revizuite situațiile financiare ale entității dobândite aferente perioadei imediat precedente celei căreia îi aparține sursa din care au fost extrase informațiile financiare ale entității dobândite, chiar dacă sursa în sine din care au fost extrase informațiile financiare ale entității dobândite nu a

fost auditată sau revizuită. Într-un astfel de caz, procedurile ce pot fi realizate de practician, având în vedere factorii de la punctul A37, cu privire la măsura în care informațiile financiare ale entității dobândite sunt susținute prin fapte includ:

- Interviewarea conducerii entității dobândite cu privire la:
  - Procesul prin care a fost întocmită sursa din care au fost extrase informațiile financiare ale entității dobândite și fiabilitatea înregistrărilor contabile aferente cu care sursa este corelată sau reconciliată.
  - Înregistrarea tuturor tranzacțiilor.
  - 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 ale politicilor contabile de la cea mai recentă perioadă auditată sau revizuită și, dacă da, cum au fost tratate aceste modificări.
  - Evaluarea riscului ca sursa din care au fost extrase informațiile financiare ale entității dobândite să fie denaturată semnificativ ca urmare a fraudei.
  - Efectul modificărilor asupra operațiunilor și activităților de afaceri ale entității dobândite.
- Dacă practicianul a auditat sau revizuit informațiile financiare anuale sau interimare imediat precedente, luarea în considerare a constatărilor unui astfel de audit sau a unei astfel de revizui și măsura în care acestea ar putea indica orice probleme în 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 deține practicianul cu privire la entitatea dobândită sau cu circumstanțele misiunii.
- Compararea sursei din care au fost extrase informațiile financiare ale entității dobândite cu informațiile financiare corespondente ale perioadei anterioare și, după caz, cu informațiile financiare anuale sau interimare ale perioadei imediat precedente și discutarea modificărilor semnificative cu membrii conducerii entității dobândite.

*O opinie de audit sau o concluzie de revizuire modificată sau un 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 privind entitatea dobândită sau entitatea vândută*

Consecințe posibile (a se vedea pctul. 23 litera (a))

A39. Nu toate opiniile de audit sau concluziile de revizuire modificate sau paragrafele 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 privind entitatea dobândită sau entitatea vândută influențează neapărat măsura în care informațiile financiare proforma pot fi compilate, sub toate aspectele 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 din cauza neprezentării remunerării persoanelor responsabile cu guvernanta, așa cum prevede cadrul de raportare financiară aplicabil. Dacă acesta este cazul și aceste situații financiare sunt utilizate ca sursă din care au fost extrase informațiile financiare neajustate, este posibil ca o astfel de rezervă să nu aibă nicio consecință asupra măsurii în care pot fi compilate, sub toate aspectele semnificative, pe baza criteriilor aplicabile, situațiile proforma ale activului net și veniturilor și cheltuielilor.

Acțiuni viitoare adecvate (a se vedea pcte. 23 litera (b), 24)

A40. Acțiunile viitoare adecvate pe care practicianul le poate întreprinde includ, de exemplu:

- În raport cu prevederea de la punctul 23 litera (b):
  - Discutarea aspectului cu partea responsabilă.
  - Atunci când este posibil conform legii sau reglementării relevante, să facă referire în raportul practicianului la opinia de audit sau concluzia de revizuire modificată sau la paragraful de evidențiere a unor aspecte dacă, în baza raționamentului profesional al practicianului, aspectul are o relevanță și o importanță suficiente pentru înțelegerea de către utilizatori a informațiilor financiare proforma.
- În raport cu cerința de la punctul 24, atunci când este posibil conform legii sau reglementării relevante, modificarea opiniei practicianului.
- Atunci când este posibil conform legii sau reglementării relevante, reținerea raportului sau retragerea din misiune.
- Obținerea de consiliere juridică.

*Evaluarea prezentării informațiilor financiare proforma*

Evitarea asocierii cu informații financiare înșelătoare (a se vedea pctul. 26 litera (b))

A41. Codul IESBA prevede ca un practician să nu fie asociat, în mod conștient, cu rapoarte, declarații, comunicări sau alte informații despre care practicianul crede că:<sup>8</sup>

- (c) Conțin o declarație semnificativ falsă sau înșelătoare;
- (d) Conțin declarații sau informații întocmite neglijent; sau
- (e) Omit sau ascund informații ce trebuie incluse, în cazul în care o astfel de omisiune sau ascundere ar fi înșelătoare.

Prezentări de informații ce însoțesc informațiile financiare proforma (a se vedea pcte. 14 litera (c), 26 litera (c))

A42. Prezentările adecvate pot include aspecte precum:

- Natura și scopul informațiilor financiare pro forma, inclusiv natura evenimentului sau tranzacției 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 publicat sau nu un raport de audit sau de revizuire cu privire la o astfel de sursă;
- Ajustările pro forma, inclusiv o descriere și o explicare a fiecărei ajustări. Acestea includ, în cazul informațiilor financiare ale unei entități dobândite sau vândute, sursa din care au fost extrase astfel de informații și dacă a fost publicat sau nu un raport de audit sau de revizuire cu privire la o astfel de sursă
- Dacă nu sunt public disponibile, o descriere a criteriilor aplicabile pe baza cărora au fost compilate informațiile financiare pro forma; și
- O declarație care să arate că informațiile financiare pro forma au fost compilate numai în scopuri ilustrative și că, din cauza naturii lor, nu reprezintă poziția financiară, performanța financiară sau fluxurile de trezorerie reale ale entității.

Legea sau reglementarea relevantă poate să prevadă aceste prezentări de informații sau altele, specifice.

Luarea în considerare a evenimentelor ulterioare semnificative (a se vedea punctul 26 litera (d))

A43. Deoarece practicianul nu raportează cu privire la sursa din care au fost extrase informațiile financiare neajustate, nu există cerințe pentru auditor de a realiza proceduri pentru identificarea evenimentelor ulterioare datei sursei care ar

---

<sup>8</sup> Codul IESBA, punctul 110.2



determina ajustarea sursei sau prezentarea în sursă. Cu toate acestea, este necesar ca practicianul să analizeze dacă i-au fost supuse atenției evenimente ulterioare datei sursei din care au fost extrase informațiile financiare neajustate care ar trebui menționate sau prezentate în notele explicative ale informațiilor financiare pro forma pentru a evita ca acestea să fie înșelătoare. O astfel de analiză se bazează pe realizarea procedurilor din prezentul ISAE sau pe informațiile deținute de practician cu privire la entitate și la circumstanțele misiunii. De exemplu, este posibil ca entitatea să fi efectuat, ulterior datei 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 înșelătoare.

Inconsecvențe semnificative cu alte informații (a se vedea pctul. 27)

A44. Acțiunile viitoare adecvate pe care practicianul le poate întreprinde dacă partea responsabilă refuză să revizuiască informațiile financiare proforma sau alte informații, după caz, includ, de exemplu:

- Atunci când este posibil, conform legii sau reglementării relevante:
  - Descrierea inconsecvenței semnificative în raportul practicianului.
  - Modificarea opiniei practicianului.
  - Reținerea raportului sau retragerea din misiune.
- Obținerea de consiliere juridică.

#### **Declarații scrise (a se vedea pctul. 28 litera (a))**

A45. În anumite circumstanțe, tipurile de tranzacții implicate pot prevedea ca partea responsabilă să selecteze pentru ajustările informațiilor financiare proforma politici contabile pe care entitatea nu a trebuit să le utilizeze anterior deoarece nu avea tranzacții relevante. Într-un astfel de caz, este posibil ca practicianul să solicite părții responsabile să extindă declarațiile scrise pentru a include confirmări că politicile contabile selectate reprezintă politicile adoptate de către entitate pentru acest tip de tranzacții.

#### **Formarea opiniei**

*Asigurare privind aspecte suplimentare prevăzută de către legea sau reglementarea relevantă (a se vedea pctul. 29)*

A46. Legea sau reglementarea relevantă poate prevedea ca practicianul să exprime o opinie cu privire la alte aspecte decât măsura în care informațiile financiare proforma au fost compilate, sub toate aspectele semnificative, pe baza criteriilor aplicabile. În unele dintre aceste circumstanțe, se poate să nu fie necesar ca practicianul să realizeze proceduri suplimentare. De exemplu, legea sau

reglementarea relevantă poate prevedea ca practicianul să exprime o opinie cu privire la măsura în care baza pe care partea responsabilă a compilat informațiile financiare proforma este conformă cu politicile contabile ale entității. Respectarea cerințelor de la punctele 18 și 22 litera (c) ale prezentului ISAE oferă o bază pentru exprimarea unei astfel de opinii.

- A47. În alte circumstanțe, este posibil ca practicianul să fie nevoit să efectueze proceduri suplimentare. Natura și amploarea unor astfel de proceduri suplimentare diferă în funcție de natura celorlalte aspecte cu privire la care legea sau reglementarea relevantă prevăd ca practicianul să exprime o opinie.

Declarația privind responsabilitatea practicianului cu privire la raport

- A48. Legea sau reglementarea relevantă poate prevedea ca practicianul să includă în raportul său o declarație explicită care exprimă sau confirmă responsabilitatea practicianului cu privire la raport. Includerea unei astfel de declarații legale sau de reglementare în raportul practicianului nu este incompatibilă cu cerințele prezentului ISAE.

*Prezentarea criteriilor aplicabile (a se vedea pctul. 30)*

- A49. Partea responsabilă nu trebuie să repete în notele explicative care însoțesc informațiile financiare proforma niciun criteriu care este prevăzut de legea sau reglementarea relevantă sau promulgat de către o organizație de normalizare recunoscută sau autorizată. Astfel de criterii sunt disponibile public ca parte a regimului de raportare și, prin urmare, sunt implicite în compilarea realizată de către partea responsabilă pentru informațiile financiare proforma.
- A50. Atunci când partea responsabilă a elaborat orice criterii specifice, este necesar ca respectivele criterii să fie prezentate, astfel încât utilizatorii să poată înțelege în mod adecvat modul în care au fost compilate informațiile financiare proforma de către partea responsabilă.

## **Întocmirea raportului de asigurare**

*Titlul (a se vedea pctul. 35 litera (a))*

- A51. Un titlu care indică faptul că raportul este cel al unui practician independent, de exemplu, "Raport de asigurare al practicianului independent cu privire la compilarea informațiilor financiare proforma incluse într-un prospect de emisiune," afirmă faptul că practicianul a îndeplinit toate cerințele etice relevante referitoare la independență, în conformitate cu ISAE 3000.<sup>9</sup> Acesta face distincția între raportul practicianului independent și rapoartele emise de alte părți.

---

<sup>9</sup> ISAE 3000, punctul 4

*Destinatar(i) (a se vedea pctul. 35 litera (b))*

- A52. Legea sau reglementarea relevantă poate să specifice destinatarul (destinatarii) raportului. Altfel, practicianul poate conveni cu entitatea, ca parte a termenilor misiunii, care va fi destinatarul (destinatarii).

*Paragrafele introductive (a se vedea pctul. 35 litera (c))*

- A53. Deoarece informațiile financiare proforma vor fi incluse într-un prospect de emisiune care conține și alte informații, practicianul poate avea în vedere, dacă forma de prezentare o 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 pctele. 13 litera (c), 35 litera (h))*

- A54. Utilizarea frazei „informațiile financiare proforma au fost compilate, sub toate aspectele semnificative, pe baza [criteriilor aplicabile]” sau a frazei „informațiile financiare proforma au fost adecvat compilate pe bazele prezentate” pentru a exprima opinia într-o anumită jurisdicție este determinată de legea sau reglementarea care guvernează raportarea cu privire la informațiile financiare proforma în respectiva jurisdicție sau de către practica general acceptată din respectiva jurisdicție.
- A55. Legea sau reglementarea relevantă din anumite jurisdicții poate să prescrie formularea opiniei practicianului în alți termeni decât cei specificați mai sus. Dacă acesta este cazul, este posibil să fie necesar ca practicianul să exercite raționamentul profesional pentru a determina dacă realizarea procedurilor din prezentul ISAE i-ar permite să exprime opinia în formularea prevăzută de lege sau reglementare sau dacă sunt necesare proceduri subsecvente.
- A56. Când practicianul concluzionează că realizarea procedurilor din prezentul ISAE ar fi suficientă pentru a exprima opinia în formularea prevăzută de lege sau reglementare, poate fi adecvat să considere respectiva formulare ca fiind echivalentă cu cele două formulări alternative ale opiniei menționate în prezentul ISAE.

*Exemplu de raport (a se vedea pctul. 35)*

- A57. Un raport al unui practician care conține o opinie nemodificată este prezentat în Anexă.

## 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

[Destinatarul (destinatarii) adecvat(ți)]

#### Raport cu privire la compilarea informațiilor financiare proforma incluse într-un prospect de emisiune

Am finalizat misiunea noastră de asigurare de 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 ale prospectului emis de către 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 către *[partea responsabilă]* pentru a ilustra impactul [evenimentului sau tranzacției] [prezentate în nota X] asupra [poziției financiare a companiei la *data menționată*] [și] [a performanței financiare a companiei [și fluxurilor de trezorerie] aferente perioadei încheiate la *data specificată*] ca și cum [evenimentul sau tranzacția] ar fi avut loc la [*data specificată*] [și, respectiv, la *data specificată*]. Ca parte a acestui proces, informațiile privind [poziția financiară], [performanța financiară] [și fluxurile de trezorerie] ale companiei au fost extrase de către *[partea responsabilă]* din situațiile financiare ale companiei [aferente perioadei care s-a încheiat la [data]], referitor la care [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]*.

*Responsabilitățile practicianului*

---

<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 sunt descrise modificările.

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, sub toate aspectele semnificative, de către [*partea responsabilă*] pe baza [*criteriilor aplicabile*].

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 se conformeze cerințelor etice și să planifice și să efectueze proceduri pentru a obține o asigurare rezonabilă cu privire la măsura în care [*partea responsabilă*] a compilat, sub toate aspectele semnificative, informațiile financiare proforma pe baza [*criteriilor aplicabile*].

În contextul prezentei misiuni nu suntem responsabili pentru actualizarea sau re-emiterea oricăror rapoarte sau opinii referitoare la orice informații financiare istorice utilizate în compilarea informațiilor financiare proforma și nici nu am efectuat, în cursul prezentei misiuni, un audit sau o revizuire 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 semnificativ sau al unei tranzacții semnificative asupra informațiilor financiare neajustate ale entității ca și cum evenimentul s-ar fi produs sau tranzacția ar fi fost efectuată la o dată anterioară, selectată în scopul ilustrării. În consecință, nu furnizăm niciun fel de asigurare că rezultatul real al evenimentului sau tranzacției la [*data specificată*] ar fi fost cel prezentat.

O misiune de asigurare rezonabilă de a raporta asupra măsurii în care informațiile financiare proforma au fost compilate, sub toate aspectele semnificative, pe baza criteriilor aplicabile presupune efectuarea de proceduri pentru a evalua dacă criteriile aplicabile utilizate de către [*partea responsabilă*] în compilarea informațiilor financiare proforma oferă o bază rezonabilă pentru prezentarea efectelor semnificative direct atribuibile evenimentului sau tranzacției și pentru a obține probe suficiente și adecvate referitoare la măsura în care:

- Ajustările informațiilor financiare proforma aferente conferă un efect adecvat respectivelor criterii; și
- Informațiile financiare proforma reflectă aplicarea adecvată a respectivelor ajustări pentru informațiile financiare neajustate.

Procedurile selectate depind de raționamentul practicianului, având în vedere înțelegerea de către practician a naturii companiei, a evenimentului sau tranzacției pentru care au fost compilate informațiile financiare proforma și a altor 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 constitui o bază pentru opinia noastră.

*Opinia*

În opinia noastră, [informațiile financiare proforma au fost compilate, sub toate aspectele semnificative, pe baza [*criteriilor aplicabile*]]/[informațiile financiare proforma au fost adecvat compilate conform bazei declarate].

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

[Legea sau reglementarea relevantă poate prevedea ca practicianul să exprime o opinie cu privire la alte aspecte (a se vedea pctele. 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
Principii generale ale unei misiuni pe baza procedurilor convenite .....	7–8
Definirea termenilor misiunii .....	9–12
Planificare .....	13
Documentație .....	14
Proceduri și probe .....	15–16
Raportare .....	17–18
Anexa 1: Exemplu de scrisoare de misiune pentru o misiune pe baza procedurilor convenite	
Anexa 2: Exemplu de raport al constatărilor efective în legătură cu datoriile	

Standardul Internațional privind Serviciile Conexe (ISRS) 4400, *Misiuni pe baza procedurilor convenite privind informațiile financiare*, trebuie citit în contextul *Prefetei la Reglementările Internaționale de Control al Calității, Audit, Revizuire, Alte Servicii de Asigurare și Servicii Conexe*.

## Introducere

1. Scopul prezentului Standard Internațional privind Serviciile Conexe (ISRS) este de a stabili norme și de a furniza îndrumări cu privire la responsabilitățile profesionale ale auditorului<sup>1</sup> când este desfășurată o misiune de efectuare a procedurilor convenite privind informațiile financiare și cu privire la forma și conținutul raportului pe care auditorul îl emite în raport cu o astfel de misiune.
2. Prezentul ISRS vizează misiunile privind informațiile financiare. Cu toate acestea, el 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) 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, datorii, creanțe, achiziții de la părți afiliate și vânzări și profituri aferente unui segment al unei entități), ale unei situații financiare (de exemplu, un bilanț) sau chiar ale unui 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 ce țin de natura unui audit, convenite de către auditor, entitate și orice părți terțe adecvate și raportarea asupra constatărilor efective.**
5. Deoarece auditorul furnizează doar un raport asupra constatărilor efective 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 auditorului.
6. Raportul este restricționat la acele părți care au convenit asupra procedurilor ce trebuie efectuate, dat fiind că alte părți, necunoscând motivele care au stat la baza procedurilor, pot interpreta eronat rezultatele.

---

1 Termenul „auditor” este utilizat pe tot parcursul reglementărilor Consiliului pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare când se descrie atât activitatea de audit, cât și de revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe care pot fi efectuate. O astfel de referință nu își propune să sugereze că o persoană care efectuează o revizuire, alte servicii de asigurare sau servicii conexe trebuie să fie auditorul situațiilor financiare ale entității.



## Principii generale ale unei misiuni pe baza procedurilor convenite

7. **Auditorul ar trebui să se conformeze Codului Etic al Profesioniștilor Contabili emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili (Codul IESBA).** Principiile etice care guvernează responsabilitățile profesionale ale auditorului pentru acest tip de misiune sunt:
- (a) Integritate;
  - (b) Obiectivitate;
  - (c) Competență profesională și atenție cuvenită;
  - (d) Confidențialitate;
  - (e) Comportament profesional; și
  - (f) Standarde tehnice.

Independența nu constituie o cerință pentru misiunile pe bază de proceduri convenite; cu toate acestea, termenii sau obiectivele unei misiuni sau ale unor standarde naționale îi pot solicita auditorului să se conformeze cerințelor de independență din Codul IESBA. În situațiile în care auditorul nu este independent, o declarație a acestui fapt trebuie inclusă în raportul asupra constatărilor efective.

8. **Auditorul ar trebui să efectueze o misiune pe baza procedurilor convenite în conformitate cu prezentul ISRS și cu termenii misiunii.**

## Definirea termenilor misiunii

9. **Auditorul ar trebui să se asigure, împreună cu reprezentanții entității și, în mod normal, cu alte părți specificate care vor primi copii ale raportului asupra constatărilor efective, că există o înțelegere clară privind 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.
  - Precizarea informațiilor financiare asupra cărora vor fi aplicate procedurile convenite.
  - Natura, plasarea în timp și amplexarea procedurilor specifice care vor fi aplicate.
  - Forma anticipată a raportului asupra constatărilor efective.

- Limitările cu privire la distribuția raportului asupra constatărilor efective. Când o astfel de limitare ar fi în contradicție cu cerințele legale, dacă există, auditorul nu ar trebui să accepte misiunea.
10. În anumite circumstanțe, de exemplu, când procedurile trebuie să fie convenite între organul 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 unui proiect preliminar de raport care va fi transmis.
11. Este atât în interesul clientului, cât și al auditorului ca auditorul să trimită o scrisoare de misiune care să documenteze termenii cheie ai numirii. O scrisoare de misiune confirmă acceptarea numirii de către auditor și ajută la prevenirea apariției neînțelegerilor referitoare la unele aspecte, precum obiectivele și domeniul de aplicare al misiunii, amplitudinea responsabilităților auditorului și forma rapoartelor care vor fi emise.
12. Aspectele care vor fi incluse în scrisoarea de misiune includ următoarele:
- O enumerare a procedurilor care vor fi efectuate, ca proceduri convenite între părți.
  - O declarație a faptului că distribuția raportului asupra constatărilor efective va fi restricționată la părțile specificate, care au convenit asupra procedurilor care vor fi efectuate.

Mai mult, auditorul poate lua în considerare anexarea la scrisoare de misiune a unui proiect preliminar de raport asupra constatărilor efective, care va fi emis. Anexa 1 la prezentul ISRS conține un exemplu de scrisoare de misiune.

## **Planificare**

13. **Auditorul ar trebui să își planifice activitatea astfel încât să fie efectuată o misiune eficace.**

## **Documentație**

14. **Auditorul ar trebui să documenteze aspectele care sunt importante în furnizarea de probe care să sprijine raportul asupra constatărilor efective și probele conform cărora misiunea a fost desfășurată în conformitate cu prezentul ISRS și cu termenii misiunii.**

## Proceduri și probe

15. **Auditorul ar trebui să desfășoare procedurile convenite și să utilizeze probele obținute, ca bază pentru raportul asupra constatărilor efective.**
16. Procedurile aplicate într-o misiune de efectuare a procedurilor convenite pot include următoarele:
  - Intervieware 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 ce pot fi utilizate ca parte a unei misiuni tipice pe baza procedurilor convenite.

## Raportare

17. Raportul asupra unei misiuni pe baza procedurilor convenite trebuie să descrie suficient de detaliat obiectivul și procedurile convenite ale misiunii, pentru a îi permite cititorului să înțeleagă natura și amploarea activității desfășurate.
18. **Raportul asupra constatărilor efective ar trebui să conțină:**
  - (a) **Titlul;**
  - (b) **Destinatarul (de obicei clientul care l-a contractat pe auditor să efectueze procedurile convenite);**
  - (c) **Precizarea 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 conform căreia misiunea a fost efectuată în conformitate cu Standardul Internațional privind Serviciile Conexă 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) **Precizarea scopului pentru care au fost efectuate procedurile convenite;**

- (h) **O enumerare a procedurilor specifice efectuate;**
- (i) **O descriere a constatărilor efective ale auditorului, incluzând suficiente detalii cu privire la erorile sau excepțiile identificate;**
- (j) **O declarație conform căreia procedurile efectuate nu constituie un audit sau o revizuire și, în consecință, nu este exprimată nicio asigurare;**
- (k) **O declarație conform căreia, dacă auditorul ar fi efectuat proceduri suplimentare, un audit sau o revizuire, ar fi putut fi identificate alte aspecte care ar fi fost raportate;**
- (l) **O declarație conform căreia raportul este restricționat la acele părți care au convenit procedurile ce trebuie efectuate;**
- (m) **O declarație (după caz) conform căreia raportul se referă doar la elementele, conturile, aspectele sau informațiile financiare sau nefinanciare specificate și nu se extinde asupra situațiilor financiare ale entității, luate ca întreg;**
- (n) **Data raportului;**
- (o) **Adresa auditorului; și**
- (p) **Semnătura auditorului.**

Anexa 2 la prezentul ISRS conține un exemplu de raport asupra constatărilor efective emis în legătură cu o misiune de efectuare a procedurilor convenite privind informațiile financiare.

## **Perspectiva sectorului public**

1. *Raportul emis într-o misiune asociată sectorului public nu poate fi restricționat doar la acele părți care au convenit procedurile ce vor fi efectuate, ci poate fi 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 un anumit departament guvernamental).*
2. *Trebuie remarcat, de asemenea, că mandatele sectorului public variază în mod semnificativ și trebuie acordată o atenție sporită diferențierii misiunilor în care se aplică „proceduri convenite” de misiunile care se preconizează a constitui 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, în paralel cu punctul 9 al prezentului ISRS și nu își propune să reprezinte o scrisoare-standard. Scrisoarea de misiune va trebui adaptată în conformitate cu cerințele și circumstanțele 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 Conexe (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 efective în urma activității noastre:

(Descrieți natura, plasarea în timp și amplexarea 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, desfășurate 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.

Așteptăm să cooperăm pe deplin cu angajații dumneavoastră și suntem convinși că ni se vor pune la dispoziție orice înregistrări, documente și alte informații, solicitate în legătură cu misiunea noastră.

Onorariile noastre, care vor fi facturate pe măsura activității prestate, au la bază timpul afectat persoanelor numite 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 solicitate.

Vă rugăm să semnați și să returnați copia anexată a acestei scrisori, pentru a ne indica dacă aceasta este în conformitate cu înțelegerea dumneavoastră referitoare la termenii misiunii, inclusiv la procedurile specifice asupra cărora am convenit că vor fi efectuate.

MISIUNI DE EFECTUARE A PROCEDURILOR CONVENITE PRIVIND  
INFORMAȚIILE FINANCIARE

XYZ & Co

Luat la cunoștință în numele companiei ABC de către  
(semnătură)

Nume și funcție

Data

## **Exemplu de raport al constatărilor efective în legătură cu datoriile**

### **RAPORT ASUPRA CONSTATĂRILOR EFECTIVE**

Către (cei care l-au contractat pe auditor)

Am efectuat procedurile convenite cu dumneavoastră și enumerate mai jos, cu privire la datoriile companiei ABC la (data), prevăzute în schemele anexate (care nu sunt prezentate în acest exemplu). Misiunea noastră a fost efectuată în conformitate cu Standardul Internațional privind Serviciile Conexive (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 datoriilor și sunt rezumate după cum urmează:

19. Am obținut și am verificat suma din balanța de verificare a datoriilor la (data) întocmită de compania ABC și am comparat totalul cu soldul contului aferent din registrul Cartea mare.
20. Am comparat lista anexată (care nu este prezentată în acest exemplu) a furnizorilor principali și a sumelor datorate la (data) cu numele și sumele aferente din balanța de verificare.
21. Am obținut declarații ale furnizorilor sau le-am cerut furnizorilor să confirme soldurile datorate la (data).
22. Am comparat aceste declarații sau confirmările cu sumele menționate la punctul 2. Pentru sumele care nu corespundeau, am obținut reconcilieri de la compania ABC. Pentru reconcilierile obținute, am identificat și revăzut facturile neonorate, efectele comerciale și cecurile neonorate, fiecare dintre acestea depășind xxx. Am identificat și examinat acele facturi și efecte comerciale primite ulterior, precum și cecurile plătite ulterior și ne-am asigurat că ele ar fi trebuit, de fapt, incluse în reconcilieri, ca fiind neonorate.

Raportăm mai jos constatările noastre:

- (a) În ceea ce privește punctul 1, am constatat că adunarea este corectă și suma totală este corespunzătoare.
- (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 corespundeau, am constatat că compania ABC a făcut reconcilieri și că efectele comerciale, facturile și cecurile neonorate care

MISIUNI DE EFECTUARE A PROCEDURILOR CONVENITE PRIVIND  
INFORMAȚIILE FINANCIARE

depășeau xxx au fost corect incluse 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 (sau cu standardele sau practicile naționale relevante), noi nu exprimăm nicio asigurare asupra datoriiilor 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 (sau 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, luate ca întreg.

AUDITOR

Data

Adresa



# STANDARDUL INTERNAȚIONAL PRIVIND SERVICIILE CONEXE 4410 (REVIZUIT)

## MISIUNI DE COMPILARE

(în vigoare pentru rapoartele misiunilor de compilare  
cu începere de la sau ulterior datei de 1 iulie 2013)

### 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
Cerințele etice .....	21
Raționamentul profesional .....	22
Controlul calității aferent misiunii .....	23
Acceptarea și continuarea misiunii .....	24–26
Comunicarea cu membrii conducerii și cu persoanele responsabile cu guvernanta.....	27
Desfășurarea misiunii .....	28–37
Documentația .....	38
Raportul practicianului .....	39–41
Aplicare și alte materiale explicative	
Domeniul de aplicare al prezentului ISRS .....	A1–A11
Misiunea de compilare .....	A12–A18
Cerințele etice .....	A19–A21

Raționamentul profesional .....	A22–A24
Controlul calității aferent misiunii .....	A25–A27
Acceptarea și continuarea misiunii .....	A28–A40
Comunicarea cu membrii conducerii și cu persoanele responsabile cu governanța .....	A41
Desfășurarea misiunii .....	A42–A52
Documentația .....	A53–A55
Raportul practicianului .....	A56–A63
Anexa 1: Exemplu de scrisoare de misiune pentru o misiune de compilare	
Anexa 2: Exemple de rapoarte de compilare ale practicianului	

---

<p>Standardul Internațional privind Serviciile Conexe (ISRS) 4410 (Revizuit), <i>Misiuni de compilare</i>, trebuie citit în paralel cu <i>Prefața la Reglementările Internaționale de Control al Calității, Audit, Revizuire, Alte servicii de Asigurare și Servicii conexe</i>.</p>
--

## Introducere

### Domeniul de aplicare al prezentului ISRS

1. Prezentul Standard Internațional privind Serviciile Conex (ISRS) tratează responsabilitățile practicianului când acesta este contractat pentru a asista conducerea în 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 acest ISRS. (a se vedea pctele. A1–A2)
2. Prezentul ISRE se aplică misiunilor de compilare a informațiilor financiare istorice. ISRS-ul poate fi aplicat, cu adaptările corespunzătoare, misiunilor de compilare a informațiilor financiare, altele decât informațiile financiare istorice și misiunilor de compilare a informațiilor ne-financiare. În continuare pe parcursul acestui ISRS, referirea la “informații financiare” înseamnă “informații financiare istorice.” (a se vedea pctele. A3–A4)
3. Când practicianului i se solicită să asiste conducerea în întocmirea și prezentarea informațiilor financiare, trebuie examinată corespunzător măsura în care misiunea trebuie desfășurată în conformitate cu prezentul ISRS. Factorii care indică necesitatea aplicării prezentului ISRS, inclusiv raportarea conform prezentului ISRS, includ dacă:
  - Informațiile financiare sunt prevăzute prin prevederi ale legilor sau reglementărilor aplicabile și dacă se solicită depunerea lor publică.
  - Este probabil ca părțile externe, altele 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 părți, altele decât conducerea și persoanele responsabile cu guvernanta, sau pot fi furnizate către sau obținute de către părți care nu sunt utilizatorii vizați ai informațiilor; și
    - Dacă numele practicianului este precizat în raport cu informațiile financiare. (a se vedea pctul. 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, în ceea ce

---

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*

privește misiunile de compilare desfășurate de firmă.<sup>2</sup> Prevederile prezentului ISRS cu privire la controlul calității aferent misiunilor de compilare individuale au la bază premisa că firma face obiectul ISQC 1 sau unor cerințe care sunt cel puțin la fel de stricte. (a se vedea pctele. A6–A11)

### Misiunea de compilare

5. Conducerea îi poate solicita unui liber profesionist contabil să îi ofere asistență în întocmirea și prezentarea informațiilor financiare ale unei entități. Pentru utilizatorii informațiilor financiare, importanța unei misiuni de compilare efectuată în conformitate cu prezentul ISRS rezultă din aplicarea expertizei profesionale a practicianului, în domenii precum contabilitate, raportare financiară și conformitatea cu standardele profesionale, inclusiv cu cerințele etice relevante, și din comunicarea clară cu privire la natura și amploarea implicării practicianului în ceea ce privește informațiile financiare compilate. (a se vedea pctele. A12–A15)
6. Deoarece o misiune de compilare nu este o misiune de asigurare, o misiune de compilare nu prevede ca practicianul 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 pe marginea întocmirii informațiilor financiare.
7. Conducerea își menține responsabilitatea pentru informațiile financiare și pentru baza în funcție de care acestea 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, unde este cazul, elaborarea de estimări contabile rezonabile. (a se vedea pctele. A12–A13)
8. Prezentul ISRS nu impune responsabilități conducerii sau persoanelor responsabile cu guvernarea, sau neglijarea legilor și reglementărilor care guvernează responsabilitățile acestora. O misiune efectuată în conformitate cu prezentul ISRS este desfășurată pe premisa că persoanele responsabile cu guvernarea sau conducerea, după caz, au convenit asupra unor anumite responsabilități care sunt fundamentale pentru efectuarea misiunii de compilare. (a se vedea pctele. A12–A13)
9. Informațiile financiare care fac obiectul unei misiuni de compilare pot fi solicitate în diferite scopuri, inclusiv:
  - (a) Conformitatea cu cerințele de raportare financiară periodică obligatorie, prevăzute prin legi sau reglementări; sau

---

<sup>2</sup> ISQC 1, punctul 4

- (b) În scopuri care nu se referă la raportarea financiară obligatorie prevăzută în legile sau reglementările relevante, incluzând, de exemplu:
- Când informațiile financiare sunt întocmite pentru conducere sau pentru persoanele responsabile cu guvernanta, pe o bază adecvată scopurilor lor specifice (precum întocmirea informațiilor financiare pentru uz intern).
  - Când informațiile financiare sunt întocmite pentru raportarea financiară periodică, efectuată pentru părți externe, conform unui contract sau unei alte forme de acord (precum informațiile financiare înaintate unui organism de finanțare, în vederea furnizării sau continuării unei subvenții).
  - Când informațiile financiare sunt întocmite în scopuri de tranzacționare, de exemplu în vederea unei tranzacții care implică modificări ale drepturilor de proprietate ale 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, de la o bază contabilă simplă specifică entității la standarde de raportare financiară prestabilite. Cadrul de raportare financiară adoptat de conducere pentru întocmirea și prezentarea informațiilor financiare va depinde de natura entității și de utilizarea vizată a informațiilor. (a se vedea pctele. A16–A18)

### **Autoritatea prezentului ISRS**

11. Prezentul ISRS conține obiectivele practicianului în aplicarea ISRS-ului, care furnizează contextul în care sunt stabilite cerințele prezentului ISRS și au scopul de a îl asista pe practician în înțelegerea a ceea ce trebuie realizat într-o misiune de compilare.
12. Prezentul ISRS conține cerințe, exprimate prin “trebuie,” menite să îi permită practicianului să îndeplinească obiectivele specificate.
13. Mai mult, prezentul ISRS conține materiale introductive, definiții și materiale privind aplicarea și alte materiale explicative, care furnizează contextul relevant unei înțelegeri corespunzătoare a ISRS-ului.
14. Materialele privind aplicarea și celelalte materiale explicative furnizează explicații suplimentare referitoare la cerințele ISRS-ului și îndrumări privind realizarea acestora. Deși aceste îndrumări nu impun, ele însele, o cerință, ele sunt relevante pentru aplicarea corectă a cerințelor. Materialele privind aplicarea și celelalte materiale explicative pot, de asemenea, furniza informații fundamentale pe marginea aspectelor abordate în prezentul ISRS, care oferă asistență în aplicarea cerințelor.

## Data intrării în vigoare

15. Prezentul ISRS este în vigoare pentru rapoartele misiunilor de compilare datate la sau ulterior datei de 1 iulie 2013.

## Obiective

16. Obiectivele practicianului într-o misiune de compilare efectuată conform prezentului ISRS sunt:
- (a) Aplicarea expertizei contabile și de raportare financiară pentru a asista conducerea în 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 ai celorlalți termeni întâlniți în prezentul ISRS, în vederea asigurării unei interpretări consecvente. 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, acolo unde este cazul, de către persoanele responsabile cu guvernarea în întocmirea informațiilor financiare, care este acceptabil prin prisma naturii entității și a obiectivelor situațiilor financiare sau care este impus de lege sau reglementări. (a se vedea pctele. A30–A32)
  - (b) *Misiune de compilare* – O misiune în care practicianul își aplică expertiza contabilă și de raportare financiară pentru a asista conducerea în întocmirea și prezentarea informațiilor financiare ale unei entități, în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil și raportează conform prevederilor prezentului ISRS. Pe parcursul acestui ISRS, termenii “a compila”, “compilare” și “compilate” sunt utilizați în acest context.
  - (c) *Partener de misiune* – Partenerul sau o altă persoană din cadrul firmei care este responsabilă de misiune și de realizarea acesteia și de raportul care este emis în numele firmei și care, după caz, are autoritatea adecvată conferită de un organism profesional, legal sau de reglementare.
  - (d) *Echipa misiunii* – Toți partenerii și angajații care efectuează misiunea, și orice persoane contractate de firmă sau de o firmă din cadrul unei

---

3 Glosarul de termeni aferent Standardelor Internaționale publicat de IAASB în *Manualul de Reglementări Internaționale de Control al Calității, Audit, Revizuire, Alte Servicii de Asigurare și Servicii Conexă* (Manualul), emis de IFAC

rețele care efectuează proceduri aferente misiunii. Aceasta exclude experții externi contractați de firmă sau de o firmă din cadrul unei rețele.

- (e) *Denaturare* – O diferență între suma, clasificarea, prezentarea sau descrierea unui element raportat în informațiile financiare și suma, clasificarea, prezentarea, sau descrierea care este prevăzută pentru ca elementul să fie în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil. Denaturările pot apărea ca urmare a erorii sau fraudei.

Atunci când informațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă, denaturările includ, de asemenea, acele ajustări de sume, clasificări, prezentări sau descrieri care, în opinia practicianului, sunt necesare pentru ca informațiile financiare să fie prezentate fidel, sub toate aspectele semnificative, sau să ofere o imagine corectă și fidelă.

- (f) *Practician* – Un liber profesionist contabil care desfășoară misiunea de compilare. Termenul include partenerul de misiune sau alți membri ai echipei misiunii sau, după caz, firma. Când prezentul ISRS prevede, în mod expres, ca o cerință sau o responsabilitate să fie îndeplinită de partenerul de misiune, este utilizat mai degrabă termenul „partener de misiune” decât cel de „practician”. Termenii „partener de misiune” și „firmă” trebuie interpretați ca făcând referire la echivalentele lor din sectorul public, acolo unde este relevant.
- (g) *Cerințe etice relevante* – Cerințele etice sub incidența cărora intră echipa misiunii, când efectuează misiuni de compilare. Aceste cerințe cuprind, de regulă, Părțile A și B din *Codul Etic al Profesioniștilor Contabili* (Codul IESBA) (excluzând Secțiunea 290, *Independență — Misiuni de audit și revizuire* și Secțiunea 291, *Independență — Alte misiuni de asigurare* din Partea B), alături de cerințele naționale care sunt mai restrictive. (a se vedea pctul. A21)

## Cerințe

### Desfășurarea unei misiuni de compilare în conformitate cu prezentul ISRS

18. Practicianul trebuie să înțeleagă întregul text al prezentului ISRS, inclusiv materialele referitoare la aplicare și alte materiale explicative, pentru a înțelege obiectivele standardului și pentru a aplica corespunzător cerințele acestuia.

#### *Conformitatea cu cerințele relevante*

19. Practicianul trebuie să se conformeze fiecărei cerințe din prezentul ISRS, cu excepția cazului în care o cerință specifică nu este relevantă pentru misiunea de compilare, de exemplu dacă circumstanțele tratate de acea cerință nu se regăsesc în misiune.

20. Practicianul nu trebuie să invoce conformitatea cu prezentul ISRS dacă acesta nu s-a conformat tuturor cerințelor din prezentul ISRS, relevante pentru misiunea de compilare.

### **Cerințele etice**

21. Practicianul trebuie să se conformeze cerințelor etice relevante. (a se vedea pctele. A19–A21)

### **Raționamentul profesional**

22. Practicianul trebuie să își exercite raționamentul profesional în desfășurarea unei misiuni de compilare. (a se vedea pctele. A22–A24)

### **Controlul calității aferent misiunii**

23. Partenerul de misiune trebuie să își asume responsabilitatea cu privire la:
- (a) Calitatea integrală a fiecărei misiuni de compilare în care este desemnat acel partener; și
  - (b) Desfășurarea misiunii în conformitate cu politicile și procedurile de control al calității ale firmei, prin: (a se vedea pctul. A25)
    - (i) Aplicarea unor proceduri adecvate privind acceptarea și continuarea relațiilor cu clientul și a misiunilor; (a se vedea pctul. A26)
    - (ii) Obținerea unei asigurări că echipa misiunii deține, colectiv, competența și capacitățile adecvate în vederea desfășurării misiunii de compilare;
    - (iii) Menținerea unui spirit alert în ceea ce privește indiciile de neconformitate ale membrilor echipei misiunii cu cerințele etice relevante și determinarea acțiunilor corespunzătoare dacă partenerul de misiune ia cunoștință de aspecte care indică faptul că membrii echipei misiunii nu s-au conformat cerințelor etice relevante; (a se vedea pctul. A27)
    - (iv) Coordonarea, supervizarea și desfășurarea misiunii în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile; și
    - (v) Asumarea responsabilității cu privire la faptul că este menținută documentația corespunzătoare misiunii.

### **Acceptarea și continuarea misiunii**

#### *Continuarea relațiilor cu clientul, acceptarea misiunii și convenirea termenilor misiunii*

24. Practicianul nu trebuie să accepte misiunea dacă nu a convenit cu membrii conducerii și cu partea contractantă, dacă este diferită, termenii misiunii, inclusiv:



- (a) Utilizarea vizată și distribuția informațiilor financiare și orice restricții aferente fie utilizării, fie distribuției acestora, după caz; (a se vedea pctele. A20, A28–A29, A32–A33)
- (b) Identificarea cadrului de raportare financiară aplicabil; (a se vedea pctele. A20, A30–A33)
- (c) Obiectivul și aria misiunii de compilare; (a se vedea pctul. A20)
- (d) Responsabilitățile practicianului, inclusiv cerința de a se conforma cerințelor etice relevante; (a se vedea pctul. A20)
- (e) Responsabilitățile conducerii pentru: (a se vedea pctele. A34–A36)
  - (i) Informațiile financiare și întocmirea și prezentarea acestora în conformitate cu un cadru de raportare financiară acceptabil în vederea utilizării vizate a informațiilor financiare și a utilizatorilor vizați;
  - (ii) Acuratețea și exhaustivitatea înregistrărilor, documentelor, explicațiilor și altor informații furnizate de conducere, în ceea ce privește misiunea de compilare; și
  - (iii) Raționamentele necesare în vederea întocmirii și prezentării informațiilor financiare, inclusiv în vederea celor pentru care practicianul poate oferi asistență pe parcursul misiunii de compilare; și (a se vedea pctul. A22)
- (f) Formatul și conținutul prevăzut al raportului practicianului.

25. Practicianul trebuie să documenteze termenii conveniți ai misiunii într-o scrisoare de misiune sau în altă formă de acord scris, anterior efectuării misiunii. (a se vedea pctele. A37–A39)

#### *Misiuni recurente*

26. În cazul misiunilor de compilare recurente, practicianul trebuie să evalueze dacă circumstanțele, inclusiv modificările considerentelor privind acceptarea misiunii, prevăd ca termenii misiunii să fie revizuiți și dacă trebuie să i se reamintească conducerii de termenii existenței ai misiunii. (a se vedea pctul. A40)

#### **Comunicarea cu membrii conducerii și cu persoanele responsabile cu guvernanta**

27. Practicianul trebuie să comunice conducerii și persoanelor responsabile cu guvernanta, după caz, cu promptitudine, pe parcursul misiunii de compilare, toate aspectele referitoare la misiune care, potrivit raționamentului profesional al practicianului, sunt suficient de importante pentru a merita atenția conducerii sau a persoanelor responsabile cu guvernanta, după caz. (a se vedea pctul. A41)

## Desfășurarea misiunii

### *Înțelegerea practicianului*

28. Practicianul trebuie să obțină o înțelegere suficientă a următoarelor aspecte, pentru a putea efectua misiunea de compilare: (a se vedea pctele. A42–A44)
  - (a) Afacerile și operațiunile entității, inclusiv sistemul contabil și înregistrările contabile ale entității; 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 membrii conducerii sau cu persoanele responsabile cu governanța, după caz, acele raționamente semnificative pentru care acesta a furnizat asistență pe parcursul compilării informațiilor financiare. (a se vedea pctul. A45)
31. Anterior finalizării misiunii de compilare, practicianul trebuie să citească informațiile financiare compilate din perspectiva înțelegerii sale cu privire la afacerile și operațiunile entității și a cadrului de raportare financiară aplicabil. (a se vedea pctul. A46)
32. Dacă, pe parcursul misiunii de compilare, practicianul ia cunoștință de înregistrări, documente, explicații sau alte informații, inclusiv raționamente semnificative, furnizate de către conducere cu privire la misiunea de compilare, care sunt incomplete, incorecte sau nesatisfăcătoare, din orice alte puncte de vedere, practicianul trebuie să aducă această situație în atenția conducerii și să solicite informații suplimentare sau corectate.
33. Dacă practicianul nu poate finaliza misiunea din cauză că nu a reușit să obțină de la conducere înregistrările, documentele, explicațiile sau alte informații, inclusiv raționamentele semnificative, solicitate, practicianul trebuie să se retragă din misiune și să informeze conducerea și persoanele responsabile cu governanța cu privire la motivele retragerii. (a se vedea pctul. A52)
34. Dacă practicianul ia cunoștință, pe parcursul misiunii, despre:
  - (a) Informații financiare compilate care nu tratează sau nu descriu, în mod corespunzător, cadrul de raportare financiară aplicabil; (a se vedea pctul. A47)
  - (b) Necesitatea unor amendamente la informațiile financiare compilate, pentru ca informațiile financiare să nu fie denaturate semnificativ; sau (a se vedea pctele. A48–A50)

- (c) Caracterul de inducere în eroare, prin alte mijloace, a informațiilor financiare compilate, (a se vedea pctul. A51)

practicianul trebuie să îi propună conducerii amendamentele adecvate.

35. Dacă membrii conducerii refuză sau nu îi permit practicianului să efectueze amendamentele propuse la informațiile financiare compilate, practicianul trebuie să se retragă din misiune și să informeze membrii conducerii și persoanele responsabile cu governanța cu privire la motivele retragerii. (a se vedea pctul. A52)
36. Dacă nu este posibilă retragerea din misiune, practicianul trebuie să determine care sunt responsabilitățile sale profesionale și legale, aplicabile circumstanțelor.
37. Practicianul trebuie să obțină o autorizare din partea conducerii sau a persoanelor responsabile cu governanța, după caz, că și-au asumat responsabilitatea pentru forma finală a informațiilor financiare compilate. (a se vedea pctul. A62)

### Documentația

38. Practicianul trebuie să includă în documentația misiunii: (a se vedea pctele. A53–A55)
- (a) Aspectele semnificative survenite pe parcursul misiunii de compilare și modul în care acestea au fost abordate de către practician;
- (b) O înregistrare a modului în care informațiile financiare compilate sunt reconciliate cu înregistrările, documentele, explicațiile și alte informații care stau la baza lor, furnizate de către conducere; și
- (c) O copie a formei finale a informațiilor financiare compilate, pentru care conducerea sau persoanele responsabile cu governanța, după caz, și-a (au) asumat responsabilitatea, și raportul practicianului. (a se vedea pctul. A62)

### 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 asupra informațiilor financiare.
40. Raportul practicianului emis pentru misiunea de compilare trebuie să fie scris și trebuie să includă următoarele elemente: (a se vedea pctele. A56–A57, A63)
- (a) Titlul raportului;

- (b) Destinatarii (destinatarii), așa cum prevăd termenii misiunii; (a se vedea pctul. A58)
- (c) O declarație că practicianul a compilat informațiile financiare pe baza informațiilor furnizate de conducere;
- (d) O descriere a responsabilităților conducerii sau a persoanelor responsabile cu guvernarea, după caz, în raport cu misiunea de compilare și în raport cu informațiile financiare;
- (e) Precizarea cadrului de raportare financiară aplicabil și, dacă este utilizat un cadru de raportare cu scop special, o descriere sau o trimitere la descrierea acelui cadru de raportare cu scop special din informațiile financiare;
- (f) Precizarea informațiilor financiare, inclusiv a titlului fiecărui element din informațiile financiare, dacă acestea cuprind mai mult de un element, și a datei informațiilor financiare sau 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 a conformității practicianului cu cerințele etice relevante;
- (h) O descriere a ceea ce prevede o misiune de compilare, în conformitate cu prezentul ISRS;
- (i) Explicații că:
  - (i) Deoarece o misiune de compilare nu este o misiune de asigurare, practicianului nu i se solicită să verifice acuratețea sau exhaustivitatea informațiilor furnizate de conducere, în contextul compilării; 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 pe baza unui cadru de raportare cu scop special, un paragraf de explicații, care: (a se vedea pctele. A59–A61)
  - (i) Descrie scopul pentru care sunt întocmite informațiile financiare și, dacă este cazul, utilizatorii vizați, sau conține o trimitere la o notă din informațiile financiare care prezintă aceste informații; și
  - (ii) Atrage atenția cititorilor raportului cu privire la faptul 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 pctul. A62)

\* \* \*

## Aplicare și alte materiale explicative

### Domeniul de aplicare al prezentului ISRS

*Considerente generale* (a se vedea pctul. 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 și activități, în timp ce oferă asistență conducerii entității în întocmirea și prezentarea informațiilor financiare ale entității, poate lua diferite forme. Când practicianul este contractat pentru a furniza aceste servicii sau activități pentru entitate, conform prezentului ISRS, asocierea practicianului cu informațiile financiare este comunicată prin intermediul raportului său, furnizat cu privire la misiune, în forma prevăzută de prezentul ISRS. Raportul practicianului conține afirmația explicită a practicianului în ceea ce privește conformitatea cu prezentul ISRS.

*Aplicarea în misiunile de compilare, altele decât compilarea informațiilor financiare istorice* (a se vedea pctul. 2)

- A3 Prezentul ISRS tratează misiunile în care practicianul oferă asistență conducerii în întocmirea și prezentarea informațiilor financiare istorice. ISRS-ul poate, totuși, să fie aplicat, cu adaptările corespunzătoare, când practicianul este contractat pentru a oferi asistență conducerii în întocmirea și prezentarea altor informații financiare. Exemple ale acestora includ:
- Informații financiare pro-forma.
  - Informații financiare prognozate, inclusiv bugete financiare sau previziuni.
- A4 Practicienii pot, de asemenea, desfășura misiuni în care oferă asistență conducerii în întocmirea și prezentarea informațiilor ne-financiare, de exemplu, declarații referitoare la gazele cu efect de seră, situații statistice sau situații privind alte informații. În acele circumstanțe, practicianul poate aplica prezentul ISRS, cu adaptările necesare, așa cum este relevant în acele tipuri de misiuni.

Considerente relevante pentru aplicarea ISRS-ului (a se vedea pctul. 3)

A5 Aplicarea obligatorie a prezentului ISRS poate fi specificată în cadrele naționale aferente misiunilor în care practicienii desfășoară servicii relevante de întocmire și prezentare a situațiilor financiare ale unei entități (precum serviciile în legătură cu întocmirea situațiilor financiare istorice cerute pentru depunerea lor publică). 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 corespunde circumstanțelor.

*Relația cu ISQC 1* (a se vedea pctul. 4)

A6 ISQC 1 tratează responsabilitățile firmei de a institui și menține un sistem de control al calității aferent misiunilor de servicii conexe, inclusiv misiunilor de compilare. Aceste responsabilități vizează instituirea:

- Sistemului de control al calității al firmei; și
- Politicilor aferente ale firmei, concepute pentru îndeplinirea obiectivului sistemului de control al calității și procedurilor sale de implementare și monitorizare a acestor politici.

A7 Potrivit ISQC 1, firma are o obligație de a institui și menține un sistem de control al calității care să îi ofere acesteia asigurarea rezonabilă că:

- (a) Firma și personalul său 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>4</sup>

A8 O jurisdicție care nu a adoptat ISQC 1 pentru misiunile de compilare poate institui cerințe de control al calității pentru firmele care efectuează astfel de misiuni. Prevederile prezentului ISRS referitoare la controlul calității aferent misiunii au la bază premisa că cerințele de control al calității adoptate sunt cel puțin la fel de stricte ca și cele din ISQC 1. Acest lucru este realizat când acele cerințe impun obligații firmei cu privire la îndeplinirea obiectivelor cerințelor din ISQC 1, inclusiv o obligație de a institui un sistem de control al calității ce include politici și proceduri care abordează fiecare dintre următoarele elemente:

- Responsabilitățile de coordonare a sistemului de control al calității din cadrul firmei;
- Cerințele etice relevante;
- Acceptarea și continuarea relațiilor cu clientul și a misiunilor specifice;

---

4 ISQC 1, punctul 11

- Resursele umane;
- Desfășurarea misiunii; și
- Monitorizarea.

A9 În contextul sistemului de control al calității al firmei, echipele de misiune au responsabilitatea de a implementa proceduri de control al calității, aplicabile misiunii.

A10 Cu excepția cazurilor în care informațiile furnizate de firmă sau alte părți prevăd contrariul, echipa misiunii este îndreptățită să se bazeze pe sistemul de control al calității al firmei. De exemplu, echipa misiunii se poate baza pe sistemul de control al calității al firmei, în raport cu:

- Competența personalului, prin intermediul recrutării și pregătirii formale a acestuia.
- Menținerea relațiilor cu clientul, prin intermediul sistemelor de acceptare și continuare.
- Aderarea la cerințe legale și de reglementare, prin intermediul procesului de monitorizare.

În examinarea deficiențelor identificate în sistemul de control al calității al firmei, care pot afecta misiunea de compilare, partenerul de misiune poate examina măsurile luate de firmă pentru rectificarea situației, pe care practicianul le consideră suficiente în contextul acelei misiuni de compilare.

A11 O deficiență în sistemul de control al calității al firmei nu înseamnă neapărat că o misiune de compilare nu a fost efectuată în conformitate cu standardele profesionale și cerințele legale și de reglementare aplicabile sau că raportul practicianului nu a fost adecvat.

### **Misiunea de compilare**

*Utilizarea termenilor „conducere” și „persoane responsabile cu governanța” (a se vedea pctele. 5, 7–8)*

A12 Responsabilitățile respective ale conducerii și ale persoanelor responsabile cu governanța vor fi diferite în funcție de jurisdicție și de tipul de entitate. Aceste diferențe afectează modul în care practicianul aplică cerințele prezentului ISRS referitoare la conducere sau la persoanele responsabile cu governanța. În consecință, expresia „conducerea și persoanele responsabile cu governanța, după caz” utilizată în diferite contexte pe parcursul acestui ISRS este menită să atragă atenția practicianului că mediile diferite ale entității pot dispune de structuri sau acorduri diferite în ceea ce privește conducerea și governanța.

A13 Responsabilitățile diferite referitoare la întocmirea informațiilor financiare și raportarea financiară externă revin fie conducerii, fie persoanelor responsabile cu governanța, în funcție de factori precum:

- Resursele și structura entității.
- Rolurile respective ale conducerii și persoanelor responsabile cu guvernanta din cadrul entității, așa cum sunt stipulate în legile sau reglementările relevante sau, dacă entitatea nu este reglementată, în orice acorduri oficiale privind guvernanta sau răspunderea, instituite de entitate (de exemplu, prevederi ale contractelor sau ale unei constituții sau altui tip de document prin care este înființată o entitate).

În cazul multor entități mici, nu există de obicei nicio distincție între rolurile de conducere și guvernanta ale entității sau persoanele responsabile cu guvernanta entității pot fi implicate, de asemenea, în gestionarea entității. În majoritatea celorlalte cazuri, în special în cazul entităților mai mari, conducerea este responsabilă de execuția afacerilor sau activităților entității și de 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 când acestea sunt destinate utilizării de către unele părți externe. În cazul entităților mari, unei părți din persoanele responsabile cu guvernanta, precum un comitet de audit, îi revin de obicei anumite responsabilități de supraveghere. În unele jurisdicții, întocmirea situațiilor financiare ale unei entități în conformitate cu un cadru specificat este responsabilitatea legală a persoanelor responsabile cu guvernanta, și, în alte jurisdicții, este o responsabilitate a conducerii.

*Implicarea în alte activități referitoare la întocmirea și prezentarea informațiilor financiare (a se vedea pctul. 5)*

- A14 Aria unei misiuni de compilare va varia în funcție de circumstanțele misiunii. Cu toate acestea, va implica, de fiecare dată, furnizarea de asistență conducerii în întocmirea și prezentarea informațiilor financiare ale entității, conform cadrului de raportare financiară, pe baza informațiilor furnizate de conducere. În cazul unor misiuni de compilare, se poate ca membrii conducerii să fi pregătit deja informațiile financiare ei înșiși, sub formă de proiect sau într-o formă preliminară.
- A15 De asemenea, un practician poate fi contractat să efectueze anumite activități în numele conducerii, în plus față de misiunea de compilare. De exemplu, unui practician i se poate solicita, de asemenea, să colecteze, să clasifice și să realizeze un sumar al datelor contabile fundamentale ale entității și să proceseze datele sub forma unor înregistrări contabile, până la obținerea unei balanțe de verificare. Balanța de verificare ar fi ulterior utilizată drept informații pe baza cărora practicianul poate compila informațiile financiare care fac obiectul unei misiuni de compilare, desfășurată în conformitate cu prezentul ISRS. De obicei, acesta este cazul entităților mai mici, care nu dispun de sisteme contabile bine dezvoltate, sau al entităților care preferă să își externalizeze activitatea de întocmire a înregistrărilor contabile unor furnizori ex-



terni. Prezentul ISRS nu abordează aceste activități suplimentare pe care practicianul le poate efectua pentru a îi furniza asistență conducerii, în alte domenii, anterior compilării situațiilor financiare ale entității.

*Cadre de raportare financiară* (a se vedea pctul. 10)

A16 Informațiile financiare pot fi întocmite în conformitate cu un cadru de raportare financiară menit să răspundă:

- Nevoilor comune de informații financiare ale unei game largi de utilizatori (adică un „cadru de raportare cu scop general”); sau
- Nevoilor de informații financiare ale utilizatorilor specifici (adică un „cadru de raportare cu scop special”).

Cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil determină forma și conținutul informațiilor financiare. La cadrul de raportare financiară se poate face referire, în unele cazuri, ca la “baza de contabilitate.”

A17 Exemple de cadre de raportare cu scop general, utilizate de obicei, sunt:

- Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) și standardele de raportare financiară instituite pe plan național, aplicabile entităților cotate public.
- Standardele Internaționale de Raportare Financiară pentru Întreprinderile Mici și Mijlocii (IFRS pentru IMM) 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 special al informațiilor financiare, sunt:

- Baza fiscală utilizată într-o anumită jurisdicție pentru întocmirea informațiilor financiare, în vederea îndeplinirii obligațiilor fiscale.
- În cazul entităților cărora nu li se solicită să utilizeze un cadru de raportare financiară prestabilit:
  - O bază de contabilitate utilizată pentru informațiile financiare ale unei anumite entități, 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 generează un bilanț și o situație a veniturilor și cheltuielilor; sau utilizarea unui cadru de raportare financiară prestabilit care este modificat pentru a corespunde scopului special în care sunt întocmite informațiile financiare).
  - Contabilitatea de casă care generează o situație a încasărilor și a plăților (de exemplu, în contextul alocării excesului de încasări de numerar plăților către proprietarii unei proprietăți închiriate; sau în

contextul înregistrării mișcărilor aferente numerarului din casieria unui club).

**Cerințele etice** (a se vedea pctul. 21)

A19 Partea A a Codului IESBA stabilește principiile fundamentale de etică profesională cu care trebuie să se conformeze practicienii și furnizează un cadru conceptual pentru aplicarea acestor principii. Principiile fundamentale sunt:

- (a) Integritate;
- (b) Obiectivitate;
- (c) Competență profesională și atenție cuvenită;
- (d) Confidențialitate; și
- (e) Comportament profesional.

Partea B a Codului IESBA ilustrează modul în care cadrul conceptual urmează a fi aplicat în situații specifice. În conformitate cu codul IESBA, se solicită identificarea și abordarea adecvată a amenințărilor la adresa conformității practicianului cu cerințele etice relevante.

*Considerente etice referitoare la asocierea practicianului cu informațiile* (a se vedea pcte. 21, 24 literele (a)–(d))

A20 Potrivit Codului IESBA,<sup>5</sup> în aplicarea principiului integrității, un profesionist contabil nu trebuie să fie asociat, în mod conștient, cu rapoarte, declarații, comunicări sau alte informații atunci când acesta apreciază că informațiile:

- (a) Conțin o declarație în mod semnificativ falsă sau care induce în eroare;
- (b) Conțin declarații sau informații întocmite neglijent; sau
- (c) Omit sau ascund informații necesare a fi incluse, în cazul în care o astfel de omisiune sau ascundere ar induce în eroare.

Atunci când un profesionist contabil devine conștient că a fost asociat cu astfel de informații, Codul IESBA prevede ca acesta să ia măsuri care să îl disocieze de acele informații.

*Independență* (a se vedea pcte. 17 litera (g), 21)

A21 Cu toate că Secțiunea 290, *Independență — Misiuni de audit și revizuire* și Secțiunea 291, *Independență — Alte misiuni de asigurare* din Partea B a Codului IESBA nu se aplică misiunilor de compilare, codurile etice naționale sau legile sau reglementările pot specifica cerințe sau reguli de prezentare referitoare la independență.

---

<sup>5</sup> Codul IESBA Partea A, punctul 110.2

**Raționamentul profesional** (a se vedea pctele. 22, 24 litera (e)(iii))

A22 Raționamentul profesional este esențial în desfășurarea corespunzătoare a unei misiuni de compilare. Aceasta deoarece interpretarea cerințelor etice relevante și a cerințelor din prezentul ISRS și nevoia unor decizii informate pe parcursul desfășurării unei misiuni de compilare prevede aplicarea unor cunoștințe și experiențe relevante în ceea ce privește faptele și circumstanțele misiunii. Raționamentul profesional este necesar, mai ales când o misiune implică furnizarea de asistență conducerii entității cu privire la decizii privind:

- Caracterul acceptabil al cadrului de raportare financiară, care urmează a fi utilizat în întocmirea și prezentarea informațiilor financiare ale entității, în vederea utilizării vizate a informațiilor financiare și a utilizatorilor vizați ai acestora.
- Aplicarea cadrului de raportare financiară aplicabil, inclusiv:
  - Selectarea politicilor contabile corespunzătoare, conform aceluia cadru;
  - Realizarea de estimări contabile necesare informațiilor financiare care urmează a fi întocmite și prezentate, 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 că atât conducerea, cât și persoanele responsabile cu guvernarea, după caz, înțelege(înțeleg) raționamentele semnificative care sunt reflectate în informațiile financiare și își asumă responsabilitatea pentru acele raționamente.

A23 Raționamentul profesional implică aplicarea pregătirii relevante, a cunoștințelor și experienței, în contextul prevăzut de prezentul ISRS și de standardele contabile și etice, în luarea de decizii informate despre cursul de acțiuni corespunzătoare circumstanțelor unei misiuni de compilare.

A24 Exercițarea raționamentului profesional în misiunile individuale are la bază faptele și circumstanțele care îi sunt cunoscute practicianului până la data raportului său asupra misiunii, inclusiv:

- Cunoștințele dobândite în urma efectuării unor alte misiuni prestate către entitate, dacă este cazul (de exemplu, servicii fiscale).
- Înțelegerea de către practician a afacerilor și operațiunilor entității, inclusiv a sistemului său contabil, și aplicarea cadrului de raportare financiară aplicabil sectorului de activitate în care operează entitatea.
- Măsura în care întocmirea și prezentarea informațiilor financiare solicită exercițarea raționamentului conducerii.

**Controlul calității aferent misiunii** (a se vedea pctul. 23 litera (b))

A25 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 asigurării calității misiunii prin:

- (d) Desfășurarea unei activități care se conformează standardelor profesionale și cerințelor legale și de reglementare;
- (e) Conformitatea cu politicile și procedurile de control al calității ale firmei, după caz; și
- (f) Emiterea raportului practicianului asupra misiunii, în conformitate cu prezentul ISRS.

*Acceptarea și continuarea relațiilor cu clientul și a misiunilor de compilare* (a se vedea pctul. 23 litera (b)(i))

A26 ISQC 1 prevede ca firma să obțină acele informații pe care le consideră necesare circumstanțelor, înainte de a accepta o misiune pentru un client nou, atunci când decide dacă să continue o misiune existentă sau analizează dacă să accepte o nouă misiune pentru un client existent. Informațiile care îl sprijină pe partenerul de misiune să determine dacă acceptarea sau continuarea relațiilor cu clientul și a misiunilor de compilare sunt adecvate 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, astfel încât acest lucru poate afecta desfășurarea corectă a misiunii, poate nu ar fi indicată acceptarea misiunii.

*Conformitatea cu cerințele etice relevante în desfășurarea misiunii* (a se vedea pctul. 23 litera (b)(iii))

A27 ISQC 1 prevede responsabilitățile firmei în instituirea de politici și proceduri menite să furnizeze asigurarea rezonabilă că firma și personalul său se conformează cerințelor etice relevante. Prezentul ISRS stipulează responsabilitățile partenerului de misiune în ceea ce privește conformitatea echipei misiunii cu cerințele etice relevante.

**Acceptarea și continuarea misiunii**

*Identificarea utilizării vizate a informațiilor financiare* (a se vedea pctul. 24 litera (a))

A28 Utilizarea vizată a informațiilor financiare este identificată prin referire la legislația aplicabilă, reglementările sau alte acorduri instituite cu privire la furnizarea informațiilor financiare ale entității, luând în considerare nevoile de informații financiare ale părților interne sau externe ale entității, care sunt utilizatorii vizati. Exemple ale acestora sunt informațiile financiare care

trebuie să fie furnizate de o entitate în legătură cu desfășurarea tranzacțiilor sau cu cererile de finanțare adresate părților externe, precum distribuitori, bănci sau alți furnizori de finanțare sau de fonduri.

- A29 Identificarea de către practician a utilizării vizate a informațiilor financiare implică, de asemenea, înțelegerea acelor factori precum scopul(urile) specific(e) ale conducerii sau ale persoanelor responsabile cu guvernanta, după caz, care se intenționează a fi realizate prin solicitarea unei misiuni de compilare și a obiectivelor părții contractante, dacă este diferită. De exemplu, un organism de acordare de subvenții îi poate solicita 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 prestabilită, în vederea acordării unei subvenții sau continuării unei subvenții existente.

*Identificarea cadrului de raportare financiară aplicabil* (a se vedea pctele. 17 litera (a), 24 litera (b))

- A30 Decizia referitoare la cadrul de raportare financiară pe care îl adoptă conducerea cu privire la informațiile financiare, este luată în contextul utilizării vizate a informațiilor, descrisă în termenii conveniți ai misiunii și în contextul cerințelor oricăror legi sau reglementări aplicabile.
- A31 Următoarele sunt exemple de factori care ilustrează că poate fi relevantă examinarea 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 de afaceri orientată pe profit, o entitate din sectorul public sau o organizație non-profit.
  - Utilizarea vizată a informațiilor financiare și utilizatorii vizați. De exemplu, informațiile financiare ar putea fi destinate utilizării unei game variate de utilizatori sau, dimpotrivă, ar putea fi destinate utilizării de către conducere sau anumiți utilizatori externi, în contextul unui obiectiv specific, ca parte a convenirii termenilor misiunii de compilare.
  - Dacă acel cadrul de raportare financiară aplicabil este prestabilit sau specificat, fie în legile sau reglementările aplicabile, sau într-un contract sau altă formă de acord încheiat cu o parte terță, sau 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 unei alte forme de acord.

Factori relevanți când informațiile financiare sunt destinate unui scop special (a se vedea pctul. 24 literele (a) –(b))

- A32 Partea contractantă decide, în general, cu privire la natura și forma informațiilor financiare destinate unui scop special al utilizatorilor vizați, de exemplu, potrivit prevederilor de raportare financiară ale unui contract sau ale unui proiect de subvenționare sau ale nevoilor de fundamentare a tranzacțiilor sau activităților entității. Contractul relevant poate solicita utilizarea unui cadru de raportare financiară prestabilit, precum un cadru de raportare cu scop general, instituit de un organism de normalizare autorizat sau recunoscut, sau de legi sau reglementări. Ca o alternativă, 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 destinate unui public mai larg, cadrul general de raportare financiară aplicabil este un cadru de raportare cu scop special și practicianului i se solicită să se conformeze cerințelor de raportare relevante din prezentul ISRS.
- A33 Când cadrul de raportare financiară aplicabil este un cadru de raportare cu scop special, practicianului i se solicită de către prezentul ISRS să înregistreze orice restricții ale utilizării vizate sau distribuției informațiilor financiare în scrisoarea de misiune și să precizeze în raportul practicianului că informațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special și, în consecință, acestea nu pot fi adecvate în alte scopuri.

*Responsabilitățile conducerii* (a se vedea pctul. 24 litera (e))

- A34 Potrivit prezentului ISRS, practicianului i se solicită să obțină acordul conducerii, sau dacă este cazul, al persoanelor responsabile cu guvernanta, cu privire la responsabilitățile conducerii, atât în raport cu informațiile financiare, cât și cu misiunea de compilare, ca o condiție anterioară acceptării misiunii. În entitățile mai mici, conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta, după caz, pot să nu fie bine 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 acele responsabilități cu membrii conducerii, înainte de a încerca să obțină acordul acestora cu privire la responsabilitățile lor.
- A35 Dacă membrii conducerii nu își recunosc responsabilitățile în contextul unei misiuni de compilare, practicianul nu poate desfășura misiunea și nu este indicat ca acesta să accepte misiunea, decât dacă acest lucru este prevăzut de legile sau reglementările aplicabile. În circumstanțele în care practicianului i se solicită, totuși, să accepte misiunea, acesta poate fi nevoit să comunice cu

membrii conducerii despre importanța acestor aspecte și implicațiile asupra misiunii.

- A36 Practicianul este îndreptățit să se bazeze pe conducere că îi va furniza toate informațiile relevante pentru misiunea de compilare, cu acuratețe, promptitudine și în totalitate. Forma informațiilor furnizate de conducere în scopul misiunii va varia în funcție de circumstanțele diferite ale misiunii. În termeni mai generali, acestea vor include înregistrările, documentele, explicațiile și alte informații relevante pentru compilarea informațiilor financiare, în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil. Informațiile furnizate pot include, de exemplu, informații despre ipotezele, intențiile sau planurile conducerii care stau la baza elaborării estimărilor contabile necesare compilării informațiilor, conform cadrului de raportare financiară aplicabil.

*Scrisoarea de misiune sau altă formă de acord scris (a se vedea pctul. 25)*

- A37 Este atât în interesul conducerii, al părților contractante, dacă sunt diferite, cât și al practicianului, ca practicianul să trimită o scrisoare de misiune conducerii și, dacă este cazul, părților contractante, înainte de desfășurarea misiunii de compilare, în vederea evitării neînțelegerilor privind misiunea de compilare. O scrisoare de misiune confirmă acceptarea misiunii de către practician și confirmă aspecte precum:

- Obiectivele și aria misiunii, inclusiv înțelegerea misiunii de către părți, a faptului că aceasta nu reprezintă o misiune de asigurare.
- Utilizarea vizată și distribuția informațiilor financiare și orice restricții aferente utilizării sau distribuției acestora (după caz).
- Responsabilitățile conducerii în raport cu misiunea de compilare.
- Amploarea responsabilităților practicianului, inclusiv a faptului că practicianul nu va exprima o opinie de audit sau o concluzie de revizuire asupra informațiilor financiare.
- Forma și conținutul raportului asupra misiunii, care va fi emis de practician.

Forma și conținutul scrisorii de misiune

- A38 Forma și conținutul scrisorii de misiune poate varia pentru fiecare misiune. În plus față de aceste aspecte prevăzute de prezentul ISRS, o scrisoare de misiune poate face referire la, de exemplu:

- Aranjamentele privind implicarea altor practicieni și experți în anumite domenii ale misiunii de compilare.
- Aranjamentele care vor fi făcute cu practicianul precedent, dacă există, în cazul unei misiuni inițiale.

- Posibilitatea ca membrilor conducerii sau persoanelor responsabile cu guvernanta, după caz, să li se solicite să confirme în scris anumite informații sau explicații oferite verbal practicianului, pe parcursul misiunii.
- Deținerea informațiilor utilizate în contextul misiunii de compilare, făcând o distincție între documentele și informațiile entității oferite pe marginea misiunii și documentația practicianului cu privire la misiune, ținând cont de legile și reglementările aplicabile.
- O solicitare adresată conducerii și părții contractante, dacă este diferită, să confirme primirea scrisorii de misiune și să convină asupra termenilor misiunii prevăzuți în aceasta.

#### Exemplu de scrisoare de misiune

A39 Anexa 1 la prezentul ISRS conține un exemplu de scrisoare de misiune aferentă unei misiuni de compilare.

#### *Misiuni recurente (a se vedea pctul. 26)*

A40 Practicianul poate decide să nu trimită o nouă scrisoare de misiune sau un alt acord scris pentru fiecare perioadă. Cu toate acestea, următorii factori pot indica că este necesar să se revizuiască termenii misiunii de compilare sau să li se reamintească membrilor conducerii sau părții contractante, după caz, termenii curenți ai misiunii:

- Orice indiciu potrivit căruia conducerea sau partea contractantă, după caz, înțelege eronat obiectivul și aria misiunii.
- Orice termeni revizuiți sau specifici 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 dimensiunii afacerilor entității.
- O modificare a cerințelor legale sau de reglementare care afectează entitatea.
- O modificare a cadrului de raportare financiară aplicabil.

#### **Comunicarea cu membrii conducerii și cu persoanele responsabile cu guvernanta** (a se vedea pctul. 27)

A41 Momentul adecvat al comunicărilor va varia în funcție de circumstanțele misiunii de compilare. Circumstanțele relevante includ importanța și natura aspectului respectiv și a oricăror acțiuni pe care se presupune că le va(vor) întreprinde conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta. De exemplu, poate fi adecvată comunicarea unei dificultăți semnificative întâlnite pe parcursul misiunii, cât de curând posibil, dacă membrii conducerii sau per-



soanele responsabile cu governanța pot să îl ajute pe practician să depășească dificultatea.

## Desfășurarea misiunii

*Înțelegerea de către practician (a se vedea pctul 28)*

- A42 Obținerea unei înțelegeri a afacerilor și operațiunilor entității, inclusiv a sistemului contabil al entității și a înregistrărilor contabile, este un proces continuu care are loc pe parcursul întregii misiuni de compilare. Înțelegerea instituie un cadru de referință în care practicianul își exercită raționamentul profesional aferent compilării informațiilor financiare.
- A43 Amploarea și profunzimea înțelegerii pe care practicianul o obține cu privire la afacerile și operațiunile entității este inferioară celei deținute de către conducere. Aceasta se referă la nivelul care îi este suficient practicianului pentru a putea compila informațiile financiare, potrivit termenilor misiunii.
- A44 Exemplele aspectelor 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 a operațiunilor sale.
  - Complexitatea cadrului de raportare financiară.
  - Obligațiile sau cerințele de raportare financiară ale entității, dacă acestea sunt prevăzute de legi sau reglementări aplicabile, de prevederile unui contract sau altă formă de acord cu o parte terță, sau în contextul unor aranjamente voluntare de raportare financiară.
  - Nivelul de dezvoltare al structurii de conducere și guvernanză a entității, cu privire la gestionarea și supravegherea înregistrărilor contabile și sistemelor de raportare financiară ale entității, care stau la baza întocmirii informațiilor financiare de către entitate.
  - Nivelul de dezvoltare și complexitate al sistemelor financiar-contabile și de raportare ale entității și controalele aferente.
  - Natura activelor, datoriilor, veniturilor și cheltuielilor entității.

*Compilarea informațiilor financiare*

Raționamente semnificative (a se vedea pctul. 30)

- A45 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 raport cu o estimare contabilă solicitată sau când ajută conducerea în examinarea politicilor contabile adecvate. Când se oferă asistență, este necesară o discuție, astfel încât conducerea și persoanele responsabile cu governanța, după caz, să înțeleagă rațio-

namele semnificative reflectate în informațiile financiare și să își asume responsabilitatea pentru acele raționamente.

Citirea informațiilor financiare (a se vedea pctul. 31)

A46 Citirea informațiilor financiare de către practician are scopul de îl asista pe acesta în îndeplinirea obligațiilor etice relevante pentru misiunea de compilare.

Propunerea de amendamente la informațiile financiare

Referința la sau descrierea cadrului de raportare financiară aplicabil (a se vedea pctul. 34 litera (a))

A47 Pot exista circumstanțe când cadrul de raportare financiară aplicabil este un cadru de raportare financiară prestabilit, cu abateri semnificative de la acesta. Dacă descrierea cadrului de raportare financiară aplicabil informațiilor financiare compilate face referire la cadrul prestabilit cu abateri semnificative, practicianul poate fi nevoit să analizeze dacă referința la cadrul prestabilit induce în eroare, în circumstanțele misiunii.

Amendamente aferente denaturărilor semnificative și pentru ca informațiile să nu inducă în eroare (a se vedea pctul. 34 literele (b)–(c))

A48 Examinarea pragului de semnificație de către practician este efectuată în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil. Unele cadre de raportare financiară tratează conceptul de prag de semnificație în contextul întocmirii și prezentării informațiilor financiare. Deși cadrele de raportare financiară pot trata diferit pragul de semnificație, acestea explică, în general:

- Faptul că denaturările, inclusiv omisiunile, sunt considerate a fi semnificative dacă acestea, individual sau cumulativ, se presupune că influențează deciziile economice ale utilizatorilor luate pe baza informațiilor financiare;
- Faptul că raționamentele cu privire la pragul de semnificație sunt realizate din perspectiva circumstanțelor înconjurătoare și sunt afectate de dimensiunea sau natura unei denaturări, sau de o combinație între cele două; și
- Faptul că raționamentele cu privire la aspectele care sunt semnificative pentru utilizatorii informațiilor financiare au la bază o examinare a nevoilor comune de informații financiare ale utilizatorilor, ca grup. Nu este luat în considerare efectul posibil al denaturărilor asupra utilizatorilor specifici individuali, ale căror nevoi pot varia considerabil.

A49 Dacă apare în cadrul de raportare financiară aplicabil, o astfel de abordare îi furnizează un cadru de referință practicianului, pentru înțelegerea pragului de semnificație în contextul misiunii de compilare. Dacă nu apare o astfel de

abordare, considerentele de mai sus îi furnizează practicianului un cadru de referință.

A50 Percepția practicianului asupra nevoilor utilizatorilor informațiilor financiare afectează opinia acestuia cu privire la pragul de semnificație. În acest context, este rezonabil ca practicianul să presupună că utilizatorii:

- Au cunoștințe rezonabile despre afacerile și activitățile economice și despre aspectele contabile și disponibilitatea de a studia cu suficientă atenție informațiile financiare;
- Înțeleg că informațiile financiare sunt întocmite și prezentate conform nivelurilor pragului de semnificație;
- Recunosc incertitudinile inerente aprecierii valorilor, pe baza utilizării estimărilor, a raționamentului și a examinării evenimentelor viitoare; și
- Iau decizii economice rezonabile cu privire la baza pe care sunt furnizate informațiile din informațiile financiare.

A51 Cadrul de raportare financiară aplicabil poate include premisa că informațiile financiare sunt întocmite pe baza principiului continuității activității. Dacă practicianul ia cunoștință de faptul că pot exista incertitudini cu privire la abilitatea entității de a își continua activitatea, practicianul poate, după caz, sugera o prezentare mai adecvată, conform cadrului de raportare financiară aplicabil, sau o descriere adecvată referitoare la abilitatea entității de a își continua activitatea, pentru a se respecta conformitatea cu acest cadru și pentru a evita inducerea în eroare de către informațiile financiare.

Condiții care îi solicită practicianului să se retragă din misiune (a se vedea pctele. 33, 35)

A52 În circumstanțele care fac obiectul cerințelor prezentului ISRS, când este necesară retragerea din misiune, responsabilitatea de a informa conducerea și persoanele responsabile cu guvernanta cu privire la motivele retragerii oferă o oportunitate de a explica obligațiile etice ale practicianului.

### **Documentația (a se vedea pctul. 38)**

A53 Documentația prevăzută de prezentul ISRS răspunde unui număr de obiective, inclusiv următoarelor:

- Furnizarea unei evidențe a aspectelor de relevanță permanentă pentru viitoarele misiuni de compilare.
- Oferirea posibilității echipei de misiune, după caz, de a putea răspunde pentru activitatea sa, inclusiv înregistrarea finalizării misiunii.

A54 Practicianul poate examina, de asemenea, includerea în documentația misiunii a unei copii a bilanței de verificare a entității, a sumarului înregistrărilor

contabile semnificative sau a altor informații pe care practicianul le-a utilizat în efectuarea compilării.

- A55. În înregistrarea modului în care informațiile financiare compilate sunt reconciliate cu înregistrările care au stat la baza lor, cu documentele, explicațiile și alte informații furnizate de conducere în contextul misiunii de compilare, practicianul poate, de exemplu, păstra o schemă care ilustrează reconcilierea soldurilor conturilor din registrul jurnal al entității cu informațiile financiare compilate, inclusiv orice alte intrări în scop de ajustare din registrul jurnal sau alte amendamente la informațiile financiare, pe care practicianul le-a convenit cu membrii conducerii, pe parcursul misiunii.

### **Raportul practicianului** (a se vedea pctul. 40)

- A56. Raportul scris cuprinde rapoartele emise în format tipărit și cele emise în format electronic.
- A57. Când practicianul cunoaște faptul că informațiile financiare compilate și raportul practicianului vor fi incluse într-un document care conține alte informații, precum un raport financiar, practicianul poate lua în considerare, dacă forma de prezentare permite acest lucru, precizarea numărului paginii la care sunt prezentate informațiile financiare. Aceasta îi ajută pe utilizatori să identifice informațiile financiare la care se referă raportul practicianului.

### *Destinatarul raportului* (a se vedea pctul. 40 litera (b))

- A58. O lege sau reglementare poate specifica cine urmează să fie destinatarul raportului practicianului, într-o anumită jurisdicție. Raportul practicianului este de obicei adresat părții care l-a contractat pe practician, potrivit termenilor misiunii, de regulă conducerea entității.

### *Informații financiare întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special* (a se vedea pctul. 40 litera (j))

- A59. Potrivit prezentului ISRS, dacă informațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special, raportul practicianului trebuie să atragă atenția cititorilor 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. Acest lucru poate fi completat de o clauză suplimentară care restricționează fie distribuția raportului practicianului doar către utilizatorii vizați, fie utilizarea doar de către aceștia, fie ambele.
- A60. 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, o autoritate de reglementare le poate solicita anumitor entități să furnizeze situații financiare întocmite conform unui cadru de raportare cu scop special și acele

situații financiare să fie disponibile public. Faptul că acele situații financiare pot fi disponibile unei game mai largi de utilizatori, alții 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 trebuie să atragă atenția cititorilor asupra faptului că situațiile financiare sunt întocmite conform unui cadru de raportare cu scop special și, în consecință, pot să nu fie adecvate în alte scopuri.

Restricționarea sau distribuția și utilizarea raportului practicianului

A61. Practicianul poate considera adecvat să precizeze că raportul practicianului este adresat doar utilizatorilor vizați specifici ai informațiilor financiare. În funcție de legea sau reglementarea din respectiva jurisdicție, acest lucru poate fi realizat prin restricționarea fie a distribuției 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 pctele. 37, 38, 41)*

A62. Procesul existent la nivelul entității, cu privire la aprobarea informațiilor financiare de către conducere sau de către persoanele responsabile cu guvernanta, după caz, reprezintă un considerent relevant pentru practician 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 legea sau reglementarea aplicabilă, referitoare la întocmirea și finalizarea informațiilor financiare sau situațiilor financiare ale entității.

Rapoarte ilustrative (a se vedea pctul. 40)

A63. Anexa 2 la prezentul ISRS conține exemple de rapoarte de compilare ale practicianului, care cuprind elementele prevăzute în raport.

**Anexa 1**

(a se vedea pctul. A39)

**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, ci își propune doar a servi drept îndrumare, putând fi utilizată în paralel cu considerentele subliniate în prezentul ISRS. Scrisoarea va trebui adaptată în conformitate cu cerințele și circumstanțele misiunilor de compilare individuale. Ea este concepută pentru a trata compilarea situațiilor financiare aferente unei singure perioade de raportare și ar trebui adaptată dacă se intenționează sau se dorește să fie aplicată unei misiuni recurente, așa cum prevede prezentul ISRS. Poate fi indicată solicitarea unei consilieri juridice cu privire la caracterul adecvat al oricărui proiect de scrisoare.

Această scrisoare de misiune ilustrează următoarele circumstanțe:

- Situațiile financiare urmează a fi compilate doar pentru a fi utilizate de conducerea unei companii (compania ABC) și utilizarea situațiilor financiare va fi restricționată la conducere. Utilizarea și distribuția raportului practicianului este, de asemenea, restricționată la conducere.
- Situațiile financiare compilate vor cuprinde doar bilanțul companiei la 31 decembrie 20X1 și situația veniturilor și cheltuielilor pentru anul încheiat la data respectivă, fără note. Conducerea a determinat că situațiile financiare sunt întocmite pe baza contabilității de angajamente, conform prevederilor.

\* \* \*

Către conducerea<sup>1</sup> companiei ABC:

*[Obiectivul și aria misiunii de compilare]*

Ne-ați solicitat să furnizăm următoarele servicii:

Pe baza informațiilor pe care le veți furniza, vă vom oferi asistență în întocmirea și prezentarea următoarelor situații financiare pentru compania ABC Company: bilanțul companiei ABC la 31 decembrie 20X1 și situația veniturilor și cheltuielilor pentru anul încheiat la data respectivă, pe baza metodei costului istoric, reflectând toate tranzacțiile în numerar plus conturile de datorii comerciale, conturile de creanțe

---

1 Pe parcursul acestui exemplu de scrisoare de misiune, referirile la „dumneavoastră”, „noi”, „ni” „conducere”, „persoanele responsabile cu guvernanța” și „practician” vor fi utilizate sau amendate după caz, conform circumstanțelor.

comerciale minus un provizion pentru creanțele incerte, stocurile fiind contabilizate pe baza metodei costului mediu ponderat, datoriile curente cu impozitul pe profit la data raportării și capitalizarea activelor semnificative pe termen lung la costul istoric amortizat pe duratele lor de viață utilă, estimate pe baza metodei liniare. Aceste situații financiare nu vor include note explicative, cu excepția unei note care descrie baza de contabilitate prevăzută în această scrisoare de misiune.

Scopul pentru care vor fi utilizate situațiile financiare este de a furniza informații financiare aferente întregului an, care să ilustreze poziția financiară a entității la data de raportare financiară de 31 decembrie 20X1 și performanța financiară pentru anul încheiat la data respectivă. Situațiile financiare vor fi destinate exclusiv utilizării dumneavoastră și nu vor fi distribuite către alte părți.

#### Responsabilitățile noastre

O misiune de compilare implică aplicarea expertizei contabile și de raportare financiară pentru a vă oferi asistență în întocmirea și prezentarea informațiilor financiare. Deoarece o misiune de compilare nu este o misiune de asigurare, noi nu trebuie să verificăm acuratețea sau exhaustivitatea informațiilor pe care ni le furnizați în ceea ce privește misiunea de compilare sau să obținem alte probe în vederea exprimării unei opinii de audit sau 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 de contabilitate pe care ați specificat-o, așa cum este descrisă mai sus.

Vom efectua misiunea de compilare în conformitate cu Standardul Internațional privind Serviciile Conexă (ISRS) 4410 (Revizuit), *Misiuni de compilare*. ISRS 4410 (Revizuit) prevede ca, în desfășurarea misiunii, să ne conformăm cerințelor etice relevante, inclusiv principiilor de integritate, obiectivitate, competență profesională și atenție cuvenită. În acest context, ni se solicită să ne conformăm *Codului Etic al Profesioniștilor 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 asista în întocmirea și prezentarea situațiilor financiare, conform cadrului 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 pentru utilizarea vizată a situațiilor financiare și utilizatorii vizati.
- (b) Responsabilitatea pentru acuratețea și exhaustivitatea înregistrărilor, documentelor, explicațiilor și altor informații pe care ni le furnizați în contextul compilării situațiilor financiare.

- (c) Responsabilitatea pentru raționamentele necesare întocmirii și prezentării situațiilor financiare, inclusiv pentru cele în care noi vă putem oferi 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 anexa]. Raportul va preciza, de asemenea, că utilizarea situațiilor financiare este restricționată scopului prevăzut în această scrisoare de misiune și că utilizarea și distribuția raportului nostru furnizat pe marginea misiunii de compilare este restricționată doar la dumneavoastră, conducerea companiei ABC.

Vă rugăm să semnați și să returnați copia anexată a acestei scrisori pentru a indica luarea la cunoștință și acordul dumneavoastră cu privire la aranjamentele aferente misiunii noastre de a compila situațiile financiare prevăzute și responsabilitățile corespunzătoare care ne revin.

*[Alte informații relevante]*

*[Inserați alte informații, precum aranjamentele de plată, facturare sau alți termeni specifici, după caz.]*

XYZ & Co.

Luat la cunoștință și convenit în numele conducerii companiei ABC de către

(semnătură)

.....

Nume și titlu

Data



**Anexa 2**

(a se vedea pctul. A63)

**Exemple de rapoarte de compilare ale practicianului****Misiunea de compilare a situațiilor financiare cu scop general**

- Exemplul 1: Raportul practicianului asupra unei misiuni de compilare a situațiilor financiare, în conformitate cu un cadru de raportare cu scop general.

**Misiunea de compilare a situațiilor financiare întocmite cu un scop special**

- Exemplul 2: Raportul practicianului asupra unei misiuni de compilare a situațiilor financiare, în conformitate cu un cadru de raportare cu scop general modificat.

**Misiuni de compilare a informațiilor financiare întocmite cu un scop special, când utilizarea sau distribuția informațiilor financiare este restricționată la utilizatorii vizați**

- Exemplul 3: Raportul practicianului asupra unei misiuni de compilare a situațiilor financiare, în conformitate cu baza de contabilitate specificată într-un contract.
- Exemplul 4: Raportul practicianului asupra unei misiuni de compilare a situațiilor financiare, în conformitate cu o bază de contabilitate selectată de conducerea entității pentru informațiile financiare necesare unor scopuri proprii ale conducerii.
- Exemplul 5: Raportul practicianului asupra unei misiuni de compilare a informațiilor 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, în conformitate cu un cadru de raportare cu scop general.**

- **Situațiile financiare cu scop general sunt prevăzute de legea aplicabilă care specifică faptul că situațiile financiare ale entității trebuie să fie întocmite în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară pentru Întreprinderile Mici și Mijlocii (IFRS pentru IMM).**

## 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 anul încheiat la data respectivă și un sumar al politicilor contabile semnificative și al altor informații explicative.

Am desfășurat această misiune de compilare în conformitate cu Standardul Internațional privind Serviciile Conexe 4410 (Revizuit), *Misiuni de compilare*.

Am aplicat expertiza noastră contabilă și de raportare financiară pentru a vă oferi asistență în întocmirea și prezentarea acestor situații financiare în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară pentru Întreprinderile Mici și Mijlocii (IFRS pentru IMM). Ne-am conformat cerințelor etice relevante, inclusiv principiilor de integritate, obiectivitate, competență profesională și atenție cuvenită.

Aceste situații financiare și acuratețea și exhaustivitatea informațiilor utilizate în compilarea lor sunt responsabilitatea dumneavoastră.

Deoarece o misiune de compilare nu este o misiune de asigurare, noi nu trebuie 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.

[Semnătura practicianului]

[Data raportului practicianului]

[Adresa practicianului]

**Exemplul 2: Raportul practicianului asupra unei misiuni de compilare a situațiilor financiare, în conformitate cu un cadru de raportare cu scop general modificat.**

- **Situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop general, adoptat de conducere, pe baza modificărilor.**
- **Cadrul de raportare financiară aplicabil este reprezentat de Standardele Internaționale de Raportare Financiară pentru Întreprinderile Mici și Mijlocii (IFRS pentru IMM), excepție făcând tratamentul proprietăților imobiliare, care au fost reevaluate și nu au fost înregistrate la cost istoric.**
- **Utilizarea sau distribuția 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 declarația poziției financiare a companiei ABC la 31 decembrie 20X1, situația rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie pentru anul încheiat la data respectivă, și un sumar al politicilor contabile semnificative și al altor informații explicative.

Am desfășurat această misiune de compilare în conformitate cu Standardul Internațional privind Serviciile Conexă 4410 (Revizuit), *Misiuni de compilare*.

Am aplicat expertiza noastră contabilă și de raportare financiară pentru a vă oferi asistență în întocmirea și prezentarea acestor situații financiare conform bazei de contabilitate descrisă la nota X la situațiile financiare. Ne-am conformat cerințelor etice relevante, inclusiv principiilor de integritate, obiectivitate, competență profesională și atenție cuvenită.

Aceste situații financiare și acuratețea și exhaustivitatea informațiilor utilizate în compilarea lor sunt responsabilitatea dumneavoastră.

Deoarece o misiune de compilare nu este o misiune de asigurare, noi nu trebuie 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 de contabilitate descrisă la nota X.

Așa cum prevede nota X, situațiile financiare sunt întocmite și prezentate în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară pentru Întreprinderile Mici și Mijlocii (IFRS pentru IMM), excepție făcând tratamentul proprietăților imobiliare, care au fost reevaluate și nu au fost înregistrate la cost istoric. Situațiile

financiare sunt întocmite în scopul descris la 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, în conformitate cu baza de contabilitate specificată într-un contract.**

- **Situațiile financiare sunt întocmite în vederea conformității cu prevederile unui contract, aplicând baza de contabilitate specificată în contract.**
- **Practicianul este contractat de o altă parte decât conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta entității.**
- **Situațiile financiare sunt destinate doar utilizării părților specificate în contract.**
- **Distribuția și utilizarea raportului practicianului este restricționată la utilizatorii vizați ai situațiilor financiare, specificați 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 de contabilitate specificată în Contract și perioada/data la care se referă acestea]*.

Am desfășurat această misiune de compilare în conformitate cu Standardul Internațional privind Serviciile Conexes 4410 (Revizuit), *Misiuni de compilare*.

Am aplicat expertiza noastră contabilă și de raportare financiară pentru a oferi asistență conducerii în întocmirea și prezentarea acestor situații financiare, conform bazei de contabilitate descrisă la nota X la situațiile financiare. Ne-am conformat cerințelor etice relevante, inclusiv principiilor de integritate, obiectivitate, competență profesională și atenție cuvenită.

Aceste situații financiare și acuratețea și exhaustivitatea informațiilor utilizate în compilarea lor sunt responsabilitatea conducerii.

Deoarece o misiune de compilare nu este o misiune de asigurare, noi nu trebuie 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 de contabilitate descrisă la nota X.

Așa cum prevede nota X, situațiile financiare sunt întocmite și prezentate conform bazei descrise la clauza Z a prevederilor din contractul Companiei cu XYZ Ltd. din

<sup>1</sup> Sau către destinatarul corespunzător specificat în contractul relevant

data [inseși data contractului/acordului relevant] („Contractul”) și în scopul descris la nota Y la situațiile financiare. În consecință, aceste situații financiare sunt destinate utilizării doar de către părțile specificate în Contract și pot să nu fie adecvate în alte scopuri.

Raportul nostru de compilare este destinat exclusiv acelor părți specificate în Contract și nu ar trebui distribuit altor părți.

[Semnătura practicianului]

[Data raportului practicianului]

[Adresa practicianului]

**Exemplul 4: Raportul practicianului asupra unei misiuni de compilare a situațiilor financiare, în conformitate cu o bază de contabilitate selectată de conducerea entității pentru informațiile financiare necesare unor scopuri proprii ale conducerii.**

- **Situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special, destinat exclusiv utilizării conducerii 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 de contabilitate utilizată pentru situațiile financiare.**
- **Situațiile financiare sunt destinate exclusiv utilizării conducerii.**
- **Distribuția 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 anul încheiat la data respectivă.

Am desfășurat această misiune de compilare în conformitate cu Standardul Internațional privind Serviciile Conexă 4410 (Revizuit), *Misiuni de compilare*.

Am aplicat expertiza noastră contabilă și de raportare financiară pentru a vă oferi asistență în întocmirea și prezentarea acestor situații financiare, conform bazei de contabilitate descrisă la nota X la situațiile financiare. Ne-am conformat cerințelor etice relevante, inclusiv principiilor de integritate, obiectivitate, competență profesională și atenție cuvenită.

Aceste situații financiare și acuratețea și exhaustivitatea informațiilor utilizate în compilarea lor sunt responsabilitatea dumneavoastră.

Deoarece o misiune de compilare nu este o misiune de asigurare, noi nu trebuie 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 de contabilitate descrisă la nota X.

Nota X precizează baza conform căreia sunt întocmite aceste situații financiare iar scopul lor este descris la nota Y. În consecință, aceste situații financiare sunt des-

tinate exclusiv utilizării dumneavoastră și este posibil să nu fie adecvate în alte scopuri.

Raportul nostru de compilare este destinat exclusiv utilizării dumneavoastră, în calitatea dumneavoastră de conducere a companiei ABC și nu ar trebui distribuit altor părți.

[Semnătura practicianului]

[Data raportului practicianului]

[Adresa practicianului]



**Exemplul 5: Raportul practicianului asupra unei misiuni de compilare a informațiilor financiare care reprezintă un element, cont sau aspect, mai precis [inserați referința corespunzătoare la informațiile necesare în scopul conformității cu o reglementare].**

- **Informațiile financiare sunt întocmite cu un scop special, de exemplu., în vederea conformității cu cerințele de raportare financiară stabilite de o autoritate de reglementare, în conformitate cu prevederile stabilite de autoritatea de reglementare care prevăd forma și conținutul informațiilor financiare.**
- **Cadrul de raportare financiară aplicabil este un cadru de conformitate.**
- **Informațiile financiare sunt menite să răspundă nevoilor utilizatorilor specifici și utilizarea informațiilor financiare este restricționată la acești utilizator.**
- **Distribuția raportului practicianului este restricționată la utilizatorii vizați.**

## RAPORTUL DE COMPILARE AL PRACTICIANULUI

[Către conducerea companiei ABC<sup>2</sup>]

Am compilat situația anexată a [*precizați informațiile financiare compilate*] ale companiei la 31 decembrie 20X1 (“Schema”) pe baza informațiilor pe care le-ați furnizat.

Am desfășurat această misiune de compilare în conformitate cu Standardul Internațional privind Serviciile Conexă 4410 (Revizuit), *Misiuni de compilare*.

Am aplicat expertiza noastră contabilă și de raportare financiară pentru a vă oferi asistență în întocmirea și prezentarea acestei Situații, așa cum prevede [*inserați numele sau referința la autoritatea de reglementare relevantă*]. Ne-am conformat cerințelor etice relevante, inclusiv principiilor de integritate, obiectivitate, competență profesională și atenție cuvenită.

Această Situație și acuratețea și exhaustivitatea informațiilor utilizate în compilarea sa sunt responsabilitatea dumneavoastră.

Deoarece o misiune de compilare nu este o misiune de asigurare, noi nu trebuie să verificăm acuratețea sau exhaustivitatea informațiilor pe care ni le-ați furnizat, în vederea compilării Situației. În consecință, nu exprimăm o opinie de audit sau o concluzie de revizuire cu privire la măsura în care Situația este întocmită în conformitate cu [*inserați numele sau referința la cadrul de raportare financiară aplicabil, așa cum este specificat în reglementarea relevantă*].

<sup>2</sup> Sau către destinatarul corespunzător specificat în cerințele de raportare financiară aplicabile

Așa cum prevede nota X, Situația este întocmită și prezentată conform bazei descrise în [inseși nune sau referința la cadrul de raportare financiară aplicabil, așa cum este specificat în reglementarea relevantă], în scopul conformității companiei ABC cu [inseși nune sau referința la autoritatea de reglementare relevantă]. În consecință, Situația este destinată exclusiv utilizării în legătură cu acest scop și este posibil să nu fie adecvată în alte scopuri.

Raportul nostru de compilare este destinat exclusiv utilizării de către compania ABC și autorității de reglementare F și nu ar trebui distribuit altor părți decât compania ABC sau autoritatea de reglementare F.

[Semnătura practicianului]

[Data raportului practicianului]

[Adresa practicianului]

# 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 date la sau ulterior datei de 15 decembrie 2015)

### CUPRINS

	Punct
<b>Introducere</b> .....	1-4
Domeniul de aplicare	
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-urile .....	14-19
Cerințe etice.....	20
Acceptarea și continuarea misiunii .....	21-30
Controlul calității .....	31-36
Scepticismul profesional, raționamentul profesional și aptitudini și tehnici 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 modificate .....	72-77
Alte responsabilități privind comunicarea .....	78
Documentația .....	79-83

## Aplicare și alte materiale explicative

Introducere .....	A1
Obiective .....	A2
Definiții .....	A3-A20
Desfășurarea unei misiuni de asigurare în conformitate cu ISAE-urile ....	A21-A29
Cerințe etice .....	A30-A34
Acceptarea și continuarea misiunii .....	A35-A59
Controlul calității .....	A60–A75
Scepticismul profesional și raționamentul profesional .....	A76-A85
Planificarea și efectuarea misiunii .....	A86-A107
Obținerea probelor .....	A108-A139
Evenimente ulterioare .....	A140-A141
Alte informații .....	A142
Descrierea criteriilor aplicabile .....	A143-A145
Formularea concluziei de asigurare .....	A146-A157
Întocmirea raportului de asigurare .....	A158-A187
Concluzii nemodificate și modificate .....	A188-A191
Alte responsabilități privind comunicarea .....	A192
Documentația .....	A193-A200
Anexă: Roluri și responsabilități	

Standardul Internațional privind misiunile de asigurare (ISAE) 3000 (Revizuit), *Misiunile de Asigurare, altele decât Auditurile sau Revizuirile Informațiilor Financiare Istoric*e, trebuie citit în contextul *Prefeței la Reglementările Internaționale de Control al calității, Audit, Revizuire, Alte servicii de Asigurare și Servicii conexe*..

## Introducere

1. Acest Standard Internațional privind Misiunile de Asigurare (ISAE) tratează misiunile de asigurare, altele decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice, care fac obiectul Standardelor Internaționale de Audit (ISA) și respectiv al Standardelor Internaționale pentru Misiuni de Revizuire (ISRE). (A se vedea pctele. A21-A22)
2. Misiunile de asigurare includ atât misiunile de certificare, prin intermediul cărora o parte, alta decât practicianul, măsoară sau evaluează un subiect specific de bază în raport cu anumite criterii individuale, cât și misiunile directe, în care practicianul măsoară sau evaluează subiectul de bază conform criteriilor. Acest ISAE cuprinde cerințe și materiale privind aplicarea și alte materiale explicative, specifice misiunilor de certificare a asigurării rezonabile sau limitate. Acest ISAE poate fi aplicat, de asemenea, în misiunile directe de asigurare rezonabilă sau limitată, adaptat și ajustat după caz, conform circumstanțelor misiunii.
3. Acest ISAE are la bază următoarele premise:
  - (a) Membrii echipei misiunii și revizorul controlului calității misiunii (pentru acele misiuni pentru care unul a fost desemnat) fac obiectul părților A și B ale *Codului Etic al Profesioniștilor Contabili* emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili (Codul IESBA) referitoare la misiunile de asigurare, la alte cerințe profesionale sau la cerințe din legi sau reglementări, care sunt cel puțin la fel de stricte; și (a se vedea pctele. A30-A34)
  - (b) Practicianul care efectuează misiunea este membru al unei firme care face obiectul ISQC 1<sup>1</sup> sau a altor cerințe profesionale, cerințe din legi sau reglementări ce privesc responsabilitatea firmei pentru sistemul său de control al calității, care sunt cel puțin la fel de stricte ca ISQC 1. (a se vedea pctele. A61-A66)
4. Controlul calității din cadrul firmelor care efectuează misiuni de asigurare și conformitatea cu principiile etice, inclusiv cu cerințele de independență, sunt larg recunoscute ca fiind de interes public și o parte integrantă a misiunilor de asigurare de înaltă calitate. Liber-profesioniștii contabili se vor familiariza cu aceste cerințe. Dacă un practician competent, altul decât un liber-profesionist contabil, optează să invoce conformitatea cu acest standard sau cu alte ISAE-uri, este important de notat că acest ISAE include cerințele care reflectă premisele de la punctul anterior.

---

<sup>1</sup> Standardul Internațional privind Controlul Calității ISQC 1, *Controlul Calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuri ale informațiilor financiare istorice și alte misiuni de asigurare și servicii conexe*

## Domeniul de aplicare

5. Acest ISAE tratează misiunile de asigurare, altele decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice, așa cum sunt descrise în *Cadrul Internațional pentru Misiunile de Asigurare* (Cadrul de asigurare). Dacă un ISAE care tratează un anumit subiect specific este relevant pentru subiectul specific al unei anumite misiuni, acel ISAE se aplică în plus față de acest ISAE. (a se vedea pctele. A21-A22)
6. Nu toate misiunile efectuate de practicieni sunt misiuni de asigurare. Alte misiuni frecvent efectuate care nu sunt misiuni de asigurare, așa cum sunt acestea definite la 12(a) (și care, prin urmare, nu fac obiectul acestui ISAE) includ:
  - (a) Misiunile aferente Standardelor Internaționale privind Serviciile Conexe (ISRS), precum misiunile de proceduri convenite și misiunile de compilare;<sup>2</sup>
  - (b) Întocmirea declarațiilor fiscale, atunci când nu este exprimată nicio concluzie de asigurare; și
  - (c) Misiuni de consultanță (sau consiliere), precum consultanță în management și consultanță fiscală. (a se vedea: pctul. A1)
7. O misiune de asigurare efectuată conform ISAE-urilor poate constitui o parte a unei misiuni mai complexe. În astfel de circumstanțe, ISAE-urile sunt relevante doar pentru acea parte a misiunii aferentă asigurării.
8. Următoarele misiuni, care pot fi compatibile cu descrierea de la punctul 12(a), nu sunt considerate misiuni de asigurare, în conformitate cu ISAE-urile:
  - (a) Misiunile menite să constituie probe, în cadrul unor proceduri juridice, cu privire la aspectele contabile, de audit, fiscale sau de altă natură; și
  - (b) Misiunile care includ opinii profesionale, păreri sau formulări pe marginea cărora un utilizator poate obține o anumită asigurare, dacă toate cele de mai jos sunt valabile:
    - (i) Acele opinii, păreri sau formulări sunt pur ocazionale misiunii generale;
    - (ii) Utilizarea oricărui raport scris emis este restricționată, în mod expres, doar la utilizatorii vizați specificați în raport;

---

<sup>2</sup> ISRS 4400, *Misiuni de efectuare a procedurilor convenite privind informațiile financiare*, și ISRS 4410, *Misiuni de compilare*

- (iii) Misiunea nu își propune să fie o misiune de asigurare, conform unei înțelegeri scrise încheiate cu utilizatorii vizați specificați; și
- (iv) Misiunea nu este prezentată drept o misiune de asigurare în raportul profesionistului contabil.

### Data intrării în vigoare

9. Acest ISAE este în vigoare pentru misiunile de asigurare al căror raport de asigurare este datat la sau după 15 decembrie 2015.

### Obiective

10. În desfășurarea unei misiuni de asigurare, obiectivele practicianului sunt:
- (a) Obținerea unei asigurări rezonabile sau a unei asigurări limitate, după caz, cu privire la măsura în care informațiile specifice sunt lipsite de denaturări semnificative;
  - (b) Exprimarea unei concluzii cu privire la rezultatul măsurării sau evaluării subiectului specific de bază, sub forma unui raport scris, care exprimă fie o concluzie de asigurare rezonabilă, fie o concluzie de asigurare limitată și descrie baza acelei concluzii; (a se vedea: pctul. A2) și
  - (c) Comunicarea ulterioară, așa cum prevede acest ISAE și orice alte ISAE-uri relevante.
11. În toate cazurile în care nu se poate obține o asigurare rezonabilă sau limitată, după caz, și în situațiile în care o concluzie cu rezerve în raportul de asigurare al practicianului este insuficientă pentru a raporta către utilizatorii vizați, acest ISAE prevede ca practicianul să invoce imposibilitatea exprimării unei concluzii sau să se retragă (sau să demisioneze) din misiune, atunci când retragerea este permisă de legile sau reglementările aplicabile.

### Definiții

12. În contextul acestui ISAE și al altor ISAE-uri, cu excepția cazului în care se prevede contrariul, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos. (a se vedea: pctul. A 27)
- (a) Misiune de asigurare - este o misiune în care un practician are drept scop obținerea unor probe suficiente și adecvate pentru a exprima o concluzie menită să întărească gradul de încredere al utilizatorilor vizați, alții decât partea responsabilă, cu privire la informațiile specifice (adică rezultatul măsurării sau evaluării unui subiect specific de bază, în raport cu anumite criterii). Fiecare misiune de asigurare este clasificată în două moduri: (a se vedea: pctul. A3)

- (i) Fie o misiune de asigurare rezonabilă, fie o misiune de asigurare limitată:
  - a. Misiune de asigurare rezonabilă – O misiune de asigurare în cadrul căreia practicianul reduce riscul de asigurare la un nivel acceptabil de scăzut în circumstanțele misiunii, ca bază pentru concluzia sa. Concluzia practicianului este exprimată într-o formă care transmite opinia practicianului asupra rezultatului măsurărilor sau evaluărilor subiectului specific de bază în raport cu criteriile.
  - b. Misiune de asigurare limitată – O misiune de asigurare în care practicianul reduce riscul de asigurare la un nivel acceptabil de scăzut în circumstanțele misiunii, dar în care acel risc este mai mare decât în cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă, ca bază a formulării unei concluzii, într-o formă care transmite dacă, în baza procedurilor folosite și probelor obținute, aspectul(ele) a(u) ajuns în atenția practicianului, determinând practicianul să creadă că informațiile specifice sunt denaturate semnificativ. Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor efectuate în cadrul unei misiuni de asigurare limitată sunt limitate în comparație cu cele necesare unei misiuni de asigurare rezonabilă, dar sunt proiectate pentru obținerea un nivel de asigurare, care, conform raționamentului profesional al practicianului, este relevant. Pentru a fi relevant, nivelul de asigurare obținut de către practician este de natură să consolideze încrederea utilizatorilor vizați în informațiile specifice într-o măsură care este în mod evident mai mult decât neimportant. (a se vedea: pctele. A3–A7)
- (ii) Fie o misiune directă, fie o misiune de certificare. (a se vedea: pctul. A8)
  - a. Misiune de certificare – O misiune de asigurare în care o altă parte decât practicianul, măsoară sau evaluează subiectul specific de bază în raport cu criteriile. De asemenea, o altă parte decât practicianul, prezintă informațiile specifice generate într-un raport sau o declarație. Cu toate acestea, în unele cazuri, informațiile specifice dintr-un raport sau o declarație pot fi prezentate de către practician în raportul de asigurare. Într-o misiune de certificare, concluzia practicianului apreciază dacă informațiile specifice sunt lipsite de denaturări semnificative.



Concluzia practicianului poate fi exprimată în termenii:  
(a se vedea: pctele. A178, A180)

- i. Subiectului specific de bază și criteriilor aplicabile;
  - ii. Informațiilor specifice și criteriilor aplicabile; fie
  - iii. Unei declarații a părții (părților) adecvate.
- b. Misiune directă – O misiune de asigurare în care practicianul măsoară sau evaluează subiectul specific de bază potrivit criteriilor aplicabile și practicianul prezintă informațiile specifice rezultate ca parte a raportului de asigurare sau în completarea acestuia. Într-o misiune directă, concluzia practicianului face referire la rezultatul măsurătorii sau evaluării subiectului specific de bază potrivit criteriilor.
- (b) Aptitudini și tehnici de asigurare - Acele aptitudini și tehnici de planificare, colectare de probe, evaluare a probelor, comunicare și raportare demonstrate de un practician în asigurare, care diferă de expertiza în subiectul specific de bază al oricărei misiuni de asigurare individuale sau de măsurarea sau evaluarea acestuia. (a se vedea: pctul. A9)
- (c) Criterii – Punctele de referință utilizate în măsurarea sau evaluarea subiectului specific de bază. "Criteriile aplicabile" sunt criteriile folosite pentru o misiune individuală. (Ref: Para. A10)
- (d) Circumstanțele misiunii - Contextul larg ce definește o misiune individuală, cuprinzând: termenii misiunii; dacă este o misiune de asigurare rezonabilă sau o misiune de asigurare limitată, caracteristicile subiectului specific de bază; criteriile de măsurare sau evaluare; nevoile informaționale ale utilizatorilor vizați; caracteristicile relevante ale părții responsabile, ale persoanei care efectuează măsurarea sau evaluarea și ale părții contractante, precum și circumstanțele acestora; 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 cadrul firmei care este responsabilă de misiune și de efectuarea acesteia și de raportul de asigurare care este emis în numele firmei, și care, după caz, are autoritatea adecvată conferită de un organism profesional, legal sau de reglementare Termenul "partenerul misiunii" trebuie interpretat, acolo unde este relevant, ca referindu-se la rolul echivalent al acestuia din sectorul public.

- (f) Riscul misiunii – Riscul ca practicianul să exprime o concluzie necorespunzătoare, atunci când informațiile specifice sunt denaturate semnificativ. (a se vedea: pctele. A11–A14)
- (g) Parte contractantă – Partea (părțile) care îl angajează pe practician pentru a efectua misiunea de asigurare. (a se vedea: pctul. A15)
- (h) Echipa misiunii – Toți partenerii și angajații care efectuează misiunea, și orice persoane contractante de firmă sau de o firmă din cadrul unei rețele care efectuează proceduri aferente misiunii. Aceasta exclude experții externi contractați de firmă sau de o firmă din cadrul unei rețele.
- (i) Probe – Informațiile utilizate de practician pentru a ajunge la o concluzie. Probele includ atât informațiile cuprinse în sistemele informatice relevante, dacă există, cât și alte informații. În contextul ISAE-urilor: (a se vedea: pctele. A146 – A152)
  - (i) Caracterul suficient al probelor este măsura cantității probelor.
  - (ii) Gradul de adecvare al probelor este măsura calității probelor;
- (j) Firmă – Un practician unic, parteneriat sau corporație sau altă entitate formată din practicieni individuali. Termenul ”firmă” trebuie interpretat, acolo unde este relevant, ca referindu-se la echivalentul său din sectorul public.
- (k) Informații financiare istorice – Informații exprimate în termeni financiari în legătură cu o anumită entitate, derivate în principal din sistemul contabil al entității, cu privire la evenimente economice care au avut loc în perioade precedente sau în legătură cu condiții sau circumstanțe economice la anumite momente din trecut.
- (l) Funcția de audit intern – O funcție a unei entități care efectuează activități de asigurare și consultanță menită să evalueze și să îmbunătățească eficacitatea guvernantei, a proceselor de gestionare a riscului și de control intern ale entității.
- (m) Utilizatori vizați – Persoane(a) fizice(ă) sau organizații(a), sau grup(uri) de la care practicianul se așteaptă să utilizeze raportul de asigurare. În unele cazuri, pot exista și alți utilizatori vizați decât cei cărora li se adresează raportul de asigurare. (a se vedea: pctele. A16–A18, A37)
- (n) Persoana care măsoară sau evaluează – Partea (părțile) care măsoară sau evaluează subiectul specific de bază în raport cu criteriile. Persoana care măsoară sau evaluează este expert în subiectul specific de bază. (a se vedea: pctele. A37, A39)

- (o) Denaturare – O diferență între informațiile specifice și măsurarea sau evaluarea corespunzătoare a subiectului specific de bază în raport cu criteriile. Denaturările pot fi intenționate sau neintenționate, calitative sau cantitative și includ omisiunile.
- (p) Denaturarea unui fapt (cu privire la alte informații) – Alte informații incorect declarate sau prezentate, ce nu au legătură cu aspectele care apar în informațiile specifice sau în raportul de asigurare. 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 cu privire la acestea) care sunt incluse, prin lege, reglementări sau cutumă, într-un document care conține informațiile specifice și raportul de asigurare cu privire la acestea.
- (r) Practician - Persoana(ele) care efectuează misiunea (de obicei partenerul de misiune sau alți membri al echipei misiunii, sau, după caz, firma). Când prezentul ISAE prevede, în mod expres, ca o cerință sau responsabilitate să fie îndeplinită de către partenerul de misiune, este utilizat mai degrabă termenul "partener de misiune" decât cel de "practician". (a se vedea: pctul. A37)
- (s) Expertul practicianului – O persoană sau o organizație care deține expertiză într-un domeniu, altul decât asigurarea, a căror activitate în acel domeniu este utilizată de practician în vederea asistării practicianului în obținerea de probe suficiente și adecvate. Un expert al practicianului poate fi, fie un expert intern al practicianului (care este partener sau face parte din personal, inclusiv din personalul temporar, de la firma practicianului sau de la o firmă din cadrul rețelei), fie un expert extern al practicianului.
- (t) Raționament profesional – Aplicarea pregătirii relevante, a cunoștințelor și a experienței în contextul furnizat de asigurare și standardele etice, pentru a lua decizii în cunoștință de cauză cu privire la demersurile adecvate circumstanțelor misiunii.
- (u) Scepticism profesional – O atitudine care include o gândire rezervată, fiind atent la condiții care ar putea indica o posibilă denaturare și o evaluare critică a probelor.
- (v) Partea responsabilă – Partea responsabilă de subiectul specific de bază. (a se vedea: pctul. A37)
- (w) Riscul de denaturare semnificativă – Riscul ca informațiile specifice să fie denaturate semnificativ anterior misiunii.
- (x) Informațiile specifice – Rezultatul unei măsurări sau evaluări a subiectului specific de bază în raport cu criteriile este informația

generată în urma aplicării criteriilor asupra unui subiectului specific de bază. (a se vedea: pctul. A19)

- (y) Subiect specific de bază – Fenomenul care este măsurat sau evaluat prin aplicarea criteriilor.
13. În contextul acestui ISAE și al altor ISAE-uri, referințele la "partea (părțile) adecvată(e)" trebuie citite în cele ce urmează drept "partea responsabilă, persoana care efectuează măsurarea sau evaluarea, sau partea contractantă, după caz." (a se vedea: pcte. A20, A37)

## Cerințe

### Desfășurarea unei misiuni de asigurare în conformitate cu ISAE-urile

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

14. Practicianul trebuie să se conformeze acestui ISAE și oricărui alt ISAE-uri care tratează subiectul specific, relevante pentru misiune.
15. Practicianul nu trebuie să invoce conformitatea cu acest standard sau cu orice alte ISAE-uri, decât dacă s-a conformat cerințelor acestui ISAE și oricărui alt ISAE-uri relevante pentru misiune. (a se vedea: pcte. A21-A22, A170)

#### *Textul unui ISAE*

16. Practicianul trebuie să înțeleagă textul integral al unui ISAE, inclusiv secțiunea privind aplicarea și alte materiale explicative, pentru a înțelege obiectivele acestuia și pentru a aplica corespunzător cerințele sale. (a se vedea: pcte. A23-A28)

#### *Conformitatea cu cerințele relevante*

17. Conform punctului următor, practicianul trebuie să se conformeze fiecărei cerințe din acest ISAE și din orice ISAE care tratează subiectul specific, relevante pentru misiune, cu excepția cazului în care, în circumstanțele misiunii, cerința nu este relevantă deoarece este condițională și condiția nu există. Cerințele care se aplică doar misiunilor de asigurare limitată sau misiunilor de asigurare rezonabilă au fost prezentate în format de coloană cu litera "L" (asigurare limitată) sau "R" (asigurare rezonabilă) după numărul punctului. (a se vedea: pctul. A29)
18. În circumstanțe excepționale, practicianul poate considera necesar să se abată de la o cerință relevantă dintr-un ISAE. În astfel de circumstanțe, practicianul trebuie să efectueze proceduri alternative, pentru a atinge scopul acelei cerințe. Se preconizează ca necesitatea practicianului de a se abate de la o cerință relevantă să survină doar când cerința se referă la o procedură specifică de efectuat și, în circumstanțele specifice ale misiunii, acea procedură nu ar fi eficace în atingerea scopului cerinței.

### *Imposibilitatea de a atinge un obiectiv*

19. Dacă un obiectiv din acest ISAE sau din orice alt ISAE relevant pentru subiectul specific nu poate fi atins, practicianul trebuie să evalueze dacă aceasta presupune ca practicianul să își modifice concluzia sau să se retragă din misiune (când retragerea este permisă de legile sau reglementările aplicabile). Imposibilitatea de a atinge un obiectiv dintr-un ISAE relevant constituie un aspect important, care trebuie documentat în conformitate cu punctul 79 din acest ISAE.

### **Cerințe etice**

20. Practicianul trebuie să se conformeze Părților A și B din Codul IESBA, privind misiunile de asigurare, aferente misiunilor de asigurare, sau altor cerințe profesionale, sau cerințe prevăzute în legi sau reglementări, care sunt cel puțin la fel de stricte. (a se vedea: pctele. A30–A34, A60)

### **Acceptarea și continuarea misiunii**

21. Partenerul de misiune trebuie să fie convins că firma a urmat procedurile corespunzătoare cu privire la acceptarea și continuarea relațiilor cu clientul și a misiunilor de asigurare și să determine dacă concluziile formulate în această privință sunt adecvate.
22. Practicianul trebuie să accepte sau să continue o misiune de asigurare doar dacă: (a se vedea: pctele. A30–A34)
  - (a) Practicianul nu are niciun motiv să creadă că cerințele etice relevante, inclusiv cele privind independența, nu vor fi respectate;
  - (b) Practicianul este convins că persoanele care urmează să execute misiunea au, împreună, competența și capacitățile adecvate (a se vedea și pctul. 32). și
  - (c) A fost convenită baza în funcție de care trebuie efectuată misiunea, prin:
    - (i) Stabilirea existenței condițiilor preliminare ale unei misiuni de asigurare (a se vedea, de asemenea, pctele. 24-26); și
    - (ii) Confirmarea existenței unei înțelegeri comune dintre practician și partea contractantă cu privire la termenii misiunii, inclusiv la responsabilitățile de raportare ale practicianului.
23. Dacă partenerul de misiune obține informații care ar fi determinat firma să refuze misiunea, dacă informațiile ar fi fost disponibile anterior, partenerul de misiune trebuie să comunice prompt acele informații firmei, astfel încât aceasta și partenerul de misiune să poată lua măsurile necesare.

*Condiții preliminare pentru o misiune de asigurare*

24. Pentru a stabili dacă sunt prezente condițiile preliminare ale unei misiuni de asigurare, practicianul trebuie, pe baza unor cunoștințe preliminare despre circumstanțele misiunii și discuții cu partea (părțile) adecvată(e), să determine dacă: (a se vedea: pctele. A35–A36)
- (a) Rolurile și responsabilitățile părților corespunzătoare sunt adecvate circumstanțelor; și (a se vedea: pctele. A37 - A39)
  - (b) Misiunea prezintă toate caracteristicile de mai jos:
    - (i) Subiectul specific de bază este corespunzător; (a se vedea: pctele. A40–A44)
    - (ii) Criteriile pe practicianul se așteaptă să le aplice la întocmirea informațiilor specifice sunt adecvate circumstanțelor misiunii, inclusiv prin faptul că prezintă toate caracteristicile de mai jos: (a se vedea: pctele. A45–A50)
      - a. Relevanță.
      - b. Exhaustivitate.
      - c. Credibilitate.
      - d. Neutralitate.
      - e. Inteligibilitate.
    - (iii) Criteriile pe practicianul se așteaptă să le aplice la întocmirea informațiilor specifice sunt disponibile pentru utilizatorii vizai; (a se vedea: pctele. A51–A52)
    - (iv) Practicianul se așteaptă să poată să obțină probele necesare pentru fundamentarea concluziei practicianului; (a se vedea: pctele. A53–A55)
    - (v) Concluzia practicianului, sub forma corespunzătoare fie unei misiuni de asigurare rezonabile, fie unei misiuni de asigurare limitate, urmează a fi inclusă într-un raport scris; și
    - (vi) Are un scop rațional, inclusiv, în cazul unei misiuni de asigurare limitate, faptul că practicianul se așteaptă să poată să obțină un nivel de asigurare relevant. (a se vedea: pctul. A56)
25. Dacă nu sunt prezente condițiile preliminare ale unei misiuni de asigurare, practicianul trebuie să discute aspectul cu partea contractantă. Dacă nu pot fi efectuate modificări care să ducă la îndeplinirea condițiilor preliminare, practicianul nu trebuie să accepte misiunea drept misiune de asigurare, decât dacă legea sau reglementările îi impun acest lucru. Cu toate acestea, o misiune desfășurată în astfel de circumstanțe nu se conformează ISAE-urilor. În

consecință, practicianul nu trebuie să includă în raportul de asigurare nicio referire privind conformitatea misiunii cu acest ISAE sau cu oricare alt(e) ISAE(-uri).

#### *Limitări ale ariei anterior acceptării misiunii*

26. Dacă partea contractantă impune o limitare a ariei activității practicianului, în termenii unui proiect de misiune de asigurare, astfel încât practicianul consideră că limitarea va duce la imposibilitatea exprimării unei concluzii asupra informațiilor specifice, practicianul nu trebuie să accepte o astfel de misiune drept misiune de asigurare, decât dacă legea sau reglementările îi impun acest lucru. (a se vedea: pctul. A155(c))

#### *Convenirea termenilor misiunii*

27. Practicianul va conveni termenii misiunii cu partea contractantă. Termenii conveniți ai misiunii trebuie să fie specificați suficient de detaliat într-o scrisoare de misiune sau în altă formă corespunzătoare de acord scris, confirmare scrisă, sau în lege sau reglementări. (a se vedea: pectele. A57–A58)
28. În cazul misiunilor recurente, practicianul trebuie să evalueze dacă circumstanțele prevăd ca termenii misiunii să fie revizuiți și dacă este nevoie ca termenii existenți ai misiunii să îi fie reamintiți părții contractante.

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

29. Practicianul nu trebuie să accepte o modificare a termenilor misiunii atunci când nu există nicio justificare rezonabilă a acestei acțiuni. Dacă este operată o astfel de modificare, practicianul nu trebuie să ignore probele obținute anterior modificării. (a se vedea: pctul. A59)

#### *Raportul de asigurare prescris de lege sau reglementări*

30. În unele cazuri, legea sau reglementările dintr-o jurisdicție relevantă prescriu formatul sau exprimările raportului de asigurare. În aceste circumstanțe, practicianul trebuie să evalueze:
  - (a) Dacă utilizatorii vizați ar putea înțelege greșit concluzia de asigurare; și
  - (b) Dacă da, dacă explicațiile suplimentare din raportul de asigurare ar elimina posibilele neînțelegeri.

Dacă practicianul concluzionează că explicațiile suplimentare din raportul de asigurare nu pot elimina posibilele neînțelegeri, acesta nu trebuie să accepte misiunea, decât dacă legea sau reglementările îi impun acest lucru. An engagement conducted in accordance with such law or regulation does not comply with ISAEs. În consecință, practicianul nu trebuie să includă în raportul de asigurare nicio referire privind conformitatea misiunii cu acest ISAE sau cu oricare alt(e) ISAE(-uri) (a se vedea, de asemenea, pctul. 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, sau cerințe prevăzute în legi sau reglementări, care sunt cel puțin la fel de stricte ca ISQC 1; (a se vedea: pctele. A60-A66)
  - (b) Să fie competent în ceea ce privește aptitudinile și tehnicile de asigurare, dezvoltate printr-o pregătire extensivă și aplicare practică; și (a se vedea: pctul. A60)
  - (c) Să fie suficient de competent în ceea ce privește subiectul specific de bază și măsurarea sau evaluarea sa pentru a-și asuma responsabilitatea concluziei de asigurare. (a se vedea: pctele. A67-A68)

### *Dezsemnarea echipei*

32. Partenerul de misiune trebuie: (a se vedea: pctul. A69)
- (a) Să fie convins că persoanele care urmează să execute misiunea au, împreună, competența și capacitățile adecvate pentru a: (a se vedea: pctele. A70-A71)
    - (i) Efectua misiunea în conformitate cu standardele relevante și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile; și
    - (ii) Permite întocmirea unui raport de asigurare corespunzător circumstanțelor în care va fi emis.
  - (b) Să fie convins că se va putea implica în activitatea:
    - (i) Unui expert al practicianului, când urmează a fi utilizată activitatea celui expert; și (a se vedea: pctele. A70-A71)
    - (ii) Unui alt practician, care nu face parte din echipa misiunii, când urmează a fi utilizată activitatea de asigurare a celui practician, (a se vedea: pctele. A72-A73)

în suficientă măsură pentru a-și asuma responsabilitatea concluziei de asigurare asupra informațiilor specifice.

### *Responsabilitățile partenerului de misiune*

33. Partenerul de misiune trebuie să își asume responsabilitatea pentru calitatea integrală a misiunii. Aceasta include responsabilitatea pentru:
- (a) Efectuarea procedurilor adecvate cu privire la acceptarea și continuarea relațiilor cu clientul și a misiunilor;



- (b) Planificarea și efectuarea misiunii (inclusiv coordonarea și supravegherea corespunzătoare) pentru a se conforma standardelor profesionale și cerințelor legale și de reglementare aplicabile;
  - (c) Derularea de revizuire în conformitate cu politicile și procedurile de revizuire ale firmei și revizuirea documentației misiunii la data raportului de asigurare sau înainte de aceasta; (a se vedea: pctul. A74)
  - (d) Menținerea unei documentații corespunzătoare privind misiunea, care să ofere probe ale îndeplinirii obiectivelor practicianului și a faptului că misiunea a fost efectuată în conformitate cu ISAE-urile relevante și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile și
  - (e) Derularea de consultări corespunzătoare în cadrul echipei misiunii, cu privire la aspectele dificile sau contencioase.
34. Pe parcursul misiunii, partenerul de misiune trebuie să rămână alert, prin observare și efectuarea de interviuri, dacă este cazul, pentru a identifica probe ale neconformității membrilor echipei misiunii cu cerințele etice relevante. Dacă, prin intermediul sistemului de control al calității al firmei, sau prin alte mijloace, partenerul de misiune ia cunoștință de aspecte care indică faptul că membrii echipei misiunii nu s-au conformat cerințelor etice relevante, partenerul de misiune trebuie să determine măsurile corespunzătoare, în comun cu alte persoane din cadrul firmei.
35. Partenerul de misiune trebuie să examineze rezultatele procesului de monitorizare al firmei, evidențiate în cele mai recente informări circularizate de firmă și, după caz, de alte firme din cadrul rețelei și dacă deficiențele identificate în acele informări pot afecta misiunea de asigurare.

#### Revizuirea controlului de calitate al misiunii

36. Pentru acele misiuni, dacă există, pentru care legile sau reglementările prevăd o revizuire a controlului calității sau pentru care firma a determinat că este necesară o revizuire a controlului calității misiunii:
- (a) Partenerul de misiune trebuie să își asume responsabilitatea privind discutarea aspectelor semnificative survenite în cadrul misiunii cu revizorul controlului calității misiunii, și să nu dateze raportul de asigurare până la finalizarea acelei revizuri; și
  - (b) Revizorul controlului calității misiunii trebuie să efectueze o evaluare obiectivă a raționamentelor semnificative ale echipei misiunii și a concluziilor la care s-a ajuns în formularea raportului de asigurare. Această evaluare trebuie să implice: (a se vedea: pctul. A75)
    - (i) Discutarea aspectelor semnificative cu partenerul misiunii;
    - (ii) Revizuirea informațiilor specifice și a proiectului de raport de asigurare;

- (iii) Revizuirea documentației selectate a misiunii, cu privire la raționamentele semnificative ale echipei misiunii și concluziile formulate de aceasta; și
- (iv) Evaluarea concluziilor la care s-a ajuns în formularea raportului de asigurare și aprecierea măsurii în care proiectul de raport de asigurare este adecvat.

### **Scepticismul profesional, raționamentul profesional și aptitudini și tehnici de asigurare**

- 37. Practicianul trebuie să planifice și să efectueze o misiune cu scepticism profesional, recunoscând că pot exista împrejurări care pot face ca o informație specifică să fie denaturată semnificativ. (a se vedea: pctele. A76–A80)
- 38. Practicianul trebuie să își exercite raționamentul profesional în planificarea și efectuarea unei misiuni de asigurare, inclusiv pentru determinarea naturii, plasării în timp sau amplitudinii procedurilor. (a se vedea: pctele. A81–A85)
- 39. Practicianul trebuie să își aplice aptitudinile și tehnicile de asigurare ca parte a unui proces iterativ și sistematic al misiunii.

### **Planificarea și efectuarea misiunii**

#### *Planificarea*

- 40. Practicianul trebuie să planifice misiunea astfel încât aceasta să fie efectuată în mod eficace, incluzând stabilirea ariei, a momentului și coordonării misiunii și determinarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor planificate, care trebuie desfășurate în vederea îndeplinirii obiectivului practicianului. (a se vedea: pctele. A86–A89)
- 41. Practicianul trebuie să determine dacă criteriile sunt adecvate circumstanțelor misiunii, inclusiv dacă acestea prezintă caracteristicile identificate la punctul 24(b)(ii).
- 42. Dacă, după acceptarea misiunii, se constată că una sau mai multe condiții preliminare ale unei misiuni de asigurare nu sunt întrunite, practicianul discută problema cu partea (părțile) adecvată(e) și determină:
  - (a) Dacă problema poate fi rezolvată într-un mod satisfăcător pentru practician;
  - (b) Dacă este adecvată continuarea misiunii; și
  - (c) Dacă și cum să comunice problema în raportul de asigurare.
- 43. Dacă, după acceptarea misiunii, se constată că unul sau mai multe dintre criteriile aplicabile nu sunt adecvate sau că subiectul specific de bază sau o parte a acestuia nu este adecvat pentru o misiune de asigurare, practicianul

ia în considerare retragerea din misiune, dacă retragerea este posibilă conform legii sau reglementărilor aplicabile. Dacă practicianul continuă misiunea, acesta trebuie să exprime o concluzie cu rezerve sau contrară, sau imposibilitatea exprimării unei opinii, după cum este adecvat în circumstanțele respective. (a se vedea: pctele. A90-A91)

*Pragul de semnificație*

44. Practicianul trebuie să ia în considerare pragul de semnificație în: (a se vedea: pctele. A92-A100)
- (a) Planificarea și efectuarea unei misiuni de asigurare, inclusiv pentru determinarea naturii, plasării în timp sau amplitudinii procedurilor; și
  - (b) Evaluarea măsurii în care informațiile specifice sunt lipsite de denaturări semnificative.

*Înțelegerea subiectului specific de bază și a altor circumstanțe ale misiunii*

45. Practicianul trebuie să efectueze interviuri ale părții(lor) adecvate, cu privire la:
- (a) Măsura în care dețin cunoștințe referitoare la orice cazuri reale, suspectate sau presupuse de denaturare intenționată sau neconformitate cu legile și reglementările, care afectează informațiile specifice; (a se vedea: pctul. A101)
  - (b) Măsura în care partea responsabilă dispune de o funcție de audit intern și dacă da, să efectueze interviuri ulterioare în vederea înțelegerii activităților și a principalelor constatări ale funcției de audit intern, referitoare la informațiile specifice: și
  - (c) Măsura în care partea responsabilă a făcut apel la orice experți pentru întocmirea informațiilor specifice.

<b>Asigurare limitată</b>	<b>Asigurare rezonabilă</b>
<p>46L. Practicianul trebuie să înțeleagă suficient subiectul specific de bază și alte circumstanțe ale misiunii, pentru a:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Putea identifica domeniile în care este probabil să apară o denaturare semnificativă a informațiilor specifice; și</li> </ul>	<p>46R. Practicianul trebuie să înțeleagă suficient subiectul specific de bază și alte circumstanțe ale misiunii, pentru a:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Putea identifica și evalua riscurile de denaturare semnificativă a informațiilor specifice; și</li> <li>(b) Pentru a furniza, astfel, o</li> </ul>

Asigurare limitată	Asigurare rezonabilă
<p>(b) Pentru a furniza, astfel, o bază pentru proiectarea și aplicarea de proceduri pentru abordarea domeniilor identificate conform punctului 46L(a) și pentru a obține o asigurare limitată care să susțină concluzia practicianului. (a se vedea: pcte. A101–A104, A107)</p> <p>47L. Pentru înțelegerea subiectului specific de bază și a altor circumstanțe ale misiunii, conform punctului 46L, practicianul trebuie să examineze procesul utilizat pentru întocmirea informațiilor specifice. (a se vedea: pctl. A106)</p>	<p>bază pentru proiectarea și aplicarea de proceduri ca răspuns la riscurile evaluate și obținerea unei asigurări rezonabile care să susțină concluzia practicianului. (a se vedea: pcte. A101–A103, A107)</p> <p>47R. Pentru înțelegerea subiectului specific de bază și a altor circumstanțe ale misiunii, conform punctului 46R, practicianul trebuie să înțeleagă controlul intern aplicat în întocmirea informațiilor specifice relevante pentru misiune. Aceasta include evaluarea organizării acelor controale relevante pentru misiune și determinarea măsurii în care acestea au fost implementate prin desfășurarea de proceduri suplimentare interviu-vării personalului responsabil de informațiile specifice. (a se vedea: pctl. A105)</p>

## Obținerea probelor

### *Analiza riscului și reacția la riscuri*

Asigurare limitată	Asigurare rezonabilă
<p>48L. Pe baza înțelegerii practicianului (a se vedea pctl. 46L), acesta trebuie: (a se vedea: pcte. A108-A112)</p> <p>(a) Să identifice domeniile în care este probabil să apară o denaturare semnificativă a informațiilor specifice; și</p> <p>(b) Să proiecteze și să aplice proceduri pentru abor-</p>	<p>48R. Pe baza înțelegerii practicianului (a se vedea pctl. 46R), acesta trebuie: (a se vedea: pcte. A108-A110)</p> <p>(a) Să identifice și evalueze riscurile de denaturare semnificativă a informațiilor specifice; și</p> <p>(b) Să proiecteze și să aplice proceduri ca răspuns la ris-</p>

Asigurare limitată	Asigurare rezonabilă
<p>darea domeniilor identificate conform punctului 48L(a) și să obțină o asigurare limitată care să susțină concluzia practicianului.</p>	<p>curile evaluate și să obțină o asigurare rezonabilă care să susțină concluzia practicianului; În plus față de orice alte proceduri aferente informațiilor specifice, care sunt adecvate circumstanțelor misiunii, procedurile practicianului trebuie să includă obținerea de suficiente probe adecvate, cu privire la eficacitatea de funcționare a controalelor relevante asupra informațiilor specifice atunci când:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) Evaluarea practicianului cu privire la riscurile de denaturare semnificativă include o estimare referitoare la funcționarea eficace a controalelor, sau</li> <li>(ii) Doar procedurile, altele decât testarea controalelor, nu pot furniza singure probe suficiente și adecvate.</li> </ul>
<p>Determinarea necesității de proceduri suplimentare într-o misiune de asigurare limitată</p> <p>49L. În cazul în care practicianul ia cunoștință de un aspect (aspecte) care îl determină să considere că informațiile specifice ar putea fi semnificativ denaturate, practicianul va proiecta și aplica de proceduri suplimentare pentru a obține probe suplimentare până</p>	<p>Revizuirea evaluării riscului într-o misiune de asigurare rezonabilă</p> <p>49R. Evaluarea practicianului cu privire la riscurile de denaturare semnificativă a informațiilor specifice se poate modifica pe parcursul misiunii, pe măsură ce se obțin probe suplimentare. În situația în care practicianul obține probe care sunt inconsecvente cu probele pe care și-a fondat inițiat</p>

Asigurare limitată	Asigurare rezonabilă
<p>când acesta are posibilitatea să: (a se vedea: pctele. A112-A117)</p> <p>(a) Concluzionează că aspectul nu este de natură să determine denaturarea semnificativă a informațiilor specifice; fie</p> <p>(b) Determină că aspectul(ele) nu determină denaturarea semnificativă a informațiilor specifice.</p>	<p>evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă, acesta trebuie să revizuiască evaluarea și să modifice, în consecință, procedurile planificate. (a se vedea: pctul. A112)</p>

50. Când proiectează și efectuează procedurile, practicianul trebuie să ia în considerare relevanța și credibilitatea informațiilor ce vor fi folosite drept probe. Dacă:

- (a) Probele obținute dintr-o sursă sunt inconsecvente cu cele obținute din altă sursă; fie
- (b) Practicianul are îndoieli privind credibilitatea informațiilor care vor fi utilizate drept probe,

practicianul trebuie să determine ce modificări sau completări ale procedurilor sunt necesare pentru rezolvarea situației și trebuie să ia în considerare efectul situației, dacă există, asupra altor aspecte ale misiunii.

51. Practicianul trebuie să cumuleze denaturările necorectate identificate pe parcursul misiunii, altele decât cele care sunt evident ne semnificative. (a se vedea: pctele. A118-A119)

*Activitatea efectuată de un expert al practicianului*

52. Când urmează a fi folosită activitatea unui expert al practicianului, practicianul trebuie, de asemenea: (a se vedea: pctele. A120-A124)

- (a) Să evalueze dacă expertul dispune de competența, aptitudinile și obiectivitatea necesare scopurilor sale. În cazul unui expert extern al practicianului, evaluarea obiectivității trebuie să includă interviuri privind interesele și relații care pot genera o amenințare la adresa obiectivității expertului; (a se vedea: pctele. A125-A128)
- (b) Să înțeleagă suficient de bine domeniul de expertiză al expertului; (a se vedea: pctele. A129-A130)
- (c) Să convină cu expertul natura, domeniul de aplicare și obiectivele activității expertului; și (a se vedea: pctele. A131-A132)

- (d) Să evalueze gradul de adecvare al activității expertului practicianului cu scopurile practicianului. (a se vedea: pctele. A133-A134)

*Activitatea derulată de un alt practician, o parte responsabilă sau expertul persoanei care efectuează măsurarea sau evaluarea sau de către un auditor intern (a se vedea: pctul. A135)*

- 53. Când urmează a fi folosită munca unui alt practician, practicianul trebuie să evalueze dacă acea muncă corespunde scopurilor sale.
- 54. Dacă informațiile ce urmează a fi folosite drept probe au fost întocmite cu ajutorul muncii unei părți responsabile sau ale unui expert al persoanei care efectuează măsurarea sau evaluarea, practicianul trebuie, în măsura necesară, ținând cont de importanța muncii aceluși expert pentru scopurile practicianului:
  - (a) Să evalueze competența, capacitățile și obiectivitatea aceluși expert;
  - (b) Să înțeleagă munca aceluși expert; și
  - (c) Să evalueze caracterul adecvat al muncii aceluși expert, drept probă.
- 55. Dacă practicianul intenționează să folosească activitatea funcției de audit intern, acesta 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 al funcției de audit intern;
  - (c) Dacă funcția de audit intern aplică o abordare sistematică și disciplinată, inclusiv un control al calității; și
  - (d) Dacă activitatea funcției de audit intern este adecvată pentru scopurile misiunii.

#### *Declarații scrise*

- 56. Practicianul trebuie să solicite de la partea (părțile) responsabilă(e) o declarație scrisă:
  - (a) Conform căreia i-a furnizat practicianului toate informațiile de care dispune (dispun) și care sunt relevante pentru misiune. (a se vedea: pctele. A54–A55 și A136–A138)
  - (b) Care să confirme măsurarea sau evaluarea subiectului specific de bază conform criteriilor aplicabile, inclusiv faptul că toate aspectele relevante sunt reflectate în informațiile specifice.
- 57. Dacă, în plus față de declarațiile prevăzute, practicianul determină că este necesară obținerea uneia sau mai multor declarații scrise, în sprijinul altor

probe relevante pentru informațiile specifice, practicianul va solicita acele declarații scrise.

58. Când declarațiile scrise se referă la aspecte care sunt semnificative pentru informațiile specifice, practicianul trebuie:
  - (a) Să evalueze caracterul lor rezonabil și consecvența cu alte probe obținute, inclusiv cu alte declarații (verbale sau scrise); și
  - (b) Să analizeze dacă se poate preconiza că cei care fac declarațiile sunt bine informați cu privire la aspectele respective.
59. Data declarațiilor scrise trebuie să fie cât mai apropiată posibil, dar nu ulterioară, datei raportului de asigurare.

#### Declarații scrise solicitate nefurnizate sau lipsite de credibilitate

60. Dacă una sau mai multe dintre declarațiile scrise nu sunt furnizate sau practicianul concluzionează că există suficiente îndoieli cu privire la competența, integritatea, valorile etice sau diligența celor care furnizează declarațiile scrise, sau că declarațiile scrise sunt altfel lipsite de credibilitate, acesta trebuie: (a se vedea: pctul. A139)
  - (a) Să discute aspectul cu partea (părțile) corespunzătoare;
  - (b) Să reevalueze integritatea celor de la care au fost cerute sau permise declarațiile și să evalueze efectul acestei situații asupra credibilității declarațiilor (verbale sau scrise) și al probelor, în general; și
  - (c) Să ia măsurile corespunzătoare, inclusiv să determine efectul posibil asupra concluziei din raportul de asigurare.

#### Evenimente ulterioare

61. Când este relevant pentru misiune, practicianul trebuie să analizeze efectul asupra informațiilor specifice și a raportului de asigurare al evenimentelor de până la data raportului de asigurare și trebuie să reacționeze corespunzător la faptele de care ia cunoștință după data raportului de asigurare, care, dacă ar fi fost cunoscute de practician la acea dată, l-ar fi făcut să modifice raportul de asigurare. Amploarea analizei evenimentelor ulterioare depinde de capacitatea acelor evenimente de a afecta informațiile specifice și de a afecta caracterul adecvat al concluziei practicianului. Cu toate acestea, practicianul nu are nicio responsabilitate de a efectua proceduri referitoare la informațiile specifice după data raportului de asigurare. (a se vedea: pctele. A140-A141)

#### Alte informații

62. Când documentele care conțin informații specifice și raportul de asigurare pe marginea acestora includ alte informații, practicianul trebuie să citească



aceste informații pentru a identifica inconsecvențele semnificative, dacă există, față de informațiile specifice sau raportul de asigurare și, dacă la citirea acestor informații, practicianul: (a se vedea: pctul. A142)

- (a) Identifică o inconsecvență semnificativă între aceste alte informații și informațiile specifice sau raportul de asigurare; fie
- (b) Ia cunoștință de o denaturare semnificativă a faptelor aferente altor informații, care nu se referă la aspectele cuprinse în informațiile specifice sau raportul de asigurare,

acesta trebuie să discute aspectul cu partea (părțile) corespunzătoare și să ia măsuri ulterioare, după caz.

### **Descrierea criteriilor aplicabile**

- 63. Practicianul trebuie să evalueze dacă informațiile specifice se referă sau descriu, în mod adecvat, criteriile aplicabile. (a se vedea: pctele. A143-A145)

### **Formularea concluziei de asigurare**

- 64. Practicianul trebuie să evalueze caracterul suficient și gradul de adecvare al probelor obținute în contextul misiunii și, dacă circumstanțele o impun, să încerce să obțină probe suplimentare. Practicianul trebuie să analizeze toate probele relevante, indiferent dacă acestea par să confirme sau să infirme măsurarea sau evaluarea subiectului specific de bază conform criteriilor aplicabile. Dacă practicianul nu poate să obțină probele ulterioare necesare, acesta trebuie să analizeze implicațiile asupra concluziei sale, conform punctului 65. (a se vedea: pctele. A146 – A152)
- 65. Practicianul va formula o concluzie cu privire la măsura în care informațiile specifice sunt lipsite de denaturări semnificative. În formularea acestei concluzii, practicianul trebuie să ia în considerare concluzia de la punctul 64, cu privire la caracterul suficient și gradul de adecvare al probelor obținute și o evaluare a măsurii în care denaturările necorectate sunt semnificative, luate individual sau cumulativ. (a se vedea: pctele. A3 și A153–A154)
- 66. Dacă practicianul nu poate să obțină suficiente probe adecvate, există o limitare a ariei și practicianul trebuie să exprime o concluzie cu rezerve, să invoce imposibilitatea exprimării unei concluzii sau să se retragă din misiune, când retragerea este permisă de legile sau reglementările aplicabile, după caz. (a se vedea: pctele. A155–A157)

## Întocmirea raportului de asigurare

67. Raportul de asigurare trebuie să fie în formă scrisă și să conțină o exprimare clară a concluziei practicianului asupra informațiilor specifice. (a se vedea: pctele. A2, A158–A160)
68. Concluzia practicianului trebuie să fie clar separată de informațiile sau explicațiile care nu sunt menite să afecteze concluzia practicianului, inclusiv orice Aspect evidențiat, Alte aspecte, constatări privind aspectele specifice ale misiunii, recomandări sau informații suplimentare incluse în raportul de asigurare. Formularea utilizată va arata clar că aceste Aspecte evidențiate, Alte aspecte, constatări privind aspectele specifice ale misiunii, recomandări sau informații suplimentare nu sunt menite să distragă de la concluzia practicianului. (a se vedea: pctele. A158–A160)

### *Conținutul raportului de asigurare*

69. Raportul de asigurare trebuie să includă cel puțin următoarele elemente de bază:
  - (a) Un titlu care arată clar că raportul este un raport de asigurare independent. (a se vedea: pctul. A161)
  - (b) Un destinatar. (a se vedea: pctul. A162)
  - (c) O identificare și o descriere a nivelului de asigurare obținut de practician, a informațiilor specifice și, după caz, a subiectului specific de bază. Când concluzia practicianului este exprimată în funcție de o declarație făcută de partea (părțile) adecvată(e), această declarație trebuie să însoțească raportul de asigurare, să fie reprodusă în raportul de asigurare sau trecută ca referință în raport, făcându-se trimitere la o sursă care le este disponibilă utilizatorilor vizați. (a se vedea: pctul. A163)
  - (d) Identificarea criteriilor aplicabile. (a se vedea: pctul. A164)
  - (e) Acolo unde este adecvat, o descriere a oricărui limitări semnificative inerente, asociate cu măsurarea sau evaluarea subiectului specific de bază conform criteriilor aplicabile. (a se vedea: pctul. A165)
  - (f) Atunci când criteriile aplicabile sunt destinate unui scop specific, o declarație care îi atenționează pe cititori asupra acestui fapt și, prin urmare, asupra posibilității ca informațiile specifice să nu corespundă unui alt scop. (a se vedea: pctele. A166–A167)
  - (g) O declarație care să identifice partea responsabilă și persoana care efectuează măsurarea sau evaluarea, dacă sunt diferiți, și care să descrie responsabilitățile acestora și responsabilitățile practicianului. (a se vedea: pctul. A168)

- (h) O declarație că misiunea a fost efectuată în conformitate cu acest ISAE sau, atunci când există un ISAE referitor la subiectul specific, cu acel ISAE. (a se vedea: pctele. A169–A170)
- (i) O declarație că firma din care face parte practicianul aplică ISQC 1, sau alte cerințe profesionale, sau cerințe prevăzute în legi sau reglementări, care sunt cel puțin la fel de stricte ca și ISQC 1. Dacă practicianul nu este un profesionist contabil, declarația trebuie să identifice cerințele profesionale aplicate, sau cerințele aplicate prevăzute în legi sau reglementări, care sunt cel puțin la fel de stricte ca ISQC 1. (a se vedea: pctul. A171)
- (j) O declarație că practicianul se conformează cerințelor de independență și celorlalte cerințe etice ale Codului IESBA, sau altor cerințe profesionale, sau cerințe prevăzute în legi sau reglementări, care sunt cel puțin la fel de stricte ca Părțile A și B ale Codului IESBA privind misiunile de asigurare. Dacă practicianul nu este un profesionist contabil, declarația trebuie să identifice cerințele profesionale aplicate, sau cerințele aplicate prevăzute în legi sau reglementări, cu condiția ca acestea să fie cel puțin la fel de stricte ca Părțile A și B ale Codului IESBA privind misiunile de asigurare. (a se vedea: pctul. A172)
- (k) Un rezumat informativ al activității desfășurate ca bază pentru concluzia practicianului. În cazul unei misiuni de asigurare limitată, o apreciere a naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor efectuate este esențială pentru înțelegerea concluziei practicianului. Într-o misiune de asigurare limitată, rezumatul activității desfășurate va menționa:
  - (i) Că procedurile efectuate într-o misiune de asigurare limitată variază ca natură și plasare în timp, iar amploarea lor este mai redusă decât în cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă. și
  - (ii) În consecință, nivelul de asigurare obținut într-o misiune de asigurare limitată este substanțial mai redus decât asigurarea care ar fi fost obținută dacă ar fi fost efectuată o misiune de asigurare rezonabilă. (a se vedea: pctele. A6, A173–A177)
- (l) Concluzia practicianului: (a se vedea: pctele. A2, A178–A180)
  - (i) Acolo unde este adecvat, concluzia trebuie să informeze utilizatorii vizați cu privire la contextul în care trebuie citită concluzia practicianului. (a se vedea: pctul. A179)
  - (ii) Într-o misiune de asigurare rezonabilă, concluzia trebuie exprimată într-o formă pozitivă. (a se vedea: pctul. A178)

- (iii) Într-o misiune de asigurare limitată, concluzia trebuie exprimată într-o formă din care să reiasă dacă, pe baza procedurilor efectuate și a probelor obținute, practicianul a luat cunoștință de vreun aspect (aspecte) care să îl facă să creadă că informațiile specifice sunt denaturate semnificativ. (a se vedea: pctul. A180)
- (iv) Concluzia de la punctul (ii) sau (iii) va fi formulată utilizându-se exprimări adecvate aferente subiectului specific de bază și criteriilor adecvate, date fiind circumstanțele misiunii și trebuie formulate în funcție de: (a se vedea: pctul. A181)
  - a. Subiectul specific de bază și criteriile aplicabile;
  - b. Informațiile specifice și criteriile aplicabile; fie
  - c. O declarație a părții (părților) adecvate.
- (v) Când practicianul exprimă o concluzie modificată, raportul de asigurare trebuie să conțină:
  - a. O secțiune care să furnizeze o descriere a aspectului(elor) care au generat modificarea; și
  - b. O secțiune care să conțină concluzia modificată a practicianului. (a se vedea: pctul. A182)
- (m) Semnătura practicianului. (a se vedea: pctul. A183)
- (n) Data raportului de asigurare. Raportul de asigurare nu trebuie să fie datat înainte de data la care practicianul a obținut probele pe care își bazează concluzia, inclusiv probele prin care cei cu autoritatea necesară au afirmat că și-au asumat responsabilitatea pentru informațiile specifice. (a se vedea: pctul. A184)
- (o) Locația din jurisdicție unde practicianul își desfășoară activitatea.

*Referințe la expertul practicianului în raportul de asigurare*

70. Dacă practicianul face referire, în raportul de asigurare, la munca unui expert al său, formularea raportului nu trebuie să permită interpretarea că responsabilitatea practicianului pentru concluzia exprimată în acel raport este redusă, dată fiind implicarea acelui expert. (a se vedea: pcte. A185–A187)

*Raportul de asigurare prescris de lege sau reglementări*

71. Dacă practicianului i se impune, prin lege sau reglementări, să utilizeze un anumit format sau anumite exprimări în raportul de asigurare, raportul de asigurare trebuie să facă referire la acest standard sau la alte ISAE-uri, doar dacă raportul de asigurare include cel puțin elementele menționate la punctul 69.

### Concluzii nemodificate și modificate

72. Practicianul trebuie să exprime o concluzie nemodificată când acesta 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, nu a luat cunoștință de niciun aspect(e) care să îl facă să creadă că informațiile specifice nu sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu criteriile aplicabile.
73. Dacă practicianul consideră necesar să:
- (a) Atragă atenția utilizatorilor vizați asupra unui aspect prezentat sau descris în informațiile specifice care, potrivit raționamentului său, este atât de important încât este fundamental pentru înțelegerea de către utilizatorii vizați a informațiilor specifice (un Paragraf de evidențiere a unor aspecte); sau
  - (b) Să comunice un aspect, altul decât cele prezentate sau descrise în informațiile specifice care, potrivit raționamentului său, este relevant pentru înțelegerea de către utilizatorii vizați a misiunii, a responsabilităților practicianului sau a raportului de asigurare (un Paragraf privind alte aspecte),
- și aceste acțiuni nu sunt interzise prin lege sau reglementări, practicianul poate raporta aceste aspecte într-un paragraf din raportul de asigurare, având un titlu adecvat, care să indice clar că nu este modificată concluzia practicianului cu privire la subiectul în cauză. În cazul unui Paragraf de evidențiere a unor aspecte, un astfel de paragraf se va referi doar la informațiile prezentate sau descrise în informațiile specifice.
74. Practicianul trebuie să exprime o concluzie modificată în următoarele împrejurări:
- (a) Când, potrivit raționamentului profesional al practicianului, există o limitare a ariei de aplicabilitate iar efectul aspectului în cauză ar putea fi semnificativ (a se vedea pctul. 66). În aceste cazuri, practicianul trebuie să exprime o concluzie cu rezerve sau să invoce imposibilitatea exprimării unei concluzii.
  - (b) Când, potrivit raționamentului practicianului, informațiile specifice sunt denaturate semnificativ. În astfel de cazuri, practicianul trebuie să exprime o concluzie cu rezerve sau o concluzie contrară. (a se vedea: pctul. A190)

75. Practicianul trebuie să exprime o concluzie cu rezerve atunci când, potrivit raționamentului său profesional, efectele sau efectele posibile ale unui aspect nu sunt atât de semnificative și grave încât să impună exprimarea unei concluzii contrare sau invocarea imposibilității exprimării unei concluzii. O concluzie cu rezerve trebuie să fie exprimată "cu excepția" efectelor, sau posibilelor efecte, ale aspectului la care se referă rezerva. (a se vedea: pctele. A188-A189)
76. Dacă practicianul exprimă o concluzie modificată în urma unei limitări a ariei de aplicare, dar este, de asemenea, conștient de aspectul(ele) care a(au) cauzat denaturarea semnificativă a informațiilor specifice, acesta trebuie să includă în raportul de asigurare o descriere clară, atât a limitării ariei de aplicare, cât și aspectului(elor) care a(au) cauzat denaturarea semnificativă a informațiilor specifice.
77. Când declarația făcută de partea (părțile) adecvate a (au) identificat și descris corect denaturarea semnificativă a informațiilor specifice, practicianul trebuie fie:
- (a) Să exprime o concluzie cu rezerve sau o concluzie contrară, formulată în funcție de subiectul specific de bază și de criteriile aplicabile; fie
  - (b) Dacă este specificat expres în termenii misiunii, să formuleze concluzia în funcție de o declarație făcută de partea (părțile) adecvată(e), să exprime o concluzie fără rezerve dar să includă un Paragraf de evidențiere a unor aspecte în raportul de asigurare, prin care să facă referire la declarația făcută de partea (părțile) adecvată(e) care identifică și descrie clar faptul că informațiile specifice sunt denaturate semnificativ. (a se vedea: pctul. A191)

### **Alte responsabilități privind comunicarea**

78. Practicianul trebuie să analizeze dacă, conform termenilor misiunii și altor circumstanțe ale misiunii, a luat cunoștință de alte aspecte care trebuie comunicate părții responsabile, persoanei care efectuează măsurarea sau evaluarea, părții contractante, persoanelor responsabile cu guvernarea sau altor părți. (a se vedea: pctul. A192)

### **Documentația**

79. The practitioner shall prepare on a timely basis engagement documentation that provides a record of the basis for the assurance report that is sufficient and appropriate to enable an experienced practitioner, having no previous connection with the engagement, to understand:(a se vedea: pctele. A193-A197)

- (a) Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor aplicate pentru a respecta ISAE-urile relevante și cerințele legale și de reglementare aplicabile;
  - (b) Rezultatele procedurilor aplicate și probele obținute; și
  - (c) Aspectele semnificative ce au apărut în decursul misiunii, concluziile trase cu privire la acestea și raționamentele profesionale importante realizate pentru a trage respectivele concluzii.
80. Dacă practicianul identifică informații care sunt inconsecvente cu concluzia finală a practicianului referitoare la un aspect semnificativ, practicianul trebuie să documenteze modul în care a abordat inconsecvența.
81. Practicianul trebuie să strângă documentația misiunii într-un dosar al misiunii și să finalizeze procesul administrativ de asamblare a dosarului final al misiunii în timp util, după data raportului de asigurare. (a se vedea: pctele. A198-A199)
82. După ce a fost finalizată asamblarea dosarului final al misiunii, practicianul nu trebuie să elimine sau să neglijeze documentația misiunii, indiferent de natura sa, înainte de finalul perioadei de păstrare. (a se vedea: pctul. A200)
83. Dacă practicianul consideră necesar să completeze documentația existentă a misiunii sau să adauge noi documente privind misiunea, după ce asamblarea dosarului final al misiunii a fost finalizată, practicianul trebuie, indiferent de natura completărilor sau adăugirilor, să documenteze:
- (a) Motivele specifice pentru efectuarea completărilor sau adăugirilor; și
  - (b) Când, și de către cine, au fost efectuate și revizuite.

\* \* \*

## Aplicare și alte materiale explicative

### Introducere (a se vedea: pctul. 6)

- A1 Într-o misiune de consultanță practicianul aplică aptitudini tehnice, educație, observații, experiență și cunoștințe. Misiunile de consultanță presupun un proces analitic care implică, de obicei, o combinație de activități referitoare la: stabilirea obiectivelor, aflarea faptelor, definirea problemelor sau oportunităților, evaluarea alternativelor, elaborarea de recomandări, inclusiv acțiuni, comunicarea rezultatelor și uneori implementarea și etapa ulterioară implementării. Rapoartele (dacă sunt emise) sunt în general scrise într-un stil narativ (sau „forma lungă”). În general, munca efectuată este adresată doar clientului și în beneficiul acestuia. Natura și domeniul de aplicare al activității sunt determinate printr-un acord între practician și client. Orice serviciu care

îndeplinește definiția unei misiuni de asigurare nu este o misiune de consultanță, ci o misiune de asigurare.

## Obiective

*Misiuni ale căror informații specifice se referă la un număr de aspecte (a se vedea: pctele. 10, 65, 69(l))*

A2 Când informațiile specifice constau într-un număr de aspecte, pot fi furnizate concluzii separate pentru fiecare aspect. Toate aceste concluzii separate nu trebuie să facă referire la același nivel de asigurare. Mai degrabă fiecare concluzie este exprimată în forma corespunzătoare fie unei misiuni de asigurare rezonabile fie unei misiuni de asigurare limitate. Referirile din acest ISAE la concluzia din raportul de asigurare includ fiecare concluzie, când sunt furnizate concluzii separate.

## Definiții

*Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor din cadrul unei misiuni de asigurare limitată sau rezonabilă (a se vedea: pctul. 12(a)(i))*

A3 Deoarece nivelul de asigurare obținut într-o misiune de asigurare limitată este mai scăzut decât într-o misiune de asigurare rezonabilă, procedurile pe care practicianul le efectuează într-o misiune de asigurare limitată variază ca natură și plasare în timp față de cele aferente unei misiuni de asigurare rezonabilă și sunt mai puțin ample decât acestea din urmă. Principalele diferențe dintre o misiune de asigurare rezonabilă și o misiune de asigurare limitată includ:

- (a) Accentul pus pe natura diferitelor proceduri drept sursă de probe va fi unul diferit, în funcție de circumstanțele misiunii. De exemplu, practicianul poate considera că este adecvat, în circumstanțele unei misiuni de asigurare limitată, să pună un accent mai mare pe interviurile personalului entității și pe proceduri analitice și să pună un accent mai mic, sau niciunul, pe testarea controalelor și obținerea de probe din surse externe, decât ar fi procedat într-o misiune de asigurare rezonabilă.
- (b) Într-o misiune de asigurare limitată, practicianul poate:
  - Selecta mai puține elemente de examinat; sau
  - Efectua mai puține proceduri (de exemplu, efectuarea doar de proceduri analitice în situațiile în care, în cadrul unei misiuni de asigurare rezonabilă, ar fi efectuate atât proceduri analitice cât și alte proceduri).
- (c) Într-o misiune de asigurare rezonabilă, procedurile analitice efectuate ca răspuns la riscul misiunii implică elaborarea de așteptări care sunt suficient de precise pentru a identifica denaturările semnificative. Într-



o misiune de asigurare limitată, procedurile analitice pot fi menite să sprijine așteptările privind direcția trend-urilor, relațiile și rapoartele, mai degrabă decât pentru a identifica denaturările la nivelul de precizie așteptat într-o misiune de asigurare rezonabilă.

- (d) Mai mult, când sunt identificate fluctuații, relații sau diferențe semnificative, se pot obține probe adecvate pentru o misiune de asigurare limitată prin efectuarea de interviuri și examinarea răspunsurilor primite din perspectiva circumstanțelor cunoscute ale misiunii.
- (e) În plus, când sunt efectuate proceduri analitice într-o misiune de asigurare limitată, practicianul poate, de exemplu, utiliza date cu un grad mult mai mare de agregare, precum date trimestriale mai degrabă decât date lunare, sau poate utiliza date care nu au fost supuse unor proceduri separate de testare a credibilității lor, în aceeași măsură în care ar fi fost pentru o misiune de asigurare rezonabilă.

*Un nivel de asigurare relevant (a se vedea: pctele. 12(a)(i)(b2)), 47L)*

- A4 Nivelul de asigurare pe care practicianul plănuiește să îl obțină nu este, de regulă, supus cuantificării, și măsura în care el este relevant ține de raționamentul profesional al practicianului, exercitat în funcție de circumstanțele misiunii. Într-o misiune de asigurare limitată practicianul efectuează proceduri care sunt limitate în comparație cu cele necesare unei misiuni de asigurare rezonabilă, dar care, cu toate acestea, sunt proiectate pentru obținerea un nivel de asigurare care este relevant. Pentru a fi relevant, nivelul de asigurare obținut de către practician este de natură să consolideze încrederea utilizatorilor vizați în informațiile specifice într-o măsură care este în mod evident mai mult decât neimportantă (a se vedea, de asemenea, pctele. A16-A18).
- A5 În întreaga arie a tuturor misiunilor de asigurare limitată, ceea ce reprezintă asigurare relevantă poate varia de la puțin peste o asigurare care cel mai probabil va consolida încrederea utilizatorilor vizați în informațiile specifice până la un nivel care este în mod evident mai mult decât fără importanță, dar mai redus decât o asigurare rezonabilă. Ceea ce este relevant într-o anumită misiune reprezintă un raționament din cadrul acelei arii care depinde de circumstanțele misiunii, inclusiv de nevoia de informare a utilizatorilor vizați, ca grup, criteriile și subiectul specific de bază al misiunii.
- A6 Deoarece nivelul de asigurare obținut de practician în misiunile de asigurare limitată variază, raportul practicianului conține un rezumat informativ al procedurilor efectuate, admitând că o apreciere a naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor efectuate sunt esențiale pentru a înțelege concluzia practicianului (a se vedea pctele. 69(k) și A173-A177).
- A7 Unii dintre factorii care pot fi relevanți pentru a determina ce constituie o asigurare relevantă pentru o anumită misiune, includ, de exemplu:

- Caracteristicile subiectului specific de bază și ale criteriilor și dacă există ISAE-uri specifice, relevante pentru subiectul specific.
- Instrucțiunile sau alte indicații ale părții contractante cu privire la natura asigurării pe care se dorește să o obțină practicianul. De exemplu, termenii misiunii pot stipula proceduri specifice pe care partea contractantă le consideră necesare sau anumite aspecte ale informațiilor specifice pe care partea contractantă ar dori ca practicianul să își axeze procedurile. Cu toate acestea, practicianul poate considera că sunt necesare alte proceduri pentru a obține probe suficiente și adecvate în vederea obținerii unei asigurări relevante.
- Practicile general acceptate, dacă există, cu privire la misiunile de asigurare referitoare la anumite informații specifice, sau informații specifice similare sau conexe.
- Nevoile informaționale ale utilizatorilor vizați, în calitate de grup. În general, cu cât este mai importantă consecința primirii unei concluzii necorespunzătoare de către utilizatorii vizați când informațiile specifice sunt denaturate semnificativ, cu atât mai mare ar trebui să fie nivelul de asigurare care ar fi necesar pentru a avea relevanță pentru aceștia. De exemplu, în unele cazuri, consecința ca utilizatorii vizați să primească o concluzie necorespunzătoare poate fi atât de importantă încât este necesară o misiune de asigurare rezonabilă pentru ca practicianul să obțină o asigurare relevantă în respectivele circumstanțe.
- Așteptările utilizatorilor vizați că practicianul va formula o concluzie de asigurare limitată cu privire la informațiile specifice, într-un termen scurt și la un cost redus.

*Exemple de misiuni de certificare* (a se vedea: pctul. 12(a)(ii)(a))

A8 Exemplele de misiuni care pot fi desfășurate conform acestui ISAE includ:

- (a) Dezvoltarea durabilă – O misiune privind dezvoltarea durabilă implică obținerea unei asigurări referitoare la un raport întocmit de conducere sau de un expert al conducerii (persoana care efectuează măsurarea sau evaluarea) cu privire la performanța dezvoltării durabile a entității.
- (b) Conformitatea cu legile sau reglementările – O misiune privind conformitatea cu legile sau reglementările implică obținerea unei asigurări referitoare la o declarație făcută de altă parte (persoana care efectuează măsurarea sau evaluarea) cu privire la conformitatea cu legile sau reglementările.
- (c) Raportul costuri-eficiență – O misiune privind raportul costuri-eficiență implică obținerea unei asigurări referitoare la măsurarea sau evaluarea raportului costuri-eficiență de către o altă parte (altă parte (persoana care efectuează măsurarea sau evaluarea)).

*Aptitudini și tehnici de asigurare* (a se vedea: pctul. 12(b))

A9 Aptitudinile 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 informatice și a rolului și limitărilor controlului intern;
- Corelarea analizei pragului de semnificație și a riscurilor misiunii cu natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor;
- Aplicarea procedurilor corespunzătoare misiunii (care pot include interviuarea, inspectarea, recalcularea, repetarea executării, observația, confirmarea și procedurile analitice); și
- Documentarea sistematică a practicilor și aptitudinilor de formulare a raportului de asigurare.

*Criterii* (a se vedea: pctul. 12(c), Anexa)

A10 Sunt necesare criteriile adecvate pentru măsurarea sau evaluarea consecventă și rezonabilă a unui subiect specific de bază în contextul unui raționament profesional. În lipsa unui cadru de referință furnizat de criteriile adecvate, orice concluzie lasă loc unei interpretări personale sau unei neînțelegeri. Gradul de adecvare a criteriilor depinde de context, mai precis, este determinat în contextul circumstanțelor misiunii. Chiar pentru același subiect specific de bază pot exista criterii diferite, care implică o măsurare sau o evaluare diferită. De exemplu, o persoană care efectuează măsurarea sau evaluarea poate selecta, ca unul dintre criteriile subiectului specific de bază definit ca satisfacția clientului, numărul de reclamații din partea clienților rezolvate spre satisfacția declarată a clientului o altă persoană care efectuează măsurarea sau evaluarea poate selecta numărul de achiziții repetate în termen de trei luni de la achiziția inițială. Caracterul adecvat al criteriilor nu este afectat de nivelul de asigurare, ceea ce înseamnă că dacă unele criterii nu sunt adecvate pentru o misiune de asigurare rezonabilă, acestea nu sunt adecvate nici pentru o misiune de asigurare limitată și viceversa. Criteriile adecvate includ, după caz, criteriile de prezentare și descriere.

*Riscul misiunii* (a se vedea: pctul. 12(f))

A11 Riscul misiunii nu se referă și nu include riscurile aferente activității practicianului, cum ar fi pierderile din litigii, publicitate negativă sau alte evenimente care se produc în legătură cu informațiile specifice.

A12 În general, riscul misiunii poate fi reprezentat prin următoarele componente, deși nu toate dintre acestea vor fi neapărat prezente în toate misiunile de asigurare sau semnificative pentru acestea:

- (a) Riscuri pe care practicianul nu le influențează în mod direct, care, la rândul lor, constau în:
  - (i) Susceptibilitatea ca informațiile specifice să fie denaturate semnificativ, înainte de a lua în considerare orice controale aferente aplicate de către partea (părțile) adecvată(e) (riscul inerent); și
  - (ii) Riscul ca o denaturare semnificativă care se produce în informațiile specifice să nu fie prevenită, sau detectată și corectată, la timp de către controlul intern al părții (părților) adecvate (riscul de control); și
- (b) Riscul pe care practicianul îl influențează în mod direct, și anume riscul ca procedurile realizate de către practician să nu detecteze o denaturare semnificativă (riscul de nedetectare).

A13 Gradul în care fiecare dintre aceste componente este relevantă pentru misiune depinde de circumstanțele misiunii, în special de:

- Natura subiectului specific de bază și a informațiilor specifice. De exemplu, conceptul de risc de control poate fi mai util atunci când subiectul specific de bază se referă la întocmirea unor informații cu privire la performanța unei entități decât atunci când se referă la informații cu privire la eficacitatea unui control sau la existența unei condiții fizice.
- Efectuarea unei misiuni de asigurare rezonabilă sau a unei misiuni de asigurare limitată. De exemplu, în misiunile de asigurare limitată, practicianul poate adesea decide să obțină probe printr-o altă modalitate decât testarea controalelor, caz în care este posibil ca luarea în considerare a riscului de control să fie mai puțin relevantă decât în cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă pentru același informații specifice.

Aprecierea riscurilor este mai degrabă un aspect ce ține de raționamentul profesional decât un aspect ce se pretează la o măsurare precisă.

A14 Reducerea riscului misiunii la zero este arareori fezabilă sau eficientă din punct de vedere al costurilor și, prin urmare "asigurarea rezonabilă" este mai redusă decât asigurarea absolută, ca urmare a unor factori precum cei prezentați mai jos:

- Utilizarea testării selective.
- Limitările inerente ale controlului intern.

- Faptul că o mare parte a probelor care sunt la dispoziția practicianului sunt mai degrabă convingătoare decât concludente.
- Utilizarea raționamentului profesional în colectarea și evaluarea probelor și în formularea concluziilor se bazează pe aceste probe.
- În unele cazuri, caracteristicile subiectului specific de bază, atunci când sunt evaluate sau măsurate în raport cu criteriile.

*Partea contractantă* (a se vedea: pctul. 12(g), Anexa)

A15 Partea contractantă poate fi, în diferite împrejurări, conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta sau partea responsabilă, un legiuitor, utilizatorii vizați, sau persoana care efectuează măsurarea sau evaluarea, sau o parte (părți) terță(e) diferită(e).

*Utilizatorii vizați* (a se vedea: pctul. 12(m), Anexa)

A16 În unele cazuri, pot exista și alți utilizatori vizați decât cei cărora li se adresează raportul de asigurare. Este posibil ca practicianul să se afle în imposibilitatea de a îi identifica pe toți cei care vor citi raportul de asigurare, mai ales când un număr mare de persoane va avea acces la el. În astfel de cazuri, în special atunci când utilizatorii posibili vor avea probabil o serie vastă de interese în subiectul specific de bază, utilizatorii vizați pot fi limitați la părțile interesate principale, care au interese semnificative și comune. Utilizatorii vizați pot fi identificați în diferite moduri, de exemplu, printr-un acord între practician și partea responsabilă sau partea contractantă, sau prin lege sau reglementări.

A17 Utilizatorii vizați sau reprezentanții lor pot fi implicați direct alături de practician și de partea responsabilă (și partea contractantă, dacă este diferită) în determinarea cerințelor misiunii. Cu toate acestea, indiferent de implicarea celorlalte părți și spre deosebire de o misiune de proceduri convenite (care implică nu neapărat o concluzie ci mai degrabă raportarea constatărilor faptice pe baza procedurilor convenite cu partea contractantă și cu orice alte terțe părți adecvate):

- (a) Practicianul este responsabil de determinarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor; și
- (b) Este posibil ca practicianul să fie nevoit să execute proceduri suplimentare dacă ia cunoștință de informații care diferă semnificativ de cele pe care s-a bazat determinarea procedurilor planificate (a se vedea pctele. A115-A117).

A18 În unele cazuri, utilizatorii vizați (de exemplu, bancherii sau organele de reglementare) impun o cerință pentru, sau îi solicită părții (părților) adecvate să ia măsuri pentru ca o misiune de asigurare cu un scop special să fie efectuată. Când misiunile utilizează criterii care sunt proiectate pentru un scop

specific, punctul 69(f) prevede includerea unei declarații care semnalează acest fapt cititorilor. În plus, este posibil ca practicianul să considere adecvat să indice că raportul de asigurare este destinat numai unor utilizatori specifici. Depinzând de circumstanțele misiunii, acestea pot fi îndeplinite prin restricționarea distribuirii sau utilizării raportului de asigurare (a se vedea pctele. A166-A167).

*Informații specifice* (a se vedea: pctul. 12(x), Anexa)

A19 În unele cazuri, informațiile specifice pot reprezenta o declarație care evaluează un aspect al unui proces, sau performanța sau conformitate, în raport cu criteriile. De exemplu, "Controlul intern al companiei ABC a funcționat eficient în raport cu criteriile XYZ pe parcursul perioadei ..." sau "Structura de guvernanta a companiei ABC s-a conformat criteriilor XYZ pe parcursul perioadei ...".

*Partea (părțile) adecvată(e)* (a se vedea: pctul. 13, Anexa)

A20 Rolurile jucate de partea responsabilă, de persoana care efectuează măsurarea sau evaluarea și de partea contractantă pot varia (a se vedea pctul. A37). De asemenea, conducerea și structurile de guvernanta variază în funcție de jurisdicție și entitate, reflectând influențele exercitate de mediile culturale și cadrele juridice diferite, de caracteristicile privind dimensiunea și drepturile de proprietate. O astfel de diversitate înseamnă că nu este posibil ca ISAE-urile să specifice, pentru toate misiunile, persoana(ele) care face(fac) obiectul interviurilor practicianului, de la care practicianul solicită declarații sau cu care comunică, în general, în toate circumstanțele. În unele cazuri, de exemplu când partea (părțile) corespunzătoare este (sunt) doar o parte dintr-o entitate juridică integrală, identificarea personalului de conducere adecvat sau a persoanelor responsabile cu guvernanta cu care trebuie comunicat va implica exercitarea raționamentului profesional, pentru a determina ce persoană(e) are(au) responsabilitățile adecvate pentru aspectele în cauză și cunoștințe legate de acestea.

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

*Conformitatea cu standardele relevante pentru misiune* (a se vedea: pctele. 1, 5, 15)

A21 Acest ISAE include cerințe care se aplică misiunilor de asigurare<sup>3</sup> (altele decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice), inclusiv misiuni în conformitate cu un ISAE relevant pentru un subiect specific. În unele cazuri, un ISAE relevant pentru un subiect specific este, de asemenea, relevant pentru misiune. Un ISAE relevant pentru un subiect specific este

---

<sup>3</sup> Acest ISAE conține cerințe și materiale privind aplicarea și alte materiale explicative specifice misiunilor de asigurare limitată și rezonabilă de certificare. Acest ISAE se poate aplica, de asemenea, misiunilor de asigurare limitată și rezonabilă directe, adaptate și ajustate după caz circumstanțelor misiunii.

relevant pentru misiune când standardul este în vigoare, subiectul specific al ISAE-ului este relevant pentru misiune și circumstanțele abordate de către ISAE există.

- A22 ISA-urile și ISRE-ului au fost redactate pentru auditurile, respectiv revizuirile informațiilor financiare istorice și nu se aplică altor misiuni de asigurare. Ele pot, totuși, furniza îndrumări în raport cu procesul misiunii, de regulă pentru practicienii care efectuează o misiune de asigurare în conformitate cu acest ISAE.

*Textul unui ISAE (a se vedea: pctele. 12, 16))*

- A23 ISAE-urile conțin obiectivele în vederea cărora practicianul respectă ISAE-urile și cerințele menite să îi permită îndeplinirea acestor obiective. În plus, ele cuprind îndrumări conexe, sub forma secțiunii privind aplicarea și altor materiale explicative, materiale introductive care prevăd contextul relevant pentru înțelegerea corespunzătoare a standardului și definiții.
- A24 Obiectivele dintr-un ISAE prevăd contextul în care sunt încadrate cerințele ISAE și au scopul de a oferi asistență în ceea ce privește:
- Înțelegerea a ceea ce trebuie îndeplinit; și
  - Luarea unei decizii cu privire la necesitatea unor acțiuni suplimentare pentru îndeplinirea obiectivelor.

Se estimează că aplicarea corectă a cerințelor unui ISAE de către practician constituie o bază suficientă pentru îndeplinirea obiectivelor sale. Cu toate acestea, deoarece circumstanțele misiunilor de asigurare pot varia foarte mult și nu toate aceste circumstanțe pot fi anticipate de ISAE-uri, practicianul este responsabil de determinarea procedurilor necesare îndeplinirii cerințelor ISAE-urilor relevante și de îndeplinirea obiectivelor precizate de acestea. În circumstanțele unei misiuni, pot exista anumite aspecte care necesită efectuarea unor proceduri suplimentare de către practician, în plus față de cele prevăzute de ISAE-urile relevante, pentru îndeplinirea obiectivelor precizate în acele ISAE-uri.

- A25 Cerințele din ISAE-uri sunt exprimate cu ajutorul termenului "trebuie".
- A26 După caz, secțiunea privind aplicarea și alte materiale explicative furnizează explicații suplimentare ale cerințelor și îndrumări privind îndeplinirea lor. Mai precis, acestea pot:
- Explica mai precis ce înseamnă o cerință sau ce intenționează să acopere; și
  - Include exemple ce pot fi adecvate în respectivele circumstanțe.

Când aceste îndrumări nu impun, ele însele, o cerință, ele sunt relevante pentru aplicarea corectă a cerințelor. Secțiunea privind aplicarea și alte materiale

explicative poate furniza, de asemenea, informații generale privind aspectele abordate într-un ISAE. După caz, sunt incluse considerente suplimentare, specifice organizațiilor de audit din sectorul public sau firmelor mici, în secțiunea privind aplicarea și alte materiale explicative. Aceste considerente suplimentare ajută la aplicarea cerințelor din ISAE-uri. Cu toate acestea, ele nu limitează sau nu reduc responsabilitatea practicianului de a aplica și a se conforma cerințelor dintr-un ISAE.

- A27 Definițiile sunt furnizate în ISAE-uri pentru a ajuta la aplicarea consecventă și interpretarea ISAE-urilor și nu sunt destinate neglijării definițiilor care pot fi stabilite în alte scopuri, fie prin legi, reglementări sau în alt mod.
- A28 Anexele fac parte din secțiunea privind aplicarea și alte materiale explicative. Scopul și utilizarea vizată a unei anexe este explicată în corpul standardului ISAE aferent sau în cadrul titlului sau introducerii anexe înseși.

Conformitatea cu cerințele relevante (a se vedea: pctul. 17)

- A29 Deși unele proceduri sunt prevăzute doar pentru misiunile de asigurare rezonabilă, ele pot fi totuși adecvate în unele misiuni de asigurare limitată.

**Cerințe etice** (a se vedea: pctele. 3(a), 20, 22(a))

- A30 Partea A a Codului IESBA stabilește următoarele principii fundamentale pe care trebuie să le respecte practicianul:

- (a) Integritate;
- (b) Obiectivitate;
- (c) Competență profesională și atenție cuvenită;
- (d) Confidențialitate; și
- (e) Comportament profesional.

- A31 Partea A a Codului IESBA furnizează, de asemenea, un cadru conceptual pentru profesioniștii contabili, aplicabil în:

- (a) Identificarea amenințărilor la adresa conformității cu principiile fundamentale. Amenințările se încadrează într-una sau mai multe din următoarele categorii:
  - (i) Interes personal;
  - (ii) Auto-revizuire;
  - (iii) Reprezentare;
  - (iv) Familiaritate; și
  - (v) Intimidare;
- (b) Evaluarea importanței amenințărilor identificate; și



- (c) Aplicarea măsurilor de protecție, după caz, pentru a elimina amenințările sau a le reduce la un nivel acceptabil. Măsurile de protecție sunt necesare când profesionistul contabil determină că amenințările nu sunt la un nivel la care o parte terță rezonabilă și informată ar putea concluziona, examinând toate faptele specifice și circumstanțele disponibile profesionistului contabil la acel moment, că nu este compromisă conformitatea cu principiile fundamentale.

A32 Partea B a Codului IESBA descrie modul în care cadrul conceptual din Partea A se aplică în anumite situații liber profesioniștilor contabili, făcând referire inclusiv la:

- Numirea profesională;
- Conflictele de interese;
- Opiniile suplimentare;
- Onorariile și alte tipuri de remunerații;
- Marketingul serviciilor profesionale;
- Cadourile și ospitalitatea;
- Custodia activelor clientului;
- Obiectivitatea; și
- Independența.

A33 Codul IESBA definește independența ca incluzând atât independența de rațiune, cât și independența în acțiune. Independența protejează capacitatea de a formula o concluzie a asigurării fără ca aceasta să fie afectată de influențe care ar putea compromite concluzia. Independența îmbunătățește capacitatea de a acționa cu integritate, de a fi obiectiv și de a menține o atitudine de scepticism profesional. Aspectele abordate în Codul IESBA cu privire la independență includ:

- Interese financiare;
- Împrumuturi și garanții;
- Relații de afaceri;
- Relații familiale și personale;
- Angajarea la un client de asigurare;
- Servicii recente furnizate unui client de asigurare;
- Ocuparea unei funcții de director sau membru al conducerii în cadrul unui client de asigurare;

- Asocierea de lungă durată a personalului senior cu un client de asigurare;
- Furnizarea de servicii de non-asigurare clienților de asigurare;
- Onorarii (valoare relativă, restanțe și onorarii contingente);
- Cadouri și ospitalitate; și
- Litigii în curs sau anunțate.

A34 Cerințele profesionale, sau cerințele impuse prin legi sau reglementări, sunt cel puțin la fel de stricte ca Părțile A și B din Codul IESBA cu privire la misiunile de asigurare, când abordează toate aspectele la care se face referire la punctele A30-A33 și impun obligații care răspund scopurilor cerințelor prevăzute în Părțile A și B din Codul IESBA cu privire la misiunile de asigurare.

### **Acceptarea și continuarea misiunii**

*Condiții preliminare pentru o misiune (a se vedea: pctul. 24)*

A35 Într-un mediu din sectorul public, se poate considera că unele dintre condițiile preliminare ale unei misiuni de asigurare sunt prezente, de exemplu:

- (a) Rolurile și responsabilitățile organizațiilor de audit din sectorul public și ale entităților guvernamentale acoperite de misiunile de asigurare se consideră a fi adecvate, deoarece sunt de regulă prevăzute de legislație;
- (b) Dreptul organizațiilor de audit din sectorul public de a accesa informațiile necesare efectuării misiunii este deseori prevăzut de legislație;
- (c) În general, legislația prevede ca o concluzie a practicianului, sub forma corespunzătoare fie unei misiuni de asigurare rezonabile, fie unei misiuni de asigurare limitate, să fie inclusă într-un raport scris; și
- (d) Există, de regulă, un scop rațional, deoarece misiunea este prevăzută de legislație.

A36 Dacă nu sunt disponibile criteriile adecvate pentru toate subiectele specifice de bază, dar practicianul poate identifica unul sau mai multe aspecte ale subiectului specific de bază pentru care acele criterii sunt adecvate, atunci misiunea de asigurare poate fi efectuată separat pentru la acel aspect al subiectului specific de bază. În astfel de cazuri, este posibil să fie necesar să se clarifice faptul că raportul de asigurare nu se referă, integral, la subiectul specific de bază inițial.

Roluri și responsabilități (a se vedea: pctele. 12(m), 12(n), 12(r), 12(v), 13, 24(a), Anexa)

A37 Toate misiunile de asigurare au cel puțin trei părți: partea responsabilă, practicianul și utilizatorii vizați. În multe misiuni de certificare partea res-

ponsabilă poate fi și persoana care efectuează măsurarea sau evaluarea și partea contractantă. A se vedea Anexa pentru o discuție cu privire la modul în care fiecare din aceste roluri se referă la o misiune de asigurare.

- A38 Se pot obține probe ale existenței relației corespunzătoare cu privire la responsabilitatea subiectului specific de bază, prin intermediul unei confirmări furnizate de partea responsabilă. O astfel de confirmare stabilește, de asemenea, baza unei înțelegeri comune a responsabilităților părții responsabile și practicianului. O confirmare scrisă este cea mai adecvată formă de a documenta înțelegerea părții responsabile. În absența unei confirmări scrise cu privire la responsabilitate, practicianul poate totuși accepta misiunea dacă, de exemplu, alte surse, precum legislația sau un contract, prevăd această responsabilitate. În alte cazuri poate fi adecvată refuzarea misiunii, în funcție de circumstanțe, sau prezentarea circumstanțelor în raportul de asigurare.
- A39 Persoana care efectuează măsurarea sau evaluarea este responsabilă de obținerea unei baze rezonabile pentru informațiile specifice. Ceea ce constituie o bază rezonabilă va depinde de natura subiectului specific de bază sau de alte circumstanțe ale misiunii. În unele cazuri, un proces formal care prevede controale interne extensive poate fi necesar pentru a îi furniza persoanei care efectuează măsurarea sau evaluarea o bază rezonabilă potrivit căreia informațiile specifice sunt lipsite de denaturări semnificative. Faptul că practicianul va raporta pe marginea informațiilor specifice nu înlocuiește procesele proprii ale persoanei care efectuează măsurarea sau evaluarea pentru obținerea unei baze rezonabile pentru informațiile specifice.

Gradul de adecvare a subiectului specific de bază (a se vedea: pctul. 24(b)(i))

- A40 Un subiect specific de bază adecvat este identificabil și poate fi măsurat sau evaluat consecvent, în raport cu criteriile aplicabile astfel încât informațiile specifice rezultate pot fi supuse unor proceduri de obținere a unor probe suficiente și adecvate pentru a sprijini o concluzie aferentă unei asigurări rezonabile sau o concluzie aferentă unei asigurări limitate, după caz.
- A41 Caracterul adecvat al unui subiect specific de bază nu este afectat de nivelul de asigurare, adică, dacă un subiect specific de bază nu este adecvat pentru o misiune de asigurare rezonabilă, el nu este adecvat nici pentru o misiune de asigurare limitată și viceversa.
- A42 Diferitele subiecte specifice de bază au diferite caracteristici, inclusiv măsura în care informațiile despre ele sunt calitative sau cantitative, obiective sau subiective, istorice sau prognozate și se referă la un moment din timp sau acoperă o perioadă. Aceste caracteristici influențează:
- (a) Precizia cu care subiectul specific de bază poate fi măsurat sau evaluat în raport cu criteriile; și
  - (b) Capacitatea de convingere a probelor disponibile.

- A43 Identificarea acestor caracteristici și examinarea efectelor lor îl sprijină pe practician în evaluarea gradului de adecvare a subiectului specific de bază, precum și în determinarea conținutului raportului de asigurare (a se vedea pctul. A163).
- A44 În unele cazuri, misiunea de asigurare se poate referi doar la o parte dintr-un subiect specific de bază mai amplu. De exemplu, practicianul poate fi contractat să raporteze asupra unui aspect al contribuției unei entități la dezvoltarea durabilă, precum numărul de programe derulate de o entitate, care înregistrează rezultate pozitive. Pentru a determina dacă misiunea prezintă caracteristicile deținerii unui subiect specific de bază adecvat acestor împrejurări, practicianul poate fi nevoit să examineze dacă informațiile referitoare la aspectul pe marginea căruia i se cere să raporteze pot răspunde nevoilor de informare ale utilizatorilor vizați ca grup, și de asemenea, modul în care informațiile specifice vor fi prezentate și distribuite, de exemplu, dacă există programe mai importante cu rezultate mai puțin favorabile, pe marginea căruia entitatea nu raportează.

Caracterul corespunzător și disponibilitatea criteriilor

Caracterul corespunzător al criteriilor (a se vedea: pctul. 24(b)(ii))

A45 Criteriile corespunzătoare întrunesc următoarele caracteristici:

- (a) Relevanță: Criteriile relevante conduc la informații specifice care îi asistă pe utilizatorii vizați în luarea deciziilor.
- (b) Exhaustivitate: Criteriile sunt complete atunci când informațiile specifice întocmite în conformitate cu acestea nu omit factori relevanți pentru care s-ar putea preconiza în mod rezonabil că ar putea afecta deciziile luate de utilizatorii vizați pe baza respectivelor informații specifice. Criteriile complete includ, după caz, etaloane de prezentare și descriere.
- (c) Credibilitate: Criteriile credibile permit o măsurare sau evaluare consecventă a subiectului specific de bază, inclusiv, după caz, a prezentării și descrierii, atunci când sunt utilizate în circumstanțe similare de către practicieni diferiți.
- (d) Neutralitate: Criteriile neutre au drept rezultat informații specifice lipsite de subiectivism, adecvate circumstanțelor misiunii.
- (e) Inteligibilitate: Criteriile inteligibile au drept rezultat informații specifice ce pot fi înțelese de către utilizatorii vizați.

A46 Descrierea vagă a așteptărilor sau raționamentelor ce fac parte din experiența unei persoane nu constituie criterii adecvate.

A47 Caracterul corespunzător al criteriilor unei anumite misiuni 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, dar este posibil să nu fie adecvate pentru un set diferit de circumstanțe ale misiunii. De exemplu, raportarea către guverne sau reglementatori ar putea să impună utilizarea unui anumit set de criterii, dar este posibil ca acestea să nu fie adecvate pentru un grup mai amplu de utilizatori.

A48 Criteriile pot fi selectate sau elaborate în diverse moduri, de exemplu, ele pot:

- Fi înglobate în legi sau reglementări.
- Fi emise de organisme autorizate sau recunoscute de experți, care respectă proceduri corespunzătoare și transparente.
- Fi elaborate în comun de către un grup care nu urmărește proceduri corespunzătoare și transparente.
- Fi publicate în reviste sau cărți de specialitate.
- Fi elaborate pentru vânzare, pe baza drepturilor exclusive.
- Concepute în mod special în scopul întocmirii informațiilor specifice în circumstanțele particulare ale misiunii.

Modul în care sunt elaborate criteriile poate afecta munca pe care practicianul o desfășoară în evaluarea caracterului lor corespunzător.

A49 În unele cazuri, legile sau reglementările descriu criteriile care urmează a fi utilizate în cadrul misiunii. Cu excepția cazurilor când se prevede contrariul, aceste criterii se presupune că sunt corespunzătoare, reprezentând criterii emise de organisme autorizate sau recunoscute de experți, care urmăresc proceduri corespunzătoare și transparente, dacă ele sunt relevante pentru nevoile informaționale ale utilizatorilor vizați. Aceste criterii sunt cunoscute drept criterii stabilite. Chiar când există criterii stabilite pentru un subiect specific de bază, utilizatorii specifici pot conveni asupra altor criterii, care răspund scopurilor lor specifice. De exemplu, pot fi utilizate cadre diferite drept criterii stabilite pentru evaluarea eficacității controlului intern. Utilizatorii specifici pot, totuși, elabora un set de criterii mai detaliate, care răspund nevoilor lor informaționale specifice, referitoare, de exemplu, la supravegherea prudențială. În astfel de cazuri, raportul de asigurare:

- (a) Îi alertează pe cititori că informațiile specifice sunt întocmite în conformitate cu criterii cu scop special și, prin urmare, informațiile specifice pot să nu corespundă altor scopuri (a se vedea pctul. 69(f)); și
- (b) Poate preciza, acolo unde este relevant pentru circumstanțele misiunii, că acele criterii nu sunt înglobate în legi sau reglementări, sau emise de organisme autorizate sau recunoscute de experți, care urmăresc proceduri corespunzătoare și transparente.

A50 Dacă sunt concepute criteriile speciale în scopul întocmirii informațiilor specifice în anumite circumstanțe ale misiunii, acestea nu sunt corespunzătoare dacă generează informații specifice sau un raport de asigurare care induce în eroare utilizatorii vizați. Este de dorit ca utilizatorii vizați sau partea contractantă să confirme că acele criterii speciale concepute corespund scopurilor utilizatorilor vizați. Absența unei astfel de confirmări poate afecta munca care trebuie efectuată pentru a evalua caracterul corespunzător al criteriilor și informațiile furnizate cu privire la criterii, în raportul de asigurare.

Disponibilitatea criteriilor (a se vedea: pctul. 24(b)(iii))

A51 Criteriile trebuie să fie disponibile utilizatorilor vizați, pentru a le permite să înțeleagă modul în care a fost măsurat sau evaluat subiectul specific de bază. Criteriile sunt puse la dispoziția utilizatorilor vizați în una sau mai multe dintre următoarele modalități:

- (a) Public.
- (b) Prin includerea lor, în mod clar evidențiat, în prezentarea informațiilor specifice.
- (c) Prin includerea lor, în mod clar evidențiat, în raportul de asigurare (a se vedea pctul. A164).
- (d) Prin consens general, de exemplu criteriul de măsurare a timpului în ore și minute.

A52 De asemenea, criteriile pot fi disponibile doar pentru anumiți utilizatori vizați, de exemplu termenii unui contract sau criteriile utilizate de o asociație dintr-un sector de activitate, deoarece ele sunt relevante doar pentru un anumit scop special. Când aceasta este situația, punctul 69(f) prevede o declarație care să îi alerteze pe utilizatori asupra acestui fapt. În plus, este posibil ca practicianul să considere adecvat să indice că raportul de asigurare este destinat numai unor utilizatori specifici (a se vedea pctele. A166-A167).

Accesul la probe (a se vedea: pctul. 24(b)(iv))

Cantitatea și calitatea probelor disponibile

A53 Cantitatea sau calitatea probelor disponibile sunt influențate de:

- (a) Caracteristicile subiectului specific de bază sau de cele ale informațiilor specifice. De exemplu, se pot aștepta probe mai puțin obiective când informațiile specifice sunt mai degrabă proiectate în viitor, decât istorice; și
- (b) Alte circumstanțe, cum ar fi indisponibilitatea probelor care ar trebui, în mod rezonabil, să existe din cauza, de exemplu, plasării în timp a numirii practicianului, politicii entității cu privire la păstrarea docu-

mentelor, sistemelor informatice neadecvate sau unei restricții impuse de partea responsabilă.

De obicei, probele vor fi mai degrabă convingătoare decât concludente.

Accesul la evidențe (a se vedea: pctul. 56)

A54 Solicitarea unei confirmări a părții(lor) adecvate, prin care aceasta (acestea) își asumă și înțelege (înțeleg) responsabilitatea de a îi furniza practicianului elementele menționate mai jos, îl poate ajuta pe acesta să determine dacă misiunea prezintă caracteristicile accesului la evidențe:

- (a) Acces la toate informațiile de care partea (părțile) corespunzătoare a (au) luat cunoștință, care sunt relevante pentru întocmirea informațiilor specifice precum evidențe, documente și alte aspecte;
- (b) Informații suplimentare pe care practicianul le poate solicita părții(lor) corespunzătoare, în scopul misiunii; și
- (c) Acces nerestricționat la persoanele din cadrul părții(lor) adecvate, de la care practicianul determină că este necesar să obțină probe

A55 Natura relațiilor dintre partea responsabilă, persoana care efectuează măsurarea sau evaluarea și partea contractantă poate afecta capacitatea practicianului de a accesa evidențe, documente și alte informații pe care acesta le poate solicita drept probe pentru a finaliza misiunea. Natura acestor relații poate reprezenta, așadar, o analiză relevantă în determinarea acceptării sau refuzării misiunii. Exemplele de astfel de circumstanțe, în care natura acestor relații poate fi problematică, sunt incluse la punctul A139.

Un scop rațional (a se vedea: pctul. 24(b)(vi))

A56 Pentru a determina dacă misiunea are un scop rațional, considerentele relevante pot include următoarele:

- Utilizatorii vizați ai informațiilor specifice și raportul de asigurare (în special când criteriile sunt destinate unui scop special). O analiză ulterioară ar consta în probabilitatea ca informațiile specifice și raportul de asigurare să fie utilizate sau distribuite unei audiențe mai largi decât utilizatorii vizați.
- Dacă se așteaptă să fie excluse din misiunea de asigurare aspecte privind informațiile specifice și motivul excluderii lor.
- Caracteristicile relațiilor dintre partea responsabilă, persoana care efectuează măsurarea sau evaluarea și partea contractantă, de exemplu când persoana care efectuează măsurarea sau evaluarea nu este partea responsabilă, dacă partea responsabilă consimte asupra utilizării informațiilor specifice și dacă va avea ocazia de a revizui informațiile

specifice înainte de a fi puse la dispoziția utilizatorilor vizați sau de a face comentarii în cadrul informațiilor specifice.

- Cine a selectat criteriile care urmează a fi aplicate pentru măsurarea sau evaluarea subiectului specific de bază și care este nivelul de raționament și domeniul de aplicare ce indică influențe nedorite în aplicarea acestora. Este mai probabil că misiunea să aibă un scop rațional dacă utilizatorii vizați au selectat sau au fost implicați în selectarea criteriilor.
- Orice limitări semnificative ale ariei de aplicare a activității practicianului.
- Dacă practicianul crede că partea contractantă intenționează să asocieze, în mod necorespunzător, numele practicianului cu subiectul specific de bază sau informațiile specifice.

*Convenirea termenilor misiunii (a se vedea: pctul. 27)*

A57 Este în interesul atât al părții contractante, cât și al practicianului ca acesta să comunice în scris termenii conveniți ai misiunii înainte de începerea misiunii, pentru evitarea neînțelegerilor. Forma și conținutul acordului scris sau al contractului va diferi în funcție de circumstanțele misiunii. De exemplu, dacă legile sau reglementările prescriu, suficient de detaliat, termenii misiunii, practicianul nu trebuie să îi evidențieze într-un acord scris, cu condiția ca acea lege sau reglementare să fie în vigoare și ca partea (părțile) adecvată(e) să își asume și să își înțeleagă responsabilitățile prevăzute de acea lege sau reglementare.

A58 Legile sau reglementările, în special în sectorul public, pot dispune numirea unui practician și pot stabili atribuții specifice, precum capacitatea de a accesa evidențele și alte informații ale părții(lor) adecvate, sau responsabilități, precum solicitarea adresată practicianului de a raporta direct către un minister, legiuitor sau către public, dacă partea (părțile) adecvată(e) încearcă să limiteze aria de aplicare al misiunii.

*Acceptarea unei modificări în termenii misiunii (a se vedea: pctul. 29)*

A59 O modificare în circumstanțele care influențează cerințele utilizatorilor vizați sau o neînțelegere a naturii misiunii poate justifica solicitarea unei modificări a misiunii, de exemplu, dintr-o misiune de asigurare în misiune de non-asigurare sau dintr-o misiune de asigurare rezonabilă în misiune de asigurare limitată. Imposibilitatea de a obține probe suficiente și adecvate pentru a formula o concluzie de asigurare rezonabilă nu reprezintă un motiv acceptabil pentru a schimba o misiune de asigurare rezonabilă într-o misiune de asigurare limitată.



## Controlul calității

*Liber-profioniștii contabili* (a se vedea: pctele. 20, 31(a)–(b))

A60 Acest ISAE a fost scris în contextul unei serii de măsuri întreprinse pentru a asigura calitatea misiunilor de asigurare desfășurate de liber-profioniștii contabili, precum cele întreprinse de organismele membre IFAC potrivit Programului de Conformitate a Membrilor IFAC și Declarațiilor privind Obligațiile Membrilor. Aceste măsuri includ:

- Cerințe privind competența, precum etaloane legate de educație și experiență pentru accesul ca membru și o pregătire profesională continuă permanentă, precum și cerințe privind învățarea pe tot parcursul vieții.
- Politici și proceduri de control al calității, implementate în cadrul firmei. ISQC 1 se aplică tuturor firmelor de profesioniști contabili, în contextul misiunilor de asigurare și servicii conexe.
- Un Cod etic exhaustiv, care include cerințe detaliate privind independența, având la bază principiile fundamentale de integritate, obiectivitate, competență profesională și atenție cuvenită, confidențialitate și comportament profesional.

*Controlul calității la nivelul firmei* (a se vedea: pctele. 3(b), 31(a))

A61 ISQC 1 tratează responsabilitățile firmei de a stabili și menține un sistem de control al calității pentru misiunile de asigurare. Acesta stabilește responsabilitățile firmei de stabilire a unor politici și proceduri proiectate pentru a furniza asigurarea rezonabilă că firma și personalul său se conformează cerințelor etice relevante, inclusiv celor referitoare la independență. Conformitatea cu ISQC 1 presupune, printre altele, ca firma să stabilească și să mențină un sistem de control al calității care să includă politici și proceduri care abordează fiecare din următoarele elemente și ca aceasta să își documenteze politicile și procedurile și să le comunice personalului firmei:

- (a) Responsabilități de conducere pentru calitatea în cadrul firmei;
- (b) Cerințe etice relevante;
- (c) Acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor specifice;
- (d) Resurse umane;
- (e) Performanța misiunii; și
- (f) Monitorizare.

A62 Alte cerințe profesionale, sau cerințe prevăzute de legi sau reglementări, care tratează responsabilitățile firmei de a stabili și menține un sistem de control al calității sunt cel puțin la fel de stricte ca ISQC 1 când abordează toate

aspectele menționate la punctul anterior și impun firmei obligații care răspund obiectivelor cerințelor stabilite de ISQC 1.

- A63 Acțiunile partenerului de misiune și mesajele corespunzătoare adresate altor membri ai echipei misiunii, în contextul în care partenerul de misiune își asumă răspunderea pentru calitatea generală a fiecărei misiuni, subliniază rolul esențial al calității în derularea unei misiuni de asigurare și importanța calității misiunii de asigurare pentru:
- (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 ale firmei, după caz.
  - (c) Emiterea unui raport al misiunii care să fie adecvat circumstanțelor.
  - (d) Abilitatea echipei misiunii de a exprima îngrijorări fără teama de represalii.
- A64 Un sistem eficace de control al calității include un proces de monitorizare menit să îi furnizeze firmei asigurare rezonabilă că politicile și procedurile sale aferente sistemului de control al calității sunt relevante, adecvate și funcționează efice.
- A65 Cu excepția cazurilor 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 al firmei. De exemplu, echipa misiunii se poate baza pe sistemul de control al calității al firmei în raport cu:
- (a) Competența personalului, dată fiind recrutarea și pregătirea formală a acestuia.
  - (b) Independența, dată fiind colectarea și comunicarea informațiilor relevante privind independența.
  - (c) Menținerea relațiilor cu clientul, date fiind sistemele de acceptare și continuare.
  - (d) Aderarea la cerințe legale și de reglementare, dat fiind procesul de monitorizare.

În examinarea deficiențelor identificate în sistemul de control al calității al firmei care pot afecta misiunea de asigurare, partenerul de misiune poate lua în considerare măsurile întreprinse de firmă pentru corectarea acelor deficiențe.

- A66 O deficiență în sistemul de control al calității al firmei nu indică, neapărat, că o misiune de asigurare nu a fost efectuată în conformitate cu standardele profesionale și cerințele legale și de reglementare aplicabile, sau că raportul practicianului nu a fost adecvat.

*Aptitudini, cunoștințe și experiență cu privire la subiectul specific de bază și măsurarea și evaluarea sa (a se vedea: pctul. 31(c))*

- A67 Unui practician i se poate solicita să efectueze misiuni de asigurare cu privire la o gamă largă de subiecte specifice de bază și informații specifice. În cazul unora dintre acestea pot fi necesare aptitudini și cunoștințe specializate, dincolo de cele deținute de un practician individual.
- A68 Codul IESBA prevede ca liber-profesionistul contabil să convină să furnizeze doar acele servicii pe care acesta are competența de a le presta.<sup>4</sup> Practicianul are responsabilitatea exclusivă față de concluziile de asigurare exprimate, iar acea responsabilitate nu se reduce prin folosirea lucrărilor unui expert al practicianului. Cu toate acestea, dacă un practician care utilizează lucrările unui expert al practicianului, respectând acest ISAE, constată că lucrarea unui expert este adecvată pentru scopurile practicianului, practicianul poate accepta constatările sau concluziile expertului în domeniul de activitate al expertului ca fiind probe adecvate.

#### *Desemnarea echipei*

Competențe și capacități colective (a se vedea: pctul. 32)

- A69 ISQC 1 prevede ca firma să stabilească politici și proceduri pentru acceptarea și continuarea relațiilor cu clientul și a misiunilor specifice, menite să îi furnizeze acesteia asigurarea rezonabilă că va iniția sau continua relațiile și misiunile când firma este competentă să desfășoare misiunea și dispune de capacitățile pentru a face acest lucru, inclusiv de timpul și resursele necesare.<sup>5</sup>

Expertul practicianului (a se vedea: pctele. 32(a), 32(b)(i))

- A70 O parte din munca de asigurare poate fi efectuată de o echipă multidisciplinară care include unul sau mai mulți experți ai practicianului. De exemplu, poate fi nevoie de un expert al practicianului care să îl ajute pe acesta să înțeleagă subiectul specific de bază și alte circumstanțe ale misiunii sau în unul sau mai multe dintre aspectele menționate la punctul 46R (în cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă) sau 46L (în cazul unei misiuni de asigurare limitată).
- A71 Când urmează a fi utilizată munca unui expert al practicianului, poate fi necesară efectuarea unora dintre procedurile prevăzute de punctul 52 în etapele de acceptare sau continuare a misiunii.

Alți practicieni (a se vedea: pctul. 32(b)(ii))

- A72 Informațiile specifice pot include informații pe marginea cărora este posibil ca un alt practician să fi exprimat o concluzie. Practicianul, atunci când își

<sup>4</sup> Codul IESBA, punctul 210.6

<sup>5</sup> ISQC, punctul 26

formulează o concluzie privind informațiile specifice, poate decide să folosească probele care stau la baza concluziei celui alt practician, drept probe aferente informațiilor specifice.

A73 Munca unui alt practician poate fi folosită în relație cu, de exemplu, un subiect specific de bază aflat într-o locație îndepărtată sau într-o jurisdicție străină. Acești alți practicieni nu fac parte din echipa misiunii. Considerentele relevante, când echipa misiunii plănuiește să folosească munca unui alt practician, pot include:

- Măsura în care acel alt practician înțelege și se conformează cerințelor etice care sunt relevante pentru misiune și, în special, măsura în care el este independent.
- Competența profesională a celui alt practician.
- Amploarea implicării echipei misiunii în munca celui alt practician.
- Dacă acel alt practician activează într-un mediu reglementat în care practicianul este supravegheat activ.

*Responsabilități de revizuire* (a se vedea: pctul. 33(c))

A74 Potrivit ISQC 1, politicile și procedurile privind responsabilitățile de revizuire ale firmei sunt determinate pe baza principiului că munca membrilor echipei cu mai puțină experiență este revizuită de membrii echipei cu mai multă experiență.<sup>6</sup>

*Revizuirea controlului de calitate al misiunii* (a se vedea: pctul. 36(b))

A75 Alte aspecte care pot fi luate în considerare într-o revizuire a controlului calității misiunii includ:

- (a) Evaluarea realizată de echipa misiunii cu privire la independența firmei în raport cu misiunea;
- (b) Dacă au avut loc consultări corespunzătoare cu privire la aspectele care implică diferențe de opinie sau alte aspecte dificile sau contencioase și concluziile formulate în urma acestor consultări; și
- (c) Dacă documentația misiunii selectată pentru revizuire reflectă munca efectuată în raport cu raționamentele semnificative și sprijină concluziile formulate.

## **Scepticismul profesional și raționamentul profesional**

*Scepticismul profesional* (a se vedea: pctul. 37)

A76 Scepticismul profesional este o atitudine care include vigilența în raport cu, de exemplu:

---

<sup>6</sup> ISQC 1, punctul 33

- Probe care sunt inconsecvente cu alte probe obținute.
  - Informații care pun la îndoială credibilitatea documentelor și răspunsurilor la interviurile ce sunt utilizate ca probe.
  - Circumstanțe care sugerează necesitatea unor proceduri în plus față de cele prevăzute de ISAE-urile relevante;
  - Condiții care ar putea indica o posibilă denaturare.
- A77 Menținerea scepticismului profesional pe parcursul misiunii este necesară dacă practicianul își propune, de exemplu, să reducă riscul de:
- A trece cu vederea circumstanțele neobișnuite.
  - A generaliza excesiv formularea concluziilor pe baza observațiilor.
  - A utiliza ipoteze eronate 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 în discuție a probelor inconsecvente și a credibilității documentelor și răspunsurilor la interviuri. De asemenea, include aprecierea caracterului suficient și al gradului de adecvare al probelor obținute în contextul circumstanțelor.
- A79 Cu excepția cazului în care misiunea presupune asigurare cu privire la autenticitatea documentelor, practicianul poate să accepte înregistrările și documentele ca fiind autentice dacă practicianul nu are motive de a crede contrariul. Cu toate acestea, punctul 50 prevede că practicianul trebuie să examineze credibilitatea informațiilor care vor fi utilizate drept probe.
- A80 Nu se poate pretinde ca practicianul să ignore experiențele anterioare privind onestitatea și integritatea celor care furnizează probele. Cu toate acestea, convingerea că cei care furnizează probele sunt onești și integri nu exonerează practicianul de obligația de a menține scepticismul profesional.

*Raționamentul profesional* (a se vedea: pctul. 38)

- A81 Raționamentul profesional este esențial pentru desfășurarea adecvată a unei misiuni de asigurare. Aceasta se datorează faptului că interpretarea cerințelor etice relevante și a ISAE-urilor relevante și deciziile fundamentate necesare pe parcursul derulării misiunii nu pot fi realizate fără aplicarea unei instruiți, cunoștințe și experiențe relevante față de faptele și situațiile în cauză. Raționamentul profesional este necesar în special pentru deciziile privind:
- Pragul de semnificație și riscul misiunii.
  - Natura, plasarea în timp și amplitudinea procedurilor utilizate pentru a respecta cerințele ISAE-urilor relevante și pentru obținerea de probe.

- Evaluarea măsurii în care au fost obținute probe suficiente și adecvate și a măsurii în care mai trebuie întreprinse și alte acțiuni pentru realizarea obiectivelor acestui ISAE și ale oricărui ISAE relevant pentru subiectul specific. În mod particular, în cazul misiunilor cu asigurare limitată, raționamentul profesional este necesar pentru a evalua dacă s-a obținut un nivel relevant de asigurare.
- Concluziile adecvate ce pot fi emise pe baza probelor obținute.

- A82 Caracteristica distinctivă a raționamentului profesional al unui practician este aceea că se exercită de un practician a cărui instruire, cunoștințe și experiență au susținut dezvoltarea competențelor necesare pentru a realiza raționamente credibile.
- A83 Exercițarea raționamentului profesional în orice circumstanță particulară se bazează pe faptele și situațiile cunoscute de practician. În emiterea raționamentelor informate și rezonabile, inclusiv ale celor cu privire la măsura în care anumite elemente din informațiile specifice sunt afectate de raționamentul părții (părților) adecvate, practicianul va fi susținut atât de consultările cu membrii și între membrii echipei misiunii, cât și cu terți de la niveluri adecvate din cadrul sau din afara firmei, organizate pe teme privind aspecte dificile sau discutabile care apar pe parcursul misiunii.
- A84 Raționamentul profesional poate fi evaluat pe baza măsurii în care raționamentul realizat reflectă o aplicare competentă a principiilor de asigurare și de măsurare sau evaluare și a măsurii în care el este adecvat față de faptele și circumstanțele care au fost cunoscute de practician până la data raportului de asigurare al practicianului și în concordanță cu acestea.
- A85 Raționamentul profesional trebuie să fie exercitat pe toată durata misiunii. De asemenea, el trebuie să fie documentat corespunzător. În această privință, punctul 79 prevede ca practicianul să întocmească suficiente documente pentru a îi permite unui practician cu experiență, care nu are nicio legătură anterioară cu misiunea, să înțeleagă raționamentele profesionale importante exercitate în formularea concluziilor cu privire la aspectele semnificative survenite pe parcursul misiunii. Raționamentul profesional nu trebuie utilizat ca o justificare a deciziilor care, altfel, nu sunt susținute de faptele și circumstanțele misiunii sau de probe suficiente și adecvate.

## **Planificarea și efectuarea misiunii**

*Planificarea* (a se vedea: pctul. 40)

- A86 Planificarea presupune elaborarea de către partenerul de misiune, alți membri cheie ai echipei misiunii și orice experți externi cheie ai practicianului a unei strategii integrale cu privire la aria de aplicare, punctul de interes, plasarea în timp și desfășurarea misiunii, și a unui plan al misiunii constând într-o abordare detaliată a naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor care vor fi

efectuate și a motivelor de selectare a acestora. Planificarea corespunzătoare ajută la acordarea unei atenții adecvate domeniilor importante ale misiunii, la identificarea la timp a posibilelor probleme și la organizarea corectă și gestionarea misiunii pentru a fi efectuată în mod eficient și eficace. Planificarea corespunzătoare îl ajută, de asemenea, pe practician să distribuie în mod corect sarcini de lucru membrilor echipei misiunii și facilitează gestionarea, supravegherea și revizuirea activității acestora. Mai mult, aceasta ajută, după caz, la coordonarea muncii desfășurate de alți practicieni și experți. Natura și amploarea activităților de planificare va depinde de circumstanțele misiunii, de exemplu complexitatea subiectului specific de bază și a criteriilor. Exemplele principalelor aspecte care pot fi luate în considerare includ:

- Caracteristicile misiunii care îi definesc aria de aplicare, inclusiv termenii misiunii și caracteristicile subiectului specific de bază și criteriile.
- Momentul preconizat și natura comunicărilor prevăzute
- Rezultatele activităților de acceptare a misiunii și, după caz, dacă sunt relevante pentru partea (părțile) responsabilă(e) cunoștințele dobândite în urma altor misiuni efectuate de partenerul de misiune.
- Procesul misiunii.
- Înțelegerea de către practician a părții(lor) responsabile și a mediului acesteia (acestora), inclusiv a riscurilor ca informațiilor specifice să fie denaturate semnificativ.
- Identificarea utilizatorilor vizați și a nevoilor lor informaționale și examinarea pragului de semnificație și a componentelor riscului misiunii.
- Măsura în care riscul de fraudă este relevant pentru misiune.
- Natura, plasarea în timp și amploarea resurselor necesare desfășurării misiunii, precum cerințele referitoare la personal și expertiză, inclusiv natura și amploarea implicării experților.
- Impactul funcției de audit intern asupra misiunii.

A87 Practicianul poate decide să discute elementele planificării cu partea (părțile) adecvată(e) pentru a facilita derularea și gestionarea misiunii (de exemplu, coordonarea anumitor proceduri planificate cu munca personalului părții(lor) adecvate). Deși aceste discuții au loc deseori, strategia generală a misiunii și planul misiunii rămân în responsabilitatea practicianului. Când se discută aspecte incluse în strategia generală a misiunii sau în planul misiunii, este necesară o atenție specială pentru a nu fi compromisă eficacitatea misiunii. De exemplu, discutarea naturii și a plasării în timp a procedurilor detaliate cu partea (părțile) adecvată(e) poate compromite eficacitatea misiunii prin derularea de proceduri care sunt prea previzibile.

- A88 Planificarea nu este o etapă distinctă, ci mai degrabă un proces continuu și iterativ pe parcursul întregii misiuni. Ca rezultat al unor evenimente neașteptate, a unor modificări ale condițiilor sau probelor obținute, practicianul poate fi nevoit să își revizuiască strategia generală și planul misiunii, și prin urmare natura, plasarea în timp și amplexarea procedurilor planificate în consecință.
- A89 În cazul misiunilor mai mici și mai puțin complexe, întreaga misiune poate fi efectuată de o echipă foarte mică a misiunii, posibil implicând partenerul de misiune (care poate fi un practician individual) care lucrează fără alți membri ai echipei misiunii. În cadrul unei echipe mai mici, coordonarea și comunicarea dintre membrii echipei este mai ușoară. Stabilirea unei strategii generale a misiunii, în astfel de cazuri, nu trebuie să fie un exercițiu complex și îndelungat; aceasta variază în funcție de dimensiunea entității, complexitatea misiunii, inclusiv a subiectului specific de bază și a criteriilor, și dimensiunea echipei misiunii. De exemplu, în cazul unei misiuni recurente, un scurt memorandum întocmit la finalizarea perioadei anterioare, pe baza unei revizuirii a documentelor de lucru și care să sublinieze aspectele identificate în cadrul misiunii tocmai finalizate, actualizat în perioada curentă pe baza discuțiilor cu părțile adecvate, poate servi drept strategie documentată a misiunii aferente perioadei curente.
- A90 Dacă se află în circumstanțele descrise la punctul 43, practicianul continuă misiunea:
- (a) Când, conform raționamentului profesional al acestuia, criteriile aplicabile necorespunzătoare sau un subiect specific de bază necorespunzător pot induce în eroare utilizatorii vizați, o concluzie cu rezerve sau o concluzie contrară ar fi adecvată circumstanțelor, în funcție de cât de semnificativ și grav este aspectul.
  - (b) În alte cazuri, o concluzie cu rezerve sau imposibilitatea exprimării unei concluzii ar fi adecvată, în funcție de cât de semnificativ și grav este aspectul, conform raționamentului profesional al practicianului.
- A91 De exemplu, dacă după acceptarea misiunii, practicianul descoperă că aplicarea criteriilor aplicabile generează informații specifice pârinoitoare și lipsa de imparțialitate a informațiilor specifice este semnificativă și gravă, atunci o concluzie contrară ar fi adecvată în aceste circumstanțe.

*Pragul de semnificație* (a se vedea: pctul. 44)

- A92 Raționamentele profesionale privind pragul de semnificație sunt făcute în contextul circumstanțelor existente, dar nu sunt afectate de nivelul de asigurare, mai exact, pentru aceeași utilizatori vizați și pentru același scop, pragul de semnificație pentru o misiune de asigurare rezonabilă este același ca cel pentru o misiune de asigurare limitată, deoarece pragul de semnificație se bazează pe nevoile informaționale ale utilizatorilor vizați.



A93 Criteriile aplicabile pot aborda conceptul de prag de semnificație în contextul întocmirii și prezentării informațiilor specifice și îi furnizează, așadar, practicianului un cadru de referință pentru examinarea pragului de semnificație al misiunii. Deși criteriile aplicabile pot aborda pragul de semnificație în diferite moduri, conceptul de prag de semnificație cuprinde, în general, aspectele discutate la punctele A92-A100. Dacă criteriile aplicabile nu includ o discuție cu privire la conceptul de prag de semnificație, aceste puncte îi furnizează practicianului un cadru de referință.

A94 Denaturările, inclusiv omisiunile, sunt considerate semnificative dacă se poate preconiza în mod rezonabil că acestea, individual sau împreună, ar putea influența deciziile relevante ale utilizatorilor vizați, luate pe baza informațiilor specifice. Modul în care practicianul evaluează pragul de semnificație este un aspect ce ține de raționamentul profesional și este afectat de modul în care practicianul percepe nevoile informaționale comune ale utilizatorilor vizați, ca grup. În acest context, practicianul poate presupune, în mod rezonabil, că utilizatorii vizați:

- (a) Dețin cunoștințe rezonabile cu privire la subiectul specific de bază și au disponibilitatea de a studia informațiile specifice cu suficientă atenție;
- (b) Înțeleg că informațiile specifice sunt întocmite și asigurate conform unor niveluri adecvate ale pragului de semnificație și înțeleg orice concepte aferente pragului de semnificație incluse în criteriile aplicabile;
- (c) Înțeleg orice incertitudini inerente aferente măsurării sau evaluării subiectului specific de bază; și
- (d) Iau decizii rezonabile pe baza informațiilor specifice luate ca întreg.

Cu excepția cazului în care misiunea a fost proiectată pentru a satisface nevoile informaționale particulare ale unor utilizatori specifici, de obicei nu este luat în considerare efectul posibil al denaturărilor asupra utilizatorilor specifici, ale căror nevoi informaționale pot varia semnificativ (a se vedea, de asemenea, pctele. A16-A18).

A95 Pragul de semnificație este analizat în contextul factorilor calitativi și, atunci când este posibil, a factorilor cantitativi. Importanța relativă a factorilor calitativi și a celor cantitativi atunci când se evaluează pragul de semnificație într-o misiune specifică este un aspect ce ține de raționamentul profesional al practicianului.

A96 Factorii calitativi pot include elemente precum:

- Numărul persoanelor sau entităților afectate de subiectul specific.
- Interacțiunea diferitelor componente ale informațiilor specifice și importanța relativă a acestora, când acestea sunt constituite din com-

ponente multiple, precum un raport care cuprinde numeroși indicatori de performanță.

- Formulările alese în ceea ce privește informațiile specifice care sunt exprimate în format narativ.
- Caracteristicile aferente prezentării informațiilor specifice, când criteriile aplicabile permit diferite tipuri de prezentare.
- Natura denaturărilor, de exemplu, natura deviațiilor observate de la un control, când informațiile specifice constau într-o declarație potrivit căreia controlul este eficace.
- Măsura în care o denaturare afectează conformitatea cu legile sau reglementările.
- În cazul raportării periodice cu privire la un subiect specific de bază, efectul unei ajustări care afectează informațiile specifice trecute sau actuale sau care ar putea afecta informațiile specifice viitoare.
- Măsura în care o denaturare este rezultatul unui act intenționat sau neintenționat.
- Măsura în care o denaturare este importantă, ținând cont de modul în care practicianul interpretează comunicările anterioare cu utilizatorii, care îi sunt cunoscute, de exemplu în raport cu rezultatul preconizat al măsurării sau evaluării subiectului specific de bază.
- Măsura în care o denaturare se referă la relația dintre partea responsabilă, persoana care efectuează măsurarea sau evaluare, sau partea contractantă sau la relațiile lor cu alte părți.
- Când valoarea unui prag sau a unui etalon a fost identificată, măsura în care rezultatul procedurii deviază de la acea valoare.
- Când subiectul specific de bază este un program guvernamental sau o entitate din sectorul public, măsura în care un anumit aspect al programului sau al entității este important în ceea ce privește natura, vizibilitatea și sensibilitatea programului sau entității.
- Când informațiile specifice se referă la o concluzie cu privire la conformitatea cu legile sau reglementările, gravitatea consecințelor neconformității.

A97 Factorii cantitativi se referă la magnitudinea denaturărilor referitoare la valorile raportate ale acelor aspecte ale informațiilor specifice, dacă este cazul, care sunt:

- Exprimare numeric; sau
- Care se referă, în alt mod, la valori numerice (de exemplu, numărul deviațiilor observate de la un control poate fi un factor cantitativ relevant

când informațiile specifice constau într-o declarație conform căreia controlul este eficace).

- A98 Când se aplică factorii cantitativi, planificarea misiunii doar pentru a detecta denaturările semnificative individuale neglijează faptul că suma denaturărilor ne semnificative necorectate și nedetectate individual poate cauza denaturarea semnificativă a informațiilor specifice. Prin urmare, poate fi necesar în planificarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor ca practicianul să determine o cantitate inferioară pragului de semnificație drept bază pentru determinarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor.
- A99 Pragul de semnificație ține de informațiile acoperite de către raportul de asigurare. Prin urmare, atunci când misiunea acoperă o parte din aspectele informațiilor specifice comunicate cu privire la un subiect specific de bază, fără a le acoperi pe toate, pragul de semnificație este luat în considerare numai în raport cu acea care este acoperită de misiune.
- A100 Exprimarea unei concluzii pe marginea pragului de semnificație al denaturărilor identificate ca urmare a procedurilor efectuate necesită raționament profesional. De exemplu:
- Criteriile aplicabile unei misiuni eficiente din punctul de vedere al costurilor, cu privire la departamentul de urgențe al unui spital poate include viteza serviciilor furnizate, calitatea serviciilor, numărul de pacienți tratați pe tură și etalonarea costurilor cu serviciile în raport cu alte spitale similare. Dacă trei din aceste criterii aplicabile sunt satisfăcute, dar un criteriu aplicabil nu este satisfăcut printr-o marjă mică, atunci este necesar raționamentul profesional pentru a concluziona dacă departamentul de urgențe al spitalului reflectă, per total, raportul costuri-eficiență.
  - Într-o misiune de conformitate, este posibil ca entitatea să se fi conformat cu nouă prevederi din legile sau reglementările relevante, dar să nu se fi conformat unei prevederi. Este necesar raționamentul profesional pentru a concluziona dacă entitatea s-a conformat, per total, legilor sau reglementărilor relevante. De exemplu, practicianul poate lua în considerare importanța prevederii cu care entitatea nu s-a conformat, precum și relația dintre acea prevedere și restul prevederilor din legile sau reglementările relevante.

*Înțelegerea circumstanțelor misiunii* (a se vedea: pctele. 45–47R)

- A101 Discuțiile dintre partenerul de misiune și alți membri cheie ai echipei misiunii și orice experți externi cheie ai practicianului cu privire la susceptibilitatea ca informațiile specifice să fie denaturate semnificativ și cu privire la aplicarea criteriilor aplicabile faptelor și circumstanțelor misiunii, pot ajuta echipa misiunii în planificarea și desfășurarea misiunii. Este, de asemenea, util să se

comunica aspectele relevante membrilor echipei misiunii și oricăror experți externi ai practicianului, care nu iau parte la discuție.

A102 Înțelegerea subiectului specific de bază și a altor circumstanțe ale misiunii îi oferă practicianului un cadru de referință pentru exercitarea raționamentului profesional pe parcursul misiunii, de exemplu când:

- Examinează caracteristicile subiectului specific de bază;
- Evaluează caracterul corespunzător al criteriilor;
- Examinează factorii care, conform raționamentului său profesional, sunt importanți pentru direcționarea eforturilor echipei misiunii, inclusiv când poate fi necesară o atenție sporită; de exemplu, nevoia de aptitudini specializate sau de munca unui expert;
- Stabilește și evaluează gradul de adecvare permanent al nivelurilor cantitative ale pragului de semnificație (după caz) și examinează factorii calitativi ai pragului de semnificație;
- Elaborează așteptările pe care se va baza în efectuarea procedurilor analitice;
- Proiectează și efectuează proceduri; și
- Evaluează probe, inclusiv caracterul rezonabil al declarațiilor verbale și scrise primite.

A103 Practicianul înțelege, de obicei, în mai puțină profunzime decât partea responsabilă subiectul specific de bază și alte circumstanțe ale misiunii. Practicianul înțelege, de asemenea, de obicei, în mai puțină profunzime subiectul specific de bază și alte circumstanțe ale misiunii în cazul unei misiuni de asigurare limitată, decât în cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă, de exemplu, deși în unele misiuni de asigurare limitată practicianul poate înțelege controlul intern aferent întocmirii informațiilor specifice, rareori se întâmplă astfel.

A104 Într-o misiune de asigurare limitată, identificarea domeniilor în care este posibil să apară o denaturare semnificativă a informațiilor specifice îi permite practicianului să își direcționeze procedurile asupra acelor domenii. De exemplu, într-o misiune în care informațiile specifice constau într-un raport privind dezvoltarea durabilă, practicianul se poate axa pe anumite domenii ale raportului privind dezvoltarea durabilă. Practicianul poate proiecta și efectua proceduri aferente tuturor informațiilor specifice, când acestea constau într-un domeniu unic sau când obținerea asigurării pe marginea tuturor domeniilor informațiilor specifice este necesară pentru obținerea unei asigurări relevante.

A105 Într-o misiune de asigurare rezonabilă, înțelegerea controlului intern asupra informațiilor specifice îl ajută pe practician să identifice tipurile de denaturări și factorii care afectează riscurile de denaturări semnificative ale informațiilor specifice. Practicianul trebuie să evalueze proiectarea controalelor relevante și

să determine dacă acestea au fost implementate, prin efectuarea de proceduri în plus față de interviuarea părții responsabile. Este necesar raționamentul profesional pentru a determina ce controale sunt relevante în circumstanțele misiunii.

- A106 Într-o misiune de asigurare limitată, examinarea procesului utilizat pentru întocmirea informațiilor specifice îl ajută pe practician să elaboreze și efectueze proceduri care abordează domeniile în care este posibil să apară o denaturare semnificativă a informațiilor specifice. În examinarea procesului folosit, practicianul își utilizează raționamentul profesional pentru a determina ce aspecte ale procesului sunt relevante pentru misiune și poate interviua partea adecvată cu privire la acele aspecte.
- A107 Atât într-o misiune de asigurare rezonabilă, cât și într-o misiune de asigurare limitată, rezultatele procesului de evaluare a riscului de către entitate îl pot, de asemenea, ajuta pe practician să înțeleagă subiectul specific de bază și alte circumstanțe ale misiunii.

### Obținerea probelor

*Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor* (a se vedea: pctele. 48(L)–49(R))

- A108 Practicianul alege o combinație de proceduri pentru a obține o asigurare rezonabilă sau limitată, după caz. Procedurile enumerate mai jos pot fi utilizate, de exemplu, pentru planificarea sau efectuarea misiunii, în funcție de contextul în care sunt aplicate de către practician:
- Inspecția;
  - Observația;
  - Confirmarea;
  - Recalcularea;
  - Repetarea executării;
  - Proceduri analitice; și
  - Interviewarea.
- A109 Factorii care pot afecta alegerea de către practician a procedurilor includ natura subiectului specific de bază; nivelul de asigurare care urmează a fi obținut; și nevoile de informare ale utilizatorilor vizați și ale părții contractante, inclusiv perioada relevantă și constrângerile referitoare la costuri.
- A110 În unele cazuri, un ISAE referitor la un subiect specific poate cuprinde cerințe ce afectează natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor. De exemplu, un ISAE referitor la un subiect specific poate descrie natura sau amploarea procedurilor specifice ce urmează a fi efectuate sau nivelul de asigurare preconizat a fi obținut într-o anumită misiune. Chiar și în asemenea cazuri,

determinarea cu exactitate a naturii, plasării în timp și a amplitudinii procedurilor este un aspect ce ține de raționamentul profesional și va varia de la o misiune la alta.

- A111 Este posibil ca în anumite misiuni practicianul să nu identifice domeniile în care este probabil să apară o denaturare semnificativă a informațiilor specifice. Indiferent dacă au fost identificate astfel de domenii, practicianul proiectează și efectuează proceduri de obținere a unui nivel de asigurare relevant.
- A112 O misiune de asigurare este un proces iterativ și practicianul poate lua cunoștință de informații care diferă semnificativ de cele pe care s-a bazat determinarea procedurilor planificate. Pe măsură ce practicianul efectuează procedurile planificate, probele obținute îl pot determina pe acesta să efectueze proceduri suplimentare. Astfel de proceduri pot include solicitarea adresată persoanei care efectuează măsurarea sau evaluarea de a examina aspectul identificat de practician și de a ajusta informațiile specifice, dacă este cazul.

*Determinarea necesității de proceduri suplimentare într-o misiune de asigurare limitată (a se vedea: pctul. 49L)*

A113 Practicianul poate lua cunoștință de denaturări care, în urma exercitării raționamentului profesional, nu prezintă indicii clare ale existenței unor denaturări semnificative. Următoarele exemple ilustrează situațiile în care pot fi necesare proceduri suplimentare, deoarece, conform raționamentului profesional al practicianului, denaturările identificate nu prezintă indicii clare ale existenței unor denaturări semnificative:

- Dacă pragul de semnificație este de 10.000 unități și practicianul consideră că o posibilă eroare de 100 unități poate exista, atunci nu ar fi necesare, de regulă, proceduri suplimentare, decât dacă există alți factori calitativi care trebuie luați în considerare, căci riscul de denaturare semnificativă este posibil să fie acceptabil în circumstanțele misiunii.
- Dacă, în efectuarea unui set de proceduri aferente unui domeniu în care sunt posibile denaturările semnificative, un răspuns la o interviu între multe altele nu a răspuns așteptărilor, se poate să nu fie necesare proceduri suplimentare dacă riscul de denaturare semnificativă este, totuși, la un nivel care este acceptabil în circumstanțele misiunii, din perspectiva rezultatelor altor proceduri.

A114 Practicianul poate lua cunoștință de un aspect (aspecte) care îl determină să considere că informațiile specifice ar putea fi semnificativ denaturate. Următoarele exemple ilustrează cazurile în care ar putea fi necesare proceduri suplimentare, dat fiind că denaturările identificate indică posibilitatea ca informațiile specifice să fie denaturate semnificativ:

- În efectuarea de proceduri analitice, când practicianul poate identifica o fluctuație sau o relație care este inconsecventă cu alte informații relevante sau care diferă semnificativ de valorile sau indicatorii preconizați.
- Practicianul poate lua cunoștință de o posibilă denaturare semnificativă în urma revizuirii surselor externe.
- Dacă criteriile aplicabile permit o rată a erorii de 10%, pe baza unui test specific, iar practicianul a descoperit o rată a erorii de 9%, atunci pot fi necesare proceduri suplimentare căci riscul de denaturare semnificativă se poate să nu fie acceptabil în circumstanțele misiunii.
- Dacă rezultatele procedurilor analitice se situează în marja așteptărilor dar sunt, totuși, aproape de a depăși valorile preconizate, atunci pot fi necesare proceduri suplimentare căci riscul de denaturare semnificativă se poate să nu fie acceptabil în circumstanțele misiunii.

A115 Dacă, în cazul unei misiuni de asigurare limitată, practicianul ia cunoștință de un aspect (aspecte) care îl face (fac) să creadă că informațiile specifice pot fi denaturate semnificativ, acestuia i se cere, conform punctului 49L, să proiecteze și să efectueze proceduri suplimentare. Procedurile suplimentare pot include, de exemplu, interviuarea părții (părților) adecvate sau efectuarea altor proceduri, adecvate circumstanțelor.

A116 Dacă, după ce a efectuat procedurile suplimentare prevăzute de punctul 49L, practicianul nu poate obține probe suficiente și adecvate, fie pentru a concluziona că aspectul (aspectele) nu va (vor) duce, probabil, la denaturarea semnificativă a informațiilor specifice, fie pentru a determina că acestea duc, într-adevăr, la denaturarea semnificativă a informațiilor specifice, există o limitare a arie de aplicare și se aplică punctul 66.

A117 Raționamentul practicianului cu privire la natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor suplimentare necesare pentru a obține probe, fie pentru a concluziona că o denaturare semnificativă nu este probabilă, fie pentru a determina existența unei denaturări semnificative, este, de exemplu, ghidat de:

- Informațiile obținute în urma evaluării de către practician a rezultatelor procedurilor deja efectuate;
- Înțelegerea actualizată a practicianului cu privire la subiectul specific de bază și alte circumstanțe ale misiunii, obținută pe parcursul misiunii; și
- Opinia practicianului pe marginea caracterului convingător al probelor necesare abordării aspectului care îl face pe acesta să creadă că informațiile specifice pot fi denaturate semnificativ.

*Cumularea denaturărilor necorectate (a se vedea: pctele. 51, 65)*

- A118 Denaturările necorectate sunt cumulate în cadrul misiunii (a se vedea pctul. 50) pentru a evalua dacă, individual sau cumulat, acestea sunt semnificative pentru formularea concluziei de către practician.
- A119 Practicianul poate stabili o valoare sub care denaturările ar fi evident neînsemnate și nu ar necesita a fi cumulate, deoarece practicianul preconizează că o cumulare a acestor valori nu ar avea un efect semnificativ asupra informațiilor specifice. "Evident neînsemnat" nu este o altă expresie pentru "nesemnificativ". Aspectele care sunt evident neînsemnate vor fi complet diferite (mai reduse) ca magnitudine decât pragul de semnificație determinat în conformitate cu punctul 44, și vor fi aspecte care sunt evident neimportante, fie dacă sunt luate individual sau împreună și dacă sunt evaluate după orice criteriu de dimensiune, natură sau circumstanțe. Când există orice incertitudine privind măsura în care unul sau mai multe elemente sunt evident neînsemnate, aspectul este considerat a nu fi evident neînsemnat.

*Considerente privind implicarea în misiune a unui expert al practicianului*

*Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor (a se vedea: pctul. 52)*

- A120 Următoarele aspecte sunt deseori relevante când se determină natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor referitoare la munca unui expert al practicianului, când o parte din munca de asigurare este efectuată de unul sau mai mulți experți ai practicianului (a se vedea pctul. A70):
- Importanța muncii aceluși expert în contextul misiunii (a se vedea, de asemenea, pctele. A121-A122);
  - Natura aspectului la care se referă munca expertului;
  - Riscurile de denaturare semnificativă la care se referă munca expertului;
  - Cunoștințele practicianului și experiența sa privind munca anterioară efectuată de acel expert; și
  - Dacă acel expert se supune politicilor și procedurilor de control al calității ale firmei practicianului (a se vedea, de asemenea, pctele. A123-A124).

*Integrarea activității efectuate de un expert al practicianului*

- A121 Misiunile de asigurare pot fi efectuate pe marginea unei game variate de subiecte specifice de bază care prevăd aptitudini și cunoștințe specializate, dincolo de cele deținute de partenerul de misiune și de alți membri al echipei misiunii și pentru care este folosită munca unui expert al practicianului. În astfel de situații, expertul din partea practicianului va fi consultat pentru a oferi consiliere cu privire la un aspect individual, dar cu cât este mai



importantă munca expertului în contextul misiunii, cu atât este mai probabil ca acel expert să lucreze în cadrul unei echipe multi-disciplinare, formate din experți în subiectul specific și alți membri ai personalului de asigurare. Cu cât munca expertului este integrată în natura, plasarea în timp și amplexarea efortului de lucru general, cu atât este mai importantă comunicarea eficientă în dublu sens dintre expertul practicianului și alți membri ai personalului de asigurare. Comunicarea eficientă în dublu sens facilitează integrarea corectă a muncii expertului alături de munca altora în cadrul misiunii.

- A122 Așa cum se menționează la punctul 71, când urmează a fi utilizată munca unui expert al practicianului, poate fi necesară efectuarea unora dintre procedurile prevăzute de punctul 52 în etapele de acceptare sau continuare a misiunii. Acesta este cazul mai ales când munca expertului practicianului va fi integrată complet cu munca altor membri ai personalului de asigurare și când munca expertului urmează a fi folosită în etapele preliminare ale misiunii, de exemplu în cadrul planificării inițiale și a evaluării riscului.

Politicele și procedurile de control al calității ale firmei practicianului

- A123 Un expert intern al practicianului poate fi un partener sau un angajat, inclusiv un angajat temporar, al firmei practicianului și, prin urmare, este supus politicilor și procedurilor de control al calității ale acelei firme, în conformitate cu ISQC 1 sau cu alte cerințe profesionale sau cerințe prevăzute în legi sau reglementări care sunt cel puțin la fel de stricte ca ISQC 1. Altfel, un expert intern al practicianului poate fi un partener sau un angajat, inclusiv un angajat temporar, al unei firme din cadrul rețelei, care poate avea aceleași politici și proceduri de control ca și firma practicianului. Un expert extern al practicianului nu este membru al echipei misiunii și nu este supus politicilor și procedurilor de control al calității, în conformitate cu ISQC 1.
- A124 Cu excepția cazurilor în care informațiile furnizate de firmă sau de alte părți sugerează contrariul, echipele misiunii sunt îndreptățite să se bazeze pe sistemul de control al calității al firmei. Măsura credibilității acordate va varia în funcție de circumstanțe, și poate afecta natura, plasarea în timp sau amplexarea procedurilor practicianului, referitoare la aspecte precum:
- Competența și capacitățile, prin intermediul programelor de recrutare și instruire.
  - Evaluarea de către practician a obiectivității expertului. Experții interni ai practicianului sunt supuși cerințelor etice relevante, inclusiv celor referitoare la independență.
  - Evaluarea de către practician a gradului de adecvare a muncii expertului. De exemplu, programele de instruire ale firmei îi pot ajuta pe experții interni ai practicianului să înțeleagă corelațiile dintre experiența lor și procesul de colectare a probelor. Credibilitatea acordată acestor procese de instruire și altor procese ale firmei, precum proto-

coalele de definire a muncii experților interni ai practicianului, pot afecta natura, plasarea în timp și amplexarea procedurilor practicianului de evaluare a gradului de adecvare a muncii expertului.

- Aderarea la cerințe legale și de reglementare prin intermediul proceselor de monitorizare.
- Acordul încheiat cu expertul practicianului.

Credibilitatea nu reduce responsabilitatea practicianului de a respecta cerințele acestui ISAE.

Competența, capacitățile și obiectivitatea aceluși expertului practicianului (a se vedea: pctul. 52(a))

A125 Informațiile privind competența, capacitățile și obiectivitatea expertului practicianului pot proveni din diferite surse, precum:

- Experiența personală privind munca anterioară depusă de expert.
- Discuțiile cu acel expert.
- Discuțiile cu alți practicieni sau cu alte persoane care cunosc munca aceluși expert.
- Cunoștințele privind calificările aceluși expert, apartenența sa la un organism profesional sau asociație din sectorul de activitate, licența de practică sau alte forme de recunoaștere externă.
- Articolele publicate sau cărțile scrise de acel expert.
- Politicile și procedurile de control al calității ale firmei (a se vedea, de asemenea, pctele. A123-A124).

A126 Deși experții practicianului nu necesită aceeași îndemânare ca și practicianul, în efectuarea tuturor aspectelor unei misiuni de asigurare, este posibil să fie necesar ca un expert al practicianului a cărui muncă este folosită să înțeleagă suficient de bine ISAE-urile relevante pentru a putea corela munca atribuită cu obiectivul misiunii.

A127 Evaluarea importanței amenințărilor la adresa obiectivității și a măsurii în care sunt necesare măsuri de protecție poate depinde de rolul expertului practicianului și de importanța muncii sale în contextul misiunii. Pot exista unele circumstanțe în care măsurile de protecție nu pot reduce amenințărilor la un nivel acceptabil, de exemplu, dacă un expert propus al practicianului este o persoană care a jucat un rol important în elaborarea informațiilor specifice.

A128 Când este evaluată obiectivitatea unui expert extern al practicianului, poate fi relevant să:

- Fie interviată(e) partea (părțile) adecvată(e) cu privire la orice interese sau relații cunoscute avute cu expertul extern al practicianului, care pot afecta obiectivitatea expertului.
- Se discute cu acel expert despre orice măsuri de protecție aplicabile, inclusiv orice cerințe profesionale aplicabile acelui expert, și să se evalueze dacă măsurile de protecție sunt adecvate pentru a reduce amenințările la un nivel acceptabil. Interesele și relațiile care pot fi relevante de discutat cu expertul practicianului includ:
  - Interese financiare.
  - Relații personale și de afaceri;
  - Furnizarea altor servicii de către expert, inclusiv de către organizație, în cazul în care expertul extern este reprezentat de o organizație.

În unele cazuri, poate fi necesar, de asemenea, ca practicianul să obțină o declarație scrisă de la expertul extern al practicianului cu privire la orice interese sau relații cu partea (părțile) adecvată (e) de care este conștient expertul.

Înțelegerea suficientă a domeniului de expertiză al expertului practicianului (a se vedea: pctul. 52(b))

A129 Înțelegerea suficientă a domeniului de expertiză al expertului practicianului permite practicianului să:

- (a) Să convină cu expertul natura, aria de aplicare și obiectivele activității expertului desfășurate pentru a servi scopurilor practicianului; și
- (b) Evalueze gradul de adecvare al respectivei activități cu scopurile practicianului.

A130 Aspectele domeniului expertului practicianului, relevante pentru înțelegerea practicianului, pot include:

- Dacă domeniul acelui expert prevede arii de specialitate care sunt 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 folosite de expertul practicianului și dacă acestea sunt, în general, acceptate în cadrul domeniului expertului și corespund circumstanțelor misiunii.
- Natura datelor interne și externe sau a informațiilor pe care le utilizează expertul practicianului.

Acordul încheiat cu expertul practicianului (a se vedea: pctul. 52(c))

A131 Poate fi adecvat ca acordul practicianului cu expertul să includă, de asemenea, aspecte precum următoarele:

- (a) Rolurile și responsabilitățile ale practicianului și, respectiv, ale celui expert;
- (b) Natura, plasarea în timp și amplitudinea comunicării dintre practician și acel expert, inclusiv forma oricărui raport care va fi furnizat de acel expert; și
- (c) Necesitatea ca expertul practicianului să respecte cerințele de confidențialitate.

A132 Aspectele menționate la punctul A124 pot influența nivelul de detaliu și caracterul oficial al acordului dintre practician și expertul său, inclusiv dacă este necesar ca acordul să fie în scris. Acordul dintre practician și expertul extern al practicianului este, deseori, în forma unei scrisori de misiune.

Evaluarea gradului de adecvare a muncii expertului practicianului (a se vedea: pctul. 52(d))

A133 Următoarele aspecte pot fi relevante când este evaluat gradul de adecvare al activității expertului practicianului cu scopurile practicianului:

- (a) Relevanța și caracterul rezonabil al rezultatelor și concluziilor celui expert și consecvența lor cu alte probe;
- (b) Dacă munca celui expert implică utilizarea unor ipoteze și metode semnificative, relevanța și caracterul rezonabil al acelor ipoteze și metode în circumstanțele date; și
- (c) Dacă munca celui expert implică utilizarea unor date sursă care sunt semnificative pentru munca celui expert, relevanța, exhaustivitatea și acuratețea acelor date sursă.

A134 Dacă practicianul determină că munca celui expert al practicianului nu corespunde scopurilor sale, opțiunile disponibile pentru practician includ:

- (a) Convenirea cu acel expert a naturii și amplitudinii muncii ulterioare, care urmează a fi efectuate de acel expert; sau
- (b) Efectuarea de proceduri suplimentare, corespunzătoare circumstanțelor.

*Activitatea derulată de un alt practician, o parte responsabilă sau expertul persoanei care efectuează măsurarea sau evaluarea sau de către un auditor intern (a se vedea: pctele. 53–55)*

A135 Deși punctele A120-A134 au fost redactate în contextul utilizării muncii efectuate de un expert al practicianului, ele pot furniza, de asemenea, îndrumări utile cu privire la utilizarea muncii efectuate de un alt practician, de un

expert al părții responsabile sau al persoanei care efectuează măsurarea sau evaluarea sau de un auditor intern.

*Declarații scrise* (a se vedea: pctul. 56)

A136 Confirmarea scrisă sau declarațiile verbale reduc posibilitatea unor neînțelegeri dintre practician și partea (părțile) adecvată(e). Persoana(ele) de la care practicianul solicită declarații scrise va(vor) fi, de regulă, un membru (membri) al (ai) conducerii superioare sau al (ai) persoanelor responsabile cu guvernanta, în funcție, de exemplu, de structura de conducere și guvernanta a părții (părților) adecvate, care poate varia de la o jurisdicție sau de la o entitate la alta, reflectând unele influențe precum mediile culturale sau juridice diferite și caracteristicile privind dimensiunea și drepturile de proprietate.

A137 Alte declarații scrise necesare pot include următoarele:

- Dacă partea (părțile) adecvată(e) crede (cred) că efectele denaturărilor necorectate sunt ne semnificative, individual sau cumulativ, pentru informațiile specifice. Un rezumat al acestor elemente este, de obicei, inclus în declarația scrisă sau anexat acesteia;
- Că ipotezele importante folosite în realizarea oricăror estimări semnificative sunt rezonabile;
- Că partea (părțile) adecvată(e) i-a (au) comunicat practicianului toate deficiențele în controlul intern, relevante pentru misiune, care nu sunt evident neînsemnate și neimportante, de care este (sunt) conștientă(e) partea (părțile) adecvată(e); și
- Când partea responsabilă este diferită de persoana care efectuează măsurarea sau evaluarea, că partea responsabilă își asumă responsabilitatea pentru subiectul specific de bază.

A138 Declarațiile părții (lor) adecvate nu pot înlocui alte probe pe care practicianul preconizează, în mod rezonabil, că le are la dispoziție. Deși declarațiile scrise furnizează probe necesare, ele nu oferă probe suficiente și adecvate, prin ele însele, cu privire la niciunul dintre aspectele pe care le abordează. Mai mult, faptul că practicianul a primit declarații scrise credibile nu afectează natura sau amploarea altor probe pe care acesta le obține.

*Declarații scrise solicitate nefurnizate sau lipsite de credibilitate* (a se vedea: pctul. 60)

A139 Circumstanțele în care practicianul se poate afla în imposibilitatea de a obține declarațiile scrise solicitate includ, de exemplu, situațiile în care:

- Partea responsabilă angajează o terță parte pentru a efectua măsurarea sau evaluarea relevantă și aceasta din urmă îl angajează pe practician pentru a desfășura o misiune de asigurare asupra informațiilor specifice rezultate. În unele din aceste cazuri, de exemplu când partea respon-

sabilă are o relație continuă cu persoana care efectuează măsurarea sau evaluarea, partea responsabilă poate să aranjeze în așa fel încât persoana care efectuează măsurarea sau evaluarea să furnizeze declarațiile scrise solicitate, sau partea responsabilă poate fi în poziția de a furniza acele declarații, dacă are o bază rezonabilă pentru a face acest lucru, în timp ce în alte situații i-ar putea fi imposibil.

- Un utilizator vizat îl angajează pe practician pentru a desfășura o misiune de asigurare asupra informațiilor disponibile public, dar nu are cu partea responsabilă o relație de așa natură încât să se asigure că aceasta răspunde solicitării practicianului de a primi declarații scrise.
- Misiunea de asigurare este desfășurată împotriva dorinței persoanei care efectuează măsurarea sau evaluarea. Acesta poate fi cazul când, de exemplu, misiunea este desfășurată ca urmare a unei sentințe judecătorești, sau când unui practician din sectorul public i se cere de către legiuitor sau de către o altă autoritate competentă să desfășoare o anumită misiune.

În aceste circumstanțe sau în altele similare, este posibil ca practicianul să nu aibă acces la probele necesare, care ar trebui să sprijine concluzia sa. În acest caz, se aplică punctul 66 din acest ISAE.

#### **Evenimente ulterioare** (a se vedea: pctul. 61)

A140 Este posibil ca examinarea evenimentelor ulterioare să nu fie relevantă, în anumite misiuni de asigurare, din cauza naturii subiectului specific de bază. De exemplu, când misiunea prevede o concluzie despre acuratețea unei declarații statistice, la un anumit moment din timp, evenimentele care au loc între acel moment din timp și data raportului de asigurare pot să nu afecteze concluzia sau să necesite a fi prezentate în declarație sau în raportul de asigurare.

A141 Așa cum se arată la punctul 61, practicianul nu are nicio responsabilitate de a efectua proceduri referitoare la informațiile specifice după data raportului său de asigurare. Cu toate acestea dacă, după data raportului practicianului, practicianul ia cunoștință de un fapt care, dacă ar fi fost cunoscut la data raportului său, ar fi putut să îl determine pe acesta să modifice raportul, este posibil ca practicianul să fie nevoit să discute aspectul cu partea (părțile) adecvată(e) sau să ia măsurile necesare circumstanțelor.

#### **Alte informații** (a se vedea: pctul. 62)

A142 Dacă practicianul identifică o inconsecvență semnificativă sau ia cunoștință de o denaturare semnificativă a faptelor, acțiunile ulterioare care pot fi adecvate includ, de exemplu:

- Solicitarea adresată părții(lor) adecvate de a consulta o parte terță calificată, precum consilierul juridic al părții(lor) adecvate.

- Obținerea de asistență juridică cu privire la consecințele diferitelor acțiuni întreprinse.
- Comunicarea cu părțile terțe (de exemplu, o autoritate de reglementare).
- Reținerea raportului de asigurare.
- Retragerea din misiune, când retragerea este permisă de legile sau reglementările aplicabile.
- Descrierea inconsecvenței semnificative în raportul de asigurare.

### **Descrierea criteriilor aplicabile** (a se vedea: pctul. 63)

- A143 Descrierea criteriilor aplicabile îi informează pe utilizatorii vizați cu privire la cadrul general care stă la baza informațiilor specifice și este important mai ales când există diferențe importante între diferitele criterii referitoare la modul în care trebuie tratate anumite aspecte în informațiile specifice.
- A144 O descriere conform căreia informațiile specifice sunt întocmite în conformitate cu anumite criterii aplicabile este adecvată doar dacă informațiile specifice se conformează tuturor cerințelor relevante ale acelor criterii aplicabile care sunt în vigoare.
- A145 O descriere a criteriilor aplicabile care conține un limbaj calificativ sau limitativ imprecis (de exemplu, "informațiile specifice se conformează substanțial cerințelor XYZ") nu constituie o descriere adecvată, deoarece poate induce în eroare utilizatorii informațiilor specifice.

### **Formularea concluziei de asigurare**

*Caracterul suficient și gradul de adecvare a probelor* (a se vedea: pctele. 12(i), 64)

- A146 Probele sunt necesare pentru a sprijini concluzia practicianului și raportul de asigurare. Acestea sunt cumulative ca natură și sunt obținute, în principal, în urma procedurilor efectuate pe parcursul misiunii. Se poate, de asemenea, ca probele să includă informații obținute din alte surse, precum misiunile anterioare (cu condiția ca practicianul să fi determinat că au avut loc schimbări de la misiunea anterioară, care pot afecta relevanța probelor pentru misiunea curentă) sau procedurile de control al calității ale unei firme pe marginea acceptării și continuării relației cu clientul. Probele pot proveni din surse din interiorul și din afara părții(lor) adecvate. De asemenea, este posibil ca informațiile ce pot fi utilizate drept probe să fi fost întocmite de un expert angajat sau contractat de partea (părțile) adecvată(e). Probele cuprind atât informații care sprijină și coroborează aspectele informațiilor specifice, cât și orice informații care contrazic aspectele informațiilor specifice. Mai mult, în unele cazuri, absența informațiilor (de exemplu, refuzul părții(lor) adecvate de a furniza o anumită declarație) este utilizată de către practician și, prin urmare, constituie o probă. Majoritatea activității practicianului pentru formularea concluziei de asigurare constă în obținerea și evaluarea de probe.

A147 Caracterul suficient și gradul de adecvare a probelor sunt corelate. Suficiența este măsura cantității probelor. Cantitatea probelor necesare este influențată de riscurile ca informațiile specifice să fie denaturate semnificativ (cu cât riscurile sunt mai mari, cu atât este probabil să fie necesare mai multe probe), precum și de calitatea acestor probe (cu cât calitatea este mai ridicată, cu atât vor fi necesare mai puține probe). Cu toate acestea, este posibil ca obținerea de mai multe probe să nu compenseze calitatea slabă a acestora.

A148 Gradul de adecvare este măsura calității probelor; mai precis, a relevanței și credibilității lor pentru furnizarea de sprijin pentru concluzia 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 diferitelor tipuri de probe; cu toate acestea, astfel de generalizări sunt supuse unor excepții importante. Chiar când probele sunt obținute din surse externe părții(lor) adecvate, pot exista circumstanțe care ar putea afecta credibilitatea acestora. De exemplu, este posibil ca probele obținute dintr-o sursă externă să nu fie credibile dacă sursa nu este bine informată sau obiectivă. Deși se recunoaște că pot exista excepții, pot fi utile următoarele generalizări cu privire la credibilitatea probelor:

- Probele sunt mai credibile când sunt obținute din surse din afara părții (părților) adecvate.
- Probele care sunt generate intern sunt mai credibile când controalele aferente sunt eficiente.
- Probele obținute direct de către practician (de exemplu, observarea aplicării unui control) sunt mai credibile decât probele obținute indirect sau prin deducție (de exemplu, interviuri cu privire la aplicarea unui control).
- Probele sunt mai credibile când sunt documentate într-o anumită formă, fie pe hârtie, fie electronic sau prin alte mijloace (de exemplu, o înregistrare scrisă, în timp real, a unei ședințe este, de obicei, mai credibilă decât o prezentare ulterioară, verbală, a aspectelor discutate).

A149 Practicianul obține, de obicei, o mai mare asigurare pe baza unor probe consecutive obținute din surse diferite sau de natură diferită decât din elemente aferente probelor, luate în considerare individual. Mai mult, obținerea de probe din surse diferite sau de natură diferită poate indica faptul că un element individual, aferent unei probe, nu este credibil. De exemplu, coroborarea informațiilor obținute dintr-o sursă independentă de partea (părțile) adecvată(e) poate crește nivelul asigurării obținute de practician în urma unei declarații a părții (lor) adecvate. Dimpotrivă, când probele obținute dintr-o sursă sunt inconsecvente cu cele obținute din altă sursă, practicianul determină ce proceduri suplimentare sunt necesare pentru rezolvarea inconsecvenței.



A150 În ceea ce privește obținerea de probe suficiente și adecvate, în general este mai dificilă obținerea asigurării aferente unor informații specifice pe parcursul unei perioade, decât pentru informațiile specifice la un moment din timp. Mai mult, concluziile furnizate periodic, pe marginea proceselor, sunt limitate la perioada la care se referă misiunea; practicianul nu furnizează nicio concluzie cu privire la funcționarea în viitor a procesului în maniera specificată.

A151 Dacă au fost obținute suficiente probe adecvate pe care practicianul să își bazeze concluzia este un aspect ce ține de raționamentul profesional.

A152 În unele circumstanțe, este posibil ca practicianul să nu fi obținut caracterul suficient sau gradul de adecvare a probelor pe care preconiza să le obțină în urma procedurilor planificate. În aceste circumstanțe, practicianul consideră că probele obținute în urma procedurilor efectuate nu sunt suficiente și adecvate pentru a putea să își formuleze o concluzie asupra informațiilor specifice. Practicianul poate:

- Extinde activitatea desfășurată; sau
- Efectua alte proceduri, pe care acesta le consideră necesare în circumstanțele date.

Dacă niciuna din aceste acțiuni nu este realizabilă în acele circumstanțe, practicianul nu va putea obține probe suficiente și adecvate pentru a putea formula o concluzie. Această situație poate surveni chiar dacă practicianul nu a luat cunoștință de un aspect (aspecte) care să îl facă să creadă că informațiile specifice pot fi denaturate semnificativ, așa cum prevede punctul 49L.

*Evaluarea caracterului suficient și a gradului de adecvare a probelor (a se vedea: pctul. 65)*

A153 O misiune de asigurare este un proces cumulativ și iterativ. Pe măsură ce practicianul efectuează procedurile planificate, probele obținute îl pot determina pe acesta să modifice natura, plasarea în timp sau amplasarea procedurilor planificate. Practicianul poate lua cunoștință de informații care diferă semnificativ de cele preconizate și pe care s-a bazat determinarea procedurilor planificate. De exemplu:

- Amplasarea denaturărilor pe care practicianul le identifică poate afecta raționamentul profesional al acestuia cu privire la credibilitatea anumitor surse de informații.
- Practicianul poate lua cunoștință de discrepanțe în informațiile relevante sau de probe inconsecvente sau absente.
- Dacă au fost efectuate proceduri analitice către finalul misiunii, rezultatele acestor proceduri pot indica un risc de denaturare semnificativă nerecunoscut anterior.

În aceste circumstanțe, practicianul poate fi nevoit să reevalueze procedurile planificate.

A154 Raționamentul profesional al practicianului cu privire la ceea ce constituie probe suficiente și adecvate este influențat de factori precum următorii:

- Importanța unei posibile denaturări și probabilitatea ca aceasta să aibă un efect semnificativ, individual sau cumulativ cu alte posibile denaturări, asupra informațiilor specifice.
- Eficacitatea răspunsurilor părții(lor) adecvate în abordarea unui risc cunoscut de denaturare semnificativă.
- Experiența referitoare la posibile denaturări similare dobândită în cadrul misiunilor de asigurare anterioare.
- Rezultatele procedurilor efectuate, inclusiv dacă aceste proceduri au identificat denaturări specifice.
- Sursa și credibilitatea informațiilor disponibile.
- Capacitatea de convingere a probelor.
- Înțelegerea părții(lor) adecvate și a mediului său (lor).

Limitări ale ariei de aplicare (a se vedea: pctele. 26, 66)

A155 O limitare a ariei de aplicare poate surveni ca urmare a:

- (a) Circumstanțelor care se regăsesc dincolo de controlul părții(lor) adecvate. De exemplu, documentația pe care practicianul o consideră necesar de inspectat se poate să fi fost distrusă accidental;
- (b) Circumstanțelor referitoare la natura sau momentul muncii practicianului. De exemplu, un proces fizic pe care practicianul îl consideră necesar de observat se poate să fi avut loc înainte de misiunea practicianului; sau
- (c) Limitărilor impuse practicianului de partea responsabilă, persoana care efectuează măsurarea sau evaluarea sau partea contractantă, care, de exemplu, îl pot împiedica pe practician să efectueze o procedură considerată necesară în circumstanțele date. Limitările de acest tip pot avea alte implicații pentru misiune, cum sunt cele asupra examinării riscului misiunii de către practician sau a acceptării și continuării misiunii.

A156 Imposibilitatea de a efectua o anumită procedură nu constituie o limitare a ariei de aplicare dacă practicianul poate obține probe suficiente și adecvate prin efectuarea de proceduri alternative.

A157 Procedurile efectuate într-o misiune de asigurare limitată sunt, prin definiție, limitate în comparație cu cele necesare într-o misiune de asigurare rezonabilă. Limitările a căror existență este cunoscută înainte de acceptarea unei misiuni

de asigurare limitată reprezintă un domeniu relevant de examinare atunci când se stabilește dacă sunt întrunite condițiile preliminare unei misiuni de asigurare, mai precis, când misiunea întrunește caracteristicile privind accesul la probe (a se vedea pctul. 24(b)(iv)) și privind un scop rațional (a se vedea pctul. 24(b)(vi)). Dacă este impusă o limitare ulterioară de către partea (părțile) adecvată(e), după ce o misiune de asigurare limitată a fost acceptată, poate fi adecvată retragerea din misiune, când retragerea este permisă de legile sau reglementările aplicabile.

## Întocmirea raportului de asigurare

*Forma raportului de asigurare* (a se vedea: pctele. 67–68)

- A158 Forma verbală și alte forme de exprimare a concluziilor pot fi interpretate greșit, în lipsa unui raport scris. Din acest motiv, practicianul nu raportează verbal sau prin utilizarea de simboluri, fără să furnizeze și un raport de asigurare scris care să fie imediat disponibil de fiecare dată când este furnizat raportul verbal sau când este utilizat un simbol. De exemplu, un simbol poate fi reprezentat de un link către un raport de asigurare scris, disponibil pe Internet.
- A159 Acest ISAE nu prevede un format standard de raportare, aferent tuturor misiunilor de asigurare. În schimb, identifică elementele de bază pe care trebuie să le includă raportul de asigurare. Rapoartele de asigurare sunt ajustate în funcție de circumstanțele specifice ale misiunii. Practicianul poate utiliza titluri, numere de alineate, elemente tipografice, de exemplu utilizarea caracterelor aldine ale unui text sau alte mecanisme de îmbunătățire a clarității și inteligibilității raportului de asigurare.
- A160 Practicianul poate alege o ”formă scurtă” sau o ”formă lungă” de raportare pentru a facilita comunicarea eficientă către utilizatorii vizați. Rapoartele cu ”formă scurtă” includ, de obicei, numai elementele de bază. Rapoartele cu ”formă lungă” includ și alte informații și explicații care nu au rolul de a afecta concluzia practicianului. Pe lângă elementele de bază, rapoartele cu formă lungă pot descrie în detaliu termenii misiunii, criteriile aplicabile utilizate, constatările privind aspecte specifice ale misiunii, detalii privind calificările și experiența practicianului și ale altor persoane implicate în misiune, prezentarea pragurilor de semnificație și, în unele cazuri, recomandări. Practicianul poate considera util să examineze importanța furnizării acestor informații pentru nevoile informaționale ale utilizatorilor vizați. Așa cum prevede punctul 68, informațiile suplimentare sunt clar separate de concluzia practicianului și sunt formulate astfel încât să clarifice faptul că nu își propun să afecteze acea concluzie.

*Conținutul raportului de asigurare*

Titlul (a se vedea: pctul. 69(a))

A161 Un titlu adecvat ajută la identificarea naturii raportului de asigurare și îl deosebește de rapoartele emise de alte părți, precum cei care nu trebuie să se conformeze aceluiași cerințe etice ca și practicianul.

Destinatarii (a se vedea: pctul. 69(b))

A162 Un destinatari identifică partea sau părțile cărora le este adresat raportul de asigurare. Raportul de asigurare este de obicei adresat părții contractante, dar în unele cazuri pot exista și alți utilizatori vizați.

Informațiile specifice și subiectul specific de bază (a se vedea: pctul. 69(c))

A163 Identificarea și descrierea informațiilor specifice și, după caz, a subiectului specific de bază poate include, de exemplu:

- Momentul din timp sau perioada de timp la care se referă măsurarea sau evaluarea subiectului specific de bază.
- După caz, numele părții responsabile sau al componentei părții responsabile, la care se referă subiectul specific de bază.
- O explicație a acelor caracteristici ale subiectului specific de bază sau ale informațiilor specifice cu care ar trebui să fie la curent utilizatorii vizați și modul în care aceste caracteristici pot influența precizia măsurării sau evaluării subiectului specific de bază în raport cu criteriile aplicabile sau capacitatea de convingere probelor disponibile. De exemplu:
  - Gradul în care informațiile specifice sunt calitative versus cantitative, obiective versus subiective, istorice versus prognozate.
  - Modificările subiectului specific de bază sau ale altor circumstanțe ale misiunii, care afectează comparabilitatea informațiilor specifice de la o perioadă la următoarea.

Criterii aplicabile (a se vedea: pctul. 69(d))

A164 Raportul de asigurare identifică criteriile aplicabile în raport cu care a fost măsurat sau evaluat subiectul specific de bază, astfel încât utilizatorii vizați să poată înțelege baza pentru concluzia practicianului. Raportul de asigurare poate include criteriile aplicabile sau se poate referi la acestea, dacă sunt incluse în informațiile specifice sau dacă sunt altfel disponibile dintr-o sursă imediat accesibilă. Poate fi relevant, în circumstanțele date, să se prezinte:

- Sursa criteriilor aplicabile și dacă aceste criterii aplicabile sunt înglobate sau nu în legi sau reglementări, sau sunt emise de organisme

autorizate și recunoscute de experți care urmăresc proceduri corespunzătoare și transparente, mai precis, dacă reprezintă criteriile stabilite în contextul subiectului specific de bază (și dacă nu, o descriere a motivului pentru care sunt considerate adecvate).

- Metodele de măsurare sau evaluare folosite când criteriile aplicabile permit o opțiune între diferite metode.
- Orice interpretări importante, aferente aplicării criteriilor aplicabile, survenite în circumstanțele misiunii.
- Dacă a survenit vreo modificare în metodele de măsurare sau evaluare folosite.

Limitări inerente (a se vedea: pctul. 69(e))

A165 Deși în unele cazuri se poate preconiza că limitările inerente vor fi bine înțelese de utilizatorii vizați ai unui raport de asigurare, în alte cazuri poate fi adecvat să se facă referiri explicite la acestea, în raportul de asigurare. De exemplu, într-un raport de asigurare referitor la eficacitatea controlului intern, poate fi adecvat de notat că evaluarea istorică a eficacității nu este relevantă pentru perioadele viitoare, din cauza riscului ca acel control intern să poată deveni necorespunzător date fiind modificările condițiilor sau faptul că gradul de conformitate cu politicile sau procedurile se poate deteriora.

Scop specific (a se vedea: pctul. 69(f))

A166 În unele cazuri, criteriile aplicabile folosite pentru măsurarea sau evaluarea subiectului specific de bază pot fi proiectate pentru un anumit scop. De exemplu, o autoritate de reglementare poate solicita ca anumite entități să utilizeze criterii aplicabile specifice, destinate scopurilor de reglementare. Pentru a evita neînțelegerile, practicianul îi alertează pe cititorii raportului de asigurare asupra acestui fapt și asupra faptului că, prin urmare, este posibil ca informațiile specifice să nu corespundă unui alt scop.

A167 În plus față de atenționarea prevăzută de punctul 69(f), este posibil ca practicianul să considere adecvat să indice că raportul de asigurare este destinat numai unor utilizatori specifici. Depinzând de circumstanțele misiunii, de exemplu de legile și reglementările dintr-o anumită jurisdicție, această situație poate fi realizată prin restricționarea distribuirii sau utilizării raportului de asigurare. În timp ce un raport de asigurare poate fi restricționat în acest fel, absența restricției cu privire la un anumit utilizator sau la un anumit scop nu indică în sine că practicianul deține responsabilitate juridică în relație cu acel utilizator sau cu respectivul scop. Măsura în care responsabilitatea juridică există va depinde de circumstanțele legale ale fiecărui caz și de jurisdicția relevantă.

Responsabilități relative (a se vedea: pctul. 69(g))

A168 Identificarea responsabilităților relative îi informează pe utilizatorii vizați că partea responsabilă este responsabilă de subiectul specific de bază, că persoana care efectuează măsurarea sau evaluarea este responsabilă de măsurarea sau evaluarea subiectului specific de bază în raport cu criteriile aplicabile și că rolul practicianului este de a exprima o concluzie independentă asupra informațiilor specifice.

Efectuarea unei misiuni în conformitate cu ISAE 3000 (Revizuit) și cu un ISAE referitor la subiectul specific (a se vedea: pctul. 69(h))

A169 Când un ISAE referitor la subiectul specific se aplică doar unei părți a informațiilor specifice, poate fi adecvat de citat atât acel ISAE referitor la subiectul specific, cât și acest ISAE.

A170 O declarație care conține un limbaj imprecis de calificare sau limitare (de exemplu, "misiunea a fost efectuată cu referire la ISAE 3000") îi poate induce în eroare pe utilizatorii rapoartelor de asigurare.

Cerințele aplicabile de control al calității (a se vedea: pctul. 69(i))

A171 Mai jos este prezentată o ilustrare a unei declarații din raportul de asigurare, cu privire la cerințele aplicabile de control al calității:

Firma aplică Standardul Internațional privind Controlul Calității 1 și, în consecință, menține un sistem cuprinzător de control al calității, inclusiv politici și proceduri documentate referitoare la conformitatea cu cerințele etice, standardele profesionale și cerințele legale și de reglementare aplicabile.

Conformitatea cu cerințele de independență și cu alte cerințe etice (a se vedea: pctul. 69(j))

A172 Mai jos este prezentată o ilustrare a unei declarații din raportul de asigurare, cu privire la conformitatea cu cerințele etice aplicabile:

Ne-am conformat cerințelor de independență și altor cerințe etice din *Codul Etic al Profesioniștilor 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 comportament profesional.

Rezumatul activității desfășurate (a se vedea: ptele. A6, 69(k))

A173 Rezumatul activității desfășurate ajută utilizatorii vizați să înțeleagă concluzia practicianului. Pentru multe misiuni de asigurare, în teorie, sunt posibile variații infinite ale procedurilor. Cu toate acestea, în practică, acestea sunt dificil de comunicat în mod clar și fără a genera ambiguități. Alte reglementări cu caracter autoritar emise de Consiliul pentru Standarde Interna-

ționale de Audit și Asigurare le pot fi utile practicienilor în întocmirea rezumatului.

A174 Când niciun ISAE specific nu oferă îndrumări privind procedurile aferente unui anumit subiect specific de bază, rezumatul poate include o descriere mai detaliată a activității desfășurate. Poate fi necesar să se includă în rezumat o declarație că activitatea desfășurată a inclus evaluarea gradului de adecvare a criteriilor aplicabile.

A175 Într-o misiune de asigurare limitată, rezumatul activității desfășurate este, de obicei, mai detaliat decât în cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă și precizează limitările cu privire la natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor. Aceasta deoarece o apreciere a naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor efectuate este esențială pentru înțelegerea concluziei exprimate într-o formă din care să reiasă dacă, pe baza procedurilor efectuate și a probelor obținute, practicianul a luat cunoștință de un aspect (aspecte) semnificativ(e) care să îl facă să creadă că informațiile specifice sunt denaturate semnificativ. De asemenea, poate fi necesar să se precizeze în rezumatul activității desfășurate anumite proceduri care nu au fost efectuate și care se preconizau, de obicei, că vor fi efectuate într-o misiune de asigurare rezonabilă. Cu toate acestea, este posibil ca o identificare completă a tuturor acestor proceduri să nu fie posibilă, deoarece practicianului i se solicită o înțelegere și o examinare a riscului misiunii mai reduse decât într-o misiune de asigurare rezonabilă.

A176 Factorii de luat în considerare în determinarea nivelului de detaliu ce trebuie furnizat în rezumatul activității desfășurate pot include:

- Circumstanțele specifice entității (de exemplu, natura variată a activităților entității în comparație cu cele tipice domeniului).
- Circumstanțele specifice ale misiunii, care afectează natura și amploarea procedurilor efectuate.
- Așteptările utilizatorilor vizați cu privire la nivelul de detaliu ce trebuie furnizat în raport, pe baza practicii pieței, sau legilor sau reglementărilor aplicabile.

A177 Este important ca rezumatul să fie scris obiectiv, astfel încât să le permită utilizatorilor vizați să înțeleagă munca desfășurată ca bază pentru concluzia practicianului. În cele mai multe cazuri, aceasta nu va implica detalierea întregului plan de lucru, dar totodată este important ca rezumatul să nu fie atât de sintetizat încât să fie ambiguu, nici scris în așa fel încât să fie exagerat sau înfrumusețat.

Concluzia practicianului (a se vedea: pctele. 12(a)(i)(a), 69(l))

A178 Exemple ale concluziilor exprimate într-o formă adecvată pentru o misiune de asigurare rezonabilă includ:

- Când este exprimată în raport cu subiectul specific de bază și criteriile aplicabile, ”În opinia noastră, entitatea a respectat, sub toate aspectele semnificative, legea XYZ;”
- Când este exprimată în raport cu informațiile specifice și criteriile aplicabile, ”În opinia noastră, prognoza privind performanța financiară a entității este corespunzător întocmită, sub toate aspectele semnificative, pe baza criteriilor XYZ;” sau
- Când este exprimată în raport cu o declarație făcută de partea adecvată, ”În opinia noastră, declarația [părții adecvate] care prezintă conformitatea entității, sub toate aspectele semnificative, cu legea XYZ, este corectă” sau ”În opinia noastră, declarația [părții adecvate] cu privire la prezentarea principalilor indicatori de performanță în conformitate cu criteriile XYZ este corectă sub toate aspectele semnificative”.

A179 Poate fi adecvat ca utilizatorii vizați să fie informați de contextul în care trebuie citită concluzia practicianului, când raportul de asigurare include o explicație a unor caracteristici specifice ale subiectului specific de bază, de care ar trebui să fie conștienți utilizatorii vizați. Concluzia practicianului poate, de exemplu, include o formulare precum: "Această concluzie a fost formulată pe baza aspectelor subliniate în altă parte a raportului de asigurare independent."

A180 Exemple ale concluziilor exprimate într-o formă adecvată pentru o misiune de asigurare limitată includ:

- Când sunt formulate cu referire la subiectul specific de bază și criteriile aplicabile, "Pe baza procedurilor efectuate și a probelor obținute, nu am luat cunoștință de nimic care să ne facă să credem că [entitatea] nu a respectat, sub toate aspectele semnificative, legea XYZ."
- Când sunt formulate cu referire la informațiile specifice și criteriile aplicabile, "Pe baza procedurilor efectuate și a probelor obținute, nu suntem conștienți de niciun fel de amendamente semnificative care ar trebui aduse evaluării performanței indicatorilor-cheie, pentru ca aceștia să fie în conformitate cu criteriile XYZ."
- Când sunt formulate cu referire la o declarație a părții adecvate, "Pe baza procedurilor efectuate și a probelor obținute, nu am luat cunoștință de nimic care să ne facă să credem că [declarația părții adecvate] [entitatea] nu este corect prezentată, sub toate aspectele semnificative."

A181 Tipurile de exprimări care ar putea fi utile subiectelor specifice de bază includ, de exemplu, una din exprimările de mai jos sau o combinație a acestora:



- Pentru misiunile de conformitate - "cu respectarea" sau "în conformitate cu".
- Pentru misiunile în care criteriile aplicabile descriu un proces sau o metodologie de întocmire sau prezentare a informațiilor specifice - "corect întocmite".
- Pentru o misiune în care principiile de prezentare fidelă sunt înglobate în criteriile aplicabile - "fidel exprimate".

A182 Includerea unui titlu deasupra paragrafelor care conțin concluzii modificate și aspectul(ele) care a(u) generat modificarea contribuie la inteligibilitatea raportului practicianului. Exemplele de titluri corespunzătoare includ "Concluzia cu rezerve", "Concluzia contrară" sau, după caz, "Imposibilitatea exprimării unei concluzii" și "Baza pentru concluzia cu rezerve", "Baza pentru concluzia contrară".

Semnătura practicianului (a se vedea: pctul. 69(m))

A183 Semnătura practicianului se prezintă fie sub forma numelui firmei practicianului, fie a numelui personal al practicianului individual sau în ambele forme, așa cum prevede jurisdicția respectivă. În plus față de semnătura practicianului, în anumite jurisdicții, practicianului i se poate solicita să facă o declarație în raportul său cu privire la denumirile profesionale sau recunoașterea de către autoritatea adecvată de licențiere din acea jurisdicție.

Data (a se vedea: pctul. 69(n))

A184 Includerea datei raportului de asigurare îi informează pe utilizatorii vizați că practicianul a examinat efectul evenimentelor care au avut loc, până la acea dată, asupra informațiilor specifice și a raportului de asigurare.

*Referințe la expertul practicianului în raportul de asigurare* (a se vedea: pctul. 70)

A185 În unele cazuri, legile sau reglementările pot solicita o referire la munca expertului practicianului în raportul de asigurare, de exemplu, în scopuri de transparență a sectorului public. În alte circumstanțe poate fi, de asemenea, adecvat, de exemplu, să se explice natura unei modificări a concluziei practicianului sau, atunci când munca unui expert este esențială pentru rezultate, să fie inclusă într-o formă lungă de raport.

A186 Cu toate acestea, practicianul are responsabilitatea exclusivă față de concluziile de asigurare exprimate, iar acea responsabilitate nu se reduce prin folosirea lucrărilor unui expert al practicianului. Așadar, este important, atunci când practicianul face referire, în raportul de asigurare, la munca unui expert al său, ca formularea raportului să nu permită interpretarea că responsabilitatea practicianului pentru concluzia exprimată în acel raport este redusă, dată fiind implicarea aceluși expert.

A187 O referință generică într-o formă lungă de raport la faptul că misiunea a fost desfășurată de personal suficient de calificat, incluzând experți în subiectul specific și un specialist în asigurare nu va fi interpretată greșit drept o responsabilitate redusă. Potențialul de interpretare greșită este mai mare, totuși, în cazul formelor scurte de rapoarte, când este permisă prezentarea de informații contextuale minime sau când expertul practicianului este nominalizat. Prin urmare, în aceste cazuri pot fi necesare formulări suplimentare, pentru a împiedica ca raportul de asigurare să implice că responsabilitatea practicianului pentru concluzia exprimată este redusă din cauza implicării expertului.

**Concluzii neterminate și modificate** (a se vedea: pctele. 74–77, Anexa)

A188 Termenul "grav" descrie efectele denaturărilor asupra informațiilor specifice sau posibilele efecte asupra informațiilor specifice ale denaturărilor, dacă există, care sunt nedetectate din cauza imposibilității obținerii de probe suficiente și adecvate. Efectele grave asupra informațiilor specifice sunt acelea care, conform raționamentului profesional al practicianului:

- (a) Nu sunt limitate la anumite aspecte ale informațiilor specifice;
- (b) Dacă sunt astfel limitate, reprezintă sau ar putea reprezenta o parte substanțială din informațiile specifice; sau
- (c) În raport cu prezentările, sunt fundamentale pentru înțelegerea informațiilor specifice de către utilizatorii vizati.

A189 Natura aspectului și raționamentul practicianului cu privire la gravitatea efectelor sau a posibilelor efecte asupra informațiilor specifice afectează tipul de concluzie care va fi exprimată.

A190 Următoarele sunt exemple de concluzii cu rezerve sau contrare și de imposibilitate a exprimării unei concluzii:

- Concluzie cu rezerve (un exemplu pentru misiunile de asigurare limitată cu o denaturare semnificativă) - "Pe baza procedurilor efectuate și a probelor obținute, cu excepția efectului asupra aspectului descris în secțiunea Baza pentru concluzia cu rezerve din raportul nostru, nu am luat cunoștință de nimic care să ne facă să credem că declarația [părții adecvate] nu prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative, conformitatea entității cu legea XYZ."
- Concluzie contrară (un exemplu pentru o denaturare semnificativă și gravă atât pentru o misiune de asigurare rezonabilă, cât pentru o misiune de asigurare limitată) - "Datorită importanței aspectului descris în secțiunea Baza pentru concluzia contrară din raportul nostru, declarația [părții corespunzătoare] nu prezintă fidel conformitatea entității cu legea XYZ."
- Imposibilitatea exprimării unei concluzii (un exemplu pentru o limitare semnificativă și gravă a ariei de aplicare atât pentru o

misiune de asigurare rezonabilă, cât și pentru o misiune de asigurare limitată) - "Datorită importanței aspectului descris în secțiunea Baza pentru imposibilitatea exprimării unei concluzii din raportul nostru, nu am putut obține probe suficiente și adecvate pentru a ne formula o concluzie cu privire la declarația [părții corespunzătoare]. În consecință, nu exprimăm nicio concluzie cu privire la acea declarație."

- A191 În unele cazuri, persoana care efectuează măsurarea sau evaluarea poate identifica și descrie adecvat faptul că informațiile specifice sunt denaturate semnificativ. De exemplu, într-o misiune de conformitate, persoana care efectuează măsurarea sau evaluarea poate descrie corect situațiile de neconformitate. În astfel de circumstanțe, punctul 76 îi solicită 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 accentul pe aspectul respectiv și făcând expres referire la el în raportul de asigurare.

**Alte responsabilități privind comunicarea** (a se vedea: pctul. 78)

- A192 Aspectele care ar fi adecvat de raportat părții responsabile, persoanei care efectuează măsurarea sau evaluarea, părții contractante sau altor părți includ fraudă sau fraudă suspectată și subiectivismul dovedit în întocmirea informațiilor specifice.

**Documentația** (a se vedea: pctele. 79-83)

- A193 Documentația include o evidență a motivărilor practicianului cu privire la toate aspectele semnificative care prevăd exercitarea raționamentului profesional și concluziile aferente. Când există probleme dificile legate de principii sau de raționamentul profesional, documentația care include faptele relevante ce i-au fost cunoscute practicianului la momentul la care a fost formulată concluzia pot ajuta la demonstrarea cunoștințelor acestuia.
- A194 Nu este nici necesar nici practic să se documenteze fiecare aspect examinat, sau raționament profesional exercitat, pe parcursul unei misiuni. Mai mult, nu este necesar ca practicianul să documenteze separat (într-o listă de verificare, de exemplu) conformitatea cu aspectele pentru care conformitatea a fost demonstrată prin documentele incluse în dosarul misiunii. În mod similar, practicianul nu trebuie să includă în dosarul misiunii ciorne ulterioare înlocuite ale documentelor de lucru, notițe ce reflectă analize incomplete sau preliminare, copii anterioare ale documentelor corectate ca urmare a greșelilor tipografice sau de altă natură și orice copii ale documentelor.
- A195 În aplicarea raționamentului profesional privind evaluarea amplitudinii documentației care urmează a fi întocmită și păstrată, practicianul poate lua în considerare ceea ce este necesar pentru a fi înțeleasă munca efectuată și baza principalelor decizii luate (dar nu aspectele detaliate ale misiunii) de către un alt practician care nu are nicio legătură anterioară cu misiunea. Acel alt

practician poate ajunge să înțeleagă aspectele detaliate ale misiunii doar prin discutarea lor cu practicianul care a întocmit documentația.

A196 Documentația poate include, de exemplu, o evidență a:

- Caracteristicilor definitorii ale elementelor specifice sau aspectelor testate;
- Persoanelor care au efectuat munca misiunii și data la care această muncă a fost finalizată;
- Persoanelor care au revizuit munca misiunii și data și amploarea unei astfel de revizuirii; și
- Discuțiilor cu privire la aspectele semnificative cu partea (părțile) adecvată(e) și cu alte părți, inclusiv natura aspectelor semnificative discutate și când și cu cine au avut loc discuțiile.

A197 Documentația poate include, de exemplu, o evidență a:

- Aspectelor identificate referitoare la conformitatea cu cerințele etice relevante și modul în care au fost ele rezolvate.
- Concluziilor referitoare la conformitatea cu cerințele de independență care se aplică misiunii, și orice discuții relevante cu firma, în sprijinul acestor concluzii.
- Concluziilor formulate referitoare la acceptarea și continuarea relațiilor cu clientul și a misiunilor de asigurare.
- Naturii și ariei de aplicare a consultărilor derulate pe parcursul desfășurării misiunii și concluziilor rezultate din acestea.

#### *Asamblarea dosarului final al misiunii*

A198 ISQC 1 (sau alte cerințe profesionale sau cerințe prevăzute în legi sau reglementări, care sunt cel puțin la fel de stricte ca ISQC 1) prevăd ca firmele să stabilească politici și proceduri pentru finalizarea în timp util a asamblării dosarelor misiunii.<sup>7</sup> O limită de timp acceptabilă până la care trebuie finalizată asamblarea dosarului final al misiunii nu depășește, de regulă, 60 de zile de la data raportului de asigurare.<sup>8</sup>

A199 Finalizarea asamblării dosarului final al misiunii după data raportului de asigurare este un proces administrativ care nu implică efectuarea de noi proceduri sau formularea de noi concluzii. Pot fi aduse, totuși, modificări documentației în cadrul procesului final de asamblare, dacă ele sunt de natură administrativă. Exemple de astfel de modificări includ:

---

<sup>7</sup> ISQC 1, punctul 45

<sup>8</sup> ISQC 1, punctul A45

- Eliminarea sau înlăturarea documentației ulterior înlocuite.
- Sortarea, gruparea și realizarea unui sistem de referințe încrucișate ale documentelor de lucru.
- Semnarea listelor de verificare a finalizării aferente procesului de asamblare a dosarului.
- Documentarea probelor pe care practicianul le-a obținut, discutat și convenit cu membrii relevanți ai echipei misiunii, înainte de data raportului de asigurare.

A200 ISQC 1 (sau alte cerințe profesionale, sau cerințe prevăzute în legi sau reglementări, care sunt cel puțin la fel de stricte ca ISQC 1) prevăd ca firmele să stabilească politici și proceduri de păstrare a documentației misiunii.<sup>9</sup> Perioada de păstrare a documentelor, aferentă misiunilor de asigurare, nu este, de regulă, mai scurtă de cinci ani de la data raportului de asigurare.<sup>10</sup>

---

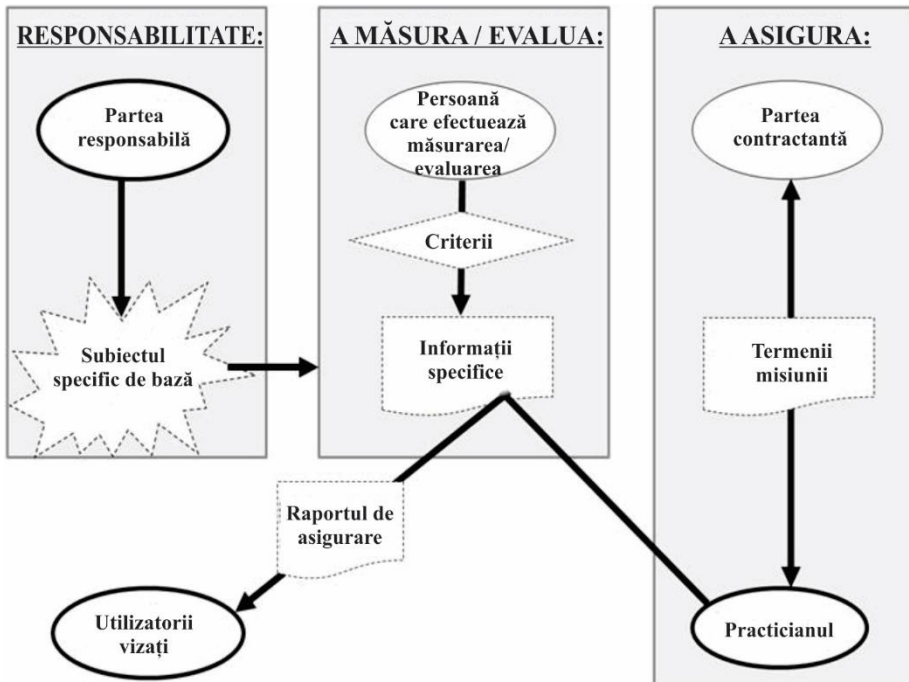
<sup>9</sup> ISQC 1, punctul 47

<sup>10</sup> ISQC 1, punctul A61

## Anexa

(a se vedea: pctele. 2, A8, A11, A16, A36–A38)

### Roluri și responsabilități



1. Toate misiunile de asigurare au cel puțin trei părți: partea responsabilă, practicianul și utilizatorii vizați. În funcție de circumstanțele misiunii, poate exista, de asemenea, și rolul separat al persoanei care efectuează măsurarea sau evaluarea sau al părții contractante.
2. Diagrama de mai sus ilustrează modul în care relaționează rolurile într-o misiune de asigurare:
  - (a) Partea responsabilă este răspunzătoare pentru de subiectul specific de bază.
  - (b) Persoana care efectuează măsurătoarea sau evaluarea utilizează criteriile de măsurare sau evaluare a subiectului specific de bază, rezultând informațiile specifice.
  - (c) Partea contractantă agreează termenii misiunii cu practicianul.

- (d) Practicianul obține probe suficiente și adecvate pentru a exprima o concluzie menită să îmbunătățească gradul de încredere al utilizatorilor vizați, alții decât partea responsabilă, față de informațiile specifice.
- (e) Utilizatorii vizați iau decizii pe baza informațiilor specifice. Utilizatorii vizați sunt persoana(e) fizică(e) sau organizația(i), sau grupul(urile) de la care practicianul se așteaptă să utilizeze 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, pe lângă practician.
  - Practicianul nu poate fi parte responsabilă, parte contractantă sau utilizator vizat.
  - Într-o misiune directă, practicianul este, de asemenea, persoana care efectuează măsurarea sau evaluarea.
  - Într-o misiune de certificare, partea responsabilă sau o altă parte, cu excepția practicianului, poate fi persoana care efectuează măsurarea sau evaluarea.
  - Când practicianul a măsurat sau evaluat subiectul specific de bază conform criteriilor, misiunea este o misiune directă. Caracterul unei astfel de misiuni nu poate fi schimbat într-o misiune de certificare de către o altă parte care își asumă responsabilitatea pentru măsurătoare sau evaluare, de exemplu, de către partea responsabilă prin atașarea unei declarații de asumare a responsabilității față de informațiile specifice.
  - Partea responsabilă poate fi partea contractantă.
  - În multe misiuni de certificare partea responsabilă poate fi și persoana care efectuează măsurarea sau evaluarea și partea contractantă. Un exemplu este acela în care entitatea angajează un practician pentru a desfășura o misiune de asigurare referitoare la un raport pe care ea l-a întocmit despre propriile practici de sustenabilitate. Un exemplu în care partea responsabilă este diferită de persoana care efectuează măsurarea sau evaluarea este acela în care practicianul este angajat pentru a desfășura o misiune de asigurare privind un raport întocmit de o organizație guvernamentală privind practicile de sustenabilitate ale unei companii private.
  - Într-o misiune de certificare, persoana care efectuează măsurarea sau evaluarea furnizează în general practicianului o declarație scrisă privind informațiile specifice. În unele cazuri, practicianul nu are capacitatea de a obține o astfel de declarație, de exemplu, atunci când

partea contractantă nu este persoana care efectuează măsurarea sau evaluarea.

- Partea responsabilă poate fi unul dintre utilizatorii vizați, dar nu singurul.
  - Partea responsabilă, persoana care efectuează măsurarea sau evaluarea și utilizatorii vizați pot fi din entități diferite sau din aceeași entitate. Ca un exemplu al cazului din urmă, într-o structură dualistă a conducerii, consiliul de supraveghere poate solicita asigurare cu privire la informațiile furnizate de conducerea executivă a entității. Relația dintre partea responsabilă, persoana care efectuează măsurarea sau evaluarea și utilizatorii vizați trebuie privită în contextul unei misiuni specifice și poate diferi de liniile tradiționale ale responsabilității. De exemplu, conducerea superioară a unei entități (ca utilizator vizat) poate angaja un practician pentru a desfășura o misiune de asigurare a unui aspect particular din activitatea entității care reprezintă responsabilitatea imediată a unui nivel inferior al conducerii (partea responsabilă), dar pentru care conducerea superioară are responsabilitatea finală.
  - Partea contractantă, care nu este și partea responsabilă poate fi un utilizator vizat.
4. Concluzia practicianului poate fi exprimată fie în termenii:
- Subiectul specific de bază și criteriile aplicabile;
  - Informațiilor specifice și criteriilor aplicabile; sau
  - Unei declarații a părții adecvate.
5. Practicianul și partea responsabilă pot conveni să aplice principiile ISAE-urilor pentru o misiune în care nu există alți utilizatori vizați decât partea responsabilă, dar în care se îndeplinesc toate celelalte cerințe ale ISAE-urilor. În astfel de cazuri, raportul practicianului include o declarație prin care se restricționează utilizarea raportului de către partea responsabilă.



## AMENDAMENTE DE CONFORMITATE LA ALTE ISAE-uri

Notă: Următoarele sunt amendamente de conformitate la alte ISAE-uri ca urmare a emiterii ISAE 3000 (Revizuit), *Misiunile de asigurare, altele decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice*. Aceste amendamente sunt în vigoare pentru misiunile de asigurare, când raportul de asigurare este datat la sau ulterior datei de 15 decembrie 2015. Numerele notelor de subsol din cadrul acestor amendamente nu corespund ISAE-urilor care vor fi amendate și ar trebui să se facă referire la acele ISAE-uri. Se poate să fie nevoie de modificarea Cuprinsului acelor ISAE-uri, datorită modificărilor titlurilor la care se face referire.

### **ISAE 3402, *Rapoarte de asigurare privind controalele din cadrul unei organizații prestatoare de servicii***

#### **Introducere**

##### **Domeniul de aplicare al prezentului ISAE**

1. Prezentul Standard Internațional privind Misiunile de Asigurare (ISAE) tratează misiunile de asigurare, întreprinse de către un ~~profesionist contabil în practica publică~~ practician<sup>12</sup> pentru a oferi un raport care să fie utilizat de entitățile utilizatoare și de către auditorii acestora, cu privire la controalele dintr-o organizație prestatoare de servicii care oferă un serviciu entităților utilizatoare de servicii; este posibil ca acest raport să fie relevant pentru controlul intern al entităților utilizatoare de servicii, deoarece se referă la raportarea financiară. Standardul completează ISA 402,<sup>3</sup> prin aceea că rapoartele întocmite în conformitate cu prezentul ISAE pot oferi probe adecvate în conformitate cu ISA 402. (a se vedea pctul. A1)
2. Cadrul Internațional pentru Misiunile de Asigurare (*Cadrul de asigurare*) afirmă 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 fie o misiune “bazată pe aserțiuni” de certificare fie o misiune “de raportare directă”; și că o concluzie de asigurare pentru o misiune bazată pe aserțiuni poate fi formulată fie în termenii aserțiunii părții responsabile, fie direct în termenii subiectului specific

---

<sup>1</sup> ISAE 3000 (Revizuit), *Misiunile de asigurare, altele decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice*, punctul 12(r)

<sup>2</sup> Codul Etic al Profesioniștilor Contabili (Codul IESBA), emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili, definește un profesionist contabil drept „o persoană care este membră a unui organism membru al IFAC”, și un profesionist contabil în practica publică drept „un profesionist contabil, indiferent de categoria de servicii (de exemplu: audit, fiscalitate sau consultanță) dintr-o firmă care oferă servicii profesionale. Acest termen este utilizat, de asemenea, pentru referirea la firmele de contabili profesioniști în practica publică”.

<sup>3</sup> ISA 402, *Considerente de audit aferente unei entități care utilizează o organizație prestatoare de servicii*

~~și ai criteriilor.~~<sup>4</sup> Prezentul ISAE se referă numai la misiunile bazate pe aserțiuni de certificare cu o asigurare rezonabilă ~~care oferă asigurare rezonabilă, concluzia de asigurare fiind formulată direct în termenii subiectului în cauză și ai criteriilor.~~<sup>5</sup>

3. Prezentul ISAE se aplică numai atunci când organizația prestatoare de servicii este responsabilă pentru proiectarea adecvată a controalelor sau poate, în alt fel, să facă o aserțiune declarativă pe această temă. Prezentul ISAE nu tratează misiunile de asigurare:
- (a) Pentru raportarea măsurii în care controalele dintr-o organizație prestatoare de servicii au funcționat conform descrierii, sau
  - (b) Pentru raportarea cu privire la controalele dintr-o organizație prestatoare de servicii, altele decât cele aferente unui serviciu, care ar putea fi relevante pentru controlul intern al entităților utilizatoare de servicii, deoarece se referă la raportarea financiară (de exemplu, controale care influențează producția sau controlul calității din entitățile utilizatoare de servicii).

Cu toate acestea, prezentul ISAE oferă îndrumări pentru astfel de misiuni efectuate în conformitate cu ISAE 3000 (Revizuit).<sup>6</sup> (a se vedea pctul. A2)

...

*Relația cu ISAE 3000 (Revizuit), alte reglementări profesionale și alte cerințe*

5. În efectuarea de misiuni de asigurare cu privire la controalele aferente unei organizații prestatoare de servicii, auditorului organizației prestatoare de servicii i se solicită să se conformeze cu ISAE 3000 (Revizuit) și cu prezentul ISA. Efectuarea misiunilor de asigurare, altele decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice, impune respectarea de către auditorul organizației prestatoare de servicii a ISAE 3000. ISAE 3000 include prevederi referitoare la subiecte precum acceptarea misiunii, planificare, probe și documentație, care se aplică tuturor misiunilor de asigurare, inclusiv misiunilor efectuate în conformitate cu prezentul ISAE. Prezentul ISAE completează, dar nu înlocuiește, ISAE 3000 (Revizuit) și detaliază modul în care ISAE 3000 (Revizuit) trebuie aplicat în cadrul unei misiuni de asigurare rezonabilă pentru a raporta cu privire la controalele dintr-o organizație prestatoare de servicii. Cadrul de asigurare, care definește și descrie elementele și obiectivele unei misiuni de asigurare, oferă contextul pentru înțelegerea prezentului ISAE și a ISAE 3000.
6. Coformitatea cu ISAE 3000 (Revizuit) presupune, printre altele, cofomitatea cu Părțile A și B ale Codului Etic al Profesioniștilor Contabili emis de Consiliul

<sup>4</sup> Cadrul de asigurare, punctele 10, 11 și 57 ISAE 3000 (Revizuit), punctul 12

<sup>5</sup> Punctele 13 și 52(k) ale prezentului ISAE

<sup>6</sup> ISAE 3000, *Misiunile de asigurare, altele decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice*

pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili (Codul IESBA) cu privire la misiunile de asigurare, sau alte cerințe profesionale, sau cerințe impuse de lege sau reglementări, care sunt cel puțin la fel de stricte respectarea de către auditorul organizației prestatoare de servicii a Codul Etică al Profesioniștilor Contabili (Codul IESBA) emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili și implementarea de proceduri de control al calității care sunt aplicabile misiunii individuale.<sup>7</sup> Aceasta presupune, de asemenea, ca partenerul de misiune să fie un membru al firmei care aplică ISQC 1,<sup>8</sup> sau alte cerințe profesionale, sau cerințe din lege sau reglementări, care sunt cel puțin la fel de stricte ca ISQC 1.

...

## Definiții

9. În contextul prezentului ISAE, următorii termeni au înțelesul atribuit mai jos:

...

(f) Criterii – Punctele de referință utilizate pentru a evalua sau măsura un subiectul specific existent ~~includând, după caz, punctele de referință pentru prezentare și descriere.~~ “Criteriile aplicabile” sunt criteriile utilizate în misiunea respectivă.

...

(h) Funcția de audit intern – ~~O activitate de evaluare instituită sau furnizată organizației prestatoare de servicii sub forma unui serviciu. Funcțiile sale includ, printre altele, examinarea, evaluarea și monitorizarea adecvării și eficacității controlului intern.~~ O funcție a unei entități care efectuează activități de asigurare și consultanță menite să evalueze și să îmbunătățească eficacitatea guvernantei, a proceselor de gestionare a riscului și de control intern ale entității.

...

(j) Raport cu privire la descrierea și proiectarea controalelor la nivelul unei organizații prestatoare de servicii (denumit în prezentul ISAE „raport de tipul 1”) - Un raport care cuprinde:

(i) ...

(ii) ~~O aserțiune~~ declarație scrisă a organizației prestatoare de servicii conform căreia, pe baza criteriilor adecvate și sub toate aspectele semnificative:

<sup>7</sup> ISAE 3000 (Revizuit), punctele 3(a), 20 și 24-34

<sup>8</sup> ISAE 3000 (Revizuit), punctele 3(b) și 31(a). 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

- a. ...
- b. ...
- (iii) Un raport de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii care oferă o concluzie de asigurare rezonabilă cu privire la aspectele de la punctul (ii) a-b de mai sus.
- (k) Raport cu privire la descrierea, proiectarea și eficacitatea operațională a controalelor la nivelul unei organizații prestatoare de servicii (denumit în prezentul ISAE „raport de tipul 2”) - Un raport care cuprinde:
  - (i) ...
  - (ii) O ~~asertiune~~ declarație scrisă a organizației prestatoare de servicii conform căreia, pe baza criteriilor adecvate și sub toate aspectele semnificative:
    - a. ...
    - b. ...
    - c. ...
  - (iii) Un raport de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii care:
    - a. Oferă o concluzie de asigurare rezonabilă cu privire la aspectele de la punctul (ii) a-c de mai sus; și
    - b. ...
- (l) Auditorul organizației prestatoare de servicii – ~~Un profesionist contabil în practica publică~~ practician care, la solicitarea organizației prestatoare de servicii, furnizează un raport de asigurare cu privire la controalele unei organizații prestatoare de servicii.
- ...
- (o) ~~Asertiunea~~ Declarația organizației prestatoare de servicii – ~~Asertiunea~~ Declarația scrisă referitoare la aspectele menționate la punctul 9(k)(ii) (sau la punctul 9(j)(ii) în cazul unui raport de tipul 1).
- ...

## Cerințe

### ISAE 3000 (Revizuit)

10. Auditorul organizației prestatoare de servicii nu trebuie să declare conformitatea cu prezentul ISAE dacă el nu a respectat atât cerințele prezentului ISAE cât și cele ale ISAE 3000 (Revizuit).

## Cerințe etice

11. Auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să respecte Părțile A și B ale Codului IESBA cerințele etice, inclusiv cele care țin de independență, cu privire la misiunile de asigurare, sau alte cerințe profesionale, sau cerințe impuse de lege sau reglementări, care sunt cel puțin la fel de stricte. (a se vedea pctul. A5)

...

## Acceptare și continuare

13. Înainte de a fi de acord să accepte sau să continue o misiune, auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie:
- (a) Să determine dacă:
    - (i) ...
    - (ii) Criteriile pe care practicianul se așteaptă că vor fi trebuie aplicate de către organizația prestatoare de servicii pentru întocmirea descrierii sistemului său ~~vor fi~~ sunt adecvate și disponibile pentru entitățile utilizatoare de servicii și vor fi disponibile pentru entitățile utilizatoare de servicii și auditorii lor; și
    - (iii) ...
  - (b) Să obțină acordul organizației prestatoare de servicii că aceasta își recunoaște și înțelege responsabilitatea:
    - (i) Pentru întocmirea descrierii sistemului său și pentru asecțiunile declarațiile conexe ale organizației prestatoare de servicii, inclusiv pentru exhaustivitatea, acuratețea și metoda de prezentare a respectivelor descrieri și asecțiuni declaratii; (a se vedea pctul. A8)
    - (ii) De a avea o bază rezonabilă pentru asecțiunile declarațiile organizației prestatoare de servicii care însoțesc descrierea sistemului său; (a se vedea pctul. A9)
    - (iii) Pentru prezentarea în asecțiunile declarațiile organizației prestatoare de servicii a criteriilor utilizate pentru întocmirea descrierii sistemului său;
    - (iv) ...
    - (v) De a oferi auditorului organizației prestatoare de servicii:
      - a. Accesul la toate informațiile, cum ar fi înregistrări, documentație sau alte aspecte, inclusiv a acordurilor la nivelul serviciilor, despre care organizația prestatoare de servicii este conștientă că sunt relevante pentru descrierea sistemului organizației prestatoare de servicii și pentru asecțiunile declarațiile conexe privind organizația prestatoare de servicii;

b. ...

c. ...

...

**Evaluarea Determinarea caracterului adecvat al criteriilor**

15. Conform prevederilor ISAE 3000, ~~auditorul~~ Auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să ~~aprecieze~~ determine dacă organizația prestatoare de servicii a utilizat criterii adecvate în întocmirea descrierii sistemului său, în evaluarea măsurii în care controalele sunt adecvat proiectate și, în cazul unui raport de tipul 2, în evaluarea măsurii în care controalele funcționează eficace.<sup>9</sup>
16. Pentru ~~aprecierea~~ determinarea caracterului adecvat al criteriilor de evaluare a descrierii sistemului său efectuată de către organizația prestatoare de servicii, auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să determine dacă aceste criterii cuprind, cel puțin:
- (a) – (c) ...
17. Pentru ~~aprecierea~~ determinarea caracterului adecvat al criteriilor de evaluare a proiectării controalelor, auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să determine dacă aceste criterii cuprind, cel puțin, măsura în care:
- (a) – (b) ...
18. Pentru ~~aprecierea~~ determinarea caracterului adecvat al criteriilor de evaluare a eficacității operaționale a controalelor în oferirea unei asigurări rezonabile că obiectivele de control prezentate identificate în descriere vor fi atinse, auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să determine dacă aceste criterii cuprind, cel puțin, măsura în care controalele au fost consecvent aplicate 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 pctele. A13–A15)

...

**Declarații scrise**

38. Auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să îi solicite organizației prestatoare de servicii să furnizeze declarații scrise: (a se vedea pctul. A42)
- (a) Care să reconfirme ~~aseșiunea~~ declarația anexată descrierii sistemului;
- (b) ...
- (c) Că i-a prezentat auditorului organizației prestatoare oricare dintre următoarele, de care are cunoștință:

---

<sup>9</sup> ISAE 3000, punctul 19

- (i) Neconformitatea cu ~~legile~~ și reglementările, fraudă sau deviațiile necorectate atribuibile organizației prestatoare de servicii, care pot afecta una sau mai multe entități utilizatoare de servicii;
- (ii) – (iv) ...

...

### Alte informații

...

42. Dacă auditorul organizației prestatoare de servicii ~~ia cunoștință de~~ identifică o inconsecvență semnificativă sau ia cunoștință de o denaturare aparentă a unui fapt din cadrul celorlalte informații, acesta trebuie să discute aspectul cu organizația prestatoare de servicii. Dacă auditorul organizației prestatoare de servicii concluzionează că există o inconsecvență semnificativă sau o denaturare a unui fapt în celelalte informații, pe care organizația prestatoare de servicii refuză să o corecteze, auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să ia măsurile subsecvente corespunzătoare. (a se vedea pctele. A44–A45)

### Evenimente ulterioare

43. Auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să efectueze interviuri cu privire la măsura în care organizația prestatoare de servicii are cunoștință de orice evenimente ulterioare perioadei acoperite de descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii, până la data raportului de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii, care ~~poate ar putea avea să fi cauzat un efect semnificativ asupra modificarea~~ raportului său de asigurare. Dacă auditorul organizației prestatoare de servicii are cunoștință de un astfel de eveniment și informațiile despre acel eveniment nu sunt prezentate de către organizația prestatoare de servicii, auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să le prezinte în raportul său de asigurare.

...

### Documentație

45. Auditorul organizației prestatoare de servicii va întocmi în timp util o documentația misiunii care furnizează o evidență a bazei raportului de asigurare, suficientă și adecvată, pentru a îi permite unui auditor cu experiență al organizației prestatoare, care nu are nicio legătură anterioară cu misiunea, să înțeleagă:

- (a) – (c) ...

...

50. Auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să asambleze documentația într-un dosar al misiunii și să finalizeze procesul administrativ de

asamblare a dosarului misiunii în timp util, după data raportului de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii.<sup>10</sup>

...

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 va include, cel puțin, următoarele elemente fundamentale: (a se vedea pctul. A47)

(a) – (b) ...

(c) Precizarea:

(i) Descrierii sistemului său de către organizația prestatoare de servicii și ~~asecțiunii~~ declarației organizației prestatoare de servicii, care include aspectul descris la punctul 9 litera (k)(ii) pentru un raport de tip 2, sau la punctul 9 litera (j)(ii) pentru un raport de tip 1.

(ii) – (iv) ...

(d) Precizarea criteriilor aplicabile și a părții care detaliază obiectivele controlului.

(e) ...

(f) O declarație conform căreia organizația prestatoare de servicii este responsabilă de:

(i) Întocmirea descrierii sistemului său și a ~~asecțiunii~~ declarației însoțitoare, inclusiv de caracterul complet, acuratețea și metoda de prezentare a acelei descrieri și a acelei ~~asecțiuni~~ declarații;

(ii) – (iv) ...

(g) ...

(h) O declarație conform căreia firma al cărui membru este practicicianul aplică ISQC 1, sau alte cerințe profesionale, sau cerințe din lege sau reglementări, care sunt cel puțin la fel de stricte ca ISQC 1. Dacă practicicianul nu este un profesionist contabil, declarația trebuie să precizeze cerințele profesionale aplicate, sau cerințele din lege sau reglementări, care sunt cel puțin la fel de stricte ca ISQC 1.

(i) O declarație conform căreia practicicianul se conformează cerințelor de independență și altor cerințe etice din Codul IESBA, sau altor cerințe profesionale, sau cerințe impuse de lege sau reglementări, care sunt cel

<sup>10</sup> 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, pPunctele A54–A55 din ISQC 1 furnizează îndrumări suplimentare.



puțin la fel de stricte ca Părțile A și B din Codul IESBA referitoare la misiunile de asigurare. Dacă practicianul nu este un profesionist contabil, declarația trebuie să precizeze cerințele profesionale, sau cerințele aplicate impuse de lege sau reglementări, care sunt cel puțin la fel de stricte ca Părțile A și B din Codul IESBA referitoare la misiunile de asigurare.

- (h~~i~~) O declarație conform căreia misiunea a fost desfășurată în conformitate cu ISAE 3402, *Rapoarte de asigurare privind controalele din cadrul unei organizații prestatoare de servicii*, care prevede ca auditorul organizației prestatoare de servicii să se conformeze cerințelor etice și să planifice și efectueze proceduri în vederea obținerii asigurării rezonabile cu privire la măsura în care, sub toate aspectele semnificative, descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii este prezentată fidel și controalele sunt concepute adecvat și, în cazul unui raport de tip 2, funcționează eficace.

Punctele 53(i) – (m) vor fi renumerotate corespunzător.

- (h~~n~~) Data raportului de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii, care nu trebuie să fie mai devreme de data la care auditorul organizației a obținut probele ~~suficiente și adecvate~~ pe care este bazată să își bazeze ~~baze~~ opinia auditorului organizației prestatoare de servicii.
- (o~~m~~) Numele auditorului organizației prestatoare de servicii și locația din cadrul jurisdicției în care acesta își practică activitatea.

...

### Opinii modificate

55. Dacă auditorul organizației prestatoare de servicii concluzionează că: (a se vedea pctele. A50–A52)

(a) – (d) ...

opinia auditorului organizației prestatoare de servicii va fi modificată și raportul de asigurare al acestuia va ~~conține~~ include o secțiune cu o descriere clară a motivelor modificării

### Alte responsabilități de comunicare

56. Dacă auditorul organizației prestatoare de servicii ia cunoștință despre cazuri de neconformitate cu ~~legea~~ și reglementările, fraudă sau erorile necorectate atribuibile organizației prestatoare de servicii, care nu sunt evident nesemnificative și pot afecta una sau mai multe entități utilizatoare de servicii, auditorul organizației prestatoare de servicii va determina dacă aspectul a fost comunicat corespunzător entităților utilizatoare de servicii afectate. Dacă aspectul

nu a fost comunicat astfel și organizația prestatoare de servicii nu dorește să facă acest lucru, auditorul organizației prestatoare de servicii va lua măsurile corespunzătoare. (a se vedea pctul. A53)

## Aplicare și alte materiale explicative

### **Domeniul de aplicare al prezentului ISAE** (a se vedea pcte. 1, 3)

- A1. Controlul intern este un proces proiectat în vederea furnizării asigurării rezonabile cu privire la realizarea obiectivelor referitoare la credibilitatea raportării financiare, eficiența și eficacitatea operațiunilor și conformitatea cu legile și reglementările aplicabile. Controalele referitoare la operațiunile unei organizații prestatoare de servicii și conformitatea obiectivelor pot fi relevante pentru controlul intern al unei entități utilizatoare de servicii, deoarece se referă la raportarea financiară. Astfel de controale se pot referi la aserțiuni despre prezentarea și descrierea soldurilor conturilor, claselor de tranzacții sau prezentări de informații, sau se pot referi la probele pe care auditorul entității utilizatoare le evaluează sau le utilizează în aplicarea procedurilor de audit. De exemplu, controalele organizației prestatoare de servicii cu privire la procesarea statului de plată în ceea ce privește plata la timp a reținerilor salariale către autoritățile guvernamentale poate fi relevantă pentru o entitate utilizatoare de servicii, deoarece plățile întârziate ar putea implica dobânzi și penalizări, 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 care implică 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 la o organizație prestatoare de servicii cu privire la operațiuni și conformitate pot fi relevante pentru controlul intern al entităților utilizatoare de servicii, deoarece se referă la raportarea financiară, este un aspect de raționament profesional, ținând cont de obiectivele controlului stabilite de organizația prestatoare de servicii și de caracterul adecvat al criteriilor.
- A2. Organizația prestatoare de servicii poate să nu aibă capacitatea de a face aserțiuni potrivit cărora sistemul este proiectat adecvat, când, de exemplu, organizația prestatoare de servicii aplică un sistem care a fost proiectat de o entitate utilizatoare de servicii sau care este stipulat într-un contract dintre entitatea utilizatoare de servicii și organizația prestatoare de servicii. Dacă fiind legătura implicită dintre proiectarea adecvată a controalelor și eficacitatea lor operațională, absența unei ~~aserțiuni~~ declarații referitoare la caracterul adecvat al proiectării îl va împiedica, probabil, pe auditorul organizației prestatoare de servicii să emită o concluzie conform căreia controalele furnizează asigurarea rezonabilă că obiectivele controlului au fost realizate și deci, să furnizeze o opinie cu privire la eficacitatea operațională a controalelor. Alternativ, practicianul poate alege să accepte o misiune pe bază de proceduri

convenite în vederea efectuării testelor controalelor, sau o misiune de asigurare conform ISAE 3000, pentru a formula o concluzie privind măsura în care, pe baza testelor controalelor, controalele au funcționat conform descrierii.

...

Acceptare și continuare

*Aserțiunea Declarația organizației prestatoare de servicii (a se vedea pctul. 13 litera (b)(i))*

A8. Refuzul unei organizații prestatoare de servicii de a furniza o ~~aserțiune~~ declarație scrisă, ulterior încheierii unui acord cu auditorul organizației prestatoare de servicii cu privire la acceptarea sau continuarea unei misiuni, reprezintă o limitare a domeniului de aplicare care îl face pe auditorul organizației prestatoare de servicii să se retragă din misiune. Dacă legea sau reglementările nu îi permit auditorului organizației prestatoare de servicii să se retragă din misiune, acesta va invoca imposibilitatea exprimării unei opinii.

*Baza rezonabilă pentru aserțiunea organizației prestatoare de servicii (a se vedea pctul. 13 litera (b)(ii))*

A9. În cazul unui raport de tip 2, ~~afirmația~~ declarația organizației prestatoare de servicii include o declarație potrivit căreia controalele care aveau legătură cu obiectivele controlului stipulate în descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii au funcționat eficace pe parcursul perioadei specificate. Această ~~aserțiune~~ declarație poate avea la bază activitățile de monitorizare ale organizației prestatoare de servicii. Monitorizarea controalelor este un proces de evaluare a eficacității controalelor, de-a lungul timpului. Aceasta implică evaluarea eficacității controalelor în timp util, identificarea și raportarea deficiențelor către persoanele adecvate din cadrul organizației prestatoare de servicii și luarea de măsuri de corectare necesare. Organizația prestatoare de servicii realizează monitorizarea controalelor prin activități permanente, prin evaluări separate, sau o combinație între cele două. Cu cât este mai ridicat gradul și eficacitatea activităților permanente de monitorizare, cu atât este mai scăzută necesitatea evaluărilor separate. Activitățile permanente de monitorizare sunt, deseori, încorporate în activitățile repetitive normale ale unei organizații prestatoare de servicii și includ activități obișnuite de conducere și supraveghere. Auditorii interni sau personalul care exercită funcții similare pot 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 sau comentarii ale organismului de reglementare, care pot evidenția probleme sau pot ilustra 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 ~~aserțiunea~~ declarația sa.

...

*Acceptarea unei modificări în termenii misiunii (a se vedea pctul. 14)*

A11. Se poate ca o solicitare de modificare a domeniului de aplicare să nu aibă o justificare rațională când, de exemplu, solicitarea este formulată în vederea excluderii anumitor obiective ale controlului din domeniul de aplicare al misiunii, din cauza probabilității ca opinia auditorului organizației prestatoare de servicii să fie modificată; sau din cauză că organizația prestatoare de servicii nu îi va furniza auditorului organizației o ~~asecțiune~~ declarație scrisă și solicitarea este făcută în vederea efectuării misiunii conform ISAE 3000.

...

*Evaluarea caracterului adecvat al criteriilor (a se vedea pctele. 15–18)*

A13. Criteriile trebuie să le fie disponibile utilizatorilor vizați, pentru a le permite să înțeleagă baza ~~asecțiunii~~ declarației organizației prestatoare de servicii cu privire la prezentarea fidelă a descrierii sale a sistemului, a caracterului adecvat al controalelor proiectate și, în cazul unui raport de tip 2, a eficacității operaționale aferente obiectivelor controlului.

A14. ISAE 3000 (Revizuit) prevede ca auditorul organizației prestatoare de servicii să ~~evalueze~~ determine, printre altele, dacă acele criterii care vor fi utilizate sunt adecvate gradul de adecvare a criteriilor, și să determine caracterul corespunzător al subiectului specific existent.<sup>11</sup> Subiectul specific existent reprezintă forma care stă la baza interesului utilizatorilor vizați într-un raport de asigurare. Tabelul următor identifică subiectul specific și criteriile minime pentru fiecare dintre opiniile aferente unor rapoarte de tipul 1 sau de tipul 2.

	<b>Subiect specific</b>	<b>Criterii</b>	<b>Comentariu</b>
<i><b>Opinia despre prezentarea fidelă a descrierii sistemului organizației prestatoare de servicii (rapoarte de tipul 1 sau de tipul 2)</b></i>	Sistemul organizației prestatoare de servicii care se poate să fie relevant pentru controlul intern al entităților utilizatoare de servicii, dată fiind legătura sa cu raportarea financiară și faptul că este	Descrierea este prezentată fidel dacă: (a) prezintă modul în care sistemul organizației prestatoare de servicii a fost proiectat și implementat, inclusiv, în măsura în care sunt relevante,	Formularea specifică a criteriilor aferente acestei opinii poate necesita ajustări în vederea consecvenței cu acele criterii prevăzute, de exemplu, de lege sau reglementări, grupuri de utilizatori sau un organism profesional. Criteriile aferente acestei opinii sunt ilustrate în exemplul de <del>asecțiune</del> <u>declarație</u> al organizației prestatoare de servicii din Anexa 1. Punctele

<sup>11</sup> ISAE 3000 (Revizuit), punctele 48–4924(b) și 41

	Subiect specific	Criterii	Comentariu
	acoperit de raportul de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii.	<p>aspectele identificate la punctul 16 litera (a)(i)–(viii);</p> <p>(b) în cazul unui raport de tip 2, include detaliile relevante ale modificărilor sistemului organizației prestatoare de servicii pe parcursul perioadei care face obiectul descrierii; și</p> <p>(c) nu omite sau deformează informațiile relevante pentru domeniul de aplicare al sistemului organizației prestatoare de servicii care este descris, confirmând că descrierea este întocmită pentru a răspunde nevoilor comune ale unei game largi de entități utilizatoare de servicii și, prin urmare, nu</p>	<p>A21–A24 furnizează îndrumări suplimentare pentru determinarea măsurii în care sunt îndeplinite aceste criterii. (În ceea ce privește cerințele ISAE 3000, informațiile specifice<sup>12</sup> acestei opinii constau în descrierea sistemului său efectuată de organizația prestatoare de servicii și în <u>asertiunea declarația</u> acesteia că descrierea este prezentată fidel.)</p>

<sup>12</sup> “Informațiile specifice” reprezintă consecința măsurării sau evaluării sau aprecierii subiectului specific principal în raport cu criteriile, mai precis informațiile, care rezultă din aplicarea criteriilor asupra subiectului specific principal.

	<b>Subiect specific</b>	<b>Criterii</b>	<b>Comentariu</b>	
		poate include fiecare aspect al sistemului organizației prestatoare de servicii pe care îl poate considera important fiecare entitate utilizatoare de servicii individuală, în mediul său specific.		
<i><b>Opinia despre caracterul adecvat al proiectării și eficacității operaționale (rapoarte de tip 2)</b></i>	Caracterul adecvat al proiectării și eficacității operaționale a acestor controale, care sunt necesare în vederea realizării obiectivelor controlului stipulate în descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii.	<p>Controalele sunt proiectate adecvat și operează eficace dacă:</p> <p>(a) organizația prestatoare de servicii a identificat riscurile care amenință realizarea obiectivelor controlului, stipulate în descrierea sistemului său;</p> <p>(b) controalele identificate în acea descriere ar furniza, dacă ar funcționa conform descrierii, asigurarea rezonabilă că acele riscuri nu împiedică realizarea obiectivelor</p>	Când sunt îndeplinite criteriile pentru această opinie, controalele vor fi furnizat asigurarea rezonabilă cum că au fost realizate obiectivele controlului pe parcursul perioadei specificate. (În ceea ce privește cerințele ISAE 3000, informațiile specifice opiniei constau în <del>asertiunea</del> <u>declarația</u> organizației prestatoare de servicii, conform căreia controalele	Obiectivele controlului, care sunt stipulate în descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii, fac parte din criteriile aferente acestor opinii. Obiectivele stipulate ale controlului vor diferi de la o misiune la alta. Dacă, în procesul de formare a unei opinii cu privire la descriere, auditorul organizației prestatoare de servicii ajunge la concluzia că

	Subiect specific	Criterii	Comentariu
		(c) stipulate ale controlului; și controalele au fost consecvent aplicate, așa cum au fost proiectate, pe parcursul perioadei specificate. Aceasta include dacă au fost aplicate controale manuale de către persoanele care au competența și autoritatea adecvată.	sunt proiectate adecvat și funcționează eficace.) obiectivele stipulate ale controlului nu sunt prezentate fidel, atunci aceste controale ale obiectivelor nu ar fi adecvate ca parte a criteriilor aferente formării unei opinii, nici cu privire la proiectare, nici cu privire la eficacitatea operațională a controalelor.
<b>Opinia despre caracterul adecvat al proiectării controalelor (rapoarte de tip I)</b>	Caracterul adecvat al proiectării acelor controale care sunt necesare în vederea realizării obiectivelor controlului stipulate în descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii.	Controalele sunt adecvat proiectate dacă: (a) organizația prestatoare de servicii a identificat riscurile care amenință realizarea obiectivelor controlului, stipulate în descrierea sistemului său; și (b) controalele identificate în acea descriere ar furniza, dacă ar fi aplicate conform descrierii, asigurarea rezonabilă că acele	Realizarea acestor criterii nu furnizează, prin ea însăși, vreo asigurare că obiectivele aferente controlului au fost realizate, deoarece nu s-a obținut o asigurare cu privire la funcționarea controalelor. (În ceea ce privește cerințele ISAE 3000, informațiile specifice acestei opinii constau în <u>asertiunea declarația</u> organizației prestatoare de servicii, conform căreia controalele sunt proiectate adecvat.)

	Subiect specific	Criterii	Comentariu
		riscuri nu împiedică realizarea obiectivelor stipulate ale controlului.	

...

Înțelegerea sistemului unei organizații prestatoare de servicii (a se vedea pctul. 20)

A19. Înțelegerea sistemului unei organizații prestatoare de servicii, inclusiv a controalelor acesteia, incluse în domeniul de aplicare al misiunii, îl asistă pe auditorul organizației prestatoare de servicii în:

- Identificarea limitărilor aceluși sistem și a modului în care acesta interacționează cu alte sisteme.
- Evaluarea măsurii în care descrierea organizației prestatoare de servicii prezintă fidel sistemul care a fost proiectat și implementat.
- Înțelegerea controlului intern aferent întocmirii declarației organizației prestatoare de servicii.

...

**Obținerea de probe privind descrierea** (a se vedea pcte. 21–22)

A21. Luarea în considerare a următoarelor interogații îl poate asista pe auditorul organizației prestatoare de servicii să determine dacă acele aspecte ale descrierii, incluse în domeniul de aplicare al misiunii, sunt prezentate fidel, sub toate aspectele semnificative:

...

- Descrierea este întocmită la un nivel de detaliu 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> Descrierea nu trebuie să abordeze fiecare aspect al procesării de către organizația prestatoare de servicii, sau ale serviciilor furnizate entităților utilizatoare de servicii și nu trebuie să fie atât de detaliată astfel încât să îi poată permite unui cititor să compromită securitatea sau alte controale ale unei organizații prestatoare de servicii.

<sup>13</sup> ISA 315 (Revizuit), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său*



**Declarații scrise (a se vedea pctele. 38, 40)**

A42. Declarațiile scrise prevăzute la punctul 38 sunt separate de, și în completare la, ~~afirmația~~ asertiunea organizației prestatoare de servicii, așa cum este definită la punctul 9 litera (o).

...

**Documentație (a se vedea pctul. 51)**

A46. ISQC 1 (sau ~~alte cerințele profesionale naționale, sau cerințe din lege sau reglementări~~ care sunt cel puțin la fel de stricte ca ISQC 1) prevăd ca firmele să stabilească politici și proceduri în vederea finalizării, în timp util, a asamblării dosarelor de misiune.<sup>14</sup> O limită de timp corespunzătoare, în care trebuie finalizată asamblarea dosarului final de misiune, nu depășește, în mod normal, mai mult de 60 de zile de la data raportului auditorului organizației prestatoare de servicii.<sup>15</sup>

Întocmirea raportului de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii

*Conținutul raportului de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii* (a se vedea pctul. 53)

A47. Exemple de rapoarte de asigurare ale auditorilor organizațiilor prestatoare de servicii și de ~~asertiuni~~ declarații aferente ale organizației prestatoare de servicii sunt prevăzute în Anexele 1 și 2.

...

---

<sup>14</sup> ISQC 1, punctul 45

<sup>15</sup> ISQC 1, punctul A54

**Anexa 1**

(a se vedea pctul. A47)

**Exemple de asertiuni declaratii ale organizației prestatoare de servicii**

Următoarele exemple de asertiuni declaratii ale organizației prestatoare de servicii au doar scop de îndrumare și nu își propun să fie exhaustive sau aplicabile în toate situațiile.

**Exemplul 1: Asertiunea Declarația de tip 2 a organizației prestatoare de servicii**

Asertiunea 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 înțeleg suficient pentru a lua în considerare descrierea, împreună cu alte informații, inclusiv informații despre controalele aplicate de clienții înșiși, în evaluarea riscurilor de denaturări semnificative ale 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 parcursul perioadei de la [*data*] până la [*data*]. Criteriile utilizate în formularea acestei asertiuni declaratii au fost că descrierea anexată:

(i) – (iii) ...

- (b) Controalele referitoare la obiectivele controlului, stipulate în descrierea anexată, au fost proiectate adecvat și au funcționat eficient pe parcursul perioadei de la [*data*] la [*data*]. Criteriile utilizate în formularea acestei asertiuni declaratii au fost următoarele:

(i) – (iii) ...

**Exemplul 2: Asertiunea Declarația 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 înțeleg suficient pentru a lua în considerare descrierea, împreună cu alte informații, inclusiv informații despre controalele aplicate de clienții înșiși, în obținerea unei înțelegeri a sistemelor 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 asertiuni declaratii au fost că descrierea anexată:

(i) – (ii) ...

- (b) Controalele referitoare la obiectivele controlului, stipulate în descrierea anexată, au fost proiectate adecvat și au funcționat eficient la [data]. Criteriile utilizate în formularea acestei ~~asețiuni~~ declarații au fost următoarele:
- (i) – (ii) ...

**Anexa 2**

(a se vedea pctul. 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: Raportul 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 controalelor, proiectarea lor  
și eficacitatea operațională**

...

*Responsabilitățile organizației prestatoare de servicii XYZ*

Organizația prestatoare de servicii XYZ este responsabilă pentru: întocmirea descrierii și a ~~asertiunii~~ declarației anexate de la pagina [aa], inclusiv pentru caracterul său complet, acuratețea și metoda de prezentare a descrierii și ~~asertiunii~~ declarației; furnizarea serviciilor acoperite de descriere; confirmarea obiectivelor controlului; și proiectarea, implementarea și funcționarea eficace a controalelor, în vederea realizării obiectivelor de control stipulate.

*Independența noastră și controlul calității*

Ne-am conformat cerințelor de independență și cerințelor etice ale *Codului Etic al Profesioniștilor 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 comportament profesional.

Firma aplică Standardul Internațional privind Controlul Calității 1<sup>16</sup> și, în consecință, menține un sistem exhaustiv de control al calității care include politici și proceduri documentate cu privire la conformitatea cu cerințele etice, standardele profesionale și cerințele legale și de reglementare aplicabile.

*Responsabilitățile auditorului organizației prestatoare de servicii*

<sup>16</sup> ISQC 1, *Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuri ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe*

Responsabilitatea noastră este să exprimăm o opinie cu privire la descrierea organizației prestatoare de servicii XYZ și cu privire la proiectarea și funcționarea controalelor aferente obiectivelor de control stipulate 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 din cadrul unei organizații prestatoare de servicii*, emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare. Acest standard prevede să ~~ne conformăm cerințelor etice și~~ planificăm și desfășurăm procedurile astfel încât să obținem asigurarea rezonabilă cu privire la măsura în care, sub toate aspectele semnificative, descrierea este prezentată fidel și controalele sunt concepute adecvat și funcționează eficace.

...

## **Exemplul 2: Raportul 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 controalelor și proiectarea lor**

...

#### *Responsabilitățile organizației prestatoare de servicii XYZ*

Organizația prestatoare de servicii XYZ este responsabilă pentru: întocmirea descrierii și a ~~asertiunii declarative~~ anexate de la pagina [aa], inclusiv pentru caracterul său complet, acuratețea și metoda de prezentare a descrierii și ~~asertiunii declarative~~; furnizarea serviciilor acoperite de descriere; confirmarea obiectivelor controlului; și proiectarea, implementarea și funcționarea eficace a controalelor, în vederea realizării obiectivelor de control stipulate.

#### *Independența noastră și controlul calității*

Ne-am conformat cerințelor de independență și cerințelor etice ale *Codului Etic al Profesioniștilor 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 comportament profesional.

Firma aplică Standardul Internațional privind Controlul Calității<sup>17</sup> și, în consecință, menține un sistem exhaustiv de control al calității care include politici și proceduri documentate cu privire la conformitatea cu cerințele etice, standardele profesionale și cerințele legale și de reglementare aplicabile.

#### *Responsabilitățile auditorului organizației prestatoare de servicii*

<sup>17</sup> ISQC 1, *Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuirii ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe*

Responsabilitatea noastră este să exprimăm o opinie cu privire la descrierea organizației prestatoare de servicii XYZ și cu privire la proiectarea și funcționarea controalelor aferente obiectivelor de control stipulate 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 din cadrul unei organizații prestatoare de servicii*, emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare. Acest standard prevede să ~~ne conformăm cerințelor etice și~~ planificăm și desfășurăm procedurile astfel încât să obținem asigurarea rezonabilă cu privire la măsura în care, sub toate aspectele semnificative, descrierea este prezentată fidel și controalele sunt concepute adecvat și funcționează eficace.

...

**Anexa 3**

(a se vedea pctul. A50)

**Exemple de rapoarte de asigurare modificate ale auditorilor organizațiilor 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: Opinia cu rezerve – descrierea sistemului de către organizația prestatoare de servicii nu este prezentată fidel, sub toate aspectele semnificative**

...

*Opinia cu rezerve*

Opinia noastră a fost formulată pe baza aspectelor subliniate în acest raport. Criteriile pe care le-am utilizat în formarea opiniei noastre sunt cele descrise la pagina [aa], din ~~asertiunea~~ declarația organizației prestatoare de servicii. În opinia noastră, cu excepția aspectului descris în paragraful aferent Bazei pentru opinia cu rezerve:

...

**Exemplul 2: Opinie cu rezerve – controalele nu sunt proiectate adecvat, astfel încât să furnizeze asigurarea rezonabilă că obiectivele controlului, stipulate în descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii, ar fi realizate în cazul în care controalele ar funcționa eficace**

...

*Opinia cu rezerve*

Opinia noastră a fost formulată pe baza aspectelor subliniate în acest raport. Criteriile pe care le-am utilizat în formarea opiniei noastre sunt cele descrise la pagina [aa], din ~~asertiunea~~ declarația organizației prestatoare de servicii. În opinia noastră, cu excepția aspectului descris în paragraful aferent Bazei pentru opinia cu rezerve:

...

### **Exemplul 3: Opinia cu rezerve – controalele nu au funcționat eficace pe parcursul perioadei specificate (doar raport de tipul 2)**

...

#### *Opinia cu rezerve*

Opinia noastră a fost formulată pe baza aspectelor subliniate în acest raport. Criteriile pe care le-am utilizat în formarea opiniei noastre sunt cele descrise la pagina [aa], din ~~asertiunea~~ declarația organizației prestatoare de servicii. În opinia noastră, cu excepția aspectului descris în paragraful aferent Bazei pentru opinia cu rezerve:

...

### **Exemplul 4: Opinia cu rezerve – auditorul organizației prestatoare de servicii nu poate obține probe suficiente și adecvate**

...

#### *Opinia cu rezerve*

Opinia noastră a fost formulată pe baza aspectelor subliniate în acest raport. Criteriile pe care le-am utilizat în formarea opiniei noastre sunt cele descrise la pagina [aa], din ~~asertiunea~~ declarația organizației prestatoare de servicii. În opinia noastră, cu excepția aspectului descris în paragraful aferent Bazei pentru opinia cu rezerve:

...

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

#### **Introducere**

...

#### **Domeniul de aplicare al prezentului ISAE**

...

3. Concluzia practicianului în urma unei misiuni de asigurare se poate referi la informațiile suplimentare unei declarații referitoare la GES, atunci când practicianul se angajează să raporteze asupra unui raport de dezvoltare durabilă, din care declarația referitoare la GES constituie doar o parte. În astfel de cazuri: (a se vedea pctele. A1–A2)

- (a) ...



- (b) ISAE 3000 (Revizuit)<sup>18</sup> (sau alt ISAE care tratează un subiect specific principal) se aplică procedurilor de asigurare efectuate în raport cu restul informațiilor care fac subiectul concluziei practicianului.

...

*Misiuni pe de certificare bază de aserțiuni și misiuni de raportare directă*

5. *Cadrul Internațional pentru Misiunile de Asigurare* (Cadrul de asigurare) prevede că o misiune de asigurare poate fi, fie o misiune pe bază de aserțiuni de certificare, fie o misiune de raportare directă. Prezentul ISAE tratează doar misiunile pe bază de aserțiuni de certificare.<sup>19</sup>

*Proceduri aferente misiunilor de asigurare rezonabilă și de asigurare limitată*

6. ~~Cadrul de asigurare~~ ISAE 3000 (Revizuit) prevede că o misiune de asigurare poate fi, fie o misiune de asigurare rezonabilă, fie o misiune de asigurare limitată.<sup>20</sup> Prezentul ISAE tratează ambele tipuri de misiuni, de asigurare rezonabilă și limitată.

...

8. Cu excepția situațiilor în care se prevede altfel, fiecare cerință a prezentului ISAE se aplică atât misiunilor de asigurare rezonabilă, cât și celor de asigurare limitată. Deoarece nivelul asigurării obținute într-o misiune de asigurare limitată este mai scăzut decât într-o misiune de asigurare rezonabilă, procedurile pe care le va efectua practicianul într-o misiune de asigurare limitată vor fi diferite, ca natură și plasare în timp, și mai reduse ca amploare, decât cele realizate într-o misiune de asigurare rezonabilă.<sup>21</sup> Cerințele care se aplică doar unui sau celui alt tip de misiune sunt prezentate într-un format tabelar, cu litera „L” (asigurare limitată) sau “R” (asigurare rezonabilă) după numărul punctului. Deși unele proceduri sunt necesare 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 sau limitată, aferentă unei declarații referitoare la GES). (a se vedea pctele. A4, A90)

*Relația cu ISAE 3000 (Revizuit), alte reglementări profesionale și alte cerințe*

<sup>18</sup> ISAE 3000 (Revizuit), *Misiunile de asigurare, altele decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice. ISAE 3000 face, în prezent, obiectul revizuirii de către IAASB. Pot exista amendamente la prezentul ISAE, în ceea ce privește conformitatea, ca urmare a modificărilor aduse ISAE 3000.*

<sup>19</sup> Cadrul de asigurare, punctul 10 ISAE 3000 (Revizuit), punctul 12(a)(ii)

<sup>20</sup> Cadrul de asigurare, punctul 11 ISAE 3000 (Revizuit), punctul 12(a)(i)(b)

<sup>21</sup> Cadrul de asigurare, punctul 53, și ISAE 3000 (Revizuit), punctul 12(a)(iii)37

9. Practicianului i se solicită să se conformeze cu 3000 (Revizuit) și cu prezentul ISAE în efectuarea unei misiuni de asigurare în care raportează cu privire la declarația referitoare la GES a unei entități. ~~Desfășurarea de misiuni de asigurare, altele decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice, prevede ca practicianul să respecte prevederile ISAE 3000. ISAE 3000 include cerințe privind domeniul precum acceptarea misiunii, planificare, probe și documentație și se aplică tuturor misiunilor de asigurare, inclusiv misiunilor în conformitate cu prezentul ISAE. Prezentul ISAE completează, dar nu înlocuiește, ISAE 3000 (Revizuit), și descrie modul în care ISAE 3000 (Revizuit) va fi aplicat unei misiuni de asigurare, în care raportează cu privire la declarația referitoare la GES, a unei entități. Cadrul de asigurare, care definește și descrie elementele și obiectivele unei misiuni de asigurare, furnizează contextul pentru înțelegerea prezentului ISAE și a ISAE 3000. (a se vedea pctul. A17)~~
10. Conformitatea cu ISAE 3000 (Revizuit) presupune, printre altele, conformitatea cu Părțile A și B ale Codului Etic al Profesioniștilor Contabili emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili (Codul IESBA) cu privire la misiunile de asigurare, și cu alte cerințe profesionale sau cerințe impuse de lege sau reglementări, care sunt cel puțin la fel de stricte ca practicianul să se conformeze cerințelor de independență și celorlalte cerințe din Codul Etic al Profesioniștilor Contabili emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili (Codul IESBA) și să implementeze procedurile de control al calității, aplicabile misiunii individuale.<sup>22</sup> Aceasta prevede, de asemenea, ca partenerul de misiune să fie un membru al firmei care aplică ISQC 1,<sup>23</sup> sau alte cerințe profesionale, sau cerințe din lege sau reglementări, care sunt cel puțin la fel de stricte ca ISQC 1. (a se vedea pctele. A5–A6)
11. Când misiunea este supusă ~~unor~~ legi și reglementări locale, cu privire la schema de tranzacționare a certificatelor de emisie, prezentul ISAE nu prevalează asupra ~~aceleor~~ legi, reglementări sau prevederi. În eventualitatea în care acele legi sau reglementări locale sau prevederi referitoare la schema de tranzacționare a certificatelor de emisie diferă față de prezentul ISAE, o misiune desfășurată în conformitate cu legile sau reglementările locale sau cu prevederile unei scheme specifice, nu se vor conforma, în mod implicit, prezentului ISAE. Practicianul are dreptul de a invoca conformitatea cu prezentul ISAE în plus față de conformitatea cu ~~legile~~ sau reglementările locale sau cu prevederile schemei de tranzacționare a certificatelor de emisie, doar atunci când toate cerințele aplicabile din prezentul ISAE au fost îndeplinite. (a se vedea pctul. A7)

<sup>22</sup> ISAE 3000 (Revizuit), punctele ~~4 and 63(a)~~, 20 și 34

<sup>23</sup> ISAE 3000 (Revizuit), punctele 3(b) și 31(a). 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*

...

## Obiective

13. Obiectivele practicianului sunt:

- (a) Obținerea fie a unei asigurări rezonabile sau, fie a unei asigurări limitate, după caz, că declarația referitoare la GES nu conține denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, permițându-i astfel practicianului să exprime o concluzie de asigurare rezonabilă sau limitată în care să formuleze acel nivel de asigurare;

(b) – (c) ...

## Definiții

14. În contextul prezentului ISAE, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:<sup>24</sup>

(a) – (l) ...

- (m) Declarația referitoare la GES – O declarație care stabilește elementele constitutive și care cuantifică emisiile de GES ale unei entități, pentru o perioadă (uneori cunoscute drept un inventar al emisiilor) și, după caz, informațiile comparative și notele explicative care includ un sumar al cuantificării semnificative și politicile de raportare. O declarație a unei entități referitoare la GES poate include, de asemenea, o enumerare pe categorii a înlăturărilor sau emisiilor deductibile. Când misiunea nu acoperă întreaga declarație referitoare la GES, termenul „declarație referitoare la GES” ar trebui interpretat ca partea ce face obiectul misiunii. Declarația referitoare la GES constituie “subiectul specific” al misiunii.<sup>25</sup>

(n) – (w) ...

## Cerințe

### ISAE 3000 (Revizuit)

15. Practicianul nu va invoca conformitatea cu prezentul ISAE dacă acesta nu s-a conformat atât cerințelor din prezentul ISAE, cât și celor din ISAE 3000 (Revizuit). (a se vedea pctele. A5–A6, A17, A21–A22, A37, A127)

...

Acceptarea și continuarea misiunii

<sup>24</sup> Definițiile din ISAE 3000 (Revizuit) se aplică, de asemenea, prezentului ISAE.

<sup>25</sup> Cadru de asigurare, punctul 8 ISAE 3000 (Revizuit), punctul 12(x)

*Aptitudini, cunoștințe și experiență*

16. Partenerul misiunii trebuie:

- (a) Să dispună de competență în aptitudinile și tehnicile de asigurare, dezvoltate prin pregătire extensivă și aplicare practică ~~suficiente aptitudini, cunoștințe și experiență~~, și suficientă competență în cuantificarea și raportarea emisiilor, pentru a-și asuma responsabilitatea concluziei asigurării; și
- (b) Să fie convins că acele persoane care urmează să efectueze misiunea echipa misiunii și orice experți externi din partea practicianului dețin competențele profesionale necesare ~~au competența și capacitățile corespunzătoare~~, inclusiv cu privire la cuantificarea și raportarea emisiilor și asigurare, pentru a desfășura misiunea de asigurare în conformitate cu prezentul ISAE. (a se vedea pcte. A18–A19)

*Condiții preliminare misiunii*

17. Pentru a stabili dacă sunt satisfăcute condițiile preliminare ale misiunii:

- (a) ...
- (b) În ~~evaluarea~~ determinarea caracterului adecvat al criteriilor aplicabile, așa cum prevede ISAE 3000 (Revizuit),<sup>26</sup> practicianul trebuie să determine dacă în criterii sunt incluse cel puțin: (a se vedea pcte. A23–A26)
- (c) ...

*Convenirea asupra termenilor misiunii*

18. Termenii ~~convenți ai~~ misiunii, ~~așa cum prevede~~ care trebuie conveniți conform ISAE 3000 (Revizuit)<sup>27</sup> vor include: (a se vedea pctul. A37)

- (a) – (f) ...

**Planificare**

19. În planificarea unei misiuni, așa cum prevede ISAE 3000 (Revizuit),<sup>28</sup> practicianul: (a se vedea pcte. A38–A41)

...

<sup>26</sup> ISAE 3000 (Revizuit), punctele 24(b)(ii)~~19~~ și 41

<sup>27</sup> ISAE 3000 (Revizuit), punctul 27~~40~~

<sup>28</sup> ISAE 3000 (Revizuit), punctul 40~~2~~

*Înțelegerea entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern al entității și identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă*

...

*Înțelegerea controlului intern al entității*

Asigurare limitată	Asigurare rezonabilă
...	...
	26R. În obținerea înțelegerii prevăzute la punctul 25R, practicianul trebuie să aprecieze elaborarea controalelor și să determine dacă acestea au fost implementate prin efectuarea de proceduri, în plus față de interviuarea personalului entității <u>responsabil de întocmirea declarației referitoare la GES</u> . (a se vedea pctele. A52–A53)

*Alte proceduri pentru înțelegerea, identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă*

...

28. Practicianul va efectua interviuări ale conducerii și ale altor persoane din cadrul entității, după caz, pentru a determina dacă aceștia dețin cunoștințe cu privire la orice cazuri de fraudă reale, suspectate sau presupuse sau de neconformitate cu legile și sau reglementările, care afectează declarația referitoare la GES. (a se vedea pctele. A84–A86)

...

*Răspunsuri generale privind evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă și proceduri suplimentare*

...

*Fraudă, legi și reglementări*

47. Practicianul trebuie să răspundă, în mod adecvat, la cazurile de fraudă, sau fraudă suspectată, și neconformitate, sau neconformitate suspectată, cu legile și sau reglementările, identificate pe parcursul misiunii. (a se vedea pctele. A106–A107)

...

Asigurare limitată	Asigurare rezonabilă
...	...
<p><i>Determinarea măsurii în care sunt necesare proceduri suplimentare într-o misiune de asigurare limitată</i></p> <p>49L. Dacă practicianul ia cunoștință de un aspect (aspecte) care îl face (fac) să creadă că declarația referitoare la GES poate fi denaturată semnificativ, acesta trebuie să elaboreze și să efectueze proceduri suplimentare pentru a obține probe ulterioare până când <del>suficiente pentru a îi permite practicianului</del> <u>poate</u> să: (a se vedea pctele. A109–A110)</p> <p>(a) Ajungă la concluzia că aspectul(e) nu va/vor duce la denaturarea semnificativă a declarației referitoare la GES; sau</p> <p>(b) Determine că aspectul (ele) implică denaturarea semnificativă a declarației referitoare la GES. (a se vedea pctul. 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 nivelul aserțiunilor se poate modifica pe parcursul misiunii, pe măsura obținerii de probe suplimentare. În situațiile în care practicianul obține probe, <del>în urma efectuării de proceduri suplimentare sau informații noi</del>—acestea fiind inconsecvente cu probele pe care practicianul și-a bazat evaluarea inițială, el trebuie să își revizuiască evaluarea și să modifice, în consecință, procedurile planificate. (a se vedea pctul. A109)</p>

...

### Utilizarea activității unor alți~~or~~ practicieni

57. Când practicianul intenționează să utilizeze activitatea unui alți~~or~~ practiciani, practicianul trebuie:
- (a) Să comunice în mod clar cu celălalt~~ii~~ practiciani, cu privire la scopul și perioada activității și la constatările ~~lor~~ celuilalt practician; și (a se vedea pctele. A113–A114)
- (b) ...

### Declarații scrise

58. Practicianul trebuie să solicite declarații scrise din partea persoanei(lor) din cadrul entității, cu responsabilități adecvate pentru, și cunoștințe despre, aspectele implicate: (a se vedea pctul. A116)
- (a) – (e) ...

- (f) Declarații cu privire la măsura în care i-a(au) prezentat practicianului cunoștințele sale(lor) cu privire la cazurile reale, suspectate sau presupuse de fraudă sau neconformitate cu legile și sau reglementările, când fraudă sau neconformitatea ar putea avea un efect semnificativ asupra declarației referitoare la GES.

...

60. Practicianul trebuie să nu exprime o concluzie cu privire la declarația referitoare la GES, sau să se retragă din misiune, atunci când retragerea este permisă de legile sau reglementările aplicabile, dacă:

- (a) – (b) ...

...

### Alte informații

64. Practicianul trebuie să citească celelalte informații cuprinse în documentele care conțin declarația referitoare la GES și raportul de asigurare cu privire la acestea și, dacă potrivit raționamentului său, aceste informații ar putea afecta negativ credibilitatea declarației referitoare la GES și raportul de asigurare, pentru a identifica inconsecvențele semnificative, dacă există, în raport cu declarația referitoare la GES sau cu raportul de asigurare și, dacă la citirea acelor alte informații, practicianul: (a se vedea pctul. A139)

- (a) Identifică o inconsecvență semnificativă între acele alte informații și declarația referitoare la GES sau raportul de asigurare; sau
- (b) Ia cunoștință de o denaturare semnificativă a faptelor din acele alte informații care nu este legată de aspectele ce apar în declarația referitoare la GES sau în raportul de asigurare.

acesta trebuie să discute acel aspect cu entitatea și să întreprindă acțiuni ulterioare, după caz. (a se vedea ptele. A124–A126)

...

### Revizuirea controlului calității misiunii

71. În cazul acelor misiuni, dacă există, pentru care legile sau reglementările prevăd o revizuire a controlului calității sau pentru care firma a determinat ca fiind necesară desfășurarea unei revizuii a controlului calității misiunii, revizorul pentru controlul calității misiunii trebuie să efectueze o apreciere obiectivă a raționamentelor semnificative efectuate de echipa misiunii și a concluziilor exprimate în formularea raportului de asigurare. Această apreciere trebuie să implice: (a se vedea pctul. A130)

(a) – (d) ...

### Formularea concluziei de asigurare

72. Practicianul trebuie să formuleze o concluzie ~~concluzioneze~~ dacă a obținut o asigurare rezonabilă sau limitată, după caz, cu privire la declarația referitoare la GES. Această concluzie trebuie să țină cont de cerințele punctelor 56 și 73–75 din prezentul ISAE.

...

### Conținutul raportului de asigurare

76. Raportul de asigurare trebuie să includă, cel puțin, următoarele elemente principale: (a se vedea pctul. A134)

(a) Un titlu care să indice clar că raportul este un raport independent de asigurare ~~limitată sau rezonabilă~~.

(b) Un Destinatarul raportului de asigurare.

(c) O precizare sau descriere a nivelului de asigurare, fie rezonabilă, fie limitată, obținută de practician.

Punctele 76(d) – (f) vor fi renumerotate corespunzător.

~~(g)~~(h) Identificarea criteriilor aplicabile;

(i) ...

(ii) Dacă aceste criterii sunt disponibile doar pentru anumiți utilizatori vizați sau sunt relevante doar pentru un scop special, o declarație care atrage atenția cititorilor asupra acestui fapt și că, prin urmare, declarația referitoare la GES se poate să nu fie adecvată în alte scopuri. Declarația trebuie, de asemenea, să restricționează utilizarea raportului de asigurare doar către acei utilizatori vizați sau în acel scop; și (a se vedea pcte. A140–A141)

(iii) ...

(i) O declarație conform căreia firma al cărui membru este practicianul aplică ISQC 1, sau alte cerințe profesionale, sau cerințe din lege sau reglementări, care sunt cel puțin la fel de stricte ca ISQC 1. Dacă practicianul nu este un profesionist contabil, declarația trebuie să precizeze cerințele profesionale aplicate, sau cerințele din lege sau reglementări, care sunt cel puțin la fel de stricte ca ISQC 1.

(j) O declarație conform căreia practicianul se conformează cerințelor de independență și altor cerințe etice din Codul IESBA, sau altor cerințe profesionale, ca cerințe impuse de lege sau reglementări, care sunt cel puțin la fel de stricte ca Părțile A și B din Codul IESBA referitoare la



misiunile de asigurare. Dacă practicianul nu este un profesionist contabil, declarația trebuie să precizeze cerințele profesionale, sau cerințele aplicate impuse de lege sau reglementări, care sunt cel puțin la fel de stricte ca Părțile A și B din Codul IESBA referitoare la misiunile de asigurare.

~~(h)~~(k) O descriere a responsabilității practicianului, inclusiv:

(i) ...

(ii) Un sumar informativ al activității efectuate ca bază pentru concluzia procedurilor practicianului. În cazul unei misiuni de asigurare limitată, o apreciere a naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor efectuate este esențială pentru a înțelege concluzia practicianului. Într-o eazul unei misiuni de asigurare limitată, aceasta–sumarul activității efectuate trebuie să precizeze faptul că trebuie să includă o declarație conform căreia:

- ~~p~~Procedurile efectuate într-o misiune de asigurare limitată diferă, ca natură și plasare în timp, și sunt mai reduse ca amploare decât cele aferente unei misiuni de asigurare rezonabilă; și
- Prin urmare, în consecință, nivelul de asigurare obținut într-o misiune de asigurare limitată este substanțial mai scăzut decât cel care ar fi fost obținut dacă ar fi fost efectuată o misiune de asigurare rezonabilă. (a se vedea pctele. A142–A144)

(l) Concluzia practicianului exprimată:

(i) Într-o misiune de asigurare rezonabilă, concluzia trebuie exprimată într-o formă pozitivă, în cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă; sau

(ii) într-o formă negativă, în cazul unei misiuni de asigurare limitată, eu privire la măsura în care declarația referitoare la GES este întocmită, sub toate aspectele semnificative, conform criteriilor aplicabile. Într-o misiune de asigurare limitată, concluzia trebuie exprimată într-o formă care să reflecte dacă, pe baza procedurilor efectuate și a probelor obținute, practicianul a luat cunoștință de (un) aspecte(e) care să îl facă să creadă că declarația referitoare la GES nu este întocmită, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu criteriile aplicabile.

(iii) Când practicianul exprimă o concluzie modificată, raportul de asigurare trebuie să conțină:

a. O secțiune care să furnizeze o descriere a aspectului(elor) care au cauzat modificarea; și

b. O secțiune care să cuprindă concluzia modificată a practicianului.

~~(j)~~ — Dacă practicianul exprimă o concluzie care este modificată, o descriere clară a tuturor motivelor acestui fapt.

~~(k)~~(m) Semnătura practicianului. (a se vedea pctul. A145)

~~(l)~~(n) Data raportului de asigurare. Raportul de asigurare nu trebuie datat mai devreme de data la care practicianul a obținut probele pe care se bazează concluzia sa, inclusiv probele conform cărora cei cu autoritatea adecvată și-au asumat responsabilitatea pentru declarația referitoare la GES.

~~(m)~~(o) Locația aferentă jurisdicției în care practicianul își desfășoară activitatea.

*Paragrafe de evidențiere a unor aspecte și paragrafe privind alte aspecte*

77. Dacă practicianul consideră necesar: (a se vedea pctele. A146–A152)

(a) – (b) ...

și dacă acest lucru nu este interzis prin lege~~și~~ sau reglementări, practicianul întreprinde această acțiune sub forma unui paragraf din raportul de asigurare, utilizând un titlu corespunzător, care indică clar faptul că nu este modificată concluzia practicianului, în ceea ce privește acel aspect.

**Alte cerințe referitoare la comunicare**

78. Practicianul trebuie să îi(le) comunice acelei(aceleor) persoane cu responsabilități de supraveghere în ceea ce privește declarația referitoare la GES următoarele aspecte de care ia cunoștință pe parcursul misiunii și trebuie să determine dacă există vreo responsabilitate de a raporta pe marginea lor către o altă parte din interiorul sau din afara entității:

(a) – (b) ...

(c) Aspectele care implică neconformitatea cu legea~~le~~ și sau reglementările, dar nu când acestea sunt evident neînsemnate. (a se vedea pctul. A87)

## Aplicare și alte materiale explicative

### Introducere

...

*Indicatori-cheie de performanță, pe baza datelor referitoare la GES (a se vedea pctul. 4 litera (b))*

A1 Un exemplu de indicator-cheie de performanță, pe baza datelor referitoare la gazele cu efect de seră, este media ponderată a emisiilor per kilometru a vehiculelor fabricate de o entitate pe parcursul unei perioade, care trebuie calculată și prezentată, conform prevederilor ~~legii~~ sau reglementărilor din anumite jurisdicții.

...

A6 Măsurile de protecție instituite de profesie, ~~legei~~ sau reglementări, sau măsurile de protecție aferente mediului de lucru, pot elimina sau reduce aceste amenințări la un nivel acceptabil.

*~~Legile și~~ sau reglementările locale și prevederile unei scheme de tranzacționare a certificatelor de emisie (a se vedea pctul. 11)*

A7 ~~Legile~~ sau reglementările locale sau prevederile unei scheme de tranzacționare a certificatelor de emisie: pot include cerințe suplimentare față de prezentul ISAE; pot solicita efectuarea de proceduri specifice, aferente tuturor misiunilor; sau pot solicita ca procedurile să fie efectuate într-un anumit mod. De exemplu, legile sau reglementările locale sau prevederile unei scheme de tranzacționare a certificatelor de emisie pot solicita ca practicianul să raporteze într-un format care nu este în conformitate cu prezentul ISAE. Atunci când legea sau reglementările prevăd structura sau formularea raportului de asigurare într-o anumită formă sau prin utilizarea de termeni care diferă semnificativ de prevederile prezentului ISAE și practicianul concluzionează că explicațiile suplimentare din raportul de asigurare nu pot atenua posibilele confuzii, acesta poate lua în considerare includerea unei declarații în raport, conform căreia misiunea nu este efectuată în conformitate cu prezentul ISAE.

...

**ISAE 3000 (Revizuit)** (a se vedea pcte. 9, 15)

A17 ISAE 3000 (Revizuit) include ~~un număr de~~ cerințe care se aplică ~~tuturor~~ misiunilor de asigurare (alte decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice), inclusiv misiunilor în conformitate cu prezentul ISAE. În unele cazuri, prezentul ISAE poate include cerințe suplimentare sau materiale explicative referitoare la acele aspecte.

...

~~Evaluarea~~Determinarea caracterului adecvat al subiectului specific (a se vedea pctul. 15)

A21 ISAE 3000 (Revizuit) prevede ca practicianul să ~~evalueze gradul de adecvare al~~ să determine dacă subiectului specific principal este adecvat.<sup>29</sup> În cazul unei declarații referitoare la GES, emisiile entității (și înlăturările și emisiile deductibile, după caz) reprezintă subiectul specific principal al misiunii. Acest subiect specific principal va fi adecvat dacă, printre altele, emisiile entității pot fi cuantificate consecvent prin utilizarea unor criterii adecvate.<sup>30</sup>

...

~~Evaluarea~~Determinarea caracterului adecvat al criteriilor

Criterii special elaborate și stabilite (a se vedea pctul. 17 litera (b))

A23 Criteriile adecvate prezintă următoarele caracteristici: relevanță, exhaustivitate, credibilitate, neutralitate și inteligibilitate. Criteriile pot fi „elaborate specific” sau pot fi „stabilite” ~~mai precis, de exemplu,~~ înglobate în legie sau reglementări, sau emise de organisme autorizate sau recunoscute de experți, care urmează un proces corespunzător transparent.<sup>31</sup> Deși se presupune că acele criterii stabilite de o autoritate de reglementare sunt relevante atunci când acea autoritate este utilizatorul vizat, unele criterii stabilite pot fi elaborate cu un scop special și pot fi necorespunzătoare dacă sunt aplicate în alte circumstanțe. De exemplu, criteriile elaborate de o autoritate de reglementare, care includ factori de emisie pentru o anumită regiune, pot furniza informații eronate dacă sunt utilizate pentru emisiile din altă regiune; sau criteriile care sunt elaborate în vederea raportării cu privire la anumite aspecte de reglementare a emisiilor pot fi necorespunzătoare dacă se raportează unor utilizatori vizați, alții decât autoritatea de reglementare care a stabilit criteriile.

...

A25 Criteriile ~~aplicabile~~ pot cuprinde criteriile stabilite, suplimentate de prezentări de informații în notele explicative la declarația referitoare la GES, sau limitări, metode, ipoteze, factori de emisie specifici, etc. În unele cazuri, criteriile stabilite pot să nu fie adecvate, chiar când sunt suplimentate de prezentări de informații în notele explicative la declarația referitoare la GES, de exemplu, când acestea nu cuprind aspectele menționate la punctul 17 litera (b).

A26 Ar trebui notat că gradul de adecvare al criteriilor ~~aplicabile~~ nu este afectat de nivelul de asigurare, mai precis, dacă criteriile nu sunt adecvate pentru o misiune de asigurare rezonabilă, acestea nu sunt adecvate nici pentru o misiune de asigurare limitată și invers.

<sup>29</sup> ISAE 3000 (Revizuit), punctul 24(b)(i)48

<sup>30</sup> ~~Cadrul de asigurare, punctele 34-38, și ISAE 3000 (Revizuit), punctele 19-2424(b)(ii)~~

<sup>31</sup> ~~ISAE 3000 (Revizuit), punctele A45-A48~~Cadrul de asigurare, punctele 36-37

A27 Determinarea operațiunilor deținute sau controlate de entitate, care vor fi incluse în declarația entității referitoare la GES, este cunoscută drept determinarea limitei organizaționale a entității. În unele cazuri, legea și sau reglementările definesc limitele entității în contextul raportării emisiilor de gaze cu efect de seră în scopuri de reglementare. În alte cazuri, criteriile aplicabile pot permite o selecție între diferite metode de determinare a limitei organizaționale a entității, de exemplu, criteriile pot permite o selecție între o abordare care aliniază declarația entității referitoare la GES cu situațiile sale financiare și o altă abordare care tratează diferit, de exemplu, asocierile în participație sau entitățile asociate. Determinarea limitei organizaționale a entității poate implica o analiză a structurii 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 să proceseze materiale pentru o altă parte.

...

*Prezentări adecvate de informații* (a se vedea pctul. 17 litera (b)(iv), pctul. 74 litera (d))

A29 Conform regimurilor de reglementare a prezentărilor de informații, prezentările specificate în legea și sau reglementările relevante sunt adecvate în contextul raportării către organismul de reglementare. Prezentarea următoarelor aspecte în declarația referitoare la GES poate fi necesară în cazul situațiilor de raportare voluntară, adresată utilizatorilor vizați, pentru ca aceștia să înțeleagă raționamentele semnificative utilizate în întocmirea declarației referitoare la GES:

(a) – (e) ...

...

*Modificarea termenilor misiunii* (a se vedea pcte. 15, 18)

A37 ISAE 3000 (Revizuit) prevede ca practicianul să nu fie de acord cu o modificare a termenilor misiunii, când nu există nicio justificare rezonabilă a acestui fapt.<sup>32</sup> O solicitare de modificare a subiectului misiunii poate să nu aibă o justificare rezonabilă când, de exemplu, solicitarea este efectuată în vederea excluderii anumitor surse ale emisiilor din subiectul misiunii, din cauza probabilității că va fi modificată concluzia practicianului.

...

<sup>32</sup> ISAE 3000 (Revizuit), punctul 2944

*Planificarea utilizării ~~activității~~ unui expert al practicianului sau a altor a unui alt practicianeni (a se vedea pctul. 19 litera (e))*

A42 Misiunea poate fi efectuată de către o echipă multidisciplinară, care să includă unul sau mai mulți experți, mai ales în cazul unor misiuni relativ complexe, în care este posibil să fie necesare competențe specializate în 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 examinare în etapa de planificare, atunci când se stabilește natura, plasarea în timp și amplexarea resurselor necesare desfășurării misiunii.<sup>33</sup>

...

### **Determinarea pragului de semnificație în planificarea și desfășurarea misiunii**

*Determinarea pragului de semnificație în planificarea misiunii* (a se vedea pcte. 20–21)

A44 Criteriile pot trata conceptul de prag de semnificație în contextul întocmirii și prezentării declarației referitoare la GES. Deși criteriile pot trata pragul de semnificație în termeni diferiți, conceptul de prag de semnificație include, în general că:

...

- Raționamentele cu privire la aspectele care sunt semnificative pentru utilizatorii vizați ai declarației referitoare la GES au la bază o examinare a nevoilor comune de informații ale utilizatorilor vizați, ca grup. Nu este luat în considerare posibilul efect al denaturărilor asupra utilizatorilor vizați individuali, ale căror nevoi pot varia considerabil. Cu excepția cazului în care misiunea a fost proiectată pentru a răspunde nevoilor de informații specifice ale utilizatorilor vizați, efectul posibil al denaturărilor pentru utilizatorii vizați, ale căror nevoi de informații pot varia considerabil, nu este, de regulă, luat în considerare.

...

A47 Utilizatorii vizați și nevoile lor de informații pot include, de exemplu:

• ...

Este posibil ca practicianul să nu reușească să îi identifice pe toți cei care vor citi raportul de asigurare, mai ales când un număr mare de persoane au acces la acesta. În astfel de cazuri, în special când eventualii ~~eiitori~~ utilizatori pot avea 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 determinați prin diferite metode, de exemplu, prin acordul dintre practician și angajator, sau prin legi sau reglementări.

<sup>33</sup> ISAE 3000 (Revizuit), punctele 26–3245(c), 52, și 54

...

**Înțelegerea entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern al entității și identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă** (a se vedea pctele. 23–26)

...

*Incertitudini* (a se vedea pctele. 23 litera (b)(i)c, 76 litera (e))

...

A55 Faptul că incertitudinea influențează cuantificarea emisiilor unei entități nu înseamnă că emisiile unei entități sunt inadecvate ca subiect specific. De exemplu, criteriile aplicabile pot prevedea ca emisiile de tipul 2 aferente electricității să fie calculate prin aplicarea unui factor de emisie stabilit numărului de kilowați consumați pe oră. Factorul de emisie stabilit va avea la bază ipoteze și modele care pot să nu fie mereu adevărate, în toate circumstanțele. Cu toate acestea, cât timp ipotezele și modelele sunt rezonabile în toate circumstanțele și sunt corect prezentate, se ~~vor~~ va putea ~~asigura, de regulă, ca~~ informațiile din declarația referitoare la GES să poată face, în mod normal, subiectul unei misiuni de asigurare.

A56 Situația de la punctul A55 poate fi contrastată de cuantificarea conform criteriilor care utilizează modele și ipoteze bazate pe circumstanțele individuale ale unei entități. Utilizarea unor modele și ipoteze specifice entității va avea drept rezultat probabil 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, cu privire la modul în care au fost stabilite modelele și ipotezele specifice entității. Așa cum se menționează la punctul A55, atât timp cât ipotezele și modelele sunt rezonabile circumstanțelor și sunt corect prezentate, se ~~vor~~ va putea ~~asigura, de regulă, ca~~ informațiile din declarația referitoare la GES să poată face, în mod normal, subiectul unei misiuni de asigurare.

...

A58 O explicație în notele explicative la declarația referitoare la GES privind natura, cauzele și efectele incertitudinilor care afectează declarația entității referitoare la GES îi alertează pe utilizatorii vizați în ceea ce privește incertitudinile asociate cuantificării emisiilor. Acest lucru poate fi deosebit de important 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 ~~vizați~~, chiar când criteriile utilizate au fost elaborate într-un scop de reglementare special.

A59 Deoarece incertitudinea este o caracteristică semnificativă a tuturor declarațiilor referitoare la GES, punctul 76 litera (e) prevede ca aceasta să fie

menționată în raportul de asigurare indiferent de prezentările de informații, dacă există, incluse în notele explicative la declarația referitoare la GES.<sup>34</sup>

...

*Cauze ale riscurilor de denaturare semnificativă* (a se vedea pctul. 34)

Neconformitatea cu ~~legile~~ și reglementările (a se vedea pctele. 34 litera (b), 78 litera (c))

A87 Prezentul ISAE diferențiază responsabilitățile practicianului în ceea ce privește conformitatea cu două categorii diferite de legi și reglementări, astfel:

- (a) Prevederile ~~aceor~~ legii și reglementărilor recunoscute ca având un efect direct în determinarea valorilor semnificative și a prezentărilor din declarația referitoare la GES, prin faptul că determină cantitățile raportate și prezentările din declarația unei entități referitoare la GES. Punctul 34 litera (b) îi solicită practicianului să examineze probabilitatea denaturărilor semnificative cauzate de neconformitatea cu prevederilor acestor legi și/sau reglementări, când sunt efectuate procedurile prevăzute la punctele 33L sau 33R; și
- (b) Alte legi și/sau reglementări care nu au un efect direct în determinarea cantităților și prezentărilor din declarația referitoare la GES, dar cu care conformitatea poate fi esențială pentru aspectele operaționale ale afacerii, pentru capacitatea unei entități de a își continua activitatea sau pentru evitarea penalităților semnificative (de exemplu, conformitatea cu termenii unei licențe de funcționare, sau conformitatea cu cerințele de mediu). ~~Menținerea~~ Planificarea și efectuarea misiunii cu scepticismului profesional pe parcursul misiunii, așa cum prevede ISAE 3000,<sup>35</sup> este importantă în contextul păstrării vigilenței cu privire la posibilitatea ca procedurile aplicate în vederea formulării unei concluzii asupra declarației referitoare la GES să aducă în atenția practicianului cazurile de neconformitate identificată sau suspectată cu aceste legi și/sau reglementări.

...

### **Răspunsuri generale privind evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă și proceduri suplimentare**

*Misiunile de asigurare limitată și rezonabilă* (a se vedea pctele. 8, 35–41R, 42L–43R, 46)

A90 Deoarece nivelul de asigurare obținut într-o misiune de asigurare limitată este mai scăzut decât în cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă, procedurile pe

<sup>34</sup> A se vedea, de asemenea, ISAE 3000 (Revizuit), punctul 69(c)49(e).

<sup>35</sup> ISAE 3000 (Revizuit), punctul 3744



care le ~~va~~ ~~efectuează~~ practicianul într-o misiune de asigurare limitată ~~vor~~ ~~variază~~, ca natură și plasare în timp și vor fi mai scăzute ca amploare decât în cadrul unei misiuni de asigurare rezonabilă. Principalele diferențe dintre răspunsurile generale ale practicianului asociate riscurilor de denaturare semnificativă evaluate și procedurile suplimentare ale unei misiuni de asigurare rezonabilă și ale unei misiuni de asigurare limitată aferente unei declarații referitoare la GES ~~sunt următoarele~~ includ:

(a) ~~Accentul pus pe natura diferitelor proceduri:~~ Accentul pus pe natura diferitelor proceduri, va diferi probabil, în ceea ce privește sursa probelor, în funcție de circumstanțele misiunii. De exemplu:

- Practicianul poate considera util, în circumstanțele unei misiuni de asigurare limitată, să pună un accent mai mare pe interviurile personalului entității și pe procedurile analitice și un accent mai mic, dacă este cazul, pe testele controalelor și obținerea de probe din surse externe, decât ~~ar~~ poate fi cazul într-o misiune de asigurare rezonabilă.

...

(b) ~~Amplarea procedurilor subsecvente:~~ Într-o misiune de asigurare limitată, Amplarea procedurilor subsecvente efectuate ~~într-o misiune de asigurare limitată~~ este ~~sunt~~ mai redusă decât în cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă. Aceasta poate implica:

- Selectarea unui număr mai mic de elemente în vederea examinării Reducerea numărului de elemente care vor fi examinate, de exemplu, reducerea dimensiunii eșantioanelor aferente testelor de detaliu;

...

(c) ~~Natura procedurilor analitice:~~ Într-o misiune de asigurare rezonabilă, procedurile analitice efectuate ca răspuns la riscurile de denaturare semnificativă evaluate implică formularea unor estimări ale cantităților sau proporțiilor, suficient de precise în vederea identificării denaturărilor semnificative. Într-o misiune de asigurare limitată, ~~pe de altă parte,~~ procedurile analitice ~~sunt deseori pot fi~~ elaborate pentru a sprijini estimările referitoare la direcția tendințelor sau a proporțiilor, mai degrabă decât pentru identificarea denaturărilor în raport cu nivelul de precizie estimat într-o misiune de asigurare rezonabilă.<sup>36</sup>

...

<sup>36</sup> Este posibil ca această situație să nu fie întotdeauna valabilă; de exemplu, în anumite circumstanțe, practicianul poate formula o estimare precisă pe baza unor relații fizice sau chimice fixe, chiar și în cazul unei misiuni de asigurare limitată.

*Frauda, legea și reglementările* (a se vedea pctul. 47)

...

A107 Acțiunile menționate la punctul A106 pot fi adecvate pentru furnizarea de răspunsuri la cazurile de neconformitate sau neconformitate suspectată cu legea și reglementările identificate pe parcursul misiunii. Poate fi adecvată, de asemenea, descrierea aspectului în paragraful explicativ din raportul de asigurare, în conformitate cu punctul 77 al prezentului ISAE, cu excepția cazului în care practicianul:

...

- (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 poate să fi avut loc, situație în care se aplică punctul ~~54~~66 din ISAE 3000 (Revizuit).

...

### **Utilizarea activității unui altor practician**

*Comunicarea către un alt practician* (a se vedea pctul. 57 litera (a))

A113 Aspectele relevante pe care echipa misiunii le poate comunica către un alt practician, în ceea ce privește activitatea care va fi efectuată, modul în care va fi utilizată această activitate și forma și conținutul comunicării celorlalți practicieni cu echipa misiunii pot include:

- ...

*Comunicarea de la un alt practician* (a se vedea pctul. 57 litera (a))

A114 Aspectele relevante pe care echipa misiunii poate să ~~î-l~~ solicite de la un alt practician ~~să le comunice~~ includ:

...

- Informații privind situațiile de neconformitate cu legea sau reglementările care ar fi putut genera o denaturare semnificativă a declarației referitoare la GES.

*Probe* (a se vedea pctul. 57 litera (b))

A115 Considerentele relevante în obținerea probelor aferente activității ~~celuilalt~~ unui alt practician pot include:

- ...

...

*Retratări* (a se vedea pctul. 62 litera (a))

A121 Este posibil să fie necesară retratarea cantităților de gaze cu efect de seră raportate într-o perioadă precedentă în conformitate cu legileea, reglementările sau criteriile aplicabile, de exemplu din cauza îmbunătățirii cunoașterii științifice, modificărilor structurale semnificative ale entității, disponibilității unor metode de cuantificare mai exacte sau descoperirii unei erori semnificative.

...

**Alte informații** (a se vedea pctul. 64)

...

A126 Acțiunile viitoare care pot fi adecvate când alte informații ar putea afecta negativ credibilitatea declarației referitoare la GES și raportul de asigurare includ, de exemplu:

...

- Retragerea din misiune, când retragerea este permisă de legileea sau reglementările aplicabile.

## Documentație

*Documentarea procedurilor efectuate și a probelor obținute* (a se vedea pctele. 15, 65–66)

A127 ISAE 3000 (Revizuit) prevede ca practicianul să ~~documenteze aspectele semnificative întocmească în timp util documentația misiunii care să furnizeze o evidență a bazei pentru în furnizarea de probe care sprijină~~ raportul de asigurare și faptul că misiunea a fost efectuată în conformitate cu ISAE-urile.<sup>37</sup> Următoarele constituie exemple de aspecte care ar fi indicat să fie incluse în documentația misiunii:

...

- Legie și reglementări: Cazurile de neconformitate identificată sau suspectată cu legileea și sau reglementările și rezultatele discuțiilor cu entitatea și cu alte părți din afara entității.

...

*Asamblarea dosarului final al misiunii* (a se vedea pctul. 69)

A129 ISQC 1 (sau alte cerințele naționale profesionale, sau cerințe din lege sau reglementări, care sunt cel puțin la fel de stricte ca ISQC 1) prevede/prevăd ca firmele să instituie politici și proceduri pentru realizarea la timp a asamblării

<sup>37</sup> ISAE 3000 (Revizuit), punctul 7942

dosarelor misiunii.<sup>38</sup> O limită de timp adecvată, în cadrul căreia trebuie realizată asamblarea dosarului final al misiunii nu depășește, de obicei, mai multe de 60 de zile de la data raportului de asigurare.<sup>39</sup>

...

### **Conținutul raportului de asigurare**

*Informații neacoperite de concluzia practicianului* (a se vedea pctul. 76 litera (c))

Emisii deductibile (a se vedea pctul. 76 litera (c))

...

A139 O declarație privind responsabilitatea practicianului în raport cu reducerile emisiilor poate fi formulată după cum urmează, când reducerile emisiilor constau în compensări: „Declarația referitoare la GES include o reducere a emisiilor de la ABC pe parcursul anului, de yyy tone de CO<sub>2</sub>-e aferente compensărilor. Am efectuat proceduri pentru a verifica dacă aceste compensări au fost dobândite pe parcursul anului și dacă descrierea lor în declarația referitoare la GES constă într-un sumar rezonabil al contractelor relevante și al documentației aferente. Cu toate acestea, nu am efectuat nicio procedură în ceea ce privește furnizorii externi ai acestor compensări și nu exprimăm nicio ~~opinie~~ concluzie privind măsura în care compensările au rezultat sau vor rezulta într-o reducere de yyy tone de CO<sub>2</sub>-e.”

...

*Sumarul procedurilor practicianului* (a se vedea pctul. 76 litera (h)(ii))...

A143 Într-o misiune de asigurare limitată, o apreciere a naturii, plasării în timp sau amplitudinii procedurilor efectuate este esențială pentru ca utilizatorii vizați să poată înțelege 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. Cu toate acestea, se poate să nu fie posibilă o identificare completă a tuturor acestor proceduri, din cauza înțelegerii prevăzute din partea practicianului și a evaluării riscurilor de denaturare semnificativă, care sunt mai reduse decât într-o misiune de asigurare rezonabilă.

Factorii care trebuie luați în considerare în acea determinare a nivelului de detaliu care trebuie furnizat includ:

...

---

<sup>38</sup> ISQC 1, punctul 45

<sup>39</sup> ISQC 1, punctul A54

- Așteptările utilizatorilor vizați privind nivelul de detaliu care trebuie furnizat în raport, pe baza practicilor pieței sau a legilor sau reglementărilor

...

*Paragrafe de evidențiere a unor aspecte și paragrafe privind alte aspecte (a se vedea pctul. 77)*

...

A152 Un paragraf privind alte aspecte nu include informații a căror furnizare îi este interzisă practicianului, conform legilor, reglementărilor sau altor standarde profesionale, de exemplu, conform cerințelor etice referitoare la confidențialitatea informațiilor. Un paragraf privind alte aspecte nu include, de asemenea, informații care trebuie să fie furnizate de către conducere.

## Anexa 2

(a se vedea pctul. A134)

## Exemple de rapoarte de asigurare privind declarațiile referitoare la GES

### **Exemplul 1:**

Circumstanțele includ următoarele:

- O misiune de asigurare rezonabilă.
- Declarația entității referitoare la GES nu conține emisii de tipul 3.
- Declarația entității referitoare la GES nu conține emisii deductibile.
- Declarația referitoare la GES nu conține informații comparative.

*Următorul raport ilustrativ are doar scop de îndrumare și nu își propune să fie exhaustiv sau aplicabil în toate situațiile.*

RAPORTUL DE ASIGURARE REZONABILĂ AL PRACTICIANULUI  
INDEPENDENT PRIVIND DECLARAȚIA COMPANIEI ABC REFERITOARE  
LA GAZELE CU EFECT DE SERĂ (GES)

...

*Independența noastră și controlul calității*

Ne-am conformat cerințelor de independență și altor cerințe etice ale Codului Etic al Profesioniștilor Contabili emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili, care cuprinde cerințe de independență și de altă natură bazate pe are

la bază principiile fundamentale de integritate, obiectivitate, competență profesională și atenție cuvenită, confidențialitate și comportament profesional.

Firma aplică Standardul Internațional privind Controlul Calității 1<sup>40</sup> și, în consecință, menține un sistem amplu de control al calității, care cuprinde politici documentate și proceduri privind conformitatea cu cerințele etice, standardele profesionale și cerințele legale și de reglementare aplicabile. În conformitate cu Standardul Internațional privind Controlul Calității 1,<sup>41</sup> [denumirea firmei] menține un sistem amplu de control al calității, care cuprinde politici documentate și proceduri privind conformitatea cu cerințele etice, standardele profesionale și cerințele legale și de reglementare aplicabile.

...

### **Exemplul 2:**

#### **Circumstanțele includ următoarele:**

- O misiune de asigurare limitată.
- Declarația entității referitoare la GES nu conține emisii de tipul 3.
- Declarația entității referitoare la GES nu conține emisii deductibile.
- Declarația referitoare la GES nu conține informații comparative

*Următorul raport ilustrativ are doar scop de îndrumare și nu își propune să fie exhaustiv sau aplicabil în toate situațiile.*

RAPORTUL DE ASIGURARE LIMITATĂ AL PRACTICIANULUI INDEPENDENT PRIVIND DECLARAȚIA COMPANIEI ABC REFERITOARE LA GAZELE CU EFECT DE SERĂ (GES)

...

#### *Independența noastră și controlul calității*

Ne-am conformat cerințelor de independență și altor cerințe etice ale Codului Etic al Profesioniștilor Contabili emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili, care cuprinde cerințe de independență și de altă natură bazate pe are la bază principiile fundamentale de integritate, obiectivitate, competență profesională și atenție cuvenită, confidențialitate și comportament profesional.

Firma aplică Standardul Internațional privind Controlul Calității 1<sup>42</sup> și, în consecință, menține un sistem amplu de control al calității, care cuprinde politici documentate și

<sup>40</sup> ISQC 1, Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuirii ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe

<sup>41</sup> ISQC 1, Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuirii ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe

<sup>42</sup> ISQC 1, Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuirii ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe

~~proceduri privind conformitatea cu cerințele etice, standardele profesionale și cerințele legale și de reglementare aplicabile. În conformitate cu Standardul Internațional privind Controlul Calității 1,<sup>43</sup> [denumirea firmei] menține un sistem amplu de control al calității, care cuprinde politici documentate și proceduri privind conformitatea cu cerințele etice, standardele profesionale și cerințele legale și de reglementare aplicabile.~~

...

*Responsabilitatea noastră*

...

Procedurile efectuate într-o misiune de asigurare limitată diferă, ca natură și plasare în timp, și sunt mai reduse decât cele aferente unei misiuni de asigurare rezonabilă. Prin urmare în consecință, nivelul de asigurare obținut într-o misiune de asigurare limitată este substanțial mai scăzut decât cel care ar fi fost obținut dacă ar fi fost efectuată o misiune de asigurare rezonabilă. În consecință, noi nu exprimăm o opinie de asigurare rezonabilă asupra măsurii în care declarația companiei ABC referitoare la GES a fost întocmită, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu [criteriile aplicabile] aplicate conform explicațiilor din nota 1 la declarația referitoare la GES.

...

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

### **Introducere**

#### **Domeniul de aplicare al prezentului ISAE**

79. Prezentul Standard Internațional privind Misiunile de Asigurare (ISAE) se referă la misiunile de asigurare rezonabilă de certificare întreprinse de un practician<sup>44</sup> pentru a raporta cu privire la modalitatea în care partea responsabilă<sup>45</sup> a compilat informațiile financiare proforma incluse într-un prospect de emisiune. Standardul ISAE se aplică atunci când:

...

*Relația cu ISAE 3000 (Revised), alte reglementări profesionale și alte cerințe*

<sup>43</sup> ISQC 1, Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuirile ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe

<sup>44</sup> Termenul “practician” este descris în ISAE 3000 (Revizuit), Misiunile de asigurare altele decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice, punctul 12(r) paragraful 1.

<sup>45</sup> Cadrul internațional pentru misiunile de asigurare (Cadrul de Asigurare), punctele 25–26, descrie sensul termenului “parte responsabilă.” ISAE 3000 (Revizuit), punctul 12(v)

7. În desfășurarea unei misiuni de asigurare pentru a raporta asupra compilării informațiilor financiare proforma incluse într-un prospect de emisiune, practicianului i se solicită să se conformeze cu ISAE 3000 (Revizuit) și cu prezentul ISAE. 7. Efectuarea misiunilor de asigurare, altele decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice implică conformitatea practicianului cu ISAE 3000. ISAE 3000 include cerințe privind aspecte precum acceptarea, planificarea, probele și documentația misiunii care se aplică tuturor misiunilor de asigurare, inclusiv misiunilor efectuate în conformitate cu prezentul ISAE. Prezentul ISAE completează, dar nu înlocuiește, ISAE 3000 (Revizuit), și detaliază modul în care trebuie aplicat ISAE 3000 (Revizuit) în cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă pentru a raporta cu privire la compilarea informațiilor financiare proforma incluse într-un prospect de emisiune. *Cadrul internațional pentru misiunile de asigurare* (Cadrul de asigurare), care definește și descrie elementele și obiectivele unei misiuni de asigurare, oferă contextul pentru înțelegerea prezentului ISAE și a ISAE 3000.
8. Conformitatea cu ISAE 3000 (Revizuit) presupune, printre altele, ~~ea practicianul: conformitatea cu~~ Părțile A și B ale *Codului Etic al Profesioniștilor Contabili* emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili (Codul IESBA) cu privire la misiunile de asigurare, sau alte cerințe profesionale, sau cerințe impuse de lege sau reglementări, care sunt cel puțin la fel de stricte.<sup>46</sup> Acestea presupune, de asemenea, ca partenerul de misiune să fie un membru al firmei care aplică ISQC 1,<sup>47</sup> sau alte cerințe profesionale, sau cerințe din lege sau reglementări, care sunt cel puțin la fel de stricte ca ISQC 1.
- ~~Să se conformeze cerințelor de independență și celorlalte cerințe ale *Codului Etic al Profesioniștilor Contabili* emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili (Codul IESBA); și~~
  - ~~Să implementeze proceduri de control al calității care sunt aplicabile misiunii individuale.<sup>48</sup>~~

...

---

<sup>46</sup> ISAE 3000 (Revizuit), punctele 3(a), 20 și 34

<sup>47</sup> 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*

<sup>48</sup> ISAE 3000, punctele 4 și 6



## Cerințe

### ISAE 3000 (Revizuit)

12. Practicianul nu trebuie să declare conformitatea cu prezentul ISAE decât dacă acesta s-a conformat atât cu cerințele prezentului ISAE, cât și cele ale ISAE 3000 (Revizuit).

### Acceptarea misiunii

13. Înainte de a fi de acord să accepte o misiune de a raporta cu privire la măsura în care informațiile financiare proforma incluse într-un prospect de emisiune au fost compilate, sub toate aspectele semnificative, pe baza criteriilor aplicabile, practicianul trebuie:
- (a) Să determine faptul că ~~practicianul~~ acele persoane care urmează să desfășoare împreună misiunea au are competența și capacitatea adecvată și competența de a efectua misiunea; (a se vedea pctul. A10)
  - (b) Pe baza unor informații preliminare privind circumstanțele misiunii și a unor discuții cu partea responsabilă, să determine caracterul adecvat al criteriilor ~~aplicabile pe care practicianul se așteaptă că le va aplica și~~ faptul că este puțin probabil ca informațiile financiare proforma să genereze confuzii cu privire la scopul în care sunt emise;

...

### Planificarea și desfășurarea misiunii

#### ~~Evaluarea~~ Determinarea caracterului adecvat al criteriilor aplicabile

14. Practicianul trebuie să ~~evalueze~~ determine caracterul adecvat al criteriilor aplicabile, conform cerințelor ISAE 3000 (Revizuit),<sup>49</sup> și să determine, în special, dacă acestea prevăd cel puțin ca:
- (a) – (c) ...

...

#### *Evaluarea prezentării informațiilor financiare proforma*

...

<sup>49</sup> ISAE 3000 (Revizuit), punctele 1924(b)(ii) și A45

14. Practicianul trebuie să citească și celelalte informații incluse în prospectul de emisiune ce conține informațiile financiare proforma pentru a identifica inconsecvențele semnificative, dacă acestea există, în raport cu informațiile financiare proforma sau cu raportul de asigurare. Dacă atunci când citește informațiile financiare proforma practicianul identifică o inconsecvență semnificativă sau ia cunoștință de o denaturare semnificativă a unor fapte prezentate în cadrul altor informații, practicianul trebuie să discute acest aspect 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 pctul. A44)

...

#### *Formarea opiniei*

...

#### *Opinie nemodificată*

32. În multe jurisdicții, legea 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, sub toate aspectele semnificative, pe baza criteriilor aplicabile. Într-o astfel de situație și când practicianul concluzionează că o opinie modificată este, totuși, adecvată, în conformitate cu ISAE 3000 (Revizuit), practicianul trebuie să discute aspectul cu partea responsabilă. Dacă partea responsabilă nu este de acord să realizeze modificările necesare, practicianul trebuie:
33. În anumite jurisdicții este posibil ca legea sau reglementarea relevantă 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, sub toate aspectele 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>50</sup> referitoare la opiniile modificate.

...

#### *Întocmirea raportului de asigurare*

35. Raportul practicianului trebuie să includă cel puțin următoarele elemente de bază: (a se vedea pctul. A57)
- (a) – (e)

...

---

<sup>50</sup> ISAE 3000 (Revizuit), punctele 51–5274

- (f) O declarație că misiunea s-a desfășurat în conformitate cu ISAE 3420, *Misiuni de asigurare pentru raportarea asupra compilării informațiilor financiare pro forma incluse într-un prospect de emisiune*, care prevede că practicianul trebuie să ~~respecte cerințele etice~~ și planifice și să realizeze proceduri pentru a obține o asigurare rezonabilă cu privire la măsura în care informațiile financiare proforma au fost compilate, sub toate aspectele semnificative, de către partea responsabilă pe baza criteriilor aplicabile;
- (g) O declarație conform căreia firma al cărui membru este practicianul aplică ISQC 1, sau alte cerințe profesionale, sau cerințe din lege sau reglementări, care sunt cel puțin la fel de stricte ca ISQC 1. Dacă practicianul nu este un profesionist contabil, declarația trebuie să precizeze cerințele profesionale aplicate, sau cerințele din lege sau reglementări, care sunt cel puțin la fel de stricte ca ISQC 1.
- (h) O declarație conform căreia practicianul se conformează cerințelor de independență și altor cerințe etice din Codul IESBA, sau altor cerințe profesionale, sau cerințe impuse de lege sau reglementări, care sunt cel puțin la fel de stricte ca Părțile A și B din Codul IESBA referitoare la misiunile de asigurare. Dacă practicianul nu este un profesionist contabil, declarația trebuie să precizeze cerințele profesionale, sau cerințele aplicate impuse de lege sau reglementări, care sunt cel puțin la fel de stricte ca Părțile A și B din Codul IESBA referitoare la misiunile de asigurare

Punctele 35(g) – (k) vor fi renumerotate corespunzător.

## Aplicare și alte materiale explicative

### Definiții

*Criterii aplicabile* (a se vedea pctul. 11 litera (a))

...

A8 Criteriile aplicabile pentru compilarea informațiilor financiare pro forma vor fi adecvate circumstanțelor dacă respectă punctele de referință de la punctul 14.

...

*Acceptarea misiunii*

...

*Responsabilitățile părții responsabile* (a se vedea pctul. 13 litera (g))

A11 O misiune în conformitate cu prezentul ISAE este efectuată pornind de la premisa că partea responsabilă și-a asumat și a înțeles că are responsabilitățile

prevăzute la punctul 13 litera (g). În anumite jurisdicții, aceste responsabilități pot fi specificate în legile sau reglementările relevante. În altele, este posibil să existe o definiție sumară a acestor responsabilități în legi sau reglementări sau este posibil să nu existe deloc. O misiune de asigurare pentru a raporta cu privire la măsura în care informațiile financiare proforma au fost compilate, sub toate aspectele semnificative, pe baza criteriilor aplicabile se bazează pe ipoteza că:

(a – b) ...

În consecință, această premisă este fundamentală pentru desfășurarea misiunii. Pentru a evita neînțelegerile, ca parte a convenirii și consemnării termenilor misiunii, se încheie un acord cu partea responsabilă prin care aceasta își asumă și înțelege aceste responsabilități, în conformitate cu cerințele ISAE 3000 (Revizuit).<sup>51</sup>

...

## Întocmirea raportului de asigurare

*Titul* (a se vedea pctul. 35 litera (a))

A51 Un titlu care indică faptul că raportul este cel al unui practician independent, de exemplu, “Raport de asigurare al practicianului independent cu privire la compilarea informațiilor financiare proforma incluse într-un prospect de emisiune,” afirmă faptul că practicianul a îndeplinit toate cerințele etice relevante referitoare la independență, în conformitate cu ISAE 3000 (Revizuit).<sup>52</sup> Acesta face distincția între raportul practicianului independent și rapoartele emise de alte părți.

...

## Anexă

### Exemplu de Raport al practicianului care conține o opinie nemedificată

RAPORT DE ASIGURARE AL PRACTICIANULUI INDEPENDENT CU  
PRIVIRE LA COMPILAREA INFORMAȚIILOR FINANCIARE PROFORMA  
INCLUSE ÎNTR-UN PROSPECT DE EMISIUNE

[Destinatarul (destinatarii) adecvat(ți)]

<sup>51</sup> ISAE 3000 (Revizuit), punctul 2740

<sup>52</sup> ISAE 3000 (Revizuit), punctul 2044

## **Raport cu privire la compilarea informațiilor financiare proforma incluse într-un prospect de emisiune**

...

### Independența noastră și controlul calității

Ne-am conformat cerințelor de independență și altor cerințe etice ale *Codului Etic al Profesioniștilor 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 comportament profesional.

*Firma aplică Standardul Internațional privind Controlul Calității I<sup>53</sup> și în consecință, meșine un sistem amplu de control al calității, care cuprinde politici documentate și proceduri privind conformitatea cu cerințele etice, standardele profesionale și cerințele legale și de reglementare aplicabile.*

### *Responsabilitățile practicianului*

...

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 se conformeze cerințelor etice și să planifice și să efectueze proceduri pentru a obține o asigurare rezonabilă cu privire la măsura în care [partea responsabilă] a compilat, sub toate aspectele semnificative, informațiile financiare proforma pe baza [criteriilor aplicabile].

<sup>53</sup> ISQC 1, Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuri ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe