

Federația Internațională a Contabililor

**MANUAL DE STANDARDE INTERNAȚIONALE
DE AUDIT ȘI CONTROL DE CALITATE.
CODUL ETIC AL PROFESIONIȘTILOR CONTABILI**

2009/2010

Chișinău 2012

24 august
2012

Ediție specială



Anul XIX

MONITORUL OFICIAL

AL REPUBLICII MOLDOVA

moldpres

MONITORUL OFICIAL AL REPUBLICII MOLDOVA este un produs protejat legal și dă dreptul MOLDPRES de a-i autoriza reproducerea ori crearea altor produse derivate numai de către abonați, potrivit contractului de abonament, cu obligația acestora de a-l folosi în limitele prevăzute de contract, de a nu-i distorsiona conținutul și de a menționa obligatoriu sursa „Monitorul Oficial al Republicii Moldova”. Orice altă formă de utilizare a produsului în scopuri de multiplicare și difuzare este interzisă. MOLDPRES își rezervă dreptul de a lua măsurile necesare în cazurile în care nu se respectă prevederile legale de utilizare a produselor sale.

EDITOR: Agenția Informațională de Stat “Moldpres”

Director general Vladimir DARIE

Monitorul Oficial al Republicii Moldova

Redactor-șef Simion ROPOT

Editorul și redacția: 2012, Chișinău, str. Pușkin, 22, Casa Presei, et. 3.

Numărul de înregistrare 475. Certificat de înregistrare a mărcii nr. 12578.

Abonamentele se pot contracta la orice oficiu poștal. Indicele de abonare 21128. Tirajul total 200.

Telefoane: Editorul 23-34-28, fax 23-26-98; Secretarul general de redacție: 23-44-41; e-mail: monitor@moldpres.md

Redacții: 23-23-09; Publicații ale agenților economici, avize, pierderi de acte: tel: 23-35-86, tel/fax 23-34-39; e-mail: mo@moldpres.md

Publicitate: tel. 23-37-26; e-mail: marketing1@moldpres.md

Cont nr. 225139709, cod EXMMMD22436, BC “Eximbank-Gruppo Veneto Banca” S.A., filiala nr. 11.

Cont nr. 222472202165, cod BSOCMD2X722, BC “Banca Socială” S.A. internațională.

Cont nr. 222460149803206, cod BECOMD2X609, Banca de Economii, filiala nr. 1 Chișinău.

Chișinău, Agenția Informațională de Stat MOLDPRES.

Cod fiscal 1003600071952. Tiparul: Tipografia “Combinatul Poligrafic”, str. Petru Movilă, 35, mun. Chișinău. Comanda nr. 20831.

“Monitorul Oficial al Republicii Moldova” nu poartă răspundere pentru veridicitatea avizelor publicate.

Actele oficiale pot fi publicate în alte ediții periodice numai cu trimitere la “Monitorul Oficial al Republicii Moldova”.



International Federation of Accountants
529 Fifth Avenue, 6 th Floor, New York, NY 10017
T+1 212 286 9344 F +1 212 286
www.ifac.org

This *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control* published by the International Auditing and Assurance Standards Board of the International Federation of Accountants (IFAC) in April 2009 and *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants* published by the International Ethics Standards Board of Accountants of the International Federation of Accountants (IFAC) in April 2010 in the English language, have been translated into Romanian by the Chamber of Financial Auditors of Romania in January 2010 and in September 2011 respectively, and are reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control* and *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants* was considered by IFAC and the translation were conducted in accordance with “Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards Issued by IFAC.” The approved text of the *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control* and *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants* is that published by IFAC in the English language.

English language text of *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control* © 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC) and *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants* © 2010 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

Romanian language text of *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control* © 2010 by the International Federation of Accountants (IFAC) and *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants* © 2011 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

Original title *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control* ISBN: 978-1-934779-92-7 and *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants* ISBN: 978-1-60815-061-8

The Romanian translation is published by the Ministry of Finance in special edition of Monitorul Oficial Republic of Moldova with the permission of the IFAC.



International
Federation
of Accountants

Federația Internațională a Contabililor
529 Fifth Avenue, 6 th Floor, New York, NY 10017
T+1 212 286 9344 F +1 212 286
www.ifac.org

Acest *Manual de Standarde Internaționale de Audit și Control al Calității* publicat de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare din cadrul Federației Internaționale a Contabililor (IFAC) în Aprilie 2009 și *Manualul Codul Etic al Profesioniștilor Contabili* publicat de Consiliul Contabililor pentru Standarde Internaționale de Etică din cadrul Federației Internaționale a Contabililor (IFAC) în Aprilie 2010 în limba Engleză, au fost traduse în limba Română de Camera Auditorilor Financiari din România în Ianuarie 2010 și respectiv în Septembrie 2011 și sînt reproduse cu permisiunea IFAC. Procesul de traducere al *Manualului de Standarde Internaționale de Audit și Control al Calității* și al *Manualului Codul Etic al Profesioniștilor Contabili* a fost agreat cu IFAC și traducerea a fost efectuată în conformitate cu „Documentul de Politici – Politica de Traducere și Reproducere a Standardelor Emise de IFAC”. Textul aprobat al *Manualului de Standarde Internaționale de Audit și Control al Calității* și al *Manualului Codul Etic al Profesioniștilor Contabili* este cel publicat de IFAC în limba engleză.

Textul în limba engleză al *Manualului de Standarde Internaționale de Audit și Control al Calității* © 2009 de către Federația Internațională a Contabililor (IFAC) și al *Manualului Codul Etic al Profesioniștilor Contabili* © 2010 de către Federația Internațională a Contabililor (IFAC). Toate drepturile rezervate.

Textul în limba română al *Manualului de Standarde Internaționale de Audit și Control al Calității* © 2010 de către Federația Internațională a Contabililor (IFAC) și al *Manualului Codul Etic al Profesioniștilor Contabili* © 2011 de către Federația Internațională a Contabililor (IFAC). Toate drepturile rezervate.

Denumirea originală: *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control* ISBN: 978-1-934779-92-7 și *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants* ISBN: 978-1-60815-061-8

Traducerea în limba română este publicată de către Ministerul Finanțelor în ediție specială a Monitorului Oficial al Republicii Moldova cu permisiunea IFAC.

Manual de standarde internaționale de audit și control de calitate. Codul etic al profesioniștilor contabili ... / Federația Intern. a Contabililor (IFAC). – Ch. : Moldpres, 2012 (Combinatul Poligrafic). – (Monitorul Oficial, ediție specială ; anul 19). – ISBN 978-9975-4363-1-1.

...2009/2010. – 2012. – 996 p. – ISBN 978-9975-4363-2-8.

657:006.44

M 30



**ORDIN
ПРИКАЗ**

„14 ” iunie 2012

or. Chișinău
г. Кишинев

Nr. 64

**Privind acceptarea și publicarea Standardelor
de audit și Codului etic**

Întru executarea prevederilor Legii nr. 61-XVI din 16 martie 2007 privind activitatea de audit (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2007, nr. 117-126, art. 530), cu modificările și completările ulterioare și a Hotărîrii Guvernului Republicii Moldova nr.180 din 23 martie 2012 „Privind aplicarea Standardelor de audit și Codului etic pe teritoriul Republicii Moldova” (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2012, nr. 60-62, art. 210),

ORDON:

1. Se acceptă, în baza Acordului privind dreptul de reproducere a Standardelor de audit și Codului etic în Republica Moldova, semnat de Ministerul Finanțelor la 2 aprilie 2012 și Consiliul pentru Standardele Internaționale de Audit și Asigurare al Federației Internaționale a Contabililor la 4 aprilie 2012, aplicarea pe teritoriul Republicii Moldova pentru auditul rapoartelor financiare ce cuprind perioadele începînd cu 1 ianuarie 2012, publicarea în Ediție Specială a Monitorului Oficial al Republicii Moldova și plasarea pe pagina oficială a Ministerului Finanțelor în rețeaua Internet a:

1) Standardului Internațional de Control al Calității (ISQC):

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

2) Standardelor Internaționale de Audit (ISA):

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

ISA 210 Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit
ISA 220 Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare
ISA 230 Documentația de audit
ISA 240 Responsabilitățile auditorului privind fraudă în cadrul unui audit al situațiilor financiare
ISA 250 Luarea în considerare a legii și reglementărilor într-un audit al situațiilor financiare
ISA 260 Comunicarea cu persoanele însărcinate cu guvernanta
ISA 265 Comunicarea deficiențelor în controlul intern către persoanele însărcinate cu guvernanta și către conducere
ISA 300 Planificarea unui audit al situațiilor financiare
ISA 315 Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său
ISA 320 Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit
ISA 330 Răspunsul auditorului la riscurile evaluate
ISA 402 Considerații de audit aferente unei entități care utilizează o organizație prestatoare de servicii
ISA 450 Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului
ISA 500 Probe de audit
ISA 501 Probe de audit – considerații specifice pentru elementele selectate
ISA 505 Confirmări externe
ISA 510 Misiuni de audit inițiale – solduri inițiale
ISA 520 Proceduri analitice
ISA 530 Eșantionarea în audit
ISA 540 Auditarea estimărilor contabile, inclusiv a estimărilor contabile la valoarea justă și a prezentărilor aferente
ISA 550 Părți afiliate
ISA 560 Evenimente ulterioare
ISA 570 Principiul continuității activității
ISA 580 Declarații scrise
ISA 600 Considerente speciale – auditul situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)
ISA 610 Utilizarea activității auditorilor interni
ISA 620 Utilizarea activității unui expert din partea auditorului
ISA 700 Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare
ISA 705 Modificări ale opiniei raportului auditorului independent
ISA 706 Paragrafele de observații și paragrafele explicative din raportul auditorului independent

ISA 710 Informații comparative – cifre corespondente și situații financiare comparative

ISA 720 Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații din documentele care conțin situații financiare auditate

ISA 800 Considerente speciale – auditul situațiilor financiare întocmit în conformitate cu cadrele generale cu scop special

ISA 805 Considerente speciale – audituri ale componentelor individuale ale situațiilor financiare, elementelor specifice, conturi sau aspecte ale situațiilor financiare

ISA 810 Misiuni de raportare cu privire la situații financiare simplificate

3) Codului etic al profesioniștilor contabili (Codul etic)

4) Declarațiilor Internaționale privind Practica de Audit (IAPS):

IAPS 1000 Proceduri de confirmare interbancară

IAPS 1004 Relația dintre organele de supraveghere bancară și auditorii externi ai băncilor

IAPS 1005 Considerente speciale în auditul entităților mici

IAPS 1006 Auditul situațiilor financiare ale băncilor

IAPS 1010 Luarea în considerare a aspectelor privind mediul înconjurător în auditul situațiilor financiare

IAPS 1012 Auditul instrumentelor financiare derivate

IAPS 1013 Comerțul electronic – efecte asupra auditului situațiilor financiare

IAPS 1014 Raportul auditorului cu privire la conformitatea cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară

5) Standardelor Internaționale pentru Misiunile de Revizuire (ISRE):

ISRE 2400 Misiuni de revizuire a situațiilor financiare

ISRE 2410 Revizuirea situațiilor financiare interimare efectuată de un auditor independent al entității

6) Standardelor Internaționale pentru Misiunile de Asigurare (ISAE):

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

ISAE 3400 Examinarea informațiilor financiare prognozate

7) Standardelor Internaționale pentru Servicii Conexce (ISRS):

ISRS 4400 Misiuni pe baza procedurilor convenite privind informațiile financiare

ISRS 4410 Misiuni de compilare a situațiilor financiare

2. Se abrogă:

1) Standardele Naționale de Audit (SNA):

SNA 110 Terminologia folosită în Standardele Naționale de Audit

SNA 120 Baze conceptuale ale Standardelor Naționale de Audit

SNA 200 Obiectivul și principiile generale ale unui audit al rapoartelor financiare

SNA 210 Condițiile angajamentelor de audit

SNA 220 Controlul calității lucrărilor de audit

SNA 230 Documentația

SNA 240 Frauda și eroarea

SNA 250 Luarea în considerare a cerințelor actelor legislative și normative la exercitarea auditului rapoartelor financiare

SNA 260 Comunicarea aspectelor de audit persoanelor (organelor) autorizate responsabile de conducerea agentului economic

SNA 300 Planificarea

SNA 310 Cunoașterea business-ului

SNA 320 Caracter semnificativ în audit

SNA 330 Proceduri de audit aferente riscurilor evaluate

SNA 400 Evaluarea riscului și controlul intern

SNA 401 Auditul în mediul sistemelor informaționale computerizate

SNA 402 Probleme de audit ce țin de agenții economici care utilizează serviciile organizațiilor de deservire

SNA 500 Dovezi de audit

SNA 501 Dovezi de audit – probleme suplimentare referitoare la anumite posturi

SNA 505 Confirmări externe

SNA 510 Angajamentele inițiale – solduri la începutul perioadei

SNA 520 Proceduri analitice

SNA 530 Eșantionul de audit și alte proceduri de testare selectivă

SNA 540 Auditul estimărilor contabile

SNA 545 Auditul evaluărilor și dezvăluirilor în rapoartele financiare a elementelor reflectate la valoarea justă

SNA 550 Părți legate

SNA 560 Evenimente după data întocmirii rapoartelor financiare

SNA 570 Principiul continuității activității

SNA 580 Declarații ale conducerii

SNA 600 Utilizarea lucrărilor altui auditor

SNA 610 Utilizarea lucrărilor de audit intern

SNA 620 Utilizarea lucrărilor expertului

SNA 700 Raport al auditorului asupra rapoartelor financiare
SNA 710 Informația comparativă
SNA 720 Altă informație în documentele ce includ rapoartele financiare auditate
SNA 800 Raport al auditorului privind auditul cu obiectiv special
SNA 810 Examinarea informației financiare previzionale
SNA 910 Angajamente de examinare limitată a rapoartelor financiare
SNA 920 Angajamente de efectuare a procedurilor convenite referitoare la informația financiară
SNA 930 Angajamente de întocmire a rapoartelor financiare

2) Regulamentele privind Practica de Audit (RPPA):

RPPA 1000 Proceduri de confirmare interbancare
RPPA 1001 Auditul în mediul sistemelor informaționale computerizate – micro-computere autonome
RPPA 1002 Auditul în mediul sistemelor informaționale computerizate – sisteme computerizate ce activează în regim de timp real
RPPA 1003 Auditul în mediul sistemelor informaționale computerizate – sisteme de baze de date
RPPA 1004 Relațiile dintre organele ce reglementează activitatea bancară și auditorii externi
RPPA 1005 Particularități ale auditului micului business
RPPA 1007 Comunicarea cu conducerea
RPPA 1008 Evaluarea riscului și controlul intern – particularități în mediul sistemelor informaționale computerizate
RPPA 1009 Tehnici de audit cu utilizarea computerilor
RPPA 1010 Examinarea problemelor de mediu la exercitarea auditului rapoartelor financiare
RPPA 1013 Comerțul electronic-efectul asupra auditului rapoartelor financiare
RPPA 1014 Raport al auditorului cu privire la conformitatea rapoartelor financiare cu Standardele Naționale de Contabilitate

3) Codul privind conduita profesională a auditorilor și contabililor din Republica Moldova,

aprobate prin ordinele Ministrului Finanțelor nr. 62 din 12.06.2000, nr. 118 din 12.12.2000, nr. 127 din 25.12.2000, nr. 29 din 01.03.2001, nr. 68 din 08.07.2002, nr. 51 din 05.08.2003, nr. 66 din 06.11.2003, nr. 44 din 15.07.2004, nr. 90 din 29.12.2004, nr. 39 din 14.04.2005, nr. 58 din 23.06.2005, nr. 87 din 17.10.2005,

nr. 30 din 02.03.2006, nr. 51 din 22.06.2006, nr. 71 din 06.10.2006, nr. 16 din 12.02.2007, nr. 60 din 05.06.2007, nr. 96 din 26.11.2007, (Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 91-93 din 29.07.2000, nr. 157-159 din 21.12.2000, nr. 163-165 din 29.12.2000, nr. 29-30 din 15.03.2001, nr. 103-105 din 18.07.2002, nr. 173-176 din 12.08.2003, nr. 239-242 din 05.12.2003, nr. 119-122 din 23.07.2004, nr. 242-245 din 31.12.2004, nr. 62-64 din 22.04.2005, nr. 92-94 din 08.07.2005, nr. 151-153 din 11.11.2005, nr. 47-50 din 24.03.2006, nr. 98-101 din 30.06.2006, nr. 162-163 din 13.10.2006, nr. 29-31 din 02.03.2007, nr. 82-85 din 15.06.2007, nr. 188-191 din 07.12.07).

MINISTRU

Veaceslav NEGRUȚA

CUPRINS

Glosar de termeni	13
STANDARD	
ISQC 1 Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuirile situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe	39
ISA 200 Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit	75
ISA 210 Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit	106
ISA 220 Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare	130
ISA 230 Documentația de audit	149
ISA 240 Responsabilitățile auditorului privind fraudă în cadrul unui audit al situațiilor financiare	162
ISA 250 Luarea în considerare a legii și reglementărilor într-un audit al situațiilor financiare	210
ISA 260 Comunicarea cu persoanele însărcinate cu guvernanta	224
ISA 265 Comunicarea deficiențelor în controlul intern către persoanele însărcinate cu guvernanta și către conducere	248
ISA 300 Planificarea unui audit al situațiilor financiare	260
ISA 315 Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său.....	273
ISA 320 Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit	325
ISA 330 Răspunsul auditorului la riscurile evaluate	335
ISA 402 Considerații de audit aferente unei entități care utilizează o organizație prestatoare de servicii	359
ISA 450 Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului	385
ISA 500 Probe de audit	396
ISA 501 Probe de audit – Considerații specifice pentru elementele selectate	414
ISA 505 Confirmări externe	425
ISA 510 Misiuni de audit inițiale – Solduri inițiale	437
ISA 520 Proceduri analitice	450
ISA 530 Eșantionarea în audit.....	459
ISA 540 Auditarea estimărilor contabile, inclusiv a estimărilor contabile la valoarea justă și a prezentărilor aferente.....	476
ISA 550 Părți afiliate	524
ISA 560 Evenimente ulterioare	553
ISA 570 Principiul continuității activității	565

ISA 580	Declarații scrise.....	583
ISA 600	Considerente speciale – auditul situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor).....	600
ISA 610	Utilizarea activității auditorilor interni	652
ISA 620	Utilizarea activității unui expert din partea auditorului	659
ISA 700	Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare ..	681
ISA 705	Modificări ale opiniei raportului auditorului independent	712
ISA 706	Paragrafele de observații și paragrafele explicative din raportul auditorului independent	740
ISA 710	Informații comparative – Cifre corespondente și situații financiare comparative.....	752
ISA 720	Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații din documentele care conțin situații financiare auditate	772
ISA 800	Considerente speciale – Auditul situațiilor financiare întocmit în conformitate cu cadrele generale cu scop special.....	779
ISA 805	Considerente speciale – Audituri ale componentelor individuale ale situațiilor financiare ale elementelor specifice, conturilor sau alte aspecte ale situațiilor financiare.....	795
ISA 810	Misiuni de raportare cu privire la situațiile financiare simplificate	815
Codul etic al profesioniștilor contabili		841

GLOSAR DE TERMENI¹

(Februarie 2009)

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

***Afirmatii - Declarații ale conducerii, explicite sau sub altă formă, care sunt incluse în situațiile financiare, așa cum sunt utilizate de către auditor pentru a lua în considerare diferitele tipuri de posibile denaturări ale informațiilor care pot apărea.**

***Alte informații** – Informații financiare și ne-financiare (altele decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea) care sunt incluse, prin lege, reglementări sau cutumă, într-un document care conține situațiile financiare auditate și raportul auditorului cu privire la acestea.

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

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

***†Asigurare – (a se vedea Asigurarea rezonabilă).**

***†Asigurare rezonabilă (în contextul misiunilor de asigurare, inclusiv a misiunilor de audit și de controlul calității)** – Un nivel de asigurare ridicat, dar nu absolut. *Asociere* – (a se vedea Asocierea auditorului cu informațiile financiare).

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

Aspecte privind mediul înconjurător:

(a) inițiativele menite să prevină, reducă sau să remedieze pagubele cauzate mediului înconjurător, sau care tratează conservarea resurselor regenerabile și neregenerabile (astfel de inițiative pot fi prevăzute de legislația sau reglementările privind protecția mediului înconjurător, sau prin contract, sau pot fi întreprinse în mod voluntar);

* Semnifică termenii definiți în ISA-uri

† Semnifică termenii definiți în ISQC 1

¹ În cazul misiunilor aferente sectorului public, termenii din acest glosar se consideră a face referire la echivalentele lor din sectorul public. Acolo unde termenii de contabilitate nu au fost definiți în declarațiile Consiliului pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare, se recomandă consultarea Glosarului de termeni publicat de Consiliul pentru Standardele Internaționale de Contabilitate.

(b) consecințele încălcării legislației și reglementărilor privind mediul înconjurător;

(c) consecințele pagubelor de mediu provocate altora sau resurselor naturale; și

(d) consecințele răspunderii pentru fapta altuia prevăzute prin lege (de exemplu răspunderea pentru pagubele provocate de proprietarii anteriori).

**Auditor* – Termenul „auditor” este folosit pentru a face referire la persoana sau persoanele care efectuează auditul, de obicei partenerul de misiune sau alți membri ai echipei misiunii, sau, în funcție de situație, firma. Acolo unde un ISA intenționează în mod expres ca o dispoziție sau responsabilitate să fie îndeplinită de către partenerul de misiune sau alți membri ai echipei misiunii, termenul „partenerul de misiune” va fi folosit în defavoarea celui de „auditor”. „Partenerul de misiune” și „firma” trebuie citați în sensul în care se referă la echivalentele lor din sectorul public acolo unde este relevant.

**Auditor beneficiar* – Un auditor care auditează și raportează cu privire la situațiile financiare ale entității beneficiare.

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

**Auditor cu experiență* – Persoană fizică (din interiorul sau din afara firmei) care are experiență practică de audit și o cunoaștere rezonabilă a:

(a) Proceselor de audit;

(b) ISA-urilor și dispozițiilor legale și de reglementare aplicabile;

(c) Mediului de afaceri în care operează entitatea; și

(d) Aspectelor privind auditul și raportarea financiară relevante pentru domeniul în care entitatea își desfășoară activitatea.

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

**Auditori interni* – indivizi care desfășoară activități specifice funcției de audit intern. Auditorii interni pot face parte dintr-un departament de audit intern sau dintr-o funcțiune echivalentă.

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

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

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

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

**Cadru general de raportare financiară aplicabil* – Cadrul general de raportare financiară adoptat de conducere și, acolo unde este cazul, de către persoanele însărcinate cu guvernanta în întocmirea situațiilor financiare, care este acceptabil prin prisma naturii entității și a obiectivelor situațiilor financiare sau care este impus de lege sau reglementări.

Termenul „cadru general de prezentare fidelă” este folosit pentru a face referire la un cadru general de raportare financiară care impune respectarea cerințelor cadrului general și:

- (a) Recunoaște în mod explicit sau implicit faptul că, pentru a obține o prezentare corectă a situațiilor financiare, ar putea fi necesar ca conducerea să ofere prezentări care să le depășească pe cele solicitate în mod special de către cadrul general de raportare; sau
- (b) Recunoaște în mod explicit faptul că ar putea fi necesar pentru conducere să se abată de la o dispoziție a cadrului general pentru a obține o prezentare corectă a situațiilor financiare. Asemenea abateri se așteaptă a fi necesare doar în situații extrem de rare.

Termenul „cadru general de conformitate” este folosit pentru a face referire la un cadru general de raportare financiară care necesită respectarea conformității cu cerințele cadrului general, dar nu conține recunoașterea de la (a) și (b) de mai sus.

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

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

- (a) Confirmă în mod explicit sau implicit faptul că, pentru a se realiza prezentarea fidelă a situațiilor financiare, poate fi necesar pentru conducere să furnizeze prezentări mai ample decât cele solicitate, de regulă, de către cadrul general; sau
- (b) Confirmă în mod explicit că poate fi necesar pentru conducere să se abată de la o cerință din cadrul general pentru a realiza prezentarea fidelă a situațiilor financiare. Se estimează că astfel de abateri vor fi necesare doar în circumstanțe extrem de rare.

Termenul „cadru general de conformitate” este utilizat pentru a face referire la un cadru general de raportare financiară care prevede conformitatea cu cerințele ca-

drului general, dar care nu conține confirmările de la literele (a) și (b) de mai sus².

*†*Cerințe relevante de etică* – Cerințele de etică sub incidența cărora intră echipa misiunii și inspectorului controlului calității misiunii, care în mod normal cuprind Părțile A și B din *Codului etic pentru Profesioniștii Contabili* (Codul IFAC) al Federației Internaționale a Contabililor și cerințele naționale care sunt mai restrictive.

**Cadru general cu scop special* – Un cadru de raportare financiară conceput pentru a îndeplini nevoile de informații financiare ale unor utilizatori specifici. Cadru de raportare financiară ar putea fi un cadru de prezentare justă sau un cadru de conformitate³.

**Cifre corespondente* – Informații comparative în cadrul cărora sumele și celelalte prezentări pentru perioada precedentă sunt incluse ca o parte integrantă a situațiilor financiare pentru perioada curentă și se intenționează a fi citite doar în legătură cu sumele și celelalte prezentări legate de perioada curentă (numite „cifrele perioadei curente”). Gradul de detaliu prezentat în sumele și prezentările corespondente este dictat în principal de relevanța lor față de cifrele perioadei curente.

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

**Componentă semnificativă* – O componentă identificată de către echipa misiunii la nivelul grupului (i) care are o semnificație financiară individuală pentru grup, sau (ii) care, datorită naturii sale sau a circumstanțelor specifice, este probabil să includă riscuri semnificative ale unor denaturări semnificative ale situațiilor financiare ale grupului.

**Conducere* – Persoana(ele) cu responsabilitate executivă pentru conducerea operațiunilor entității. Pentru unele entități aflate în anumite jurisdicții, conducerea include unele sau toate persoanele însărcinate cu guvernanta, ca de exemplu, membri executivi ai unui consiliu de guvernanta, sau un proprietar - manager.

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

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

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

Controale ale accesului – Proceduri concepute să restricționeze accesul la echipa-

² ISA 200, punctul 13 litera (a).

³ ISA 200, „Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit” punctul 13 litera (a)

mentele terminale, programele și datele online. Controalele accesului constau în „autentificarea utilizatorului” și „autorizarea utilizatorului”. „Autentificarea utilizatorului” are, în general, scopul de a identifica un utilizator prin intermediul numelui de utilizator unic, a parolelor, cardurilor de acces sau datelor biometrice. „Autorizarea utilizatorului” constă în reguli de acces pentru a determina resursele informatice la care poate avea acces fiecare utilizator. Mai precis, astfel de proceduri sunt concepute pentru a preveni sau detecta:

- (a) accesul neautorizat la echipamentele, programele și datele online;
- (b) intrările tranzacțiilor neautorizate;
- (c) modificările neautorizate ale fișierelor;
- (d) folosirea programelor informatice de către personal neautorizat; și
- (e) folosirea programelor informatice care nu au fost autorizate.

**Controale complementare ale entității beneficiare* – Controale pe care organizația prestatoare de servicii, în conceperea serviciilor sale, presupune că le vor implementa entitățile beneficiare, și care, în cazul în care este necesar, în vederea atingerii obiectivelor controlului, sunt identificate în descrierea sistemului său.

Controale de aplicare în sistemele informatice computerizate – Proceduri manuale sau automate care operează de obicei, la nivelul unui proces de afaceri. Controalele de aplicare pot fi preventive sau detective ca natură și sunt menite să asigure integritatea înregistrărilor contabile. În consecință, controalele de aplicare se referă la procedurile utilizate pentru a iniția, înregistra, procesa și raporta tranzacțiile sau alte date financiare.

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

**Conducere* – Persoana(ele) cu responsabilități executive pentru conducerea operațiunilor entității. Pentru anumite entități din anumite jurisdicții, conducerea include unele sau toate persoanele însărcinate cu guvernanta, ca de exemplu, membrii executivi ai unui consiliu de guvernanta sau un proprietar-manager.

**Condiții preliminare pentru un audit* – Folosirea de către conducere a unui cadru de raportare financiară acceptabil în pregătirea situațiilor financiare și acceptul conducerii și acolo unde este cazul a celor însărcinați cu guvernanta cu privire la premiza⁴ pe baza căreia este efectuat auditul.

⁴ ISA 200, punctul 13.

**Componentă semnificativă* – O componentă identificată de echipa misiunii la nivelul grupului (a) care este semnificativă din punct de vedere financiar pentru grup, sau (b) care, datorită naturii sau circumstanțelor specifice, este probabil să includă riscuri semnificative de denaturări importante ale situațiilor financiare ale grupului.

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

Criterii - Punctele de referință folosite pentru a evalua sau măsura un obiect specific inclusiv, acolo unde este relevant, punctele de referință pentru prezentare și publicare. Criteriile pot fi oficiale sau mai puțin oficiale. Pentru același obiect specific pot exista criterii diferite. Sunt necesare criterii adecvate pentru fiecare evaluare sau măsurare rezonabilă uniformă a unui obiect specific în contextul raționamentului profesional.

Criterii adecvate – Prezintă următoarele caracteristici:

- (a) Relevanță: criteriile relevante contribuie la formularea concluziilor care ajută utilizatorii cărora le sunt adresate în luarea deciziilor;
- (b) 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, acolo unde este relevant, puncte de referință pentru prezentare și publicare.
- (c) Credibilitate: criteriile credibile permit evaluarea sau măsurarea uniformă și rezonabilă a unui obiect specific inclusiv, acolo unde este relevant, prezentarea și publicarea, atunci când sunt folosite în împrejurări asemănătoare de către practicieni cu calificări asemănătoare.
- (d) Neutralitate: criteriile neutre contribuie la formularea unor concluzii care nu sunt afectate de prejudecăți.
- (e) Inteligibilitate: criteriile inteligibile contribuie la formularea concluziilor care sunt clare, exhaustive și care nu fac obiectul unor interpretări semnificativ diferite.

**Criterii aplicate (în contextul ISA 810⁵)* – Criteriile aplicate de conducere în întocmirea situațiilor financiare simplificate.

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

**Data la care sunt publicate situațiile financiare* – Data la care raportul auditorului și situațiile financiare auditate sunt puse la dispoziția părților terțe.

⁵ ISA 810, „Misiuni de raportare cu privire la situații financiare simplificate”.

†*Data raportului* (în legătura cu controlul calității) – Data aleasă de practician pentru a data raportul.

**Data raportului auditorului* – Data la care auditorul datează raportul cu privire la situațiile financiare, în conformitate cu ISA 700⁶.

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

**Declarație scrisă* – O declarație scrisă a conducerii furnizată auditorului pentru a confirma anumite aspecte sau pentru a fundamenta alte probe de audit. În acest context, declarațiile scrise nu includ situațiile financiare, afirmațiile din acestea, sau registrele sau evidențele care le fundamentează pe primele.

*Deficiența controlului intern – Aceasta există atunci când:

(a) Un controlul este elaborat, implementat sau operat astfel încât nu poate preveni, sau detecta și corecta denaturările situațiilor financiare la momentul oportun; și

(b) Lipsește un control necesar pentru a preveni, sau detecta și corecta, denaturările din situațiile financiare la momentul oportun.

**Deficiența semnificativă în controlul intern* – O deficiență sau o combinație între deficiențele controlului intern care, potrivit raționamentului profesional al auditorului, este suficient de important pentru a atrage atenția persoanelor însărcinate cu guvernanta.

**Denaturare* – O diferență între suma, clasificarea, prezentarea sau dezvăluirea unui element raportat în situațiile financiare și suma, clasificarea, prezentarea, sau dezvăluirea care este cerută pentru ca elementul să fie în conformitate cu cadrul general de raportare financiară aplicabil. Denaturările pot apărea ca urmare a erorii sau fraudei.

Acolo unde auditorul exprimă o opinie cu privire la faptul că situațiile financiare sunt prezentate în mod corect, sub toate aspectele semnificative, sau oferă o imagine corectă și fidelă, denaturările includ de asemenea acele ajustări de sume, clasificări, prezentări sau dezvăluiri care, în opinia auditorului, sunt necesare pentru ca situațiile financiare să fie prezentate în mod corect, sub toate aspectele semnificative, sau să ofere o imagine corectă și fidelă.

**Denaturarea faptelor* – Alte informații, ce nu au legătură cu aspectele care apar în situațiile financiare auditate, care sunt incorect declarate sau prezentate. O denaturare semnificativă a faptelor poate submina credibilitatea documentului care conține situațiile financiare auditate.

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

⁶ ISA 700, „Formularea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare”

Deturnare de active – Implică furtul activelor unei entități și este deseori comisă de angajați, în limita unor sume relativ mici și ne semnificative. Cu toate acestea, poate implica, de asemenea, conducerea care este, de obicei, mai capabilă de a distinge sau ascunde deturnările de active, astfel încât să fie dificil de detectat.

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

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

Domeniul de aplicare a unei revizui – Procedurile de revizuire care sunt considerate necesare în împrejurările date pentru atingerea obiectivului unei revizui.

**Dosar de audit* – Unul sau mai multe dosare sau alte medii de stocare, în format fizic sau electronic, ce conțin înregistrările care alcătuiesc documentația de audit pentru o anumită misiune.

**†Echipa misiunii* – Toți partenerii și personalul care efectuează misiunea, și orice contractate de firmă sau de o firmă din cadrul unei rețele care efectuează proceduri de audit aferente misiunii. Aceasta exclude un expert extern al auditorului contractat de firmă sau de o firmă din cadrul unei rețele⁷.

**Echipa misiunii la nivelul grupului* – Parteneri, inclusiv partenerul misiunii la nivelul grupului, și angajații care stabilesc strategia generală de audit la nivelul grupului, comunică cu auditorii componentelor, desfășoară activități în procesul de consolidare, și evaluează concluziile extrase din probele de audit ca bază de formare a unei opinii asupra situațiilor financiare ale grupului.

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

**Element al unei situații financiare* (în contextul ISA 805⁸) - reprezintă un „element, cont sau aspect al unei situații financiare”.

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

**†Entitate cotată* – O entitate ale cărei acțiuni, obligațiuni sau instrumente de debit sunt cotate sau listate la o bursă de valori recunoscută, sau sunt tranzacționate potrivit reglementărilor unei burse recunoscute sau ale altui organism echivalent.

Entitate mică – O entitate în care:

(a) Proprietatea și conducerea sunt concentrate la un număr mic de persoane

⁷ ISA 620, „Utilizarea activității unui expert al auditorului”, punctul 6 litera (a), definește termenul de „expert din partea auditorului”.

⁸ ISA 805, ”Considerente speciale – Audituri ale componentelor individuale ale situațiilor financiare, ale elementelor specifice, conturilor sau alte aspecte ale situațiilor financiare”.

(adesea o singură persoană - fie o persoană fizică sau o altă companie care deține entitatea, cu condiția ca pro-prietarul să prezinte caracteristicile calitative relevante); și

(b) Una sau mai multe dintre următoarele:

- (i) Tranzacții directe sau simple;
- (ii) Înregistrări contabile simple;
- (iii) Puține linii de activitate și puține produse în acele linii de activitate;
- (iv) Puține controale interne;
- (v) Puține niveluri ale conducerii care sunt responsabile de o mare varietate a controalelor; sau
- (vi) Puțini angajați, mulți acumulând o serie largă de sarcini.

Aceste caracteristici calitative nu sunt exhaustive, ele nu se aplică exclusiv entităților mici și entitățile mici nu trebuie să prezinte toate aceste caracteristici.

**Estimarea conducerii* – Valoarea selectată de conducere pentru recunoaștere sau prezentare în situațiile financiare ca estimare contabilă.

**Estimare contabilă* – O aproximare a unei valori monetare în absența unei modalități precise de evaluare. Acest termen se utilizează pentru o valoare evaluată la valoarea justă în condiții de incertitudine a estimării, precum și pentru alte valori care necesită estimare. Acolo unde ISA 540⁹ tratează numai estimările contabile ce implică evaluare la valoarea justă, se utilizează termenul de „estimări contabile la valoarea justă”

**Estimarea auditorului sau intervalul de estimare* – Valoarea sau, respectiv, seria de valori, care derivă din probele de audit pentru a fi utilizată/e în evaluarea estimării conducerii.

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

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

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

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

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

⁹ ISA 540, „Auditarea estimărilor contabile, inclusiv a estimărilor contabile la valoarea justă, și a prezentărilor aferente”.

Eroare – O greșeală neintenționată în situațiile financiare, inclusiv omiterea unei valori sau neprezentarea acesteia.

**Eroare tolerabilă* – O valoare monetară stabilită de către auditor cu privire la care auditorul încearcă să obțină un nivel adecvat al asigurării că valoarea monetară stabilită de către auditor nu este depășită de denaturarea reală din cadrul populației.

**Evenimente ulterioare* – Evenimente care au loc între data situațiilor financiare și data raportului auditorului, și faptele de care auditorul ia cunoștință după data raportului auditorului.

Evaluare (în contextul riscului) – Analiza riscurilor identificate pentru a ajunge la o concluzie cu privire la semnificația lor. Termenul de „evaluare” este utilizat, prin convenție, numai cu referire la riscuri. (a se vedea, de asemenea, *A evalua*)

A evalua - A identifica și analiza aspectele relevante, inclusiv, dacă este necesar, efectuarea procedurilor suplimentare pentru a ajunge la o anumită concluzie cu privire la o problemă. „Evaluarea”, prin convenție, este utilizată numai în legătură cu o serie de probleme, inclusiv probe, rezultate ale procedurilor sau eficiența gestionării riscului de către management.

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

**Expert* – (a se vedea *Expert din partea auditorului* și *Expert din partea conducerii*).

**Expert din partea auditorului* – Un individ sau o organizație care deține expertiza într-o arie, alta decât contabilitatea sau auditul, a căror activitate este utilizată de auditor în vederea asistării auditorului în obținerea de probe de audit suficiente și adecvate. Un expert din partea auditorului poate fi, fie un expert intern din partea auditorului (care este partener¹⁰ sau face parte din personal, inclusiv din personalul temporar, de la firma auditorului sau de la o firmă din cadrul rețelei), fie un expert extern din partea auditorului.

**Expert din partea conducerii* – O persoană sau o organizație care deține experiență într-un domeniu, altul decât contabilitate sau auditul, a cărei activitate în acel domeniu este utilizată de entitate pentru a asista entitatea în întocmirea situațiilor financiare.

**Expertiză* – Abilități, cunoștințe și experiență într-o anumită arie.

**Factori de risc de fraudă* – Evenimente sau condiții care indică o incitare sau o presiune de a comite o fraudă sau care oferă oportunitatea de a comite o fraudă.

**†Firmă* – Un practician individual, parteneriat, corporație sau altă entitate a profesioniștilor contabili.

¹⁰ „Partener” și „firmă” ar trebui citite prin referire la echivalenții acestora din sectorul public, acolo unde este relevant.

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

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

**Frauda* – Un act intenționat comis de unul sau mai mulți indivizi din cadrul conducerii, persoanelor însărcinate cu guvernanta, angajaților, sau unor terțe părți, ce implică utilizarea înșelăciunii pentru a obține un avantaj injust sau ilegal.

**Funcție de audit intern* – activitate de evaluare instituită de entitate sau furnizată acesteia sub forma unui serviciu. Funcțiile sale includ, printre altele, și examinarea, evaluarea și monitorizarea adecvării și eficacității controlului intern.

**Grad de adecvare (al probelor de audit)* – Măsura calității probelor de audit; respectiv relevanța și credibilitatea lor în oferirea unui suport pentru concluziile pe care se bazează opinia auditorului.

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

**Guvernanta* - Descrie rolul persoanelor cărora le este încredințată supervizarea, controlul și conducerea unei entități. Cei însărcinați cu guvernanta sunt, în mod obișnuit, răspunzători pentru asigurarea îndeplinirii obiectivelor entității, pentru raportarea financiară și raportarea către părțile interesate. În cadrul celor însărcinați cu guvernanta se include conducerea executivă doar atunci când acesta îndeplinește astfel de funcții.

Guvernanta corporativă – (a se vedea Guvernanta).

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

**Incertitudine a estimării* – Lipsa de precizie inerentă a evaluării de care este susceptibilă o estimare contabilă și prezentările aferente.

**Inconsecvență* – Alte informații care contrazic informațiile cuprinse în situațiile financiare auditate. O inconsecvență semnificativă poate pune la îndoială concluziile auditului care au rezultat din probele de audit obținute anterior și, posibil, referitoare la baza privind opinia auditorului asupra situațiilor financiare.

*Independența*¹¹ - cuprinde:

- (a) Independența în gândire – atitudine în gândire care permite emiterea unei asigurări neafectate de influențe care compromit raționamentul profesional, permițând unei persoane să acționeze cu integritate, să exercite obiectivitatea și scepticismul profesional; și
- (b) Independența în aparență – evitarea faptelor și împrejurărilor care sunt atât de semnificative, încât o terță parte rezonabilă și informată, care dispu-

¹¹ Potrivit definiției din Codul Etic al Profesioniștilor Contabili IFAC.

ne de toate informațiile relevante, inclusiv privind orice măsură de protecție aplicată, ar ajunge în mod rezonabil la concluzia că au fost compromise integritatea, obiectivitatea sau scepticismul profesional ale firmei sau ale unui membru al echipei misiunii.

**Influența conducerii* – O lipsă de neutralitate din partea conducerii în întocmirea și prezentarea informațiilor.

**Informații comparative* – Sumele și prezentările incluse în situațiile financiare în legătură cu una sau mai multe perioade precedente, în conformitate cu cadrul general de raportare financiară aplicabil.

Informații sau situații financiare intermediare – Informații financiare (care pot fi mai puțin decât un set complet de situații financiare, astfel cum a fost definit în acest Glosar) emise la date interimare (de obicei semestrial sau trimestrial) cu privire la o perioadă financiară.

Informații suplimentare – Informații care sunt prezentate împreună cu situațiile financiare, dar care nu sunt cerute de către cadrul de raportare financiară aplicabil folosit la întocmirea situațiilor financiare, prezentate de obicei fie ca anexe suplimentare, fie ca note adiționale.

**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.

Informații financiare prognozate – informații financiare care se bazează pe prezumții în legătură cu evenimentele care pot avea loc în viitor și posibilele acțiuni ale entității. Informațiile financiare previzionate pot fi sub forma unor previziuni, prognoze sau a unei combinații a acestora (a se vedea Pre-viziuni și Proiecții).

**†Inspectorul controlului calității misiunii* – Un partener, o altă persoană din cadrul firmei, o persoană externă cu o calificare adecvată sau o echipă formată din astfel de persoane, dintre care niciuna nu face parte din echipa misiunii, cu experiență suficientă și adecvată și cu autoritatea de a evalua obiectiv raționamentele semnificative efectuate de echipa misiunii și concluziile la care aceasta a ajuns în formularea raportului auditorului.

Inspecție (ca procedură de audit) – Examinarea înregistrărilor sau a documentelor, indiferent dacă sunt interne sau externe, sau a activelor corporale.

**†Inspecție (în legătură cu controlul calității)* – În relație cu misiunile de audit finalizate, procedurile instituite pentru a oferi probe ale conformității echipelor de misiune cu politicile și procedurile firmei de control al calității.

**Intervalul de estimare* – (a se vedea Estimarea auditorului).

Intervievare – interviuarea constă în căutarea, în cadrul entității sau în afara aces-

teia, de informații financiare și nefinanciare, de la persoane în cunoștință de cauză. *Investigare* – cercetare referitoare la soluționarea unor aspecte care apar din aplicarea altor proceduri.

**Înregistrări contabile* – Înregistrările contabile inițiale și documentele justificative, precum verificări și înregistrări ale transferurilor electronice de fonduri; facturi; contracte; registrul jurnal și jurnale adiacente; înregistrările în jurnal și alte ajustări ale situațiilor financiare care nu sunt reflectate în înregistrările în jurnal; și înregistrări precum documentele de lucru și foile de calcul care justifică alocările costurilor, calculele, reconcilierile și prezentările.

Mediu de control – Include funcțiile de guvernanta și conducere, precum și atitudinile, conștientizarea și acțiunile persoanelor însărcinate cu guvernanta și conducerea entității cu privire la controlul intern al entității și la importanța acestuia pentru entitate. Mediul de control este o componentă a controlului intern.

Mediul informatic – Politicile și procedurile pe care entitatea le implementează și infrastructura informatică (echipamente, sisteme de operare etc.) precum și programele de aplicații utilizate pentru susținerea operațiilor întreprinderii și realizarea strategiilor de afaceri.

Misiune de asigurare – O misiune în care un practician exprimă o concluzie concepută cu scopul de a îmbunătăți gradul de încredere al utilizatorilor cărora le este destinat, alții decât partea responsabilă, în legătură cu rezultatul evaluării sau măsurării unui obiect specific, în raport cu anumite criterii. Rezultatul evaluării sau măsurării unui obiect specific este reprezentat de informațiile care rezultă din aplicarea criteriilor (a se vedea, de asemenea, Informații specifice). Potrivit „Cadrlui Internațional pentru Misiunile de Asigurare” 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.

Misiune de asigurare rezonabilă – Obiectivul unei misiuni de asigurare rezonabilă constă în reducerea riscului unei misiuni de asigurare la un nivel acceptabil de scăzut, în circumstanțele misiunii¹² respective, ca bază pentru o formă pozitivă de ex primare a concluziei practicianului.

Misiune de asigurare limitată – Obiectivul unei misiuni de asigurare limitată constă în reducerea riscului unei misiuni de asigurare, la un nivel acceptabil în circumstanțele misiunii¹², dar în condițiile în care acel risc este mai mare decât în

¹² Circumstanțele misiunii includ termenii misiunii, inclusiv dacă este o misiune de asigurare rezonabilă sau o misiune de asigurare limitată, caracteristicile obiectului, criteriile ce trebuie utilizate, necesitățile utilizatorilor, caracteristicile relevante ale părții responsabile și a mediului său, și alte aspecte cum ar fi evenimente, tranzacții, condiții și practici, care ar putea avea un efect semnificativ asupra misiunii.

cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă, ca bază pentru o formă negativă de exprimare a concluziei practicianului.

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

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

Misiune de compilare – o misiune în care experiența contabilă, spre deosebire de experiența de audit, este folosită pentru a colecta, clasifica și sintetiza informațiile financiare.

Misiune de revizuire – Obiectivul unei misiuni de revizuire este de a-i permite unui auditor să stabilească dacă, pe baza procedurilor care nu oferă toate probele necesare unui audit, orice atrage atenția auditorului îl poate determina pe acesta să considere că situațiile financiare nu sunt întocmite, în toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare aplicabil.

Misiune privind procedurile convenite – O misiune prin care un auditor se angajează să efectueze acele proceduri de natura unui audit, asupra cărora auditorul a convenit împreună cu entitatea și orice altă terță parte interesată și raportează asupra constatărilor efective. Destinatarii raportului își formează propriile lor concluzii pe baza raportului auditorului. Raportul este adresat exclusiv acelor părți care au convenit asupra procedurilor care urmează să fie efectuate, deoarece alte persoane, care nu cunosc motivele pentru care au fost aplicate procedurile, ar putea interpreta în mod eronat rezultatele.

**†Monitorizare* (în legătură cu controlul calității) – Un proces care cuprinde o luare în considerare și o evaluare permanentă a sistemelor firmei de control al calității, inclusiv o inspecție periodică a unei selecții de misiuni finalizate, menite să furnizeze firmei o asigurare rezonabilă că sistemul său de control al calității funcționează eficient.

Monitorizarea controalelor - Un proces de evaluare a eficacității modului de funcționare al controlului intern de-a lungul timpului. Aceasta include evaluarea periodică a proiectării și funcționării controalelor și adoptarea măsurilor de remediere necesare la schimbarea unor circumstanțe. Monitorizarea controalelor este o componentă a controlului intern.

**Neconformitate* (în contextul ISA 250¹³) – Acte omise sau comise de către entitate, fie intenționat, fie neintenționat, care sunt contrare legilor sau reglementărilor care prevalează. Astfel de acte includ tranzacțiile încheiate de entitate sau în numele entității sau în locul acesteia, de către persoanele în-sărcinate cu guvernanta, conducere sau angajați. Neconformitatea nu include greșelile personale (care nu

¹³ ISA 250, “Luarea în considerare a legii și reglementărilor într-un audit al situațiilor financiare”

se referă la activitățile de afaceri ale entității) ale persoanelor însărcinate cu guvernanța, conducerii sau angajaților entității.

**Non-răspuns* – Faptul că partea care răspunde nu răspunde sau răspunde doar parțial la o solicitare de confirmare pozitivă, sau o solicitare de confirmare care s-a întors fără să fi ajuns la destinatar.

Observare – constă în a urmări un proces sau o procedură care este efectuată de către alții, de exemplu, observarea de către auditor a numărării stocurilor, efectuarea de personalul entității, sau a realizărilor activităților de control.

**Omniprezent* – Un termen utilizat, în contextul denaturărilor, pentru a descrie efectele denaturărilor asupra situațiilor financiare sau posibilele efecte ale denaturărilor asupra situațiilor financiare, acolo unde este cazul, care nu au fost detectate din cauza incapacității de a obține probe de audit suficiente și adecvate. Efectele omniprezente asupra situațiilor financiare sunt cele care în raționamentul auditorului:

- (i) Nu sunt limitate la elemente, conturi sau aspecte specifice din situațiile financiare;
- (ii) În cazul în care există această limitare, reprezintă sau ar putea reprezenta o proporție substanțială din situațiile financiare; sau
- (iii) În relație cu prezentările sunt fundamentale pentru înțelegerea situațiilor financiare de către utilizatori.

**Opinia modificată* – O opinie cu rezerve, o opinie contrară sau imposibilitatea exprimării unei opinii.

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

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

**Opinie nemodificată* – Opinia exprimată de auditor atunci când acesta ajunge la concluzia că situațiile financiare sunt întocmite, din toate punctele de vedere semnificative, în conformitate cu cadrul general de raportare financiară aplicabil¹⁴.

**Organizație prestatoare de servicii* – O organizație terță (sau un segment dintr-o organizație terță) care furnizează servicii entităților beneficiare care fac parte din sistemele informaționale ale entităților respective relevante pentru raportarea financiară.

**Paragraf cu privire la alte aspecte* – Un paragraf inclus în raportul auditorului care face referire la un alt aspect decât cele prezentate sau evidențiate în situațiile financiare, care în raționamentul auditorului, este relevant pentru beneficiari pentru a înțelege auditul, responsabilitățile auditorului și raportul de audit.

**Paragraf(e) de evidențiere a unui aspect* – Un paragraf inclus în raportul au-

¹⁴ ISA 700, punctele 35-36, tratează frazele utilizate pentru a exprima prezenta opinie în cazul unui cadru de prezentare fidelă și respectiv în cazul unui cadru de conformitate.

ditorului care face referire la un aspect prezentată sau evidențiată în mod corespunzător în situațiile financiare, care potrivit raționamentului auditorului, are o asemenea importanță încât este absolut necesar ca beneficiarii să poată înțelege situațiile financiare.

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

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

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

- Parte afiliată așa cum este definită în cadrul general de raportare financiară aplicabil; sau
- Acolo unde cadrul general de raportare financiară aplicabil nu instituie cerințe privind părțile afiliate, sau instituie cerințe minimale:
 1. O persoană sau o altă entitate care deține controlul sau o influență semnificativă asupra entității care raportează, în mod direct sau indirect prin intermediul unuia sau a mai multor intermediari;
 2. O altă entitate asupra căreia entitatea care raportează deține controlul sau o influență semnificativă, în mod direct sau indirect prin intermediul unuia sau al mai multor intermediari;
 3. O altă entitate care se află sub control comun cu entitatea care raportează, având:
 - a. Proprietari comuni care controlează;
 - b. Proprietari cu grade de rudenie apropiate; sau
 - c. Conducerea cheie comună.

Cu toate acestea, entitățile care se află sub controlul comun al statului (ex: guvernele locale, regionale sau naționale) nu sunt considerate afiliate cu excepția cazului în care acestea se angajează în tranzacții semnificative sau împart resursele între ele într-o măsură semnificativă.

Parte responsabilă – Persoana (sau persoanele) care:

- (a) într-o misiune de raportare directă răspunde pentru obiectul specific; sau
- (b) într-o misiune bazată pe afirmații, răspunde pentru o informație legată de subiectul în cauză (afirmația) și poate fi responsabilă pentru acesta.

Partea responsabilă poate fi sau nu partea care îl angajează pe practician (partea angajatoare).

*†*Partener* – Orice persoană cu autoritatea de a angaja firma cu privire la efectuarea unei misiuni de servicii profesionale.

*†*Partener de misiune*¹⁵ – Partenerul sau o altă persoană din cadrul firmei care este responsabilă de misiune și de realizarea acesteia, precum și de raportul care este emis în numele firmei, și care, în cazul în care este solicitat, deține autoritatea necesară din partea unui organism profesional, legal sau de reglementare;

**Partenerul misiunii la nivelul grupului* – Partenerul sau altă persoană din cadrul firmei, responsabilă pentru misiunea de audit la nivelul grupului și efectuarea acesteia, precum și de raportul auditorului asupra situațiilor financiare ale grupului emis în numele firmei. În cazul în care auditorii în parteneriat desfășoară auditul grupului, partenerii de misiune și echipele lor de misiune în parteneriat constituie în mod colectiv partenerul de misiune la nivelul grupului și echipa misiunii la nivelul grupului.

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

**Persoane însărcinate cu guvernanta* – Persoana(ele) sau organizația(iile) (de exemplu, un administrator) ce au responsabilitatea de a supraveghea strategia entității și obligațiile legate de răspunderea entității. Aceasta include supravegherea procesului de raportare financiară. Pentru unele entități din cadrul anumitor jurisdicții, în rândul persoanelor însărcinate cu guvernanta pot fi incluși membri ai personalului de conducere, de exemplu, membri executivi ai unui consiliu de guvernanta al unei entități din sectorul public sau privat, sau un proprietar-manager¹⁶.

*†*Personal* – Partenerii și angajații.

**Populație* – Întregul set de date din care este selectat un eșantion și pe marginea căruia auditorul dorește să își formuleze concluziile.

Practician – Un profesionist contabil în practica publică.

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

**Prag de semnificație funcțional* – Suma sau sumele stabilite de auditor la un nivel mai scăzut decât pragul de semnificație pentru situațiilor financiare ca întreg, pentru a reduce la un nivel adecvat de scăzut probabilitatea ca denaturările

¹⁵ Termenii „Partener de misiune”, „partener” și „firmă” ar trebui citați prin referire la echivalenții lor din sectorul public, acolo unde este relevant.

¹⁶ Pentru discuția cu privire la diversitatea structurilor de guvernanta, vezi punctele A1-A8 din ISA 260, „Comunicare cu persoanele însărcinate cu guvernanta”.

necorectate sau nedetectate agregate să depășească pragul de semnificație pentru situațiile financiare ca întreg. Dacă este cazul, pragul de semnificație funcțional se va referi și la suma sau sumele stabilite de auditor la un nivel mai scăzut decât pragul sau pragurile de semnificație pentru anumite clase de tranzacții, solduri de conturi sau prezentări.

**Premize legate de responsabilitățile conducerii și, acolo unde este cazul a persoanelor însărcinate cu guvernanta, pe baza cărora este efectuat auditul* - Faptul că, conducerea și acolo unde este cazul, persoanele însărcinate cu guvernanta au recunoscut și înțeleg faptul că au următoarele responsabilități care sunt fundamentale pentru efectuarea unui audit în conformitate cu ISA-urile. Și anume, responsabilitatea:

- (i) Pentru pregătirea situațiilor financiare în conformitate cu cadrul general de raportare financiară aplicabil, incluzând acolo unde este cazul prezentarea lor fidelă;
- (ii) Pentru un control intern de o asemenea natură pe care conducerea și acolo unde este cazul persoanele însărcinate cu guvernanta îl consideră necesar pentru a permite pregătirea unor situații financiare care să nu conțină denaturări semnificative, fie ele datorate fraudei sau erorii; și
- (iii) Să ofere auditorului:
 - a. Acces la toate informațiile pe care conducerea și acolo unde este cazul persoanele însărcinate cu guvernanta, le consideră relevante pentru pregătirea situațiilor financiare, cum ar fi înregistrări, documentație și alte aspecte;
 - b. Informații adiționale pe care auditorul le-ar putea solicita conducerii, și acolo unde este cazul persoanelor însărcinate cu guvernanta în scopul auditării; și
 - c. Acces nerestricționat la persoanele din cadrul entității de la care auditorul consideră necesar să obțină probe de audit.

În cazul unui cadru de prezentare fidel, (i) de mai sus ar putea fi reformulat ca „pentru pregătirea și prezentarea *fidelă* a situațiilor financiare în conformitate cu cadrul general de raportare financiară” sau „pentru pregătirea de situații financiare care *oferă o imagine corectă și fidelă* în conformitate cu cadrul general de raportare financiară.”

Expresia „Premiza legată de responsabilitățile conducerii și acolo unde este cazul a persoanelor însărcinate cu guvernanta pe baza căreia este efectuat un audit” va putea fi folosită și ca „premiza”.

Proceduri de revizuire – procedurile care sunt considerate necesare pentru atingerea obiectivului unei misiuni de revizuire, în primul rând interviurile personalului entității și procedurile analitice aplicate datelor financiare.

**Proceduri de evaluare a riscului* – Procedurile de audit efectuate pentru a obține o înțelegere a entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern al entității, pentru a identifica și evalua riscurile de denaturare semnificativă, datorate fie fraudei, fie erorii, la nivelul situațiilor financiare și al afirmațiilor.

Previziune – Informații financiare previzionate întocmite pe baza:

- (a) Unor prezumții ipotetice în legătură cu evenimente viitoare și acțiuni ale conducerii despre care nu se așteaptă în mod necesar să aibă loc, cum ar fi cele de la începerea activităților la înființarea unei firme sau luarea în considerare a unor modificări majore intervenite în natura operațiunilor; și
- (b) Unei combinații între cele mai bune estimări și prezumții ipotetice.

**Probe de audit* – Informațiile utilizate de auditor pentru emiterea de concluzii pe care se bazează opinia auditorului. Probele de audit includ atât informațiile cuprinse în înregistrările contabile pe care se bazează situațiile financiare, cât și alte informații. (Vezi *Suficiența probelor de audit* și *Gradul de adecvare al probelor de audit*.)

**Proceduri analitice* – evaluări ale informațiilor financiare prin analizarea relațiilor plauzibile dintre datele financiare și nefinanciare. Procedurile analitice cuprind, de asemenea, acele investigații considerate necesare cu privire la fluctuațiile sau relațiile care sunt discordante în comparație cu alte informații relevante sau care diferă cu o sumă semnificativă față de valorile așteptate.

**Proceduri de evaluare a riscului* – Procedurile de audit efectuate pentru a înțelege entitatea și mediul său, inclusiv controlul intern al entității, pentru a identifica și evalua riscurile unor denaturări semnificative, fie ca urmare a fraudei sau erorii, la nivelul situațiilor financiare și al afirmațiilor.

**Procedură de fond* – O procedură de audit proiectată pentru a detecta denaturări semnificative la nivelul afirmațiilor. Procedurile de fond cuprind:

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

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

*Profesionist contabil*¹⁷ - O persoană care este membru al unui organism membru IFAC.

*Profesionist contabil în practica publică*¹⁸ - Un profesionist contabil, indiferent de

¹⁷ Potrivit definiției din Codul Etic al Profesioniștilor Contabili IFAC.

¹⁸ Potrivit definiției din Codul Etic al Profesioniștilor Contabili IFAC.

clasificarea funcțională (spre exemplu audit, fiscalitate, consultanță) dintr-o firmă care furnizează servicii profesionale. Acest termen este folosit și atunci când se referă la o firmă de profesioniști contabili în practica publică.

Raport anual – Un document emis de o entitate, de obicei anual, care include situațiile sale financiare, împreună cu raportul auditorului asupra acestora.

**Raport cu privire la descrierea și conceperea controalelor la o organizație prestatoare de servicii (se face referire în ISA 402¹⁹ în calitate de raport tip 1)* – Un raport care conține:

- (a) O descriere, întocmită de conducerea organizației prestatoare de servicii, a sistemului organizației prestatoare de servicii, a obiectivelor controlului și a controalelor aferente care au fost concepute și implementate la o anumită dată; și
- (b) Un raport al auditorului prestator de servicii care are drept obiectiv exprimarea unei asigurări rezonabile, care include opinia auditorului prestator de servicii cu privire la descrierea sistemului organizației prestatoare de servicii, a obiectivelor controlului și a controalelor aferente și a caracterului adecvat al modului în care sunt concepute controalele în vederea atingerii obiectivelor lor specificate.

**Raport cu privire la descrierea, conceperea și eficacitatea operațională a controalelor la o organizație prestatoare de servicii (se face referire în ISA 402 în calitate de raport tip 2)* – Un raport care conține:

- (a) O descriere, întocmită de conducerea organizației prestatoare de servicii, a sistemului organizației prestatoare de servicii, a obiectivelor controlului și a controalelor aferente, a conceperii și a implementării lor la o anumită dată sau într-o perioadă de timp determinată și, în anumite cazuri, a eficacității lor operaționale într-o perioadă determinată; și
- (b) Un raport al auditorului prestator de servicii care are drept obiectiv exprimarea unei asigurări rezonabile care include:
 - (i) Opinia auditorului prestator de servicii cu privire la descrierea sistemului organizației prestatoare de servicii, a obiectivelor controlului precum și a controalelor aferente, a caracterului adecvat al modului în care sunt concepute controalele în vederea atingerii obiectivelor lor specifice, și a eficacității operaționale a controlului; și
 - (ii) O descriere a testelor auditorului prestator de servicii cu privire la controale și la rezultatele acestora.

Raport privind mediul înconjurător – Un raport, separat de situațiile financiare,

¹⁹ ISA 402, „Considerații de audit aferente unei entități care utilizează o organizație prestatoare de servicii”

în care o entitate oferă unei terțe părți informații de calitate privind angajamentul entității în ceea ce privește aspectele de mediu care au legătură cu întreprinderea, politicile sale și obiectivele în acest domeniu, realizările sale în administrarea relațiilor dintre procesele întreprinderii și riscul de mediu și informații cantitative asupra performanței sale în domeniul mediului.

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

**Rata tolerabilă a deviației* – O rată a deviației de la procedurile de control intern prescrise, stabilită de către auditor, cu privire la care auditorul încearcă să obțină un nivel adecvat al asigurării că rata deviației stabilită de către auditor nu este depășită de rata reală a deviației din cadrul populației.

**Raționamentul profesional* – Aplicarea pregătirii relevante, a cunoștințelor și a experienței în contextul dat de audit, contabilitate și standarde etice, pentru a lua decizii în cunoștință de cauză în legătură cu procedura adecvată în contextul circumstanțelor misiunii de audit.

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

Reefectuare – Efectuarea independentă de către auditor a procedurilor sau controalelor care au fost efectuate inițial ca parte a controalelor interne ale entității.

**†Rețea* – O structură mai mare:

- (a) Care are drept obiectiv cooperarea; și
- (b) Care are drept obiectiv clar participarea comună la profit sau la costuri sau împarte în comun proprietatea, controlul sau conducerea, sau are politici și proceduri comune de control al calității, o strategie de afaceri comună, sau utilizează un nume de marcă comun, sau împarte o parte semnificativă din resursele profesionale.

**†Revizuirea controlului calității misiunii* – Un proces instituit pentru a furniza o evaluare obiectivă, la sau înainte de data raportului auditorului, a raționamentelor semnificative efectuate de echipa misiunii și a concluziilor la care aceasta a ajuns în formularea raportului auditorului. Procesul de revizuire a controlului calității misiunii se referă doar la auditurile situațiilor financiare ale companiilor cotate, și la alte misiuni de audit, dacă există, pentru care firma a stabilit că este necesară o revizuire a controlului calității misiunii.

Revizuire (în relație cu controlul calității) – evaluarea calității activității efectuate și concluziile la care s-a ajuns de către alte persoane.

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

**Risc de denaturare semnificativă* – Riscul ca situațiile financiare să fie denaturate

semnificativ înainte de auditare. Acesta constă în două componente, descrise după cum urmează la nivelul afirmațiilor:

- (i) Riscul inerent – Susceptibilitatea unei afirmații cu privire la o clasă de tranzacții, sold de cont sau prezentare de a fi denaturată semnificativ, fie individual sau în mod agregat împreună cu alte denaturări, înainte de a lua în considerare orice controale legate de acestea
- (ii) Riscul de control – Riscul ca o denaturare care ar putea să apară la nivelul unei afirmații cu privire la o clasă de tranzacții, sold de cont sau prezentare care ar putea fi semnificativă, fie individual sau în mod agregat împreună cu alte denaturări, să nu poată fi prevenită sau detectată și corectată la timp de către controlul intern al entității.

Risc de mediu – În anumite împrejurări, factorii relevanți pentru evaluarea riscului inerent pentru dezvoltarea planului general de audit pot include riscul unor denaturări semnificative în situațiile financiare, care se datorează unor aspecte de mediu.

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

**Risc semnificativ* – Un risc de denaturare semnificativă identificat și evaluat care, potrivit raționamentului auditorului, cere o atenție specială în cursul auditului.

**Riscul afacerii* – Un risc rezultat în urma condițiilor, evenimentelor, circumstanțelor, acțiunilor sau inacțiunilor semnificative care ar putea afecta negativ capacitatea unei entități de a își îndeplini obiectivele și de a își executa strategiile, sau în urma stabilirii unor obiective și strategii neadecvate.

**Riscul de audit* – Riscul ca auditorul să exprime o opinie neadecvată de audit atunci când situațiile financiare sunt denaturate semnificativ. Riscul de audit este o funcție a riscurilor de denaturare semnificativă și a riscului de detectare.

**Riscul de detectare* – Riscul ca procedurile efectuate de auditor pentru a reduce riscul de audit la un nivel acceptabil de scăzut, nu vor fi în măsură să detecteze o denaturare care există și care ar putea fi semnificativă, fie individual sau la nivel agregat împreună cu alte denaturări.

**Riscul de eșantionare* – Riscul ca în baza unui eșantion concluzia auditorului să fie diferită de concluzia la care s-ar fi ajuns dacă întreaga populație ar fi fost supusă aceleiași proceduri de audit. Riscul de eșantionare poate duce la două tipuri de concluzii eronate:

- (a) În cazul unui test al controalelor, concluzia potrivit căreia controalele sunt mai eficiente decât sunt ele în realitate, sau în cazul testelor de detaliu, concluzia că nu există o denaturare semnificativă, când există de fapt. Auditorul este preocupat în primul rând de acest tip de concluzie eronată, deoarece aceasta afectează eficacitatea auditului și există o probabilitate mai mare de a conduce la o opinie de audit neadecvată.

(b) În cazul unei test al controalelor, concluzia potrivit căreia, controalele sunt mai puțin eficiente decât sunt ele în realitate, sau în cazul unui test de detaliu, concluzia că există o denaturare semnificativă, când nu există de fapt. Acest tip de concluzie eronată afectează eficiența auditului, căci de obicei conduce la o muncă suplimentară pentru a se stabili dacă concluziile inițiale sunt incorecte.

**Riscul de neșantionare* – Riscul ca auditorul să ajungă la o concluzie eronată din orice motiv independent de riscul de eșantionare.

Riscul misiunii de asigurare – Riscul ca practicianul să exprime o concluzie care nu este adecvată atunci când informațiile specifice sunt eronate în mod semnificativ.

**Revizuirea controlului calității misiunii* – un proces conceput pentru a oferi o evaluare obiectivă, anterior sau la data raportului, cu privire la raționamentele semnificative ale echipei misiunii și la concluziile formulate în raport. Procesul de revizuire a controlului calității misiunii este destinat auditurilor situațiilor financiare ale entităților cotate, și acelor alte misiuni, acolo unde există, pentru care firma a decis că este necesară o revizuire a controlului calității misiunii.

**Rezultatul unei estimări contabile* – Valoarea monetară efectivă ce rezultă din realizarea tranzacției(ilor), evenimentului(elor) sau situației(ilor) tratate de estimarea contabilă.

**Scepticismul profesional* – O atitudine care include o gândire rezervată, fiind atent la condiții care ar putea indica o posibilă denaturare datorată fraudei sau erorii și o evaluare critică a probelor de audit.

Scrisoare de misiune – O scrisoare de misiune documentează și confirmă acceptarea de către auditor a numirii sale, obiectivul și aria de aplicabilitate a auditului, limitele responsabilităților auditorului față de client, precum și forma oricăror rapoarte.

Sectorul public – Guvernele naționale, guvernele regionale (spre exemplu cele la nivel de stat, provincie sau teritoriale), administrațiile locale (spre exemplu la nivel de oraș, municipiu) și entitățile guvernamentale aferente (spre exemplu agenții, consilii, comisii și întreprinderi).

Semnificație – Importanța relativă a unui aspect, privită într-un anumit context. Semnificația unui aspect este evaluată de practician în baza raționamentului profesional în contextul dat. Aceasta ar putea include, spre exemplu, o perspectivă rezonabilă în ceea ce privește modificarea sau influențarea deciziilor utilizatorilor cărora li se adresează raportul întocmit de practician; sau, ca un alt exemplu, acolo unde contextul se referă la un raționament privind raportarea sau neraportarea de către cei însărcinați cu guvernanta a unui anumit aspect, indiferent dacă aspectul

respectiv ar fi considerat de către aceștia ca fiind important în relație cu obligațiile lor. Semnificația poate fi considerată în contextul unor factori cantitativi și calitativi, cum ar fi magnitudinea relativă, natura și efectul asupra unui obiect specific și interesul exprimat al utilizatorilor ori al altor beneficiari.

Servicii conexe - Cuprind proceduri convenite în comun și compilații.

**Sistem al organizației prestatoare de servicii* – Politicile și procedurile concepute, implementate și întreținute de organizația prestatoare de servicii pentru a presta servicii acoperite de raportul auditorului prestator de servicii pentru entitățile beneficiare.

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

**Situații financiare* – O reprezentare structurată a informațiilor financiare istorice, inclusiv notele legate de acestea, care intenționează să comunice resursele sau obligațiile economice ale unei entități la un anumit moment în timp sau schimbări ale acestora, pe o perioadă de timp în conformitate cu dispozițiile cadrului general de raportare financiară. Notele explicative conțin în mod obișnuit un sumar al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative. Termenul „situații financiare” se referă în mod obișnuit la un set complet de situații financiare așa cum se stabilește prin cerințele cadrului general de raportare financiară aplicabil, dar se pot referi și la o singură situație financiară.

**Situații financiare auditate* (în contextul ISA 810) – Situațiile financiare²⁰ auditate de către auditor în conformitate cu ISA-uri, și din care derivă situațiile financiare simplificate.

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

**Situații financiare cu scop special* – Situații financiare pregătite în conformitate cu un cadru general cu scop special.

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

**Situații financiare comparative* – Informații comparative în care sumele și cele-

²⁰ ISA 200, „Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit”, par.13 (f), definește termenul de „situații financiare”.

alte prezentări pentru perioada precedentă sunt incluse pentru a fi comparate cu situațiile financiare ale perioadei curente dar, dacă sunt auditate, sunt menționate în opinia auditorului. Gradul de detaliu al informației incluse în acele situații financiare comparative este comparabil cu cel al situațiilor financiare pentru perioada curentă.

**Situații financiare simplificate (În contextul ISA 810)* – Informații financiare istorice care derivă din situațiile financiare dar care conțin mai puține detalii decât situațiile financiare, oferind totuși o reprezentare structurată în concordanță cu aceea oferită de situațiile financiare, ale resurselor economice sau obligațiilor entității la un anumit moment în timp sau schimbările acestora pentru o perioadă de timp²¹. Jurisdicții diferite ar putea folosi terminologii diferite pentru a descrie asemenea informații financiare istorice.

**Solduri inițiale* – Acele solduri ale conturilor care există la începutul perioadei. Soldurile inițiale se bazează pe soldurile de închidere ale perioadei precedente și reflectă efectele tranzacțiilor și evenimentelor perioadei precedente și ale politicilor contabile aplicate în perioada precedentă. Soldurile inițiale includ, de asemenea, aspecte care necesită a fi prezentate, care au existat la începutul perioadei, precum contingentele și angajamentele.

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

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

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

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

†Standarde profesionale (în contextul ISQC 1²²) – Standardele de misiune ale IAASB, așa cum sunt definite în „Prefața la Standardele Internaționale de Control al Calității, Audit, Asigurare și Servicii Conexe” și dispozițiile de etică relevante. *Strategia generală de audit* - Stabilește aria de aplicabilitate, programarea și direcția unui audit și ajută la elaborarea unui plan de audit mai detaliat.

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

²¹ ISA 200, punctul 13 litera (f).

²² ISQC 1, „Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuri ale situațiilor financiare, și alte misiuni de asigurare și servicii conexe”.

** Subcontractant al organizației prestatoare de servicii* – O organizație prestatoare de servicii utilizată de altă organizație prestatoare de servicii pentru a efectua anumite servicii prestate pentru entitățile beneficiare, care fac parte din acele sisteme informaționale ale entităților beneficiare relevante pentru raportarea financiară.

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

Tehnici de audit asistate de calculator – Aplicații ale procedurilor de audit care folosesc calculatorul ca un instrument de audit (cunoscute și sub denumirea de Tehnici de Audit Asistate de Calculator - CAAT).

Test – Aplicarea procedurilor asupra unor elemente sau asupra tuturor elementelor unei populații.

Test de parcurgere – Implică urmărirea câtorva tranzacții pe parcursul sistemului de raportare financiară.

**Teste ale controalelor* – O procedură de audit proiectată pentru a evalua eficacitatea operațională a controalelor de a preveni, detecta și corecta denaturări semnificative la nivelul afirmațiilor.

**Tranzacție efectuată pe principiul lungimii de braț* – O tranzacție efectuată în baza termenilor și condițiilor dintre un cumpărător în deplinătatea voinței deplină și un vânzător în deplinătatea voinței, care nu sunt afiliați, acționează independent și urmăresc maximizarea interesului propriu.

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

**Utilizatori vizați* – Persoana, persoanele sau clasele de persoane pentru care practicianul întocmește raportul de asigurare. Partea responsabilă poate fi unul dintre utilizatorii vizați, dar nu și singurul.

**STANDARDUL INTERNAȚIONAL
PRIVIND CONTROLUL CALITĂȚII 1**

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

(În vigoare începând cu 15 decembrie 2009)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Domeniul de aplicare a prezentului ISQC	1 -3
Autoritatea prezentului ISQC	4 – 9
Data intrării în vigoare	10
Obiectiv	11
Definiții	12
Cerințe	
Aplicarea și conformitatea cu cerințele relevante	13 - 15
Elementele unui sistem de control al calității I	16 – 17
Responsabilitățile liderilor privind calitatea la nivelul firmei	18 - 19
Cerințele relevante de etică	20 - 25
Acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și misiuni specifice	26 – 28
Resurse umane	29 - 31
Realizarea misiunii	32-47
Monitorizare	48-56
Documentația sistemului de control al calității	57-59
Aplicare și alte materiale explicative	
Aplicarea și conformitatea cu cerințele relevante	A1
Elementele unui sistem de control al calității	A2-A3
Responsabilitățile liderilor privind calitatea la nivelul firmei	A4-A6
Cerințele relevante de etică	A7-A17
Acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și misiuni specifice	A18-A23
Resurse umane	A24-A31

Realizarea misiunii	A32-A63
Monitorizare	A64-A72
Documentația sistemului de control al calității	A73-A75

Standardul internațional privind controlul calității (ISQC) 1 „Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuri ale informațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe” trebuie citit în paralel cu ISA 200 „Obiectivele generale ale auditorului independent și efectuarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit”.

Introducere

Domeniul de aplicare al prezentului ISQC

1. Prezentul standard internațional privind controlul calității (ISQC) tratează responsabilitățile unei firme pentru sistemul propriu de control al calității pentru auditurile și revizuirile situațiilor financiare, precum și a altor misiuni de asigurare și servicii conexe. Prezentul ISQC trebuie citit în paralel cu cerințele relevante de etică.
2. Alte norme ale Consiliului pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB) stabilesc standarde și recomandări suplimentare referitoare la responsabilitățile personalului unei firme cu privire la procedurile de control al calității pentru anumite tipuri de misiuni. ISA 220¹, de exemplu, tratează procedurile de control al calității pentru auditurile situațiilor financiare.
3. Un sistem de control al calității este format din politici create pentru atingerea obiectivelor de la punctul 11 și din proceduri necesare pentru implementarea și monitorizarea conformității cu aceste politici.

Autoritatea prezentului ISQC

4. Prezentul ISQC se aplică tuturor firmelor și profesioniștilor contabili în ceea ce privește auditurile și revizuirile situațiilor financiare, și alte misiuni de asigurare și servicii conexe. Natura și amploarea politicilor și procedurilor elaborate de o firmă individuală în vederea conformării cu prezentul ISQC vor depinde de diferiți factori precum dimensiunea și caracteristicile operaționale ale firmei, și de apartenența sau nu la o rețea.
5. Prezentul ISQC conține obiectivul firmei din perspectiva respectării ISQC-ului, și cerințele elaborate pentru a permite firmei să atingă obiectivul propus. În completare, prezentul ISQC conține îndrumarea aferentă la secțiunea privind aplicarea și alte materiale explicative, așa cum este explicat mai în detaliu la punctul 8, și materialul introductiv care oferă contextul relevant pentru o bună înțelegere a ISQC-ului, precum și definiții.
6. Obiectivul furnizează contextul în cadrul căruia sunt stabilite cerințele prezentului ISQC, și este menit să asiste firma în:
 - A înțelege ceea ce trebuie realizat; și
 - A decide dacă trebuie luate măsuri suplimentare în vederea atingerii obiectivului.
7. Cerințele prezentului ISQC sunt exprimate prin utilizarea lui „trebuie”.
8. Acolo unde este necesar, aplicarea și alte materiale explicative oferă o explicație suplimentară a cerințelor și îndrumări cu privire la respectarea acestora. În particular, acestea pot:

¹ ISA 220, „Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare”

- Explica mai precis care este semnificația unei cerințe sau ceea ce trebuie să acopere aceasta.
 - Include exemple de politici și proceduri care pot fi corespunzătoare în circumstanțele date. Deși o astfel de îndrumare nu impune prin sine însăși o cerință, ea este relevantă pentru aplicarea corespunzătoare a cerințelor. Aplicarea și alte materiale explicative pot oferi informații cadru cu privire la aspectele tratate în prezentul ISQC. Acolo unde este nevoie, considerații suplimentare specifice cu privire la organizațiile de audit al sectorului public sau la firmele mai mici sunt incluse în aplicare și în alte materiale explicative. Aceste considerații suplimentare oferă asistență în aplicarea cerințelor prezentului ISQC. Cu toate acestea, ele nu limitează și nu reduc responsabilitatea firmei de a aplica și de a se conforma cerințelor prezentului ISQC.
9. Prezentul ISQC include, în cadrul secțiunii „Definiții”, o descriere a semnificațiilor atribuite anumitor termeni în contextul prezentului ISQC. Acestea sunt furnizate pentru a oferi asistență în aplicarea și interpretarea corectă a prezentului ISQC, și nu sunt menite să anuleze definiții care pot exista în alte contexte, în lege, reglementări sau altfel. Glosarul de termeni aferent Standardelor Internaționale, emis de IAASB în Manualul Standardelor Internaționale de Audit, Asigurare și Etică, publicat de IFAC, include termenii definiți în prezentul ISQC. De asemenea, acesta include descrieri ale altor termeni identificați în prezentul ISQC pentru a oferi asistență în interpretarea și traducerea corectă și consecventă.

Data intrării în vigoare

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

Obiectiv

11. Obiectivul firmei este de a institui și menține un sistem de control al calității care să îi ofere acesteia o asigurare 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.

Definiții

12. În prezentul ISQC, următorii termeni au semnificațiile atribuite mai jos:
- (a) Data raportului – Data aleasă de practician pentru a data raportul.
 - (b) Documentația misiunii – înregistrarea activităților efectuate, a rezultate-

- lor obținute și a concluziilor la care a ajuns practicianul (uneori se mai utilizează și termeni precum „foi de lucru” sau „documente de lucru”).
- (c) Partener de misiune² – partenerul sau altă persoană din cadrul firmei care este responsabilă de misiune și de realizarea acesteia, precum și de raportul care este emis în numele firmei, și care, în cazul în care este solicitat, deține autoritatea necesară din partea unui organism profesional, legal sau de reglementare.
 - (d) Revizuirea controlului calității misiunii – un proces conceput pentru a oferi o evaluare obiectivă, anterior sau la data raportului, cu privire la raționamentele semnificative ale echipei misiunii și la concluziile formulate în raport. Procesul de revizuire a controlului calității misiunii este destinat auditurilor situațiilor financiare ale entităților cotate, și celorlalte misiuni, acolo unde există, pentru care firma a decis că este necesară o revizuire a controlului calității misiunii.
 - (e) Inspectorul controlului calității misiunii – un partener, o altă persoană din cadrul firmei, o persoană externă cu o calificare adecvată, sau o echipă formată din astfel de persoane, dintre care niciuna nu face parte din echipa misiunii, care dețin autoritatea și experiența adecvată și suficientă pentru a evalua în mod obiectiv raționamentele semnificative ale echipei misiunii și concluziile formulate în raport.
 - (f) Echipa misiunii – toți partenerii și tot personalul care efectuează o misiune și orice alt individ contractat de firmă sau de o firmă din rețea care efectuează proceduri în cadrul acelei misiuni. Se exclud experții externi contractați de firmă sau de o firmă din rețea.
 - (g) „Firmă” – practician individual, parteneriat, corporație sau altă entitate a profesioniștilor contabili.
 - (h) Inspecție – Cu referire la misiunile încheiate, proceduri concepute pentru a furniza probe privind conformarea echipelor misiunii cu politicile și procedurile de control al calității ale firmei.
 - (i) Entitate cotată – o entitate ale cărei acțiuni sau titluri de împrumut sunt cotate la o bursă de valori recunoscută sau sunt tranzacționate potrivit reglementărilor unei burse de valori recunoscute sau ale unui alt organism echivalent.
 - (j) Monitorizare – un proces ce implică o analiză și o evaluare continuă a sistemului de control al calității firmei, inclusiv o inspecție periodică a unei selecții dintre misiunile încheiate, conceput pentru a oferi firmei o asigurare rezonabilă că sistemul său de control al calității funcționează eficient.

² „Partener de misiune”, „Partener” și „Firmă” trebuie interpretați ca făcând referire la omologii acestora din sectorul public, atunci unde este cazul.

- (k) Firmă din rețea – o firmă sau o entitate care face parte dintr-o rețea.
- (l) Rețea – o structură superioară:
 - (i) Care este menită să asigure cooperarea, și
 - (ii) Care este clar menită să asigure participarea comună la costuri și la profit sau care are proprietari, control sau conducere comune, politici și proceduri comune de control al calității, strategie de afaceri comună, utilizează același nume de brand, sau partajează o parte semnificativă a resurselor profesionale.
- (m) Partener – orice persoană cu autoritatea de a angaja firma în efectuarea unui misiuni de servicii profesionale.
- (n) Personal – parteneri și angajați.
- (o) Standarde profesionale – Standardele de misiune ale IAASB, așa cum sunt definite în „Prefața la Standardele Internaționale de Control al Calității, Audit, Asigurare și Servicii Conexes” și cerințele de etică relevante.
- (p) Asigurare rezonabilă – în contextul prezentului ISQC, un nivel de asigurare ridicat, dar nu absolut.
- (q) Cerințele relevante de etică – Cerințele de etică sub incidența cărora intră echipa misiunii și inspectorul controlului calității misiunii, care în mod normal cuprind Părțile A și B din Codul etic pentru profesioniștii contabili (Codul IFAC) al Federației Internaționale a Contabililor și cerințelor naționale care sunt mai restrictive.
- (r) Angajați – profesioniști care nu sunt parteneri, inclusiv experții contractați de firmă;
- (s) Persoană externă cu o calificare adecvată – o persoană din afara firmei care are capacitatea și competența de a acționa ca partener de misiune, de exemplu, un partener al altei firme, sau un angajat (cu experiența adecvată) al unui organism profesional contabil, ai cărui membri pot efectua audituri și revizuiți ale informațiilor financiare istorice sau alte misiuni de asigurare sau servicii conexe, sau un angajat al unei organizații care oferă servicii relevante de control al calității.

Cerințe

Aplicarea și conformitatea cu cerințele relevante

13. Personalul din cadrul firmei responsabil cu instituirea și menținerea sistemului de control al calității propriu firmei trebuie să înțeleagă întregul text al prezentului ISQC, inclusiv aplicarea și alte materiale explicative, în vederea înțelegerii obiectivului acestuia și în vederea aplicării cerințelor sale în mod corespunzător.

14. Firma trebuie să se conformeze cu fiecare cerință a prezentului ISQC cu excepția cazului în care, în circumstanțele speciale ale firmei, cerința nu este relevantă pentru serviciile furnizate cu privire la audituri și revizuiți ale situațiilor financiare, ale altor misiuni de asigurare și servicii conexe. (a se vedea punctul A1)
15. Cerințele sunt concepute pentru a permite firmei să atingă obiectivul stabilit în prezentul ISQC. Prin urmare, se așteaptă ca aplicarea corespunzătoare a cerințelor să furnizeze o bază suficientă pentru îndeplinirea obiectivului. Cu toate acestea, deoarece circumstanțele variază semnificativ și toate aceste circumstanțe nu pot fi anticipate, firma trebuie să determine dacă există aspecte și circumstanțe speciale care cer firmelor să elaboreze politici și proceduri suplimentare față de cele dispuse de prezentul ISQC pentru atingerea obiectivului stabilit.

Elementele unui sistem de control al calității

16. Firma trebuie să instituie și să mențină un sistem de control al calității care să includă politici și proceduri care să adreseze fiecare dintre următoarele elemente:
 - (a) Responsabilitățile liderilor privind calitatea la nivelul firmei.
 - (b) Cerințele relevante de etică
 - (c) Acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor specifice.
 - (d) Resursele umane.
 - (e) Realizarea misiunii.
 - (f) Monitorizare.
17. Firma trebuie să își documenteze politicile și procedurile și să le comunice personalului firmei. (a se vedea punctele A2-A3).
Responsabilitățile liderilor privind calitatea la nivelul firmei
18. Firma trebuie să stabilească politici și proceduri concepute pentru promovarea unei culturi interne bazate pe recunoașterea ideii conform căreia calitatea este esențială pentru realizarea misiunilor. Astfel de politici și proceduri trebuie să dispună ca directorul executiv al firmei (sau echivalentul acestuia), sau, după caz, consiliul director al partenerilor (sau echivalentul acestuia), să își asume responsabilitatea finală pentru sistemul de control al calității din cadrul firmei. (a se vedea punctele A4-A5)
19. Firma trebuie să elaboreze politici și proceduri astfel încât orice persoană sau persoane investite cu responsabilitatea operațională pentru sistemul de control al calității firmei de către directorul executiv sau consiliul director al partenerilor, trebuie să aibă aptitudini și experiență adecvată și suficientă, precum și autoritatea necesară pentru asumarea acestei responsabilități. (a se vedea punctul A6)

Cerințele relevante de etică

20. Firma trebuie să elaboreze politici și proceduri concepute pentru a îi oferi o asigurare rezonabilă că firma și personalul acesteia respectă cerințele relevante de etică (a se vedea punctele A7-A10)

Independența

21. Firma trebuie să elaboreze politici și proceduri menite să îi ofere o asigurare rezonabilă că firma, personalul acesteia și, acolo unde este cazul, alte persoane aflate sub incidența cerințelor privind independența (inclusiv personalul unei firme din rețea) își mențin independența în cazurile prevăzute de cerințele relevante de etică. Astfel de politici și proceduri trebuie să permită firmei (a se vedea punctul A10):
- (a) Să comunice cerințele de independență personalului său și, acolo unde este cazul, altor persoane care intră sub incidența acestora ; și
 - (b) Să identifice și să evalueze circumstanțele și relațiile care creează amenințări la adresa independenței și să adopte măsurile necesare pentru eliminarea acestor amenințări sau reducerea lor la un nivel acceptabil prin aplicarea unor măsuri de siguranță sau, dacă este adecvată, retragerea din misiune, acolo unde retragerea este permisă de lege sau de reglementări.
22. Astfel de politici și proceduri trebuie să dispună ca (a se vedea punctul A10):
- (a) Partenerii de misiune să ofere firmei informații relevante despre misiunile la clienți, inclusiv domeniul de aplicare al serviciilor, pentru a permite firmei să evalueze, dacă este cazul, impactul general asupra cerințelor de independență;
 - (b) Personalul să înștiințeze prompt firma cu privire la circumstanțele și relațiile care generează o amenințare la adresa independenței astfel încât să fie luate măsurile adecvate; și
 - (c) Informațiile relevante să fie adunate și comunicate personalului adecvat astfel încât:
 - (i) Firma și personalul său să poată determina în timp util dacă aceștia îndeplinesc cerințele de independență;
 - (ii) Firma să își poată menține și actualiza înregistrările care se referă la independență; și
 - (iii) Firma să poată lua măsurile necesare pentru eliminarea amenințărilor inacceptabile identificate la adresa independenței.
23. Firma trebuie să elaboreze politici și proceduri menite să îi ofere o asigurare rezonabilă că va fi înștiințată de încălcările cerințelor de independență și

- care să îi permită să adopte măsurile adecvate pentru rezolvarea unor astfel de situații. Politicile și procedurile trebuie să prevadă obligativitatea ca (a se vedea punctul A 10):
- (a) Personalul să înștiințeze prompt firma cu privire la încălcarea lor, dacă află despre o astfel de situație;
 - (b) Firma să comunice imediat aceste încălcări ale politicilor și procedurilor:
 - (i) Partenerului de misiune, care, împreună cu firma, trebuie să rezolve situația; și
 - (ii) Altor membri relevanți ai personalului firmei, și, acolo unde este cazul, ai rețelei, precum și celor aflați sub incidența cerințelor de independență care trebuie să adopte măsurile necesare; și
 - (c) Partenerul de misiune și celelalte persoane la care se face referire la subpunctul 23 (b) (ii), să comunice prompt firmei, dacă este necesar, măsurile adoptate pentru rezolvarea situației pentru ca firma să stabilească dacă sunt necesare măsuri suplimentare.
24. Cel puțin o dată pe an, firma trebuie să obțină o confirmare scrisă a conformității cu politicile și procedurile legate de independență din partea tuturor membrilor personalului firmei cărora li se solicită să fie independenți de către cerințele relevante de etică. (a se vedea punctele A10-A11)
25. Firma trebuie să elaboreze politici și proceduri (a se vedea punctul A10):
- (a) Pentru a stabili criteriile de determinare a necesității unor măsuri de siguranță pentru a reduce amenințarea de familiaritate la un nivel acceptabil în cazul în care se folosește același personal cu experiență pentru o misiune de asigurare pe o perioadă mai lungă de timp; și
 - (b) Pentru a solicita, în cazul auditurilor situațiilor financiare ale entităților cotate, rotația partenerului de misiune și a indivizilor responsabili cu revizuirea controlului calității misiunii și, acolo unde este aplicabil, a altor cerințe care fac obiectul rotației, după o anumită perioadă, în conformitate cu cerințele relevante de etică. (a se vedea punctele A12-A17)

Acceptarea sau continuarea relațiilor cu clienții și misiuni specifice

26. Firma trebuie să elaboreze politici și proceduri pentru acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor specifice, concepute pentru a oferi firmei o asigurare rezonabilă că va accepta sau va continua doar relațiile sau misiunile în care firma:
- (a) Este competentă să efectueze misiunea și deține capacitatea, timpul și resursele necesare în acest scop; (a se vedea punctele A18, A23)

- (b) Se poate conforma cerințelor relevante de etică, și
 - (c) A avut în vedere integritatea clientului și nu deține informații care să o conducă la concluzia că clientului îi lipsește integritatea. (a se vedea punctele A19-A20, A23)
27. Astfel de politici și proceduri trebuie să dispună:
- (a) Necesitatea ca firma să obțină acele informații pe care le consideră necesare în circumstanțele date, anterior acceptării unei misiuni cu un client nou, atunci când decide dacă să continue o misiune existentă sau atunci când ia în calcul acceptarea unei misiuni noi cu un client existent. (a se vedea punctele A21, A23)
 - (b) Dacă este identificat un potențial conflict de interese cu privire la acceptarea unei misiuni de la un client nou, sau de la un client deja existent, firma trebuie să decidă dacă este adecvată acceptarea misiunii.
 - (c) Dacă au fost identificate probleme și firma decide să accepte sau să continue relația cu clientul sau misiunea specifică, firma trebuie să documenteze modul în care au fost rezolvate acele probleme.
28. Firma trebuie să elaboreze politici și proceduri cu privire la continuarea unei misiuni și a relației cu clientul, tratând circumstanțele în care firma obține ulterior informații care ar fi determinat-o să refuze o misiune dacă acele informații ar fi fost disponibile anterior. Astfel de politici și proceduri trebuie să țină cont de:
- (a) Responsabilitățile legale și profesionale care se aplică în aceste circumstanțe, inclusiv dacă există o cerință ca firma să înștiințeze persoana, sau persoanele care au solicitat auditul sau, în unele cazuri, autoritățile competente; și
 - (b) Posibilitatea de a se retrage din misiune sau, atât din misiune, cât și din relația cu clientul. (a se vedea punctele A22-A23)

Resurse umane

29. Firma trebuie să elaboreze politici și proceduri concepute astfel încât să îi ofere o asigurare rezonabilă că deține suficient personal, cu capacitatea, competențele și angajamentul de a respecta principiile etice necesare pentru:
- (a) desfășurarea misiunii în conformitate cu standardele profesionale și cerințele legale și de reglementare aplicabile; și
 - (b) a permite firmei sau partenerilor de misiune să emită rapoarte adecvate în circumstanțele date. (a se vedea punctele A24-A29)
 - (c) Desemnarea echipelor misiunii
30. Firma trebuie să desemneze responsabilitatea pentru fiecare misiune unui par-

- tener de misiune și trebuie să elaboreze politici și proceduri care să solicite ca:
- (a) Identitatea și rolul partenerului de misiune să fie comunicată membrilor cheie din conducerea clientului și persoanelor însărcinate cu guvernanta;
 - (b) Partenerul de misiune să dețină capacitatea, competențele, și autoritatea corespunzătoare pentru îndeplinirea rolului său; și
 - (c) Responsabilitățile partenerului de misiune să fie definite clar și să îi fie comunicate acestuia. (a se vedea punctul A30)
31. De asemenea, firma trebuie să elaboreze politici și proceduri pentru desemnarea personalului adecvat cu competența și capacitățile necesare pentru:
- (a) a îndeplini misiunile în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile; și
 - (b) a permite firmei sau partenerilor de misiune să emită rapoarte adecvate în circumstanțele date. (a se vedea punctul A31)

Realizarea misiunii

32. Firma trebuie să elaboreze politici și proceduri concepute astfel încât să îi ofere o asigurare rezonabilă că misiunile sunt efectuate în conformitate cu standardele profesionale și cerințele legale și de reglementare aplicabile, și că firma sau partenerul de misiune emit rapoartele adecvate în circumstanțele date. Astfel de politici și proceduri trebuie să includă:
- (a) Aspecte relevante pentru promovarea consecvenței în calitatea efectuării misiunilor; (a se vedea punctele A32-A33)
 - (b) Responsabilități de supervizare; și (a se vedea punctele A34)
 - (c) Responsabilități de revizuire. (a se vedea punctul A35)
33. Politicile și procedurile privind responsabilitatea de revizuire ale firmei trebuie fundamentate pe faptul că activitatea membrilor mai puțin experimentați ai echipei este revizuită de membrii mai experimentați ai echipei misiunii.

Consultare

34. Firma trebuie să instituie politici și proceduri concepute astfel încât să îi ofere o asigurare rezonabilă cu privire la faptul că:
- (a) Au loc consultări adecvate pe marginea aspectelor dificile și discutabile;
 - (b) Sunt disponibile suficiente resurse care să permită derularea unor consultări adecvate;
 - (c) Natura și domeniul de aplicare ale acestor consultări, precum și concluziile rezultate din acestea sunt documentate și aprobate atât de individul care solicită consultanță, cât și de individul care oferă consultanța; și

- (d) Concluziile rezultate din consultări sunt implementate. (a se vedea punctele A36-A40)

Revizuirea controlului calității misiunii

35. Firma trebuie să elaboreze politici și proceduri care să impună în cazul unor misiuni specifice, o revizuire a controlului calității misiunii care să ofere o evaluare obiectivă a raționamentelor semnificative utilizate de echipa misiunii și a concluziilor formulate în raport. Astfel de politici și proceduri trebuie:
- (a) Să impună o revizuire a controlului calității misiunii pentru toate auditurile asupra situațiilor financiare ale entităților cotate;
 - (b) Să stabilească criteriile conform cărora toate celelalte audituri și revizuiți ale informațiilor financiare istorice sau celelalte misiuni de asigurare și servicii conexe trebuie să fie evaluate pentru a determina dacă este necesară efectuarea unei revizuiți a controlului calității misiunii; și (a se vedea punctul A41)
 - (c) Să impună efectuarea unei revizuiți a controlului calității misiunii pentru toate misiunile ce îndeplinesc criteriile stabilite în conformitate cu litera (b).
36. Firma trebuie să elaboreze politici și proceduri cu privire la natura, plasarea în timp și amploarea revizuiți controlului calității misiunii. Astfel de politici și proceduri trebuie să dispună ca raportul misiunii să nu fie datat până la finalizarea revizuiți controlului calității misiunii. (a se vedea punctele A42-A43)
37. Firma trebuie să elaboreze politici și proceduri pentru a dispune ca revizuirea controlului calității misiunii să includă:
- (a) Discutarea aspectelor semnificative cu partenerul de misiune;
 - (b) Revizuirea situațiilor financiare sau a altor informații relevante, precum și a raportului propus;
 - (c) Revizuirea documentației selectate a misiunii care face referire la raționamentele semnificative și la concluziile formulate de echipa misiunii; și
 - (d) Evaluarea concluziilor la care s-a ajuns în formularea raportului și stabilirea dacă raportul propus este adecvat. (a se vedea punctul 44)
38. Pentru auditurile situațiilor financiare ale entităților cotate, firma trebuie să elaboreze politici și proceduri care să impună ca revizuirea controlului calității misiunii să ia în considerare și următoarele aspecte:
- (a) Evaluarea de către echipa misiunii a independenței firmei în legătură cu respectiva misiune;
 - (b) Dacă a avut loc o consultare adecvată cu privire la problemele legate

de diferențele de opinie sau alte probleme dificile sau discutabile, și concluziile rezultate în urma acelor consultări; și.

- (c) Dacă documentația selectată pentru revizuire reflectă activitatea efectuată în legătură cu raționamentele semnificative și dacă susține concluziile formulate. (a se vedea punctele A45-A46).

Criteriile de eligibilitate a inspectorilor controlului calității misiunii

- 39. Firma trebuie să elaboreze politici și proceduri care să se refere la numirea inspectorilor controlului calității misiunii și să stabilească eligibilitatea acestora prin:
 - (a) Calificările tehnice necesare pentru îndeplinirea unui astfel de rol, inclusiv experiența și autoritatea necesare; și (a se vedea punctul A47)
 - (b) Măsura în care un inspector al controlului calității misiunii poate fi consultat cu privire la misiune fără a compromite obiectivitatea inspectorului. (a se vedea punctul A48)
- 40. Firma trebuie să elaboreze politici și proceduri concepute în vederea menținerii obiectivității inspectorului controlului calității misiunii. (a se vedea punctele A49-A51)
- 41. Politicile și procedurile firmei trebuie să prevadă înlocuirea inspectorului controlului calității misiunii atunci când abilitatea inspectorului de a efectua o revizuire obiectivă pare să se fi diminuat.

Documentarea revizuirii controlului calității misiunii

- 42. Firma trebuie să elaboreze politici și proceduri referitoare la documentarea revizuirii controlului calității misiunii care dispun întocmirea de documentație cu privire la faptul că:
 - (a) Procedurile prevăzute de politicile firmei legate de revizuirea controlului calității misiunii au fost urmate;
 - (b) Revizuirea controlului calității misiunii s-a încheiat anterior sau la data raportului; și
 - (c) Inspectorul nu are cunoștință de aspecte nerezolvate care l-ar face să creadă că raționamentele semnificative și concluziile echipei misiunii nu au fost adecvate.

Diferențe de opinie

- 43. Firma trebuie să elaboreze politici și proceduri pentru a trata și rezolva diferențele de opinii din cadrul echipei misiunii, cu cei consultați, și acolo unde este cazul, între partenerul de misiune și inspectorul controlului calității misiunii. (a se vedea punctele A52-A53)
- 44. Astfel de proceduri trebuie să dispună ca:

- (a) Concluziile formulate să fie documentate și implementate; și
- (b) Raportul să nu fie datat înainte de rezolvarea problemei.

Documentația misiunii

Finalizarea întocmirii dosarelor finale ale misiunii

- 45. Firma trebuie să elaboreze politici și proceduri pentru ca echipele misiunii să finalizeze întocmirea dosarelor finale ale misiunii în timp util ulterior finalizării rapoartelor misiunii. (a se vedea punctele A54-A55)

Confidențialitate, păstrarea în siguranță, integritatea, accesibilitatea și reconstituirea documentației misiunii

- 46. Firma trebuie să elaboreze politici și proceduri concepute pentru menținerea confidențialității, păstrării în siguranță, accesibilității, integrității și reconstituirii documentației misiunii. (a se vedea punctele A56-A59)

Păstrarea documentației misiunii

- 47. Firma trebuie să instituie politici și proceduri pentru păstrarea documentației misiunii pentru o perioadă suficientă de timp pentru a satisface necesitățile firmei, în conformitate cu cerințele legale sau de reglementare. (a se vedea punctele A60-A63)

Monitorizare

Monitorizarea politicilor și procedurilor de control al calității ale firmei

- 48. Firma trebuie să instituie un proces de monitorizare conceput pentru a-i oferi o asigurare rezonabilă că politicile și procedurile legate de sistemul de control al calității sunt relevante, adecvate și funcționează eficient. Acest proces trebuie:
 - (a) Să includă o considerare și o evaluare permanentă a sistemului de control al calității firmei, incluzând cel puțin o inspecție periodică a unei misiuni finalizate pentru fiecare partener al misiunii;
 - (b) Să dispună ca responsabilitatea pentru procesul de monitorizare să fie desemnată unui partener sau partenerilor sau altor persoane cu experiență și autoritate corespunzătoare din firmă în vederea asumării unei astfel de responsabilități; și
 - (c) Să dispună ca persoanele care efectuează misiunea sau care efectuează revizuirea controlului calității misiunii să nu fie implicate în inspectarea misiunilor. (a se vedea punctele A64-A68)

Evaluarea, comunicarea și remedierea deficiențelor identificate

- 49. Firma trebuie să evalueze efectul deficiențelor identificate ca rezultat al procesului de monitorizare și trebuie să determine dacă acestea sunt fie:

- (a) Cazuri care nu indică neapărat că sistemul de control al firmei este insuficient pentru a oferi firmei o asigurare rezonabilă că respectă standardele profesionale și cerințele legale și de reglementare aplicabile și că rapoartele emise de firmă sau de partenerii de misiune sunt adecvate în circumstanțele date; fie
 - (b) Deficiențe sistematice, repetate sau semnificative ce necesită măsuri corective prompte.
50. Firma trebuie să comunice partenerilor de misiune relevanți și altor membri ai personalului, deficiențele identificate ca rezultat al procesului de monitorizare și recomandările cu privire la măsurile adecvate de remediere. (a se vedea punctul A69)
51. Recomandările pentru acțiunile adecvate de remediere pentru deficiențele identificate trebuie să includă una sau mai multe din următoarele:
- (a) Luarea de măsuri de remediere în legătură cu o misiune individuală sau cu un membru al personalului;
 - (b) Comunicarea constatărilor celor responsabili cu formarea și pregătirea profesională;
 - (c) Modificări ale politicilor și procedurilor de control al calității; și
 - (d) Măsuri disciplinare împotriva celor care nu respectă politicile și procedurile firmei, mai ales împotriva celor care fac acest lucru în mod repetat.
52. Firma trebuie să elaboreze politici și proceduri care să trateze cazuri în care rezultatele procedurilor de monitorizare indică faptul că un raport ar putea fi inadecvat sau că s-au omis unele proceduri în timpul efectuării misiunii. Astfel de politici și proceduri trebuie să dispună ca firma să determine ce măsuri ulterioare sunt adecvate pentru conformitatea cu standardele profesionale relevante și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile și să ia în calcul obținerea de consultanță juridică.
53. Cel puțin o dată pe an, firma trebuie să comunice partenerilor de misiune sau altor persoane adecvate din firmă, inclusiv directorului executiv sau, dacă e cazul, consiliului director al partenerilor, rezultatele monitorizării sistemului de control al calității. O astfel de comunicare trebuie să fie suficientă pentru a permite firmei și persoanelor menționate să adopte măsurile necesare prompt, acolo unde este cazul, în concordanță cu rolurile și responsabilitățile specifice acestora. Informațiile comunicate trebuie să includă următoarele:
- (a) O descriere a procedurilor de monitorizare utilizate;
 - (b) Concluziile rezultate în urma procedurilor de monitorizare;

- (c) Când este cazul, o descriere a deficiențelor sistemice, repetitive sau semnificative și a măsurilor adoptate pentru rezolvarea sau corectarea acestor deficiențe.
- 54. Unele firme operează ca parte a unei rețele și, pentru consecvență, pot implementa unele sau toate procedurile de monitorizare în rețea. În cazul în care firmele dintr-o rețea operează conform politicilor și procedurilor comune de monitorizare concepute pentru conformitatea cu prezentul ISQC, și în cazul în care aceste firme se bazează pe un astfel de sistem de monitorizare, politicile și procedurile firmei trebuie să dispună ca:
 - (a) Cel puțin anual, rețeaua să comunice domeniul de aplicare general, amplitudinea și rezultatele procesului de monitorizare persoanelor adecvate din firmele din rețea; și
 - (b) Rețeaua să comunice prompt orice deficiență identificată în sistemul de control al calității persoanelor adecvate din firma sau firmele relevante din rețea astfel încât să se adopte măsurile necesare, pentru ca partenerii de misiune din firmele din rețea să se poată baza pe rezultatele procesului de monitorizare, implementate în cadrul rețelei, în cazul în care firmele sau rețeaua nu dispun contrariul.

Plângeri și alegeri

- 55. Firma trebuie să elaboreze politici și proceduri care să îi ofere o asigurare rezonabilă că abordează în mod adecvat:
 - (a) Plângerile și alegerile cu privire la faptul că activitatea efectuată de firmă nu este în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile; și
 - (b) Alegerile referitoare la nerespectarea sistemului de control al calității firmei. Ca parte a acestui proces, firma trebuie să instituie canale bine definite pentru a permite personalului firmei să prezinte problemele întâlnite fără teama de represalii. (a se vedea punctul A70)
- 56. În cazul în care rezultatele investigațiilor indică deficiențe în conceperea sau în modul de operare al politicilor și procedurilor firmei de control al calității, sau indică nerespectarea sistemului de control al calității de către una sau mai multe persoane, firma trebuie să adopte măsurile adecvate prezentate la punctul 51 (a se vedea punctele A71-A72) .

Documentația sistemului de control al calității

- 57. Firma trebuie să elaboreze politici și proceduri care să dispună documentarea adecvată pentru furnizarea probelor cu privire la funcționarea fiecărui element al sistemului său de control al calității. (a se vedea punctele A73-A75).

- 58. Firma trebuie să elaboreze politici și proceduri care să dispună păstrarea documentației pe o perioadă suficientă de timp, astfel încât să permită persoanelor care efectuează procedurile de monitorizare să evalueze conformitatea firmei cu propriul sistem de control al calității, sau pe o perioadă mai lungă de timp, prevăzută de lege.
- 59. Firma trebuie să elaboreze politici și proceduri care să dispună documentarea plângerilor și alegerilor și a răspunsurilor oferite.

Aplicare și alte materiale explicative

Aplicarea și conformitatea cu cerințele relevante

Considerații specifice pentru firmele mai mici (a se vedea punctul 14)

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

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

- A2. În general, comunicarea politicilor și procedurilor de control al calității către personalul firmei include descrierea politicilor și procedurilor de control al calității și obiectivelor pentru care acestea au fost concepute, precum și mesajul că fiecare individ are o responsabilitate personală privind calitatea și se așteaptă ca acesta să se conformeze cu aceste politici și proceduri. Încurajarea personalului firmei să comunice viziunile și preocupările pentru aspectele referitoare la controlul calității subliniază importanța obținerii unei reacții cu privire la sistemul de controlul calității al firmei.

Considerații specifice pentru firmele mai mici

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

Responsabilitățile liderilor privind calitatea la nivelul firmei

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

- A4. Liderii firmei și exemplele pe care le oferă aceștia, influențează cultura in-

ternă a firmei. Promovarea unei culturi interne orientată spre calitate depinde de acțiunile și mesajele frecvente, clare și consecvente venite de la toate nivelurile de conducere din cadrul firmei, prin care să se pună accentul pe politicile și procedurile de control al calității și prin care să se solicite:

- (a) Realizarea activităților în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile; și
- (b) Emiterea de rapoarte adecvate în circumstanțele date.

Astfel de acțiuni și mesaje încurajează o cultură care recunoaște și apreciază munca de înaltă calitate. Acestea pot fi comunicate, fără a se limita la acestea, în cadrul unor seminarii de pregătire, întâlniri, prin dialog oficial sau neoficial, prin declarații de misiune, scrisori de înștiințare sau memorandumuri. Acestea sunt incluse în documentele interne și materialele de pregătire profesională, precum și în procedurile de evaluare a partenerilor și a angajaților astfel încât aceste mesaje și acțiuni să susțină și să întărească viziunea firmei asupra importanței calității și modului în care aceasta se poate obține practic.

- A5. De o importanță deosebită în promovarea culturii interne bazată pe calitate, este și nevoia ca conducerea să recunoască că strategia de afaceri a firmei este supusă cerinței de verificare a calității pentru ca firma să respecte calitatea în toate misiunile pe care le efectuează. Promovarea unei astfel de culturi interne include:

- (a) Stabilirea politicilor și procedurilor firmei, care privesc evaluarea performanțelor, compensarea și promovarea personalului (inclusiv sistemele de stimulare) în măsură să demonstreze implicarea firmei în verificarea calității misiunii;
- (b) Firma își desemnează responsabilitățile de conducere astfel încât considerentele comerciale să nu afecteze calitatea muncii prestate; și
- (c) Firma alocă resurse suficiente pentru dezvoltarea, documentarea și sprijinirea politicilor și procedurilor de control al calității

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

- A6. Experiența și abilitatea corespunzătoare și suficiente permit persoanei sau persoanelor responsabile cu sistemul de control al calității al firmei să identifice și să înțeleagă aspectele privind controlul calității și să dezvolte politici și proceduri corespunzătoare. Autoritatea necesară permite persoanei sau persoanelor să implementeze respectivele politici și proceduri.

Cerințele relevante de etică

Conformitatea cu cerințele relevante de etică (a se vedea punctul 20)

- A7. Codul Etic IFAC stabilește principiile fundamentale ale eticii profesionale, care includ:
- (a) Integritatea;
 - (b) Obiectivitatea;
 - (c) Competența profesională și atenția cuvenită;
 - (d) Confidențialitatea; și
 - (e) Comportamentul profesional.
- A8. Secțiunea B din Codul IFAC ilustrează modul în care trebuie aplicat cadrul general conceptual în situații specifice. Aceasta oferă exemple de măsuri care pot fi adecvate pentru a răspunde amenințărilor la adresa conformității cu principiile fundamentale și oferă, de asemenea, exemple de situații în care măsurile nu sunt adecvate pentru a răspunde amenințărilor.
- A9. Principiile fundamentale sunt susținute în particular prin:
- Conducerea firmei;
 - Educație și formare;
 - Monitorizare; și
 - Un proces de tratare a non-conformității.

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

- A10. Definițiile „firmei”, „rețelei” și „firmei din rețea” în cerințele relevante de etică pot diferi de cele evidențiate în prezentul ISA. De exemplu, Codul IFAC³ definește „firma” ca fiind:
- (a) Un practician, parteneriat sau corporație de profesioniști contabili;
 - (b) O entitate care controlează aceste părți prin drepturi de proprietate, conducere sau alte modalități; și
 - (c) O entitate controlată de astfel de părți prin intermediul drepturilor de proprietate, a conducerii sau altor modalități.

De asemenea, Codul IFAC furnizează îndrumare cu privire la termenii „rețea” și „firmă din rețea”.

În conformitate cu cerințele de la punctele 20-25, definițiile utilizate în cerințele relevante de etică se aplică în măsura în care este necesară interpretarea acelor cerințe de etică.

Confirmare scrisă (a se vedea punctul 24)

- A11. Confirmarea scrisă poate fi pe hârtie sau în format electronic. Prin obținerea confirmării și luarea de măsuri adecvate în urma informațiilor de nerespec-

³ „Codul etic IFAC pentru profesioniștii contabili”.

tare, firma demonstrează importanța pe care o acordă independenței și aduce acest lucru la cunoștința personalului său.

Amenințări de familiaritate (a se vedea punctul 25)

- A12. Codul IFAC discută amenințarea de familiaritate care poate apărea prin utilizarea aceluiasi personal senior într-o misiune de asigurare pe parcursul unei perioade lungi de timp și măsurile care pot fi adecvate pentru abordarea unor astfel de amenințări.
- A13. În determinarea criteriilor adecvate, se iau în considerare anumite elemente, cum ar fi:
- natura misiunii, inclusiv măsura în care aceasta implică un aspect de interes public, și
 - amplexarea serviciului oferit de personalul senior în cadrul acelei misiuni.
- Exemple de măsuri de siguranță pot fi rotația personalului senior sau solicitarea unei revizuii a controlului calității misiunii.
- A14. Codul IFAC recunoaște faptul că amenințarea de familiaritate este relevantă mai ales în contextul auditului situațiilor financiare ale entităților cotate. Pentru aceste audituri, Codul IFAC solicită rotația partenerului-cheie de misiune⁴ după o perioadă predeterminată, în mod normal nu mai mult de șapte ani, și oferă standarde și îndrumări aferente. Cerințele naționale pot stabili perioade de rotație mai scurte.

Considerații specifice privind auditarea organizațiilor din sectorul public

- A15. Măsurile statutare pot furniza măsuri pentru independența auditorilor sectorului public. Cu toate acestea, amenințările la adresa independenței pot exista în continuare în pofida măsurilor statutare concepute în vederea protecției acestora. Prin urmare, auditorul sectorului public, în elaborarea politicilor și procedurilor dispuse la punctele 20-25, trebuie să aibă în vedere mandatul sectorului public și să abordeze orice amenințări cu privire la independență în acest context.
- A16. Entitățile cotate la care se face referire la punctul 25 și la punctul A14 nu sunt foarte des întâlnite în sectorul public. Cu toate acestea, este posibil să existe alte entități din sectorul public care să fie semnificative datorită mărimii, complexității sau aspectelor privind interesul public, și care, în consecință, prezintă o paletă largă de părți interesate. Prin urmare, pot fi cazuri în care o firmă determină, în funcție de politicile și procedurile de control al calității, dacă o entitate din sectorul public este semnificativă pentru scopurile procedurilor de controlul calității extinse.

⁴ Codul IFAC, definiții.

A17. În sectorul public, legislația poate stabili numirile și durata mandatului auditorului cu responsabilitate de partener de misiune. Drept rezultat, există posibilitatea să nu fie în deplină conformitate cu cerințele de rotație a partenerului de misiune care se aplică entităților cotate. Cu toate acestea, pentru entitățile din sectorul public, considerate semnificative, așa cum este menționat la punctul A16, poate fi în interesul public ca organizațiile de audit al sectorului public să elaboreze politici și proceduri pentru a promova conformitatea cu rotația responsabilității partenerului de misiune.

Acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și misiuni specifice

Competență, capacități și resurse [a se vedea punctul 26 litera (a)]

A18. Când evaluează dacă firma deține capacitatea, competența, și resursele necesare pentru a contracta o nouă misiune cu un client nou sau existent, firma revizuieste cerințele specifice ale misiunii, precum și profilul partenerului existent și al angajaților de la toate nivelurile relevante, inclusiv:

- Dacă personalul firmei are cunoștințe despre domenii relevante sau alte informații specifice.
- Dacă personalul firmei are experiență în ceea ce privește cerințele de raportare și de reglementare relevante, sau dacă are capacitatea de a obține abilitățile și cunoștințele necesare în mod eficient;
- Dacă firma are suficienți angajați care dețin competența și abilitățile necesare;
- Dacă sunt disponibili experți, în cazul în care este nevoie;
- Dacă sunt disponibile persoane ce îndeplinesc criteriile și cerințele de eligibilitate pentru a efectua revizuirea controlului calității misiunilor, în cazul în care acest control este necesar; și
- Dacă firma poate să finalizeze misiunea până la termenul de raportare stabilit.

Integritatea clientului [a se vedea punctul 26 litera (c)]

A19. În ceea ce privește integritatea unui client, elementele de care trebuie să se țină cont includ, de exemplu:

- Identitatea și reputația profesională a principalilor proprietari ai clientului, a conducerii cheie, și a persoanelor însărcinate cu guvernanta clientului.
- Natura activității clientului, inclusiv practicile sale de afaceri.
- Informații legate de atitudinea proprietarilor principali, a conducerii cheie și a persoanelor însărcinate cu guvernanta clientului în ceea ce privește aspecte precum interpretarea agresivă a standardelor de contabilitate și mediul de control intern.

- Dacă clientul este preocupat în mod exagerat de menținerea onorariilor firmei la un nivel cât mai scăzut.
- Indicii despre o limitare neadecvată a domeniului de aplicare a activității.
- Indicii potrivit cărora clientul ar putea fi implicat în spălarea banilor sau alte activități contravenționale.
- Motivele pentru propunerea de angajare a firmei și pentru care nu a fost reangajată firma anterioară.
- Identitatea și reputația în afaceri a părților afiliate.

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

A20. Sursele de informare în legătură cu astfel de aspecte obținute de firma pot proveni din, de exemplu:

- Comunicarea cu furnizorii actuali sau anteriori de servicii profesionale contabile către client, în conformitate cu cerințele relevante de etică, cât și discuții cu alte terțe părți.
- Intervievarea personalului altor firme sau a unor terțe părți, precum bănci, consilieri juridici și parteneri de afaceri.
- Căutări generale în bazele de date relevante.

Continuarea relației cu clientul [a se vedea punctul 27 litera (a)]

A21. Pentru a lua decizia dacă relația cu un client va continua, trebuie avute în vedere problemele semnificative ce au apărut în cursul misiunii curente sau al unor misiuni anterioare, precum și implicațiile acestora în continuarea relației. De exemplu, se poate ca un client să fi început să-și extindă operațiunile într-un domeniu pentru care firma nu deține cunoștințele și expertiza necesare.

Retragerea din cadrul unei misiuni (a se vedea punctul 28)

A22. Politicile și procedurile referitoare la retragerea din cadrul unei misiuni sau, atât din cadrul misiunii cât și din relația cu clientul, trebuie să abordeze aspecte ce includ următoarele:

- Discuții cu conducerea clientului la nivelul adecvat și cu persoanele însărcinate cu guvernanta, cu privire la măsurile adecvate pe care le poate lua firma bazându-se pe faptele și circumstanțele relevante.
- Dacă firma decide că este necesar să se retragă, discuții cu conducerea clientului la nivelul adecvat și cu persoanele însărcinate cu guvernanta, cu privire la retragerea din misiune, sau atât din misiune cât și din relația cu clientul, și motivele pentru retragere.

- Firma trebuie să afle dacă există o cerință profesională, de reglementare sau legală pentru a-și menține poziția sau pentru a raporta autorităților de reglementare retragerea misiune, sau atât retragerea din misiune cât și din relația cu clientul, precum și motivele pentru retragere.
- Documentarea aspectelor, consultărilor, concluziilor semnificative și a bazei pentru concluzii.

Considerații specifice privind auditarea organizațiilor din sectorul public
(a se vedea punctele 26-28)

A23. În sectorul public, auditorii pot fi numiți în conformitate cu procedurile statutare. În acest sens, este posibil ca anumite cerințe și considerații cu privire la acceptarea și continuarea relațiilor cu clientul și misiunilor specifice, așa cum sunt acestea detaliate la punctele 26-28 și la punctele A18-A22, să nu fie relevante. Cu toate acestea, elaborarea politicilor și procedurilor, așa cum acestea au fost descrise, poate oferi informații valoroase auditorilor din sectorul public în efectuarea evaluărilor riscului și în îndeplinirea responsabilităților de raportare.

Resurse umane (a se vedea punctul 29)

A24. Astfel de politici și proceduri ale firmei abordează următoarele aspecte relevante legate de personal, ca de exemplu:

- Recrutare;
- Evaluarea performanțelor;
- Capacități, inclusiv timpul necesar îndeplinirii sarcinilor;
- Competență;
- Dezvoltare profesională;
- Promovare;
- Compensare;
- Estimarea nevoilor de personal.

Procese și procedurile de recrutare efective permit firmei să selecteze persoane integre care au capacitatea de a-și dezvolta competența și capacitățile necesare pentru efectuarea activităților firmei.

A25. Competența se poate dezvolta printr-o varietate de metode, inclusiv următoarele:

- Pregătire profesională.
- Dezvoltare profesională continuă, inclusiv prin acțiuni de formare profesională.
- Experiență profesională.
- Pregătire efectuată de către membrii mai experimentați ai personalului,

de exemplu, alți membri ai echipei misiunii.

- Educarea personalului în privința principiilor independenței, acolo unde este necesar.

A26. Competența continuă a personalului firmei depinde, într-o măsură semnificativă, de un nivel adecvat de dezvoltare profesională continuă, astfel încât personalul să își mențină cunoștințele și capacitățile. Astfel, firma pune un accent deosebit pe politicile și procedurile sale, pe nevoia de formare profesională pentru toate nivelurile personalului firmei, și oferă resursele și asistența necesare în pregătirea profesională pentru a permite personalului să își dezvolte și să își mențină competența și capacitățile solicitate.

A27. În cazul în care nu sunt disponibile resurse tehnice și de pregătire profesională interne, firma poate utiliza în acest scop serviciile unei persoane externe cu o calificare adecvată .

A28. Procedurile pentru evaluarea performanțelor firmei, procedurile de compensare și promovare oferă recunoașterea și recompensarea adecvate pentru dezvoltarea și menținerea competențelor și pentru luarea angajamentului de respectare a principiilor de etică. Măsurile pe care o firmă le poate întreprinde în vederea dezvoltării și menținerii competenței și a angajamentului față de principiile de etică includ:

- Aducerea la cunoștința personalului a așteptărilor firmei, în ceea ce privește performanța și principiile de etică;
- Furnizarea de evaluări și consultanță personalului cu privire la performanță, progres și dezvoltarea carierei; și
- Ajutarea personalului pentru ca acesta să înțeleagă că promovarea în poziții cu o responsabilitate mai mare depinde, printre altele, de calitatea performanțelor și aderarea la principiile de etică, și că neconformitatea cu politicile și procedurile firmei poate atrage măsuri disciplinare.

Considerații specifice pentru firmele mai mici

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

Desemnarea echipelor misiunii

Partenerii de misiune (a se vedea punctul 30)

A30. Politicile și procedurile includ sisteme de monitorizare a volumului de lucru și al disponibilității partenerilor de misiune astfel încât aceștia să aibă destul timp să își îndeplinească, în mod adecvat, responsabilitățile.

Echipele misiunii (a se vedea punctul 31)

A31. Desemnarea de către firmă a echipelor pentru misiunii și determinarea nivelului de supraveghere necesar includ, de exemplu, luarea în considerare a:

- Înțelegerii și experienței practice cu privire la misiuni de natură și complexitate similară, prin formare și participare adecvată.
- Înțelegerii standardelor profesionale și a cerințelor reglementărilor legale.
- Cunoștințelor tehnice adecvate, inclusiv a cunoștințelor cu privire la tehnologia relevantă a informațiilor.
- Cunoștințelor cu privire la domeniile de activitate relevante în care operează clientul.
- Abilității de a aplica raționamentul profesional.
- Înțelegerii politicilor și procedurilor de control al calității firmei.

Realizarea misiunii

Consecvența în calitatea modului de realizare a misiunii [a se vedea punctul 32 litera (a)]

A32. Prin politicile și procedurile sale firma promovează consecvența în calitatea modului de desfășurare a misiunii. Acest lucru se obține, de obicei, prin manuale scrise sau în format electronic, instrumente de software sau alte forme de documentație standardizată, sau prin materiale de îndrumare cu privire la domeniul de activitate sau la informațiile specifice. Aspectele abordate includ următoarele:

- Modul în care li se prezintă misiunea echipelor implicate pentru a putea înțelege obiectivele activității desfășurate.
- Proceduri pentru obținerea conformității cu standardele aplicabile misiunilor.
- Proceduri de supervizare a misiunii, de formare și îndrumare a personalului.
- Metodele de revizuire a activității efectuate, a raționamentelor semnificative utilizate și a formei raportului emis.
- Documentarea adecvată a activității desfășurate și a perioadei și amplitudinii revizuirii.
- Proceduri pentru actualizarea tuturor politicilor și procedurilor.

A33. Lucrul în echipă și pregătirea adecvată sunt necesare pentru a ajuta membrii echipei misiunii care sunt mai puțin experimentați să înțeleagă clar obiectivele activității desfășurate.

Supervizare [a se vedea punctul 32 litera (b)]

A34. Supervizarea misiunii include următoarele:

- Urmărirea gradului de realizare a misiunii.
- Evaluarea capacităților și competenței membrilor individuali ai echipei misiunii, dacă dispun de suficient timp pentru a-și realiza activitatea, dacă înțeleg instrucțiunile și dacă activitatea se desfășoară conform abordării planificate a misiunii.
- Abordarea problemelor semnificative ce apar în cadrul misiunii, evaluarea semnificației lor și modificarea adecvată a modului de abordare planificat; și
- Identificarea, în cursul misiunii, a aspectelor în care este necesară consultarea sau evaluarea din partea unor membri mai experimentați ai echipei misiunii.

Revizuire [a se vedea punctul 32 litera (c)]

A35. Revizuirea constă în analiza următoarelor aspecte:

- Efectuarea activității este în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare;
- Apariția aspectelor semnificative ce trebuie avute în vedere în continuare;
- Organizarea de consultări adecvate și concluziile rezultate au fost documentate și implementate;
- Necesitatea revizuirii naturii, plasării în timp și amplitudinii activității efectuate;
- Efectuarea activității este în concordanță cu concluziile trase și este documentată adecvat;
- Obținerea de probe suficiente și adecvate pentru a susține raportul; și
- Obiectivele procedurilor misiunii, au fost realizate.

Consultare (a se vedea punctul 34)

A36. Consultarea include discuții, la nivelul profesional adecvat, cu persoane din cadrul firmei sau din afara ei, care dețin experiența necesară.

A37. Consultarea utilizează resurse de cercetare adecvate precum și experiența colectivă și expertiza tehnică a firmei. Consultarea ajută la promovarea calității și îmbunătățește modul de aplicare a raționamentului profesional. Firma încearcă să construiască o cultură în care consultările sunt recunoscute drept un punct forte și încurajează personalul să solicite consultare în privința aspectelor dificile sau discutabile.

A38. Consultarea efectivă cu privire la aspectele semnificative de natură tehnică, etică sau de altă natură, în cadrul firmei, sau acolo unde este cazul, în exteriorul firmei se poate realiza atunci când cei consultați:

- Primesc toate informațiile relevante care să le permită să ofere un sfat avizat; și
- Dețin cunoștințele, experiența și vechimea corespunzătoare.

Și atunci când concluziile rezultate din consultări sunt documentate și implementate adecvat.

A39. Documentarea completă și detaliată a consultărilor cu alți profesioniști care implică probleme dificile sau discutabile contribuie la înțelegerea :

- Aspectului în privința căruia a fost solicitată consultarea; și
- Rezultatelor consultării, inclusiv a deciziilor luate, a bazei pentru aceste decizii și a modului în care au fost implementate.

Considerații specifice pentru firmele mai mici

A40. O firmă trebuie să se consulte cu persoane din exterior, de exemplu, o firmă fără resurse interne adecvate poate beneficia de serviciile de consultanță oferite de:

- alte firme;
- organismele profesionale și de reglementare, sau
- organizații comerciale care oferă servicii de control al calității.

Înainte de contractarea unor astfel de servicii, firma trebuie să stabilească dacă furnizorul extern de astfel de servicii deține calificarea adecvata.

Revizuirea controlului calității misiunii

Criteriile pentru revizuirea unei misiuni de control al calității [a se vedea punctul 35 litera (b)]

A41. Criteriile de care se ține cont în determinarea misiunilor, altele decât cele de audit al situațiilor financiare ale entităților cotate, care urmează să facă obiectul unei revizuirii a controlului calității misiunii, includ următoarele:

- Natura misiunii, inclusiv măsura în care implică aspecte de interes public.
- Identificarea circumstanțelor neobișnuite sau a riscurilor în cadrul unei misiuni sau a unei clase de misiuni.
- Dacă există legi sau reglementări care să dispună revizuirea controlului calității misiunii.

Natura, planificarea și amplexarea revizuirii controlului calității misiunii (a se vedea punctele 36-37)

A42. Raportul misiunii nu este datat până la finalizarea revizuirii controlului calității misiunii. Cu toate acestea, documentarea revizuirii controlului calității misiunii poate fi finalizată ulterior datei raportului.

A43. Efectuarea revizuirii controlului calității misiunii în timp util, în stadiile

corespunzătoare ale misiunii, permite rezolvarea rapidă a aspectelor semnificative spre satisfacția inspectorului controlului calității misiunii, anterior sau la data raportului.

- A44. Amploarea revizuirii controlului calității misiunii poate depinde, printre altele, și de complexitatea misiunii, atunci când entitatea este cotate, și de riscul ca raportul să nu fie adecvat în circumstanțele date. Efectuarea unei revizui a controlului calității misiunii nu reduce responsabilitățile partenerului de misiune.

Revizuirea controlului calității misiunii unei entități cotate (a se vedea punctul 38)

- A45. Alte aspecte relevante pentru evaluarea raționamentelor semnificative formulate de echipa misiunii care pot fi luate în considerare în revizuirea controlului calității misiunii cu privire la auditul situațiilor financiare ale unei entități cotate includ:

- Riscurile semnificative identificate în timpul misiunii și reacțiile la aceste riscuri.
- Raționamentele făcute, mai ales referitoare la pragul de semnificație și la riscurile semnificative.
- Semnificația și dispunerea denaturărilor corectate sau necorectate, identificate în timpul misiunii.
- Aspectele ce trebuie comunicate conducerii sau persoanelor însărcinate cu guvernanta, și, unde este cazul, altor părți interesate precum organismele de reglementare.

Aceste alte aspecte, în funcție de circumstanțe, pot fi de asemenea aplicabile pentru revizuirile controlului calității misiunii pentru auditurile situațiilor financiare ale altor entități precum și pentru revizuirile situațiilor financiare și a altor misiuni de asigurare și servicii conexe.

Considerații specifice privind auditarea organizațiilor din sectorul public

- A46. Deși nu se face referire la ele în calitate de entități cotate, așa cum este descris la punctul A16, anumite entități din sectorul public pot avea o semnificație suficientă pentru a solicita efectuarea unei revizui a controlului calității misiunii.

Criteriile de eligibilitate a inspectorilor controlului calității misiunii

Expertiza tehnică, experiența și autoritatea adecvată și suficientă [a se vedea punctul 39 litera (a)]

- A47. Ceea ce constituie expertiza tehnică, experiența și autoritatea suficientă și adecvată depinde de condițiile misiunii. De exemplu, este indicat ca inspectorul controlului calității misiunii pentru un audit al situațiilor finan-

ciare ale unei entități cotate să dețină experiența și autoritatea suficientă și corespunzătoare pentru a acționa ca partener de misiune în cazul auditului situațiilor financiare ale entităților cotate.

Consultarea cu inspectorul controlului calității misiunii [a se vedea punctul 39 litera (b)]

A48. Partenerul de misiune poate să consulte inspectorul controlului calității misiunii în timpul derulării misiunii, de exemplu, pentru a stabili dacă raționamentele realizate de partenerul de misiune vor fi acceptabile pentru inspectorul de calitate al misiunii. Astfel de consultări evită identificarea diferențelor de opinie în etapele finale ale misiunii și nu trebuie să compromită eligibilitatea inspectorului controlului calității misiunii pentru a îndeplini acest rol. În cazul în care natura și amploarea consultărilor devin semnificative, obiectivitatea inspectorului poate fi compromisă în afară de cazul în care atât echipa de misiune cât și inspectorul sunt atenți să mențină obiectivitatea inspectorului. În cazul în care acest lucru nu este posibil, o altă persoană din cadrul firmei sau o altă persoană externă cu o calificare adecvată este numită pentru a prelua rolul fie al inspectorului controlului calității misiunii, fie al persoanei ce urmează a fi consultată în legătură cu misiunea.

Obiectivitatea inspectorului controlului calității misiunii (a se vedea punctul 40)

A49. Firma trebuie să elaboreze politici și proceduri concepute pentru a menține obiectivitatea inspectorului controlului calității misiunii. În acest sens, astfel de politici și proceduri asigură că inspectorul controlului calității misiunii:

- Atunci când este posibil, nu este ales de partenerul de misiune;
- Nu a participat în alt mod la realizarea misiunii în timpul perioadei de revizuire;
- Nu ia decizii în locul echipei misiunii; și
- Nu este subiectul altor considerente care i-ar putea afecta obiectivitatea.

Considerații specifice pentru firmele mai mici

A50. În cazul firmelor cu puțini parteneri, este posibil ca implicarea partenerului de misiune în selectarea inspectorului controlului calității misiunii să nu fie viabilă. Pot fi contractate persoane externe cu o calificare adecvată în cazul în care practicienii individuali sau firmele mici identifică misiuni ce necesită revizuiți ale controlului calității. În mod alternativ, unii practicieni individuali sau unele firme mici ar putea dori să utilizeze alte firme pentru a facilita revizuirile controlului calității misiunii. În cazul în care firma con-

traktează persoane externe cu o calificare adecvată, firma trebuie să urmeze cerințele de la punctele 39-41, aplicându-se îndrumarea de la punctele A47-A48.

Considerații specifice privind auditarea organizațiilor din sectorul public

A51. În sectorul public, un auditor numit statutar (de exemplu, un Auditor General, sau altă persoană care deține calificarea corespunzătoare, desemnată de Auditorul General) poate avea un rol echivalent cu cel al partenerului de misiune cu responsabilitate generală pentru auditurile sectorului public. În astfel de circumstanțe, acolo unde se aplică, selectarea inspectorului controlului calității misiunii include considerarea necesității de independență față de entitatea auditată și abilitatea inspectorului controlului calității misiunii de a furniza o evaluare obiectivă.

Diferențe de opinie (a se vedea punctul 43)

A52. Procedurile efective încurajează identificarea diferențelor de opinie într-o etapă incipientă, furnizează îndrumări clare cu privire la stadiile succesive care vor fi derulate ulterior, și solicită documentație cu privire la rezolvarea diferențelor și implementarea concluziilor formulate.

A53. Procedurile de rezolvare a acestor diferențe pot include consultarea cu un alt practician sau cu o altă firmă, sau cu un organism profesional sau de reglementare.

Documentația misiunii

Finalizarea întocmirii dosarelor finale de misiune (a se vedea punctul 45)

A54. Legile sau reglementările pot prescrie termene limită până la care urmează să fie întocmite dosarele de misiune finale aferente unor tipuri de misiuni specifice. Atunci când aceste limite de timp nu sunt prescrise prin lege sau reglementări, punctul 45 dispune ca firma să își stabilească periodic limite de timp care reflectă necesitatea de a finaliza întocmirea dosarelor de misiune finale. În cazul unui audit, de exemplu, o astfel de limită de timp nu ar trebui să depășească, în mod normal, 60 de zile de la data raportului auditorului.

A55. Atunci când două sau mai multe rapoarte sunt emise cu privire la aceeași informație specifică a entității, politicile și procedurile firmei referitoare la limitele de timp privind întocmirea dosarelor finale de misiune abordează fiecare raport ca și când ar fi aferent unei misiuni distincte. Acesta poate fi cazul, de exemplu, atunci când firma emite un raport al auditorului privind informațiile financiare ale unei componente pentru scopuri de consolidare

a grupului și, la o dată ulterioară, un raport al auditorului privind aceleași informații financiare, în scopuri statutare.

Confidențialitate, păstrarea în siguranță, integritatea, accesibilitatea și reconstituirea documentației misiunii (a se vedea punctul 46)

A56. Cerințele etice relevante stabilesc o obligație pentru personalul firmei de a respecta, la orice moment, confidențialitatea informațiilor cuprinse în documentația misiunii, cu excepția cazului în care un client a acordat autorizația specifică de prezentare a informațiilor, sau există o obligație legală sau profesională de a face acest lucru. Legile sau reglementările specifice pot impune obligații suplimentare personalului firmei de a păstra confidențialitatea clientului, mai ales în ceea ce privește datele de natură personală.

A57. Indiferent dacă documentația misiunii este în format tipărit, electronic sau de altă natură, integritatea, accesibilitatea și reconstituirea datelor de bază poate fi compromisă dacă documentația poate fi deteriorată, completată sau ștearsă fără cunoștința firmei sau dacă poate fi pierdută sau avariata în mod definitiv. În consecință, controalele concepute și implementate de firmă în vedere evitării deteriorării sau pierderii neautorizate a documentației misiunii, le pot include pe cele care:

- Permit determinarea datei la care a fost creată, modificată sau revizuită documentația misiunii și de către cine;
- Protejează integritatea informațiilor la toate stadiile misiunii, mai ales atunci când informația este împărtășită cu echipa misiunii sau transmisă altor părți prin internet;
- Previn modificările neautorizate ale documentației misiunii; și
- Permit accesul la documentația misiunii echipei misiunii și altor părți autorizate, după caz, pentru a se achita în mod corespunzător, de responsabilitățile lor.

A58. Controalele pe care firma le concepe și implementează pentru a păstra confidențialitatea, păstrarea în siguranță, accesibilitatea și reconstituirea documentației misiunii pot include următoarele:

- Utilizarea unei parole de către membrii echipei misiunii, pentru a se restricționa accesul utilizatorilor neautorizați la documentația misiunii în format electronic.
- Tehnici adecvate de back-up a documentației misiunii în format electronic, în anumite stadii pe parcursul misiunii.
- Proceduri de distribuire corespunzătoare a documentației echipei misiunii la începutul misiunii, de procesare a acesteia pe parcursul misiunii și de compilare la finalul misiunii.

- Proceduri de restricționare a accesului și de permitere a unei distribuiri corecte și stocări confidențiale a documentației misiunii în format hârtie.
- A59. Din motive practice, documentația originală în format hârtie poate fi scanată electronic pentru a fi inclusă în dosarele misiunii. În astfel de cazuri, procedurile firmei concepute pentru păstrarea integrității, accesibilității și reconstituirii documentației poate include obligația echipelor misiunii de a:
- Genera copii scanate care să reflecte conținutul integral al documentației originale în format hârtie, inclusiv semnăturile manuale, referințele încrucișate și adnotările;
 - Integra copiile scanate în dosarele misiunii, inclusiv indexând sau semnând copiile scanate, dacă este necesar; și
 - Permite ca copiile scanate să fie recuperate și tipărite, după caz.
- Pot exista cerințe legale, de reglementare sau de altă natură, pentru ca firma să păstreze documentația originală în format hârtie care a fost scanată.

Păstrarea documentației misiunii (a se vedea punctul 47)

- A60. Nevoile firmei de a păstra documentația misiunii și perioada de păstrare vor varia în funcție de natura misiunii și de circumstanțele firmei, de exemplu, de măsura în care documentația misiunii este necesară pentru a furniza o evidență a aspectelor cu semnificație continuă pentru misiunile viitoare. Perioada de păstrare poate depinde, de asemenea, de alți factori, precum de măsura în care legile sau reglementările locale prescriu perioade specifice de păstrare pentru anumite tipuri de misiuni, sau de măsura în care există perioade de păstrare general acceptate în acea jurisdicție, în absența unor cerințe legale sau de reglementare specifice.
- A61. În cazuri specifice ale misiunilor de audit, perioada de păstrare nu ar trebui, în mod normal, să fie mai scurtă de cinci ani de la data raportului auditorului, sau dacă survine ulterior acestuia, de la data raportului auditorului grupului.
- A62. Procedurile pe care firma le adoptă pentru păstrarea documentației misiunii le includ și pe acelea care permit respectarea cerințelor de la punctul 47 pe parcursul perioadei de păstrare, de exemplu pentru a:
- Asigura reconstituirea și accesul la documentația misiunii pe perioada păstrării, în special în cazul documentației electronice, având în vedere actualizarea sau schimbarea tehnologiei în timp.
 - Furniza, acolo unde este necesar, o evidență a schimbărilor produse în documentația misiunii, după ce au fost finalizate dosarele misiunii; și
 - Asigura accesul și revizuirea documentației specifice a misiunii, de către părți externe autorizate, pentru controlul calității sau în alte scopuri.

Proprietatea documentației misiunii

- A63. Dacă nu se prevede altfel în legislație sau alte reglementări, documentația misiunii este proprietatea firmei. Firma poate, din proprie inițiativă, să pună la dispoziția clienților fragmente sau extrase din documentația misiunii, cu condiția ca astfel de dezvăluiri să nu submineze validitatea activității desfășurate, sau, în cazul misiunilor de asigurare, independența firmei sau a personalului său.

Monitorizare

Monitorizarea politicilor și procedurilor de control al calității ale firmei (a se vedea punctul 48)

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

- Respectării standardelor profesionale și a cerințelor legale și de reglementare;
- Elaborării adecvate și implementării eficiente a sistemului de control al calității; și
- Aplicării adecvate a politicilor și procedurilor de control al calității ale firmei, astfel încât rapoartele emise de firmă sau de partenerii de misiune să fie adecvate în condițiile date.

- A65. Analiza și evaluarea continuă a sistemului de control al calității include aspecte precum următoarele:

- Analiza:
 - Noilor evoluții ale standardelor profesionale și cerințelor legale și de reglementare aplicabile, și modul în care acestea sunt reflectate în politicile și procedurile firmei, dacă este necesar;
 - Confirmării scrise a conformității cu politicile și procedurile referitoare la independență;
 - Dezvoltării profesionale continue, inclusiv formării; și
 - Deciziilor legate de acceptarea sau continuarea relației cu un client sau a misiunilor specifice.
- Determinarea măsurilor corective ce trebuie luate și a îmbunătățirilor sistemului, inclusiv furnizarea feedback-ului în politicile și procedurile firmei referitoare la pregătire și formare profesională.
- Comunicarea către personalul adecvat al firmei a deficiențelor identificate în sistem, în nivelul de înțelegere a sistemului, sau în conformitatea cu acesta.
- Urmărirea de către personalul adecvat din cadrul firmei, astfel încât mo-

dificărilor necesare să fie efectuate prompt în politicile și procedurile legate de controlul calității.

A66. Politicile și procedurile privind ciclul de inspecție pot, de exemplu, să specifice un ciclu de inspecție, care să se desfășoare pe parcursul a trei ani. Maniera în care se organizează ciclul de inspecție, inclusiv perioada de selectare a misiunilor, depinde de mai mulți factori, precum:

- Dimensiunea firmei.
- Numărul și locația birourilor sale.
- Rezultatele procedurilor de monitorizare anterioare.
- Gradul de autoritate deținut atât de personal, cât și de filiale (de exemplu, dacă birourile individuale sunt autorizate să își deruleze inspecțiile pe cont propriu sau doar biroul principal le poate realiza).
- Natura și complexitatea practicilor și organizării firmei.
- Riscurile asociate clienților firmei și a misiunilor specifice.

A67. Procesul de inspecție include selectarea misiunilor individuale, dintre care unele pot fi selectate fără notificarea prealabilă a echipei misiunii. În determinarea domeniului de aplicare a inspecțiilor, firma poate lua în considerare domeniul de aplicare sau concluziile unui program de inspecție extern și independent. Totuși, un astfel de program extern nu constituie un înlocuitor pentru programul de monitorizare intern al firmei.

Considerații specifice pentru firmele mai mici

A68. În cazul firmelor mici, este posibil ca procedurile de monitorizare să fie realizate de indivizi care sunt responsabili cu conceperea și implementarea politicilor și procedurilor de controlul calității, sau care ar putea fi implicați în efectuarea revizuirii controlului calității misiunii. O firmă cu un număr redus de angajați poate hotărî să folosească o persoană externă cu o calificare adecvată sau o altă firmă pentru a efectua inspecțiile asupra misiunilor și alte proceduri de monitorizare. În mod alternativ, aceștia își pot împărți resursele cu alte organizații adecvate, pentru a facilita activitățile de monitorizare.

Comunicarea deficiențelor (a se vedea punctul 50)

A69. Raportarea deficiențelor identificate către alte persoane decât partenerii de misiune relevanți nu presupune o identificare a misiunilor specifice aflate în discuție, decât în cazul în care o astfel de identificare este necesară pentru o descărcare adecvată a responsabilităților persoanelor, altele decât partenerii de misiune.

Plângeri și alegații

Sursa plângerilor și alegațiilor (a se vedea punctul 55)

A70. Plângerile și alegațiile (care nu le includ pe cele care sunt în mod clar nese-rioase) pot fi generate atât din interiorul firmei, cât și din afara ei. Acestea pot fi înaintate de personalul firmei, de clienți sau de terțe părți. Pot fi pri-mite de membrii echipei misiunii sau de alți membri ai personalului firmei.

Politici și proceduri de investigație (a se vedea punctul 56)

A71. Politicile și procedurile elaborate pentru investigarea plângerilor și alegațiilor pot include, de exemplu, faptul că partenerul care supervizează investigația:

- Deține experiența corespunzătoare și suficientă;
- Deține autoritatea în cadrul firmei; și
- Nu este implicat în conducerea acesteia.

Partenerul care supervizează investigația poate apela la consiliere juridică în funcție de necesitate.

Considerații specifice pentru firmele mai mici

A72. În cazul firmelor cu puțini parteneri, este posibil ca cerința care impune ca partenerul care supervizează investigația să nu fie implicat în conducere, să nu fie viabilă. Aceste firme mici și practicienii pot utiliza serviciile unei persoane externe calificate în mod corespunzător sau ale unei alte firme pentru a efectua investigația cu privire la plângeri și alegații.

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

A73. Forma și conținutul documentației care consemnează funcționarea fiecă-ruia dintre elementele sistemului de control al calității includ reprezintă o chestiune de raționament și depind de o serie de factori, inclusiv de urmă-torii:

- Dimensiunea firmei și numărul birourilor sale.
- Natura și complexitatea practicilor și modului de organizare a firmei

De exemplu, firmele mari pot utiliza baze de date electronice pentru a docu-menta aspecte precum confirmarea independenței, evaluarea performanțelor și rezultatele inspecțiilor de monitorizare

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

- Procedurile de monitorizare, inclusiv procedura pentru selectarea misiu-nilor finalizate ce urmează a fi inspectate;
- Înregistrarea evaluării:
 - Respectării standardelor profesionale și a cerințelor legale și de re-glementare aplicabile;

- Dacă sistemul de control al calității a fost conceput în mod corespunzător și implementat eficient; și
- Dacă politicile și procedurile firmei de control al calității au fost aplicate în mod corespunzător, astfel încât rapoartele emise de firmă sau de partenerii de misiune sunt adecvate în condițiile date.
- Identificarea deficiențelor descoperite, o evaluare a efectului acestora și stabilirea bazei pentru determinarea măsurilor suplimentare necesare, dacă este cazul.

Considerații specifice pentru firmele mai mici

A75. Firmele mai mici pot folosi metode mai puțin formale în documentarea propriilor sisteme de control al calității, ca de exemplu notițe scrise de mână, liste de verificare sau formulare.

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 200

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

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele
cu începere de la sau ulterior datei de 15 decembrie 2009)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA	2
Un audit al situațiilor financiare	3-9
Data intrării în vigoare	10
Obiectivele generale ale auditorului	11-12
Definiții	13
Cerințe	
Cerințe etice cu privire la auditul unor situații financiare	14
Scepticismul profesional	15
Raționamentul profesional	16
Suficiente probe de audit adecvate și riscul de audit	17
Efectuarea unui audit în conformitate cu ISA-urile	18-24
Aplicare și alte materiale explicative	
Un audit al situațiilor financiare	A1-A13
Cerințe etice cu privire la un audit al situațiilor financiare	A14-A17
Scepticismul profesional	A18-A22
Raționamentul profesional	A23-A27
Suficiente probe de audit adecvate și riscul de audit	A28-A52
Efectuarea unui audit în conformitate cu ISA-urile	A53-A76

Introducere

Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul standard internațional de audit (ISA) tratează răspunderea generală a auditorului în efectuarea unui audit al situațiilor financiare în conformitate cu ISA. Mai precis, stabilește obiectivele generale ale auditorului independent și explică natura și domeniul de aplicare al unui audit conceput să permită auditorului independent să îndeplinească acele obiective. Acesta explică, de asemenea, domeniul de aplicare, autoritatea și structura ISA-urilor și include dispozițiile care stabilesc responsabilitățile auditorului independent în toate auditurile, inclusiv obligația de a respecta ISA-urile. Începând cu acest punct auditorul independent va fi numit „auditorul”.
2. ISA-urile sunt scrise în contextul auditării situațiilor financiare de către un auditor. Ele trebuie adaptate în funcție de necesitate în situațiile în care sunt aplicate pentru auditarea altor informații financiare istorice. ISA-urile nu se referă la responsabilitățile auditorului care ar putea să existe în legislație, reglementări sau altfel în legătură cu, de exemplu, oferta de titluri de valoare către public. Asemenea responsabilități ar putea să difere de acelea stabilite prin ISA-uri. În consecință, în timp ce auditorul ar putea regăsi în ISA aspecte utile în asemenea circumstanțe, este responsabilitatea auditorului să asigure conformitatea cu toate obligațiile legale, de reglementare sau profesionale relevante.

Un audit al situațiilor financiare

3. Scopul unui audit este să îmbunătățească gradul de încredere al utilizatorilor vizați ai situațiilor financiare. Acest lucru este obținut prin exprimarea unei opinii de către auditor cu privire la faptul dacă situațiile financiare sunt pregătite sub toate aspectele semnificative în conformitate cu un cadru general de raportare financiară aplicabil. În cazul majorității cadrelor de raportare generale, opinia se referă la faptul dacă situațiile financiare sunt prezentate în mod corect, sub toate aspectele semnificative, sau oferă o imagine fidelă și corectă în conformitate cu cadrul general de raportare. Un audit efectuat în conformitate cu ISA și dispoziții etice relevante permite auditorului să își formeze acea opinie. (a se vedea punctul A1)
4. Situațiile financiare supuse auditării sunt acelea aparținând entității, pregătite de către conducerea entității sub supravegherea persoanelor însărcinate cu guvernanta. ISA-urile nu impun responsabilități conducerii sau persoanelor însărcinate cu guvernanta și nu eludează legi și reglementări care guvernează responsabilitățile acestora. Totuși, un audit efectuat în confor-

- mitate cu ISA este realizat în baza premisei că conducerea și acolo unde este cazul persoanele însărcinate cu guvernanta au recunoscut o serie de responsabilități care sunt fundamentale pentru efectuarea unui audit. Auditul situațiilor financiare nu restrânge responsabilitatea conducerii sau a persoanelor însărcinate cu guvernanta. (a se vedea punctele A2-A11)
5. Ca bază pentru opinia auditorului ISA-urile cer ca auditorul să obțină o asigurare rezonabilă în legătură cu faptul că situațiile financiare ca întreg nu conțin denaturări semnificative fie ele datorate fraudei sau erorii. Asigurarea rezonabilă reprezintă un nivel de asigurare ridicat. Ea se obține atunci când auditorul a obținut suficiente probe adecvate de audit pentru a reduce riscurile de audit la un nivel acceptabil de scăzut (de exemplu, riscul ca auditorul să exprime o opinie neadecvată atunci când situațiile financiare sunt denaturate semnificativ). Totuși, asigurarea rezonabilă nu reprezintă un nivel absolut de asigurare, pentru că există limitări inerente ale unui audit care rezultă în majoritatea probelor de audit pe baza cărora auditorul trage concluzii și își bazează opinia auditorului ca fiind mai degrabă convingătoare decât concludentă. (a se vedea punctele A28-A52)
 6. Conceptul de prag de semnificație este aplicat de către auditor atât în planificarea și efectuarea auditului cât și în evaluarea efectului denaturărilor identificate asupra auditului și a erorilor necorectate, dacă este cazul, asupra situațiilor financiare.¹ În general, denaturările, inclusiv omisiunile, sunt considerate a fi semnificative dacă, în mod individual sau în totalitate, ele ar putea să genereze o așteptare rezonabilă cum că ar putea să influențeze deciziile economice ale utilizatorilor luate în baza situațiilor financiare. Judecățile cu privire la pragul de semnificație sunt afectate de percepția auditorului cu privire la nevoile de informare ale utilizatorilor în legătură cu situațiile financiare și în legătură cu mărimea sau natura unei denaturări sau o combinație a celor două. Opinia auditorului se referă la situațiile financiare ca întreg și ca urmare auditorul nu este responsabil pentru detectarea denaturărilor care nu sunt semnificative la nivelul situațiilor financiare ca întreg.
 7. ISA-urile conțin obiective, cerințe și aplicații și alte materiale explicative care sunt proiectate pentru a-l susține pe auditor în obținerea unei asigurări rezonabile. ISA-urile solicită ca auditorul să exercite raționamentul profesional și să își păstreze scepticismul profesional pe parcursul planificării și efectuării auditului și printre altele:

¹ ISA 320 „Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit” și ISA 450 „Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului”

- Să identifice și să evalueze riscurile de denaturare semnificativă, fie ele datorate fraudei sau erorii, pe baza înțelegerii entității și a mediului său, inclusiv controlul intern al entității.
 - Să obțină suficiente probe de audit adecvate cu privire la faptul dacă denaturările semnificative există, prin proiectarea și implementarea unor răspunsuri adecvate la riscurile evaluate.
 - Să își formeze o opinie cu privire la situațiile financiare bazată pe concluziile trase în baza probelor de audit obținute.
8. Forma opiniei exprimate de către auditor va depinde de cadrul general de raportare financiară aplicabil și orice alte legi sau reglementări aplicabile. (a se vedea punctele A12-A13)
9. Auditorul ar putea să aibă de asemenea anumite responsabilități privind comunicarea sau raportarea față de utilizatori, conducere, persoanele însărcinate cu guvernanta sau părți în afara entității, în legătură cu elemente care rezultă din audit. Acestea ar putea fi stabilite de ISA-uri sau de legea sau reglementările aplicabile.²

Data intrării în vigoare

10. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele cu începere de la sau ulterior datei de 15 Decembrie 2009.

Obiectivele generale ale auditorului

11. În efectuarea unui audit al situațiilor financiare, obiectivele generale ale auditorului sunt:
- (a) Să obțină asigurări rezonabile cu privire la măsura în care situațiile financiare ca întreg nu conțin denaturări semnificative, fie ele ca urmare a fraudei sau erorii, permițând astfel auditorului să exprime o opinie cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt pregătite, din toate punctele de vedere semnificative, în conformitate cu cadrul general de raportare financiară aplicabil; și
 - (b) Să raporteze cu privire la situațiile financiare și să comunice așa cum cer ISA-urile, în conformitate cu identificările auditorului.
12. În toate situațiile, atunci când asigurarea rezonabilă nu poate fi obținută, iar o opinie modificată în raportul auditorului nu este suficientă în circumstanțele date în scopul raportării către utilizatorii vizați ai situațiilor financiare, ISA-urile cer ca auditorul să anunțe imposibilitatea exprimării

² A se vedea, spre exemplu ISA 260, „Comunicarea cu persoanele însărcinate cu guvernanta” și punctul 43 din ISA 240, „Responsabilitățile auditorului privind fraudă în cadrul unui audit al situațiilor financiare”

unei opinii sau să se retragă (sau să demisioneze)³ din misiune, acolo unde retragerea este permisă de legea sau reglementările aplicabile.

Definiții

13. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au semnificațiile atribuite mai jos:

(a) Cadrul general de raportare financiară aplicabil – Cadrul general de raportare financiară adoptat de conducere și, acolo unde este cazul, de către persoanele însărcinate cu guvernanta în întocmirea situațiilor financiare, care este acceptabil prin prisma naturii entității și a obiectivelor situațiilor financiare sau care este impus de lege sau reglementări.

Termenul „cadrul de prezentare fidel” este folosit pentru a face referire la un cadru general de raportare financiară care impune respectarea cerințelor cadrului general și:

(i) Recunoaște în mod explicit sau implicit faptul că, pentru a obține o prezentare corectă a situațiilor financiare, ar putea fi necesar ca conducerea să ofere prezentări care să le depășească pe cele solicitate în mod special de către cadrul general de raportare; sau

(ii) Recunoaște în mod explicit faptul că ar putea fi necesar pentru conducere să se abată de la o dispoziție a cadrului general pentru a obține o prezentare corectă a situațiilor financiare. Asemenea abateri se așteaptă a fi necesare doar în situații extrem de rare.

Termenul “cadru de conformitate” este folosit pentru a face referire la un cadru general de raportare financiară care necesită respectarea conformității cu cerințele cadrului general, dar nu conține recunoașterea de la (i) și (ii) de mai sus.

(b) Probe de audit – Informații folosite de audit pentru a ajunge la concluziile pe care se bazează opinia auditorului. Probele de audit includ atât informații conținute în sistemul de înregistrări contabile care stau la baza situațiilor financiare, cât și alte informații. În scopul ISA-urilor:

(i) Suficiența probelor de audit este măsura cantității de probe de audit. Cantitatea necesară de probe de audit este afectată de evaluarea auditorului cu privire la riscul de denaturare semnificativă cât și de calitatea unor asemenea probe de audit.

(ii) Gradul de adecvare al probelor de audit este măsura calității probelor de audit; respectiv relevanța și credibilitatea lor în oferirea unui suport pentru concluziile pe care se bazează opinia auditorului.

(c) Riscul de audit – Riscul ca auditorul să exprime o opinie neadecvată

³ În ISA-uri doar termenul de „retragere” este folosit.

de audit atunci când situațiile financiare sunt denaturate semnificativ. Riscul de audit este o funcție a riscurilor de denaturare semnificativă și a riscului de detectare.

- (d) Auditor – Termenul „auditor” este folosit pentru a face referire la persoana sau persoanele care efectuează auditul, de obicei partenerul de misiune sau alți membrii ai echipei misiunii, sau, în funcție de situație, firma. Acolo unde un ISA intenționează în mod expres ca o dispoziție sau responsabilitate să fie îndeplinită de către partenerul de misiune sau alți membrii ai echipei misiunii, termenul „partenerul de misiune” va fi folosit în defavoarea celui de „auditor”. „Partenerul de misiune,” și „firma” trebuie citați în sensul în care se referă la echivalentele lor din sectorul public acolo unde este relevant.
- (e) Riscul de detectare – Riscul ca procedurile efectuate de auditor pentru a reduce riscul de audit la un nivel acceptabil de scăzut, nu vor fi în măsură să detecteze o denaturare care există și care ar putea fi semnificativă, fie individual sau la nivel agregat împreună cu alte denaturări.
- (f) Situații financiare – O reprezentare structurată a informațiilor financiare istorice, inclusiv notele legate de acestea, care intenționează să comunice resursele sau obligațiile economice ale unei entități la un anumit moment în timp sau schimbări ale acestora, pe o perioadă de timp în conformitate cu dispozițiile cadrului general de raportare financiară. Notele explicative conțin în mod obișnuit un sumar al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative. Termenul „situații financiare” se referă în mod obișnuit la un set complet de situații financiare așa cum se stabilește prin cerințele cadrului general de raportare financiară aplicabil, dar se pot referi și la o singură situație financiară.
- (g) Informații financiare istorice – Informație exprimată în termeni financiari în legătură cu o anumită entitate, derivată 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.
- (h) Conducere – Persoana(ele) cu responsabilități executive pentru conducerea operațiunilor entității. Pentru anumite entități din anumite jurisdicții, conducerea include unele dintre sau toate persoanele însărcinate cu guvernanta, ca de exemplu, membrii executivi ai consiliului de administrație, sau un asociat - conducător.
- (i) Denaturare – O diferență între suma, clasificarea, prezentarea sau devaluirea unui element din situațiile financiare raportat și suma, clasifi-

carea, prezentarea, sau dezvăluirea care este necesară a fi făcută pentru ca elementul să fie în conformitate cu cadrul general de raportare financiară aplicabil. Denaturările pot apărea ca urmare a erorii sau fraudei. Acolo unde auditorul exprimă o opinie cu privire la faptul că situațiile financiare sunt prezentate în mod corect, sub toate aspectele semnificative, sau oferă o imagine corectă și fidelă, denaturările includ de asemenea acele ajustări de sume, clasificări, prezentări sau dezvăluiri care, în opinia auditorului, sunt necesare pentru ca situațiile financiare să fie prezentate în mod corect, sub toate aspectele semnificative, sau să ofere o imagine corectă și fidelă.

(j) Premize legate de responsabilitățile conducerii și, acolo unde este cazul, a persoanelor însărcinate cu guvernanta, pe baza cărora este efectuat auditul - Faptul că conducerea și acolo unde este cazul, persoanele însărcinate cu guvernanta au recunoscut și înțeleg că au următoarele responsabilități care sunt fundamentale pentru efectuarea unui audit în conformitate cu ISA-urile. Și anume, responsabilitatea:

- (i) Pentru pregătirea situațiilor financiare în conformitate cu cadrul general de raportare financiară aplicabil, incluzând acolo unde este cazul prezentarea lor fidelă;
- (ii) Pentru un control intern de o asemenea natură pe care conducerea și, acolo unde este cazul, persoanele însărcinate cu guvernanta îl consideră necesar pentru a permite pregătirea unor situații financiare care să nu conțină denaturări semnificative, fie ele datorate fraudei sau erorii; și
- (iii) Să ofere auditorului:
 - (a) Acces la toate informațiile pe care conducerea și acolo unde este cazul persoanele însărcinate cu guvernanta le consideră relevante pentru pregătirea situațiilor financiare, cum ar fi înregistrări, documentație și alte aspecte;
 - (b) Informații adiționale pe care auditorul le-ar putea solicita conducerii și, acolo unde este cazul, persoanelor însărcinate cu guvernanta în scopul auditării; și
 - (c) Acces nerestricționat la persoanele din cadrul entității de la care auditorul consideră necesar să obțină probe de audit.

În cazul unui cadru de prezentare fidel, punctul (i) de mai sus ar putea fi reformulat ca “pentru pregătirea și prezentarea *fidelă* a situațiilor financiare în conformitate cu cadrul general de raportare financiară” sau “pentru pregătirea de situații financiare *care oferă o imagine corectă și fidelă* în conformitate cu cadrul general de raportare financiară.”

Expresia “Premiza legată de responsabilitățile conducerii și, acolo unde este cazul, a persoanelor însărcinate cu guvernanta pe baza căreia este efectuat un audit” va putea fi folosită și ca „premiza”.

- (k) Raționamentul profesional – Aplicarea pregătirii relevante, a cunoștințelor și a experienței în contextul dat de audit, contabilitate și standarde etice, pentru a lua decizii în cunoștință de cauză în legătură cu procedura adecvată în contextul circumstanțelor misiunii de audit.
- (l) Scepticismul profesional – O atitudine care include o gândire rezervată, fiind atent la condiții care ar putea indica o posibilă denaturare datorată fraudei sau erorii și o evaluare critică a probelor de audit.
- (m) Asigurare rezonabilă – În contextul unui audit al situațiilor financiare, un nivel de asigurare ridicat, dar nu absolut.
- (n) Risc de denaturare semnificativă – Riscul ca situațiile financiare să fie denaturate semnificativ înainte de auditare. Acesta constă în două componente, descrise după cum urmează la nivelul afirmațiilor:
 - (i) Riscul inerent – Susceptibilitatea unei afirmații cu privire la o clasă de tranzacții, sold de cont sau prezentare de a fi denaturată semnificativ, fie individual sau în mod agregat împreună cu alte denaturări, înainte de a lua în considerare orice controale legate de acestea
 - (ii) Riscul de control – Riscul ca o denaturare care ar putea să apară la nivelul unei afirmații cu privire la o clasă de tranzacții, sold de cont sau prezentare care ar putea fi semnificativă, fie individual sau în mod agregat împreună cu alte denaturări, să nu poată fi prevenită sau detectată și corectată la timp de către controlul intern al entității.
- (o) Persoanele însărcinate cu guvernanta – Persoana (ele) sau organizația(iile) (de exemplu administratorul unei corporații) cu responsabilitate de supraveghere a direcției strategice a entității și obligații legate de răspunderea entității. Aceasta include și supravegherea procesului de raportare financiară. Pentru anumite entități din câteva jurisdicții, persoanele însărcinate cu guvernanta ar putea include personalul de conducere, de exemplu, membrii executivi ai unui consiliu de conducere al unei entități din sectorul privat sau public, sau un proprietar-conducător.

Dispoziții

Dispoziții etice cu privire la un audit al situațiilor financiare

14. Auditorul trebuie să se conformeze dispozițiilor etice relevante, inclusiv celor referitoare la independență, în legătură cu misiunile de auditare a situațiilor financiare. (a se vedea punctele A14-A17)

Scepticismul profesional

15. Auditorul trebuie să planifice și să efectueze un audit cu scepticism profesional, recunoscând faptul că ar putea să existe circumstanțe datorită cărora situațiile financiare să fie denaturate semnificativ. (a se vedea punctele A18-A22)

Raționamentul profesional

16. Auditorul trebuie să exercite raționamentul profesional în planificarea și efectuarea unui audit al situațiilor financiare. (a se vedea punctele A23-A27)

Suficiente probe de audit adecvate și riscul de audit

17. Pentru a obține o asigurare rezonabilă auditorul trebuie să obțină suficiente probe de audit adecvate pentru a reduce riscul de audit la un nivel acceptabil de scăzut permițând astfel auditorului să tragă concluzii rezonabile pe care să își bazeze opinia de auditor. (a se vedea punctele A28-A52)

Efectuarea unui audit în conformitate cu ISA-urile

Respectarea ISA-urilor relevante pentru audit

18. Auditorul trebuie să se conformeze tuturor ISA-urilor relevante pentru audit. Un ISA este relevant pentru audit când acesta este în vigoare, iar circumstanțele la care ISA se adresează există. (a se vedea punctele A53-A57)
19. Auditorul trebuie să dispună de o înțelegere a întregului text al unui ISA, inclusiv a modului de aplicare a acestuia și altor materiale explicative necesare pentru a îi înțelege obiectivele și a îi aplica dispozițiile în mod adecvat. (a se vedea punctele A58-A66)
20. În raportul auditorului, auditorul nu trebuie să declare conformitatea cu ISA decât în cazul în care a respectat dispozițiile prezentului ISA și a tuturor celorlalte ISA relevante pentru audit.

Obiective declarate în ISA-urile individuale

21. Pentru a atinge obiectivele generale ale auditorului, auditorul trebuie să utilizeze obiectivele declarate în ISA-urile relevante pentru planificarea și efectuarea auditului, având în vedere interdependența dintre ISA-uri, pentru a:
 - (a) Determina măsura în care este necesară efectuarea oricăror alte proceduri în plus față de cele impuse de ISA-uri, pentru a atinge obiectivele declarate în ISA-uri; și (a se vedea punctul A70)
 - (b) Evalua măsura în care au fost obținute suficiente probe de audit adecvate. (a se vedea punctul A71)

Respectarea dispozițiilor relevante

22. Sub rezerva prevederilor de la punctului 23, auditorul trebuie să se conformeze fiecărei dispoziții a unui ISA, exceptând situația în care, date fiind circumstanțele auditului:
 - (a) Întregul ISA nu este relevant; sau
 - (b) Dispoziția nu este relevantă pentru că este afectată de o condiție iar condiția nu există. (a se vedea punctele A72-A73)
23. În situații excepționale, auditorul va putea considera necesar să se abată de la dispozițiile relevante dintr-un ISA. În asemenea circumstanțe, auditorul trebuie să efectueze proceduri de audit alternative pentru a atinge scopul dispoziției. Necesitatea ca auditorul să se abată de la o dispoziție relevantă se așteaptă să apară doar acolo unde dispoziție este dată pentru ca o procedură specifică să fie realizată, iar în circumstanțele specifice auditului acea procedură ar fi ineficace în atingerea scopului dispoziției. (a se vedea punctul A74)

Incapacitatea de a atinge un obiectiv

24. Dacă un obiectiv dintr-un ISA relevant nu poate fi atins, auditorul trebuie să evalueze măsura în care acest fapt îl împiedică să își atingă obiectivele sale generale de auditor, fiind necesar astfel ca acesta să își modifice opinia în conformitate cu ISA-urile sau să se retragă din misiune (acolo unde retragerea este permisă de legea sau **reglementările** aplicabile). Incapacitatea de a atinge un obiectiv reprezintă o problemă importantă care necesită documentare în conformitate ISA 230.⁴ (a se vedea punctele A75-A76)

Aplicare și alte materiale explicative

Un audit al situațiilor financiare

Domeniul de aplicare al unui audit (a se vedea punctul 3)

- A1. Opinia auditorului cu privire la situațiile financiare tratează măsura în care situațiile financiare sunt pregătite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul general de raportare financiară aplicabil. O asemenea opinie este comună pentru toate auditurile situațiilor financiare. Opinia auditorului așadar nu asigură, de exemplu, viabilitatea în viitor a entității și nici eficiența sau eficacitatea cu care conducerea a organizat activitățile entității. În anumite jurisdicții, totuși, legile sau reglementările aplicabile

⁴ ISA 230, „Documentația de audit,” punctul 8 litera (c).

ar putea solicita ca auditorii să ofere opinii cu privire la alte aspecte specifice, cum ar fi eficacitatea controlului intern, sau consecvența dintre un raport separat al conducerii și situațiile financiare. În timp ce ISA-urile includ dispoziții și îndrumări în legătură cu asemenea aspecte în măsura în care sunt relevante în formarea unei opinii cu privire la situațiile financiare, auditorul ar trebui să efectueze muncă suplimentară dacă acesta are responsabilități suplimentare pentru a oferi asemenea opinii.

Întocmirea situațiilor financiare (a se vedea punctul 4)

- A2. Legile sau reglementările ar putea stabili responsabilitățile conducerii, iar acolo unde este cazul, a persoanelor însărcinate cu guvernanta în legătură cu raportarea financiară. Totuși, întinderea acestor responsabilități, sau modul în care acestea sunt descrise ar putea să difere de la o jurisdicție la alta. În ciuda acestor diferențe, un audit în conformitate cu ISA-uri este efectuat pe baza premisei că conducerea și acolo unde este cazul persoanele însărcinate cu guvernanta, au recunoscut și înțeles faptul că au responsabilitatea:
- (a) Pentru pregătirea situațiilor financiare în conformitate cu cadrul general de raportare financiară aplicabil, incluzând acolo unde este cazul prezentarea lor fidelă;
 - (b) Pentru un control intern de o asemenea natură pe care conducerea și, acolo unde este cazul, persoanele însărcinate cu guvernanta îl consideră necesar pentru a permite pregătirea unor situații financiare care să nu conțină denaturări semnificative, fie ele datorate fraudei, fie erorii; și
 - (c) Să ofere auditorului:
 - (i) Acces la toate informațiile pe care conducerea și acolo unde este cazul persoanele însărcinate cu guvernanta le consideră a fi relevante pentru pregătirea situațiilor financiare, cum ar fi înregistrări, documentație și alte aspecte;
 - (ii) Informații adiționale pe care auditorul le-ar putea solicita conducerii și, acolo unde este cazul, persoanelor însărcinate cu guvernanta în scopul auditării; și
 - (iii) Acces nerestricționat la persoanele din cadrul entității de la care auditorul consideră necesar să obțină probe de audit.
- A3. Pregătirea situațiilor financiare de către conducere și, acolo unde este cazul de persoanele însărcinate cu guvernanta necesită:
- Identificarea cadrului general de raportare financiară aplicabil în contextul oricăror legi sau reglementări relevante.
 - Pregătirea situațiilor financiare în conformitate cu acel cadru general.
 - Includerea unei descrieri adecvate a acelui cadru general în situațiile financiare.

Pregătirea situațiilor financiare cere conducerii exercitarea unui raționament profesional în efectuarea de estimări contabile care sunt rezonabile în circumstanțele date, precum și selectarea și aplicarea politicilor contabile adecvate. Aceste raționamente sunt efectuate în contextul cadrului general de raportare financiară aplicabil.

A4. Aceste situații financiare ar putea fi pregătite în conformitate cu un cadru general de raportare financiară proiectat să îndeplinească:

- Nevoile comune de informații financiare ale unei game largi de utilizatori (ca de exemplu, “situații financiare cu scop general”); sau
- Nevoile de informații financiare ale unor utilizatori specifici (ca de exemplu, “situații financiare cu scop special”).

A5. Cadrul general de raportare financiară aplicabil conține adesea standarde de raportare financiară stabilite de către o organizație de stabilire a standardelor autorizată sau recunoscută sau de către dispoziții prevăzute în legi sau reglementări. În anumite cazuri, cadrul general de raportare financiară ar putea să conțină atât standarde de raportare stabilite de către o organizație de stabilire a standardelor autorizată sau recunoscută și dispoziții legale sau de reglementare. Alte surse ar putea să ofere indicații cu privire la modul de aplicare a cadrului general de raportare financiară aplicabil. În anumite cazuri, cadrul general de raportare financiară ar putea să conțină alte astfel de surse sau ar putea să constea în doar astfel de surse. Astfel de alte surse ar putea să includă:

- Mediul legal și etic, inclusiv statute, reglementări, decizii ale instanțelor judecătorești și obligații etice profesionale în legătură cu aspecte contabile;
- Interpretări contabile publicate, cu un grad de autoritate diferit, emise de organizații de reglementare sau profesionale care stabilesc standarde;
- Opinii publicate cu un grad diferit de autoritate cu privire la problemele contabile apărute, emise de organizații de reglementare sau profesionale care stabilesc standarde;
- Practici generale și din industrie recunoscute în mare măsură și prevalente; și
- Literatură contabilă.

Acolo unde există conflicte între cadrul general de raportare financiară și sursele de la care se pot obține indicații cu privire la aplicarea acestora sau între sursele care ar putea conține cadrul general de raportare financiară, va prevala sursa cu cel mai înalt grad de autoritate.

A6. Dispozițiile cadrului general de raportare financiară aplicabil determină

forma și conținutul situațiilor financiare. Deși cadrul general ar putea să nu menționeze cum să se contabilizeze sau să se prezinte toate tranzacțiile sau evenimentele, în mod obișnuit acesta cuprinde suficiente principii cu un spectru larg, care să fie folosite ca o bază pentru dezvoltarea și aplicarea politicilor contabile care urmează aceeași linie cu conceptele care stau la baza dispozițiilor cadrului general.

- A7. Anumite cadre de raportare financiară sunt cadre de prezentare fidelă, în timp ce restul sunt cadre de conformitate. Cadrele de raportare financiară care conțin în principal standardele de raportare financiară stabilite de o organizație care este autorizată sau recunoscută pentru a promulga standarde care să fie folosite de entități pentru pregătirea situațiilor financiare cu scop general sunt adesea proiectate pentru a oferi o prezentare fidelă, de exemplu Standardele internaționale de raportare financiară (IFRS-uri) emise de către Consiliul pentru standarde internaționale de contabilitate (IASB).
- A8. Dispozițiile cadrului general de raportare financiară aplicabil determină de asemenea ce anume reprezintă un set complet de situații financiare. În cazul în care există mai multe cadre, se intenționează ca situațiile financiare să ofere informații cu privire la poziția financiară, performanța financiară și fluxul de numerar al unei entități. Pentru asemenea cadre, un set complet de situații financiare ar include un bilanț, o declarație privind veniturile, o declarație privind variația capitalurilor, o situație privind fluxurile de numerar și notele explicative legate de acestea. Pentru alte cadre de raportare financiară un singur set de situații financiare și notele explicative la acestea ar putea constitui un set complet de situații financiare:
- De exemplu, Standardul Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS), “Raportarea financiară conform contabilității pe baza de numerar” emis de către Consiliul pentru standarde internaționale ale sectorului public afirmă faptul că principala situație financiară este o situație a încasărilor și plăților în numerar atunci când o entitate din sectorul public își pregătește situațiile financiare în conformitate cu acel IPSAS.
 - Alte exemple de situații financiare singulare și care fiecare ar include notele explicative legate de acestea sunt:
 - Bilanțul.
 - Situația privind veniturile sau situația privind operațiile.
 - Situația câștigurilor reținute.
 - Situația fluxurilor de numerar.

- Situația activelor și datoriilor care nu include capitalurile proprii.
 - Situația privind modificarea capitalurilor proprii.
 - Situația veniturilor și cheltuielilor.
 - Situația operațiilor pe fiecare linie de produse.
- A9. ISA 210 stabilește dispozițiile și oferă îndrumare în determinarea gradului de acceptare a cadrului general de raportare financiară aplicabil.⁵ ISA 800 se referă la anumite considerații cu privire la situațiile în care situațiile financiare sunt pregătite în conformitate cu un cadru general cu scop special.⁶
- A10. Datorită semnificației premizei în efectuarea un audit, auditorul va trebui să obțină acceptul conducerii și, acolo unde este cazul, a persoanelor însărcinate cu guvernanta în legătură cu faptul că aceștia recunosc și înțeleg că au responsabilitățile stabilite la punctul A2, ca o condiție primară pentru acceptarea misiunii de audit.⁷

Considerații specifice pentru auditurile în sectorul public

- A11. Mandatele pentru efectuarea auditului situațiilor financiare ale entităților din sectorul public ar putea fi mai generale decât cele pentru alte entități. Ca rezultat, premiza, legată de responsabilitățile conducerii, pe baza căreia se efectuează auditul situațiilor financiare ale unei entități din sectorul public, ar putea include responsabilități adiacente, ca de exemplu responsabilitatea de a executa tranzacții și evenimente în conformitate cu legea, reglementările sau alte autorități.⁸

Formarea opiniei auditorului (a se vedea punctul 8)

- A12. Opinia exprimată de auditor se referă la măsura în care situațiile financiare sunt întocmite, din toate punctele de vedere semnificative, în conformitate cu cadrul general de raportare financiară aplicabil. Forma opiniei auditorului, totuși, va depinde de cadrul general de raportare financiară și de orice alte legi sau reglementări aplicabile. Majoritatea dispozițiilor cadrelor de raportare financiară includ dispoziții legate de prezentarea situațiilor financiare ; pentru asemenea cadre, *pregătirea* situațiilor financiare în conformitate cu cadrul general de raportare financiară aplicabil include și *prezentarea*.
- A13. Acolo unde cadrul general de raportare financiară este un cadru de prezentare fidel, așa cum este și cazul în general pentru situațiile financiare cu

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

⁶ ISA 800, „Considerente speciale - Auditul situațiilor financiare întocmit în conformitate cu cadrele generale cu scop special” punctul 8.

⁷ ISA 210 , punctul 6 litera (b).

⁸ A se vedea punctul A57.

scop general, opinia cerută de ISA-uri se referă la faptul dacă situațiile financiare sunt prezentate în mod fidel, sub toate aspectele semnificative sau oferă o imagine corectă și fidelă. Acolo unde cadrul general de raportare financiară este un cadru de conformitate, opinia cerută se referă la măsura în care situațiile financiare sunt pregătite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul general. Exceptând situația în care se specifică contrariul, referirile din ISA-uri în legătură cu opinia auditorului se referă la ambele forme de opinie.

Cerințe dispoziții etice cu privire la un audit al situațiilor financiare (a se vedea punctul 14)

- A14. Auditorul este supus anumitor dispoziții etice, inclusiv cele care se referă la independență, legate de misiunile de audit a situațiilor financiare. Cerințele etice relevante conțin adesea părțile A și B din *Codul etic al profesioniștilor contabili* (Codul IFAC) legate de auditul unor situații financiare împreună cu dispozițiile naționale care sunt mai restrictive.
- A15. Partea A al codului IFAC stabilește principiile fundamentale ale eticii profesionale relevante pentru auditor atunci când efectuează un audit al situațiilor financiare și oferă cadrul general conceptual pentru aplicarea acelor principii. Principiile fundamentale pe care auditorul trebuie să le respecte conform Codului IFAC sunt:
- (a) Integritatea;
 - (b) Obiectivitatea;
 - (c) Competența profesională și atenția cuvenită;
 - (d) Confidențialitatea; și
 - (e) Comportamentul profesional.
- Partea B a Codului IFAC ilustrează modul în care cadrul general conceptual trebuie aplicat în situații specifice.
- A16. În cazul unei misiuni de audit, se consideră a fi în interesul public, și de aceea impus de către Codul IFAC, ca auditorul să fie independent de entitatea auditată. Codul IFAC descrie independența ca o noțiune care cuprinde atât independența în gândire cât și independența în aparență. Independența auditorului față de entitate protejează abilitatea auditorului de a-și forma o opinie de audit fără a fi afectat de influențele care ar putea compromite acea opinie. Independența mărește abilitatea auditorului de a acționa cu integritate, de a fi obiectiv și de a menține o atitudine de scepticism profesional.
- A17. Standardul Internațional privind Controlul Calității (ISQC) 1⁹, sau

⁹ Standardul Internațional privind Controlul Calității (ISQC) 1, „Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuirii ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare

dispozițiile naționale care sunt cel puțin la fel de stricte¹⁰, se ocupă cu responsabilitățile firmei de a stabili și menține propriul sistem de control al calității pentru misiuni de audit. ISQC 1 stabilește responsabilitățile firmei în ceea ce privește stabilirea de politici și proceduri proiectate pentru a-i oferi o asigurare rezonabilă privind faptul că firma și personalul acesteia respectă dispozițiile etice relevante, inclusiv cele care se referă la independență.¹¹ ISA 220 stabilește responsabilitățile partenerului misiunii în ceea ce privește dispozițiile etice relevante. Acestea includ păstrarea atenției prin observare și efectuarea de interviuri în funcție de necesitate, pentru a detecta existența unor dovezi cu privire la nerespectarea dispozițiilor etice relevante de către membrii echipei misiunii, determinând reacția adecvată în situația în care anumite aspecte care ar indica faptul că echipa misiunii nu a respectat dispozițiile etice relevante vin în atenția partenerului misiunii și formarea unei concluzii cu privire la respectarea dispozițiilor legate de independență care se aplică misiunii de audit.¹² ISA 220 recunoaște faptul că echipa misiunii are dreptul să se bazeze pe sistemul de control al calității al unei firme pentru a-și îndeplini responsabilitățile cu privire la procedurile de control al calității aplicabile misiunii de audit individuale, cu excepția situației în care informația oferită de către firmă sau terți sugerează contrariul.

Scepticismul profesional (a se vedea punctul 15)

A18. Scepticismul profesional include acordarea atenției cu privire la, de exemplu:

- Probe de audit care contrazic alte probe de audit obținute.
- Informații care pun la îndoială fiabilitatea documentelor și răspunsurile la interviuri care vor fi folosite ca dovezi de audit.
- Condiții care ar putea indica o posibilă fraudă.
- Circumstanțe care sugerează nevoia efectuării de proceduri de audit adiționale față de cele impuse de ISA-uri.

A19. Menținerea scepticismului profesional pe parcursul auditului este necesară dacă auditorul trebuie, de exemplu să reducă riscul privind:

- Omiterea unor circumstanțe neobișnuite.
- Generalizarea în momentul în care trage concluziile din observațiile de audit.

și servicii conexe.”

¹⁰ A se vedea ISA 220, “Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare,” punctul 2.

¹¹ ISQC 1, punctele 20-25.

¹² ISA 220, punctele 9-12.

- Folosirea unor prezumții necorespunzătoare în determinarea naturii, momentului și întinderii procedurilor de audit și în evaluarea rezultatelor acestora.
- A20. Scepticismul profesional este necesar pentru o evaluare critică a probelor de audit. Acesta include punerea la îndoială a probelor de audit contradictorii și fiabilitatea documentelor și a răspunsurilor la interviuri și alte informații obținute de la conducere și persoanele însărcinate cu guvernanta. Acesta mai include și luarea în considerare a suficienței și a gradului de adecvare a probelor de audit obținute în circumstanțele date, de exemplu în cazul în care au existat factori de risc de fraudă și un singur document, de o natură care îl face a fi susceptibil de fraudă, este singura dovadă care stă la baza unei sume semnificative la nivelul situațiilor financiare.
- A21. Auditorul va putea accepta sisteme de înregistrări și documente ca fiind autentice, cu excepția cazului în care auditorul are motive să creadă contrariul. Auditorul trebuie însă să evalueze fiabilitatea informațiilor ce urmează a fi folosite ca probe de audit.¹³ În cazuri de îndoială cu privire la fiabilitatea informațiilor sau în caz de indicații cu privire la posibile fraude (de exemplu, dacă condițiile identificate pe parcursul auditului îl determină pe auditor să creadă ca un document ar putea să nu fie autentic sau că termenii unui document au fost falsificați), ISA-urile impun ca auditorul să investigheze în continuare și să determine ce modificări sau aditii la procedurile de audit sunt necesare pentru a rezolva acel aspect.¹⁴
- A22. Auditorului nu i se poate cere să nu ia în considerare experiența din trecut cu privire la onestitatea și integritatea conducerii entității și a persoanelor însărcinate cu guvernanta. Totuși, încrederea în faptul că conducerea și persoanele însărcinate cu guvernanta sunt onești, nu îl exonerează pe auditor de nevoia de a menține scepticismul profesional și nu îi permit auditorului să fie satisfăcut cu probe de audit mai puțin convingătoare atunci când obține asigurarea rezonabilă.

Raționamentul profesional (a se vedea punctul 16)

- A23. Raționamentul profesional este esențial pentru efectuarea unui audit adecvat. Acest lucru se datorează faptului că interpretarea cerințelor etice relevante și a ISA-urilor și luarea deciziilor necesare pe parcursul auditului în cunoștință de cauză nu se pot realiza fără aplicarea cunoștințelor relevante și experienței cu privire la fapte și circumstanțe. Raționamentul profesional este necesar în special în legătură cu decizii legate de:

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

¹⁴ ISA 240, punctul 13, ISA 500, punctul 11, ISA 505, "Confirmări externe," punctele 10-11, și 16.

- Pragul de semnificație și riscul de audit .
 - Natura, momentul și întinderea procedurilor de audit folosite pentru a îndeplini dispozițiile ISA-urilor și a strânge probe de audit.
 - Evaluarea măsurii în care au fost obținute suficiente probe de audit adecvate, și a măsurii în care mai trebuie făcut ceva pentru a atinge obiectivele ISA-urilor și prin acestea, obiectivele generale ale auditorului.
 - Evaluarea raționamentelor conducerii în aplicarea cadrului general de raportare financiară aplicabil.
 - Tragerea de concluzii pe baza probelor de audit obținute, de exemplu evaluarea gradului de rezonabilitate a estimărilor făcute de către management în pregătirea situațiilor financiare.
- A24. Trăsătura distinctivă a raționamentului profesional care se așteaptă de la un auditor este aceea că este exercitată de către un auditor a cărui pregătire, cunoștințe și experiență l-au asistat în dezvoltarea competențelor necesare pentru a obține judecăți rezonabile.
- A25. Exercițarea raționamentului profesional în orice caz particular se bazează pe fapte și circumstanțe cunoscute de auditor. Consultarea cu privire la aspecte dificile și litigioase pe parcursul auditului, atât în cadrul echipei misiunii cât și între echipa misiunii și alții aflați la un nivel adecvat în cadrul sau în afara firmei, cum ar fi aceea impusă de ISA 220,¹⁵ îl susțin pe auditor în efectuarea de raționamente informate și rezonabile.
- A26. Raționamentul profesional poate fi evaluat în funcție de măsura în care raționamentul la care s-a ajuns reflectă aplicarea competentă a principiilor contabile și este adecvată și consecventă în lumina faptelor și circumstanțelor care au fost cunoscute de auditor până la data raportului auditorului.
- A27. Raționamentul profesional trebuie exercitat pe parcursul auditului. El trebuie de asemenea să fie documentat adecvat. În acest scop, auditorul trebuie să pregătească documentație de audit suficientă pentru a-i permite unui auditor cu experiență, care nu are nicio legătură anterioară cu auditul, să înțeleagă judecățile raționamentele semnificative utilizate, în scopul atingerii concluziilor cu privire la aspecte semnificative care au rezultat în cursul auditului¹⁶ Raționamentul profesional nu va fi folosit ca o justificare a deciziilor care nu sunt, altfel, susținute de faptele și circumstanțele misiunii sau de suficiente probe de audit adecvate.

¹⁵ ISA 220, punctul 18.

¹⁶ ISA 230, punctul 8.

Suficiente probe de audit adecvate și riscul de audit (a se vedea punctele 5 și 17)

Suficiența și gradul de adecvare a probelor de audit

- A28. Probele de audit sunt necesare pentru a susține opinia auditorului și raportul. Acestea sunt cumulative ca natură și sunt obținute în principal ca urmare a procedurilor de audit efectuate pe parcursul auditului. Ele ar putea totuși să includă și informații obținute din alte surse, ca de exemplu auditurile precedente (cu condiția că auditorul să fi determinat măsura în care au avut loc schimbări de la auditul precedent care ar putea afecta relevanța acestora pentru auditul curent¹⁷) sau procedurile de control al calității ale firmei pentru acceptarea și continuitatea clienților. În plus față de alte surse din cadrul sau din afara entității, sistemul de înregistrări contabile ale entității este o sursă importantă de probe de audit. De asemenea, informații care ar putea fi folosite ca probe de audit ar fi putut fi pregătite de un expert angajat sau colaborator al entității. Probele de audit cuprind atât informații care susțin și completează afirmațiile conducerii, cât și orice informație care contrazice asemenea afirmații. În plus, în anumite cazuri, absența informațiilor (de exemplu refuzul conducerii de a oferi informațiile solicitate) este folosită de auditor, și de aceea, și aceasta constituie probă de audit. Cea mai mare parte a muncii auditorului în formarea opiniei de audit constă în obținerea și evaluarea probelor de audit.
- A29. Suficiența și gradul de adecvare a probelor de audit sunt interdependente. Suficiența este măsura cantității de probe de audit. Cantitatea necesară de probe de audit este afectată de evaluarea auditorului cu privire la riscurile de denaturare (cu cât sunt mai mari riscurile evaluate, cu atât mai multe probe de audit este posibil să fie necesare) și de asemenea de calitatea unor asemenea probe de audit (cu cât sunt de o calitate mai bună, cu atât mai puține vor fi necesare). Obținerea mai multor probe de audit poate însă să nu compenseze nivelul de calitate scăzut al acestora.
- A30. Gradul de adecvare este măsura calității probelor de audit adică, relevanța și credibilitatea în oferirea suportului pentru concluziile pe care se bazează opinia de audit. Credibilitatea probelor este influențat de sursele și natura acestora și depinde de circumstanțele individuale în care au fost obținute.
- A31. Măsura în care s-au obținut suficiente probe de audit adecvate pentru a reduce riscul de audit la un nivel acceptabil de scăzut permițând astfel auditorului să tragă concluzii rezonabile pe care să își bazeze opinia de audit,

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

constituie o problemă de raționament profesional. ISA 500 și alte ISA-uri relevante stabilesc dispoziții adiționale și oferă îndrumare suplimentară pe parcursul auditului cu privire la considerațiile auditorului în legătură cu obținerea de suficiente probe de audit adecvate.

Riscul de audit

- A32. Riscul de audit este o funcție a riscului de denaturare semnificativă și a riscului de detectare. Evaluarea riscurilor se bazează pe proceduri de audit efectuate pentru a obține informații necesare în acel scop și probe obținute pe parcursul auditului. Evaluarea riscurilor este o problemă de raționament profesional, mai degrabă decât un aspect ce poate fi măsurat în mod precis.
- A33. În contextul ISA-urilor, riscul de audit nu include riscul ca auditorul să exprime o opinie conform căreia situațiile financiare sunt denaturate semnificativ atunci când acestea nu sunt denaturate. Acest risc este nesemnificativ în mod obișnuit. În plus, riscul de audit este un termen tehnic legat de procesul de auditare; el nu se referă la riscul afacerii auditorului precum pierderile din litigii, publicitate negativă sau alte evenimente care apar în legătură cu auditul situațiilor financiare.

Riscuri de denaturare semnificativă

- A34. Riscurile de denaturare semnificativă pot exista la două niveluri:
- Cel al situațiilor financiare în general; și
 - Nivelul de afirmație al claselor de tranzacții, solurilor de conturi sau prezentărilor.
- A35. Riscurile de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare în general se referă la riscurile de denaturare semnificativă care la rândul lor sunt legate în mod strict de situațiile financiare ca întreg și au un efect potențial asupra afirmațiilor.
- A36. Riscurile de denaturare semnificativă la nivelul afirmațiilor sunt evaluate pentru a determina natura, momentul și întinderea unor proceduri de audit suplimentare necesare pentru a obține suficiente probe de audit adecvate. Aceste probe permit auditorului să exprime o opinie cu privire la situațiile financiare la un nivel acceptabil de scăzut a riscului de audit. Auditorii folosesc abordări variate pentru a atinge obiectivul de evaluare a riscurilor de denaturare semnificativă. De exemplu, auditorul va putea folosi un model care exprimă relația generală între componentele riscului de audit în termeni matematici, pentru a ajunge la un nivel acceptabil al riscului de detectare. Unii auditori consideră un asemenea model a fi util în planificarea procedurilor de audit.
- A37. Riscurile de denaturare semnificativă la nivelul afirmațiilor constau în două

- componente: riscul inerent și riscul de control. Riscul inerent și riscul de control sunt riscurile entității. Ele există independent de auditul situațiilor financiare.
- A38. Riscul inerent este mai mare pentru anumite afirmații și clase de tranzacții, solduri de conturi și prezentări legate de acestea decât pentru altele. De exemplu ar putea fi mai mare pentru calcule complexe sau pentru conturi care constau în sume ce rezultă din estimări contabile care sunt supuse unor incertitudini semnificative de estimare. Circumstanțe externe care dau naștere la riscurile de afaceri ar putea de asemenea să influențeze riscul inerent. De exemplu dezvoltările tehnologice ar putea să facă ca un anumit produs să devină desuet, generând astfel posibilitatea ca stocurile să fie mai susceptibile de supraevaluare. Factori din cadrul entității și din mediul său care sunt legați de câteva sau de toate clasele de tranzacții, solduri de conturi sau prezentări ar putea, de asemenea, să influențeze riscul inerent legat de o afirmație specifică. Astfel de factori ar putea include, de exemplu o lipsă de fond de rulment suficient pentru a continua operațiunile sau o industrie în decădere caracterizată de un număr mare de falimente.
- A39. Riscul de control este o funcție a eficacității proiectării, implementării și menținerii controlului intern astfel încât conducerea să poată să ia în considerare riscurile identificate care amenință atingerea obiectivelor entității relevante pentru pregătirea situațiilor financiare ale acesteia. Totuși, controlul intern, indiferent de cât de bine este proiectat sau aplicat, poate doar să reducă, dar nu să elimine, riscul de denaturare semnificativă a situațiilor financiare datorită limitărilor inerente ale controlului intern. Acestea includ de exemplu, posibilitatea apariției erorilor umane sau a greșelilor sau faptul că controalele sunt evitate prin comploturi sau sunt încălcate de către conducere. În consecință va exista întotdeauna un risc al controalelor. ISA-urile oferă condițiile în care auditorului i se solicită să sau poate alege să testeze eficacitatea operațională a controalelor în determinarea naturii, momentului și întinderii procedurilor de fond ce urmează a fi efectuate.¹⁸
- A40. ISA-urile nu se referă în mod obișnuit la riscul de control și la riscul inerent în mod separat, ci mai degrabă la o evaluare combinată a „riscului de denaturare semnificativă”. Totuși, auditorul va putea să separe sau să combine evaluările riscului inerent și a celui de control în funcție de tehnicile sau metodologiile de auditare preferate și de considerații practice. Evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă ar putea fi exprimată în termeni cantitativi, ca de exemplu în procente, sau în termeni necantitativi. În orice

¹⁸ ISA 330, „Răspunsul auditorului la riscurile evaluate”, punctele 7-17.

situație, nevoia ca un auditor să facă evaluări corecte a riscurilor este mai importantă decât abordările diferite prin care ele pot fi făcute.

- A41. ISA 315 stabilește cerințe și oferă îndrumări pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelurile situațiilor financiare și al afirmațiilor.

Riscul de detectare

- A42. Pentru un nivel dat al riscului de audit, nivelul acceptabil al riscului de detectare comportă o relație invers-proporțională cu riscurile evaluate de denaturare semnificativă la nivelul afirmațiilor. De exemplu, cu cât auditorul crede că riscul de denaturare semnificativă este mai mare, cu atât mai puțin poate fi acceptat riscul de detectare și, în consecință, cu atât mai convingătoare trebuie să fie probele de audit necesare auditorului.
- A43. Riscul de detectare este legat de natura, momentul și întinderea procedurilor auditorului care sunt stabilite de acesta pentru a reduce riscul de audit la un nivel acceptabil de scăzut. Este deci o funcție a eficacității unei proceduri de audit și a aplicării sale de către auditor. Aspecte ca:
- planificarea adecvată;
 - distribuirea corectă a personalului în echipa misiunii;
 - aplicarea scepticismului profesional; și
 - supervizarea și revizuirea muncii de audit efectuate
- concură la creșterea eficacității unei proceduri de audit și la aplicarea acesteia și reduce posibilitatea ca un auditor ar putea să selecteze o procedură de audit neadecvată, să aplice în mod eronat o procedură adecvată sau să interpreteze în mod greșit rezultatele auditului.
- A44. ISA 300¹⁹ și ISA 330 stabilesc dispoziții și furnizează îndrumări cu privire la planificarea unui audit al situațiilor financiare și la răspunsul auditorului la riscurile evaluate. Riscul de detectare totuși, poate fi doar redus, nu și eliminat, ca urmare a limitărilor inerente ale unui audit. În consecință, un anumit risc de detectare va exista totdeauna.

Limitările inerente ale unui audit

- A45. Nu se așteaptă și nu se poate ca auditorul să reducă riscul de audit la zero și, astfel, auditorul nu poate obține o asigurare absolută în legătură cu faptul că situațiile financiare nu conțin denaturări semnificative datorate fraudei sau erorii. Acest lucru se datorează faptului că există limitări inerente unui audit, care rezultă din cea mai mare parte a probelor de audit pe baza cărora auditorul trage concluziile și își bazează opinia de audit ca fiind convingătoare mai degrabă decât concludentă. Limitările inerente ale unui audit rezultă din:

¹⁹ ISA 300, „Planificarea unui audit al situațiilor financiare.”

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

Natura raportării financiare

A46. Întocmirea situațiilor financiare presupune raționamentul conducerii în aplicarea dispozițiilor cadrului general de raportare financiară specific entității la fapte și circumstanțe specifice entității. În plus, multe elemente ale situațiilor financiare implică decizii sau evaluări subiective sau un grad de incertitudine și ar putea exista o gamă de interpretări acceptabile sau judecăți care ar putea fi făcute. În consecință, anumite elemente ale situațiilor financiare vor face obiectul unui nivel inherent de variabilitate care nu poate fi eliminat prin aplicarea unor proceduri de audit adiționale. De exemplu, acesta este adesea cazul în legătură cu anumite estimări contabile. Totuși ISA-urile impun ca auditorul să acorde o atenție specifică măsurii în care estimările contabile și prezentările legate de acestea sunt rezonabile în contextul cadrului general de raportare financiară aplicabil, precum și aspectelor calitative ale practicilor contabile ale entității, inclusiv indiciilor unei posibile judecăți părtinitoare a conducerii.²⁰

Natura procedurilor de audit

A47. Există limitări practice și legale cu privire la capacitatea auditorului de a obține probe de audit. De exemplu:

- Există posibilitatea ca, fie intenționat fie neintenționat, conducerea sau alte părți să nu ofere informațiile complete care sunt relevante pentru pregătirea situațiilor financiare sau care au fost solicitate de către auditor. În consecință, auditorul nu poate fi sigur pe deplinătatea informațiilor, chiar dacă auditorul a efectuat procedurile de audit pentru a obține asigurări cu privire la faptul că toate informațiile relevante au fost obținute.
- Frauda ar putea implica scheme sofisticate și atent organizate pentru a o ascunde. De aceea procedurile de audit folosite pentru strângerea de probe de audit ar putea fi ineficiente în detectarea unei denaturări intenționate care implică, de exemplu, un complot pentru falsificarea documentelor și care ar putea să îl determine pe auditor să creadă că probele de audit sunt valabile când de fapt nu sunt. Auditorul nu este pregătit și nici nu se așteaptă să fie un expert în autentificarea documentelor.

²⁰ ISA 540, „Auditarea estimărilor contabile, inclusiv a estimărilor contabile la valoarea justă și a prezentărilor aferente”, și ISA 700, „Formularea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare”, punctul 12.

- Un audit nu este o investigație oficială cu privire la suspiciuni de comitere de infracțiuni. În consecință, auditorului nu i se oferă competențe juridice specifice, ca de exemplu competența de a cerceta, care ar putea fi necesar pentru o asemenea investigație.

Oportunitatea raportării financiare și echilibrul între beneficiu și cost

A48. Dificultatea, timpul, sau costul implicat, nu este în sine o bază validă pentru ca auditorul să omită o procedură de audit pentru care nu există alternativă sau să fie satisfăcut cu probele de audit care sunt mai puțin decât convingătoare. Planificarea corespunzătoare ajută la alocarea unui interval de timp și a unor resurse suficiente pentru a efectua auditul. Având în vedere acestea, relevanța informației, și prin aceasta valoarea ei, tinde să se diminueze în timp, și trebuie stabilit un echilibru între fiabilitatea informației și costului acesteia. Acest lucru este recunoscut în anumite cadre de raportare financiară (a se vedea de exemplu „Cadrul pentru pregătirea și prezentarea situațiilor financiare” al IASB). De aceea utilizatorii situațiilor financiare se așteaptă ca auditorul să își formeze o opinie cu privire la situațiile financiare în cadrul unei perioade de timp rezonabile și la un cost rezonabil, recunoscând faptul că este imposibil să se aplece asupra tuturor informațiilor care ar putea exista sau să urmărească fiecare aspect în mod exhaustiv pornind de la ipoteza că informația este eronată sau frauduloasă până la momentul la care se dovedește contrariul.

A49. În consecință, este necesar ca auditorul să:

- Planifice auditul astfel încât să fie efectuat într-o manieră eficientă;
- Direcționeze efortul de audit spre domeniile cele mai probabile să prezinte risc de denaturare semnificativă fie ca urmare a fraudei sau erorii, cu un efort corespondent mai mic direcționat spre alte domenii; și
- Folosească testarea ca altă metodă de examinare a populațiilor pentru denaturări.

A50. În lumina abordărilor descrise la punctul A49, ISA-urile conțin dispoziții pentru planificarea și efectuarea auditului și cer auditorului ca printre altele să:

- Aibă o bază de identificare și evaluare a riscurilor de denaturări semnificative la nivelul situațiilor financiare și la nivel de afirmații prin efectuarea procedurilor de evaluare a riscurilor și activităților legate de acestea;²¹ și
- Folosească testarea ca o altă modalitate de examinare a populațiilor într-o manieră care oferă o bază rezonabilă pentru auditor, pe baza căreia să tragă concluziile cu privire la populație.²²

²¹ ISA 315, punctele 5-10.

²² ISA 330, ISA 500, ISA 520, „Proceduri analitice;”, ISA 530, „Eșantionarea în audit.”

Alte aspecte care afectează limitările inerente ale unui audit

A51. În cazul anumitor afirmații sau informații specifice, efectele potențiale ale limitărilor inerente cu privire la capacitatea auditorului de a depista denaturări semnificative sunt în mod particular semnificative. Asemenea afirmații sau informații specifice includ:

- Frauda, în special frauda care implică conducerea superioară sau complotul. A se vedea ISA 240 pentru o dezbatere detaliată.
- Existența și deplinătatea relațiilor și tranzacțiilor între părțile afiliate. A se vedea ISA 550²³ pentru o dezbatere detaliată.
- Situația de nerespectare a legilor și reglementărilor. A se vedea ISA 250²⁴ pentru o dezbatere detaliată.
- Evenimente sau condiții viitoare care ar putea să determine încetarea activității entității derulată pe baza principiului continuității activității. A se vedea ISA 570²⁵ pentru o dezbatere detaliată.

ISA-urile relevante identifică proceduri de audit specifice pentru a asista în temperarea atenuarea efectului limitărilor inerente.

A52. Datorită limitărilor inerente ale unui audit, există un risc inevitabil ca anumite denaturări semnificative ale situațiilor financiare să nu fie detectate, chiar dacă auditul este planificat în mod corect și efectuat în conformitate cu ISA-urile. În consecință, descoperirea ulterioară a unei denaturări semnificative a situațiilor financiare ca urmare a fraudei sau erorii nu indică în sine un eșec în efectuarea un audit în conformitate cu ISA-urile. Totuși, limitările inerente ale unui audit nu sunt justificare pentru ca auditorul să se declare satisfăcut cu probe de audit altele decât cele convingătoare. Măsura în care auditorul a efectuat un audit în conformitate cu ISA-uri, se determină de către procedurile de audit efectuate în circumstanțele date, suficiența și gradul de adecvare a probelor de audit obținute ca rezultat al acestora, precum și gradul de adecvare al raportului de audit bazat pe o evaluare a acelor probe în lumina obiectivelor generale ale auditorului.

Efectuarea unui audit în conformitate cu ISA-urile

Natura ISA-urilor (a se vedea punctul 18)

A53. ISA-urile, luate împreună, oferă standarde pentru munca auditorului în îndeplinirea obiectivelor generale ale acestuia. ISA-urile tratează responsabilitățile generale ale auditorului, ca și considerațiile adiacente ale auditorului relevante pentru aplicarea acelor responsabilități la teme specifice.

²³ ISA 550, „Părți afiliate.”

²⁴ ISA 250, „Luarea în considerare a legii și reglementărilor într-un audit al situațiilor financiare”,

²⁵ ISA 570, „Continuitatea activității”.

- A54. Domeniul de aplicare, data intrării în vigoare și orice limitare specifică privind aplicabilitatea unui ISA specific sunt clarificate în fiecare ISA. Excepționând situația în care ISA prevede contrariul, auditorului îi este permis să aplice un ISA înainte de data intrării în vigoare specificată în acesta.
- A55. În efectuarea unui audit, ar fi posibil ca auditorului să i se impună să respecte dispozițiile din legi sau din reglementări în plus față de ISA-uri. ISA-urile nu eludează legea sau reglementările care guvernează un audit al situațiilor financiare. În situația în care astfel de legi sau reglementări diferă de ISA-uri, un audit efectuat doar în conformitate cu legea sau reglementările nu va fi considerat ca fiind în conformitate cu ISA-urile.
- A56. Auditorul va putea de asemenea să efectueze auditul în conformitate atât cu ISA-urile, cât și cu standardele de audit ale unei jurisdicții sau țări anume. În asemenea cazuri, în plus față de respectarea fiecărui ISA relevant pentru audit, ar putea fi necesar ca auditorul să efectueze proceduri de audit suplimentare pentru a respecta standardele relevante ale acelei jurisdicții sau țări.

Considerații specifice pentru audituri în sectorul public

- A57. ISA-urile sunt relevante pentru auditurile din sectorul public. Responsabilitățile auditorului din sectorul public, totuși, ar putea fi afectate de mandatul de audit sau de obligațiile entităților din sectorul public care rezultă din lege, reglementări sau altă autoritate (cum ar fi directive ministeriale, dispoziții ale politicii guvernamentale sau rezoluții ale legislaturii), care ar putea să conțină un domeniu de aplicare mai larg decât un audit al situațiilor financiare în conformitate cu ISA-uri. Aceste responsabilități adiționale nu sunt tratate în ISA-uri. Ele ar putea fi tratate în deciziile pronunțate de Organizațiile internaționale ale instituțiilor supreme de audit sau cei care stabilesc standardele la nivel național sau în îndrumările emise de agențiile de audit guvernamentale.

Conținutul ISA-urilor (a se vedea punctul 19)

- A58. În plus de obiective și dispoziții (dispozițiile sunt formulate în ISA-uri folosind termenul „trebuie să”), un ISA conține îndrumări legate de acestea sub forma aplicațiilor și a altor materiale explicative. Acesta ar putea să conțină și material introductiv care oferă contextul relevant pentru o înțelegere adecvată a ISA și definiții. Întregul text al unui ISA, deci, este relevant pentru o înțelegere a obiectivelor stabilite în ISA și aplicarea corectă a dispozițiilor dintr-un ISA.
- A59. Acolo unde este necesar, aplicația și celelalte materiale explicative oferă explicații suplimentare cu privire la dispozițiile unui ISA și îndrumare pentru îndeplinirea lor. În special, acesta ar putea să:

- Explice mai clar ce înseamnă o dispoziție sau ce se dorește ca aceasta să acopere.
- Include exemple de proceduri care ar putea fi adecvate în circumstanțele date.

În timp ce asemenea îndrumare nu impune în sine o dispoziție, ea este relevantă pentru aplicarea adecvată a dispozițiilor unui ISA. Aplicațiile și alte materiale explicative vor putea de asemenea să ofere informații suplimentare cu privire la aspectele abordate într-un ISA.

- A60. Anexele fac parte din aplicații și alte materiale explicative. Scopul și folosirea avută în vedere cu privire la o anexă sunt explicate în cuprinsul ISA-ului în cauză sau în titlul și introducerea la anexă în sine.
- A61. Materialul introductiv ar putea include, în funcție de necesitate, următoarele aspecte ca explicație la:
- Scopul și domeniul de aplicare al ISA-ului, inclusiv modul în care un ISA este legat de alte ISA-uri.
 - Obiectul ISA.
 - Responsabilitățile auditorului și a altora în legătură cu obiectul ISA.
 - Contextul în care ISA este stabilit.
- A62. Un ISA ar putea include, într-o secțiune separată sub titlul „Definiții” o descriere a înțelesurilor atribuite anumitor termeni în scopul ISA-urilor. Acestea sunt oferite pentru a ajuta la aplicarea și interpretarea consecventă a ISA-urilor și nu se intenționează ca acestea să eludeze definițiile care ar putea fi stabilite în alte scopuri, fie în lege, reglementări sau alt context. Exceptând situația în care se indică contrariul, acei termeni vor avea același înțeles pe parcursul tuturor ISA-urilor. Glosarul de termeni al Standardelor internaționale emise de Consiliul pentru Standardele de Audit și Asigurare Internaționale din *Manualul de Standarde Internaționale de Audit și Control de Calitate* publicat de către IFAC conține o listă completă a termenilor definiți în ISA-uri. Acesta mai include și descrierea unor alți termeni regăsiți în ISA-uri pentru a ajuta la interpretarea și traducerea comună și consecventă.
- A63. Atunci când considerații adiționale specifice auditurilor unor entități mai mici și entităților din sectorul public sunt incluse în aplicații și alte materiale explicative ale unui ISA, aceste considerații adiționale sprijină aplicarea dispozițiilor din ISA în auditul unor asemenea entități. Totuși, acestea nu limitează sau reduc responsabilitatea auditorului în a aplica și a respecta dispozițiile ISA-urilor.

Considerații specifice entităților mai mici

A64. În scopul specificării de considerente adiționale pentru auditurile entităților mai mici o „entitate mai mică” se referă la o entitate care în mod tipic are o serie de caracteristici calitative, ca:

- (a) Concentrarea proprietății și conducerii la un număr mai mic de persoane (adesea o singură persoană - fie persoană fizică sau o altă companie care deține entitatea cu condiția ca proprietarul să îndeplinească caracteristicile calitative relevante); și
- (b) Una sau mai multe din următoarele:
 - (i) Tranzacții directe și lipsite de complicații;
 - (ii) Contabilitate simplă;
 - (iii) Puține activități și puține produse în cadrul activităților;
 - (iv) Puține controale interne;
 - (v) Niveluri de conducere puține cu responsabilități în legătură cu un spectru larg de controale; sau
 - (vi) Personal puțin, dintre care mulți cu un spectru larg de îndatoriri.

Aceste caracteristici calitative nu sunt exhaustive, ele nu se adresează exclusiv entităților mai mici, iar entitățile mai mici nu îndeplinesc în mod necesar toate aceste caracteristici.

A65. Considerentele specifice entităților mai mici incluse în ISA-uri au fost elaborate în principal având în vedere companiile nelistate. Anumite considerente, totuși, ar putea fi de ajutor în auditul unor societăți listate mai mici.

A66. ISA-urile se referă la proprietarul unei entități mai mici care este implicat în conducerea unei entități zi de zi ca și „proprietar-conducător”.

Obiective prezentate în ISA-urile individuale (a se vedea punctul 21)

A67. Fiecare ISA conține unul sau mai multe obiective care oferă o legătură între dispozițiile și obiectivele generale ale auditorului. Obiectivele din ISA-urile individuale sunt de ajutor pentru a-l determina pe auditor să se concentreze pe rezultatul dorit al ISA, fiind în același timp destul de specifice pentru a-l asista pe auditor în:

- A înțelege ceea ce trebuie obținut și, acolo unde este cazul, modul adecvat de a face acest lucru; și
- A decide cu privire la măsura în care trebuie făcut mai mult pentru a le atinge în circumstanțele particulare ale auditului.

A68. Obiectivele trebuie înțelese în contextul obiectivelor generale ale auditorului stabilite la punctul 11 al prezentului ISA. Ca și în cazul obiectivelor generale ale auditorului, capacitatea de a atinge un obiectiv individual este la fel de dependentă de limitările inerente ale unui audit.

A69. În utilizarea obiectivelor, auditorului i se cere să aibă în vedere interdependența dintre ISA-uri. Acest fapt se datorează, așa cum este indicat la punctul A 53, faptului că ISA-urile tratează în anumite cazuri responsabilitățile generale, iar în altele aplicarea acelor responsabilități unor subiecte specifice. De exemplu, prezentul ISA cere auditorului să adopte o atitudine de scepticism profesional; această atitudine este necesară în toate aspectele legate de planificarea și efectuarea unui audit, dar nu se repetă ca o dispoziție în fiecare ISA. La un nivel mai detaliat ISA 315 și ISA 330 conțin printre altele, obiectivele și dispozițiile care se referă la responsabilitățile auditorului în ceea ce privește identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă și, respectiv, elaborarea și efectuarea unor proceduri de audit suplimentare pentru a răspunde la acele riscuri evaluate. Aceste obiective și dispoziții se aplică pe tot parcursul auditului. Un ISA care tratează aspecte specifice ale auditului (de exemplu ISA 540) ar putea să detalieze la modul în care obiectivele și dispozițiile unor ISA-uri ca ISA 315 și ISA 330 trebuie aplicate în relație cu subiectul ISA-ului dar nu le repetă. De aceea, în atingerea obiectivului declarat în ISA 540, auditorul are în vedere obiective și dispoziții ale altor ISA relevante.

Utilizarea obiectivelor în determinarea nevoii de proceduri de audit adiționale [a se vedea punctul 21 litera (a)]

A70. Scopul dispozițiilor ISA-urilor este să permită auditorului să atingă obiectivele stabilite în ISA-uri și, prin acestea, obiectivele generale ale auditorului. Se așteaptă ca aplicarea corectă a dispozițiilor din ISA-uri de către auditor să reprezinte o bază suficientă pentru atingerea obiectivelor de către auditor. Totuși, datorită faptului că circumstanțele misiunilor de audit variază mult și a faptului că toate aceste circumstanțe nu pot fi anticipate în ISA-uri, auditorul este responsabil pentru determinarea procedurilor de audit necesare pentru a îndeplini dispozițiile din ISA-uri și pentru a atinge obiectivele. În circumstanțele unei misiuni ar putea exista anumite aspecte care cer auditorului să efectueze proceduri de audit suplimentare față de cele stabilite de ISA-uri pentru a atinge obiectivele specificate în ISA-uri.

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

A71. Auditorul trebuie să utilizeze obiectivele pentru a evalua măsura în care au fost obținute suficiente probe adecvate de audit în contextul obiectivelor generale ale auditorului. Dacă drept rezultat auditorul concluzionează că probele de audit nu sunt suficiente și adecvate, atunci acesta va putea

urmări una sau mai multe dintre următoarele abordări pentru a îndeplini dispozițiile punctului 21(b):

- Să evalueze măsura în care s-au obținut sau urmează a fi obținute probe de audit adiționale relevante ca rezultat al respectării altor ISA-uri;
- Să extindă munca efectuată în aplicarea uneia sau mai multor dispoziții; sau
- Să efectueze alte proceduri considerate de auditor a fi necesare în circumstanțele date.

Acolo unde nici una din cele de mai sus nu se așteaptă a fi adecvată sau posibilă în circumstanțele date, auditorul nu va putea obține suficiente probe adecvate de audit și conform ISA-urilor va trebui să determine efectul pe care acest fapt îl are asupra raportului auditorului sau asupra capacității auditorului de a definitiva misiunea.

Respectarea dispozițiilor relevante

Dispoziții relevante (a se vedea punctul 22)

A72. În anumite situații un ISA (și, deci, toate dispozițiile acestuia) ar putea să nu fie relevante în circumstanțele date. De exemplu, dacă o entitate nu are o funcție de control intern, niciuna din prevederile ISA 610²⁶ nu este relevantă.

A73. În cadrul unui ISA relevant, ar putea exista cerințe condiționale. O asemenea dispoziție este relevantă atunci când circumstanțele prevăzute în cadrul dispoziției se aplică, iar condiția există. În general condiționarea unei dispoziții va fi fie explicită, fie implicită. De exemplu:

- Cerințele privind modificarea opiniei auditorului dacă există o limitare a domeniului de aplicare²⁷ reprezintă o cerință condițională explicită.
- Cerința de a comunica deficiențele importante în controlul intern identificate pe parcursul auditului persoanelor însărcinate cu guvernanta,²⁸ care depind de existența unor astfel de deficiențe identificate și cerința de a obține suficiente probe adecvate de audit cu privire la prezentarea informațiilor legate de segment în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil,²⁹ fapt care depinde de măsura în care acel cadru solicită sau permite o asemenea prezentare, reprezintă cerințe condiționate implicite.

²⁶ ISA 610, "Utilizarea activității auditorilor interni"

²⁷ ISA 705, „Modificări ale opiniei raportului auditorului independent,” punctul 13.

²⁸ ISA 265, Comunicarea deficiențelor în controlul intern către persoanele însărcinate cu guvernanta și către conducere,” punctul 9.

²⁹ ISA 501, „Probe de audit - Considerații specifice pentru elemente selectate”, punctul 13.

În anumite cazuri, o dispoziție ar putea fi exprimată ca fiind condiționată de lege sau de reglementările aplicabile. De exemplu auditorul ar putea să fie nevoit să se retragă din misiunea de audit, *acolo unde retragerea este posibilă din punctul de vedere al legii sau reglementării aplicabile*, sau auditorul ar putea să fie obligat să facă ceva, *exceptând situația în care acest lucru îi este interzis prin lege sau reglementare*. În funcție de jurisdicție, permisiunea sau interdicția ar putea fi implicate sau explicite.

Abaterea de la o dispoziție (a se vedea punctul 23)

A74. ISA 230 stabilește dispozițiile cu privire la documentare în acele situații excepționale în care auditorul se abate de la o anumită cerință relevantă.³⁰ ISA-urile nu solicită respectarea unei dispoziții care nu este relevantă în contextul auditului.

Incapacitatea de a atinge un obiectiv (a se vedea punctul 24)

A75. Măsura în care un obiectiv a fost atins este un aspect lăsat la latitudinea raționamentului profesional al auditorului. Acel raționament ia în considerare rezultatele procedurilor de audit efectuate cu respectarea dispozițiilor din ISA-uri și evaluarea de către auditor a măsurii în care s-au obținut suficiente probe adecvate de audit și a măsurii în care trebuie făcut mai mult în circumstanțele particulare ale auditului pentru a atinge obiectivele stabilite în ISA-uri. În consecință, circumstanțele care ar putea da naștere la incapacitatea de a atinge un obiectiv le includ pe acelea care:

- Îl împiedică pe auditor să respecte cerințele relevante ale unui ISA.
- Au ca rezultat faptul că nu este realizabil sau posibil pentru auditor să îndeplinească procedurile de audit suplimentare sau să obțină probe de audit suplimentare așa cum este considerat a fi necesar din folosirea obiectivelor în conformitate cu punctul 21, de exemplu ca urmare a limitării probelor de audit disponibile.

A76. Documentația de audit care îndeplinește dispozițiile din ISA 230 și dispozițiile specifice pentru documentație din alte ISA-uri relevante oferă probe pentru baza concluziilor auditorului cu privire la atingerea obiectivelor generale ale auditorului. În timp ce este inutil ca auditorul să documenteze separat (ca de exemplu într-o listă de verificare) faptul că obiective individuale au fost atinse, documentarea unui eșec în a atinge un obiectiv îl ajută pe auditor în evaluarea măsurii în care un asemenea eșec l-a împiedicat pe acesta să își atingă obiectivele generale.

³⁰ ISA 230, punctul 12.

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 210¹

CONVENIREA ASUPRA TERMENILOR MISIUNILOR DE AUDIT

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare
pentru perioadele cu începere de la sau ulterior datei de 15 decembrie 2009)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA	1
Data intrării în vigoare	2
Obiectiv	3
Definiții	4-5
Cerințe	
Condiții preliminare pentru o misiune de audit	6-8
Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit	9-12
Misiuni de audit recurente	13
Acceptarea unei schimbări în termenii unei misiuni de audit	14-17
Considerații suplimentare privind acceptarea unei misiuni	18-21
Aplicare și alte materiale explicative	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA	A1
Condiții preliminare pentru o misiune de audit	A2-A20
Convenirea asupra termenilor misiunii de audit	A21-A27
Misiuni de audit recurente	A28

¹ [ISA 210 a fost finalizat în cadrul întrunirii IAASB din perioada 8-11 Decembrie 2008 și a fost postat pe pagina de internet ca Elementul actualizat 3-A. Acest document arată modificările suplimentare care au fost aduse Elementului actualizat 3-A ca rezultat al Revizuirii pentru claritate și consecvență. Părțile interesate sunt descurajate să distribuie, traducă sau să folosească elementul actualizat în orice scop. Acestea ar trebui să aștepte lansarea pronunțării finale, care ar putea să conțină modificări minore în comparație cu elementul actualizat. Pronunțarea finală este aceea aprobată de IAASB și publicată de IFAC după ce Consiliul de supraveghere în interesul public (PIOB) a confirmat faptul că s-a respectat procesul necesar în elaborarea lui. Acesta va fi disponibil pe <http://www.ifac.org/IAASB/Resources.php>.]

Acceptarea unei schimbări a termenilor misiunii de audit	A29-A33
Considerații suplimentare privind acceptarea unei misiuni	A34-A37
Anexa 1: Exemplu de scrisoare de misiune	
Anexa 2: Determinarea gradului de acceptabilitate a cadrelor cu scop general	

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

Introducere

Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul standard internațional de audit (ISA) tratează responsabilitățile auditorului în convenirea asupra termenilor misiunii de audit împreună cu conducerea și acolo unde este cazul cu cei însărcinați cu guvernanta. Aceasta include și stabilirea faptului că anumite condiții preliminare pentru un audit, responsabilitate care cade în sarcina conducerii și acolo unde este cazul a celor însărcinați cu guvernanta, sunt prezente. ISA 220² tratează acele aspecte legate de acceptarea unei misiuni care sunt în sfera de control a auditorului. (a se vedea punctul A1)

Data intrării în vigoare

2. Prezentul ISA se aplică pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele cu începere de la sau ulterior datei de 15 decembrie 2009.

Obiectiv

3. Obiectivul auditorului este acela de a accepta sau de a continua o misiune de audit doar atunci când baza pe care va fi efectuată a fost convenită prin:
 - (a) Stabilirea faptului dacă, condițiile preliminare pentru un audit sunt prezente, și
 - (b) Confirmarea faptului că există o înțelegere comună cu privire la termenii misiunii de audit între auditor și conducere și, acolo unde este cazul, cei însărcinați cu guvernanta.

Definiții

4. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au semnificațiile atribuite mai jos:
Condiții preliminare pentru un audit – Folosirea de către conducere a unui cadru de raportare financiară acceptabil în pregătirea situațiilor financiare, și acceptul conducerii și acolo unde este cazul a celor însărcinați cu guvernanta cu privire la premiza³ pe baza căreia este efectuat auditul.
5. În contextul prezentului ISA, referirile la „conducere” trebuie înțelese pe parcursul textului ca fiind „conducerea și, acolo unde este cazul, cei însărcinați cu guvernanta”.

Cerințe

Condiții preliminare pentru o misiune de audit

² ISA 220, “Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare.”

³ ISA 200, “Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit”, punctul 13

6. Pentru a stabili dacă sunt prezente condițiile preliminare pentru un audit, auditorul trebuie să:
 - (a) Determine dacă cadrul de raportare financiară ce urmează a fi aplicat în pregătirea situațiilor financiare este acceptabil; și (a se vedea punctele A2-A10)
 - (b) Obțină acordul conducerii cu privire la faptul că recunoaște și înțelege responsabilitatea sa: (a se vedea punctele A11-A14, A20)
 - (i) Pentru pregătirea situațiilor financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, incluzând acolo unde este cazul prezentarea lor fidelă; (a se vedea punctul A15)
 - (ii) Pentru un control intern de o asemenea natură, pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite pregătirea situațiilor financiare care să nu conțină denaturări semnificative, fie ele datorate fraudei, fie erorii; și (a se vedea punctele A16-A19)
 - (iii) De a oferi auditorului:
 - (a) Acces la toate informațiile pe care conducerea le consideră relevante pentru pregătirea situațiilor financiare, cum ar fi înregistrări, documentație și alte aspecte;
 - (b) Informații adiționale pe care auditorul le-ar putea solicita conducerii în scopul auditării; și
 - (c) Acces nerestricționat la persoanele din cadrul entității de la care auditorul consideră necesar să obțină probe de audit.

Limitarea domeniului de aplicare anterioară acceptării misiunii de audit

7. În cazul în care conducerea sau cei însărcinați cu guvernanta impun o limitare a domeniului de aplicare a activității auditorului în ceea ce privește termenii unei misiuni de audit propuse, urmare căreia auditorul consideră că limitarea va avea ca rezultat imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la situațiile financiare, auditorul nu trebuie să accepte o asemenea misiune limitată ca o misiune de audit, exceptând situația în care îi este impus prin lege sau reglementări să facă acest lucru.

Alți factori care afectează acceptarea unei misiuni de audit

8. În cazul în care condițiile preliminare ale unui audit nu sunt prezente, auditorul trebuie să discute acest aspect cu conducerea. Exceptând situația în care este obligat de lege sau reglementări, auditorul nu trebuie să accepte misiunea de audit propusă:
 - (a) Dacă auditorul a determinat faptul că, cadrul de raportare financiară care urmează a fi aplicat în întocmirea situațiilor financiare nu poate fi acceptat, cu excepția prevederilor de la punctul 19; sau

- (b) Dacă acordul la care se face referire la punctul 6 litera (b) nu a fost obținut.

Convenirea asupra termenilor misiunii de audit

9. Auditorul trebuie să convină asupra termenilor misiunii de audit împreună cu conducerea sau persoanele însărcinate cu guvernanta, după caz. (a se vedea punctul A21)
10. Sub rezerva punctului 11, termenii conveniți cu privire la misiunea de audit trebuie documentați într-o scrisoare de misiune sau altă modalitate adecvată de acord scris și trebuie să includă: (a se vedea punctele A22-A25)
 - (a) Obiectivul și domeniul de aplicare al auditului situațiilor financiare;
 - (b) Responsabilitățile auditorului;
 - (c) Responsabilitățile conducerii;
 - (d) Identificarea cadrului de raportare financiară aplicabil pentru pregătirea situațiilor financiare; și
 - (e) Referiri cu privire la forma și conținutul așteptat al oricărui de raport care urmează a fi emis de către auditor și o declarație conform căreia ar putea exista situații în care un raport ar putea să difere de forma și conținutul așteptate.
11. Dacă legea sau reglementările prescriu în suficient detaliu termenii misiunii de audit la care se face referire la punctul 10, auditorul nu va trebui să le documenteze într-un acord scris, cu excepția faptului că o asemenea lege sau reglementare se aplică și că conducerea recunoaște și înțelege responsabilitățile sale așa cum sunt prezentate la punctul 6 litera (b). (a se vedea punctele A22, A26-A27)
12. Dacă legea sau reglementările prescriu responsabilitățile conducerii în mod similar cu cele descrise la punctul 6 litera (b), auditorul va putea determina faptul că legea sau reglementările conțin responsabilitățile care, în gândirea auditorului, sunt echivalente în fapt cu cele prezentate la acel punct. Pentru asemenea responsabilități care sunt echivalente, auditorul va putea folosi exprimarea din lege sau reglementări pentru a le descrie în acordul scris. Pentru acele responsabilități care nu sunt prescrise de legi sau reglementări în sensul că efectul lor este unul echivalent, acordul scris trebuie să folosească descrierea de la punctul 6 litera (b). (a se vedea punctul A26)

Misiuni de audit recurente

13. În cazul misiunilor de audit recurente auditorul trebuie să evalueze dacă circumstanțele cer o revizuire a termenilor angajamentului și dacă există necesitatea de a aminti entităților de termenii existenți ai misiunii de audit. (a se vedea punctul A28)

Acceptarea unei schimbări în termenii misiunii de audit

14. Auditorul nu trebuie să accepte o schimbare în termenii misiunii de audit în situația în care nu există o justificare rezonabilă pentru a face acest lucru. (a se vedea punctele A29-A31)
15. Dacă, înaintea definitivării misiunii de audit, auditorului i se solicită să schimbe misiunea de audit într-o misiune care presupune un nivel de asigurare mai scăzut, auditorul trebuie să determine dacă există o justificare rezonabilă pentru a face acest lucru. (a se vedea punctele A32-A33)
16. Dacă termenii misiunii de audit s-au schimbat, auditorul și conducerea trebuie să cadă de acord asupra noilor termeni ai angajamentului pe care îi vor consemna într-o scrisoare de misiune sau într-o altă formă adecvată de acord scris.
17. Dacă auditorul nu poate accepta o schimbare în termenii misiunii de audit și nu i se permite de către conducere să continue misiunea de audit inițială, auditorul trebuie:
 - (a) să se retragă din misiunea de audit acolo unde acest lucru este posibil în baza legii sau reglementărilor aplicabile; și
 - (b) să determine dacă există o obligație contractuală sau de altă natură, de a raporta aceste circumstanțe altor părți, cum ar fi cei însărcinați cu guvernarea, proprietari sau organisme de reglementare.

Considerații suplimentare privind acceptarea unei misiuni

Standarde de raportare financiară completate de lege sau reglementări

18. Dacă standardele de raportare financiară stabilite de către o organizație autorizată sau recunoscută de stabilire a standardelor sunt completate de lege sau reglementări, auditorul trebuie să determine dacă există conflicte între standardele de raportare financiară și cerințele suplimentare. Dacă există asemenea conflicte, auditorul trebuie să discute cu conducerea natura cerințelor suplimentare și să stabilească dacă:
 - (a) Cerințele suplimentare pot fi îndeplinite prin prezentări adiționale în situațiile financiare; sau
 - (b) Descrierea cadrului de raportare financiară aplicabil în situațiile financiare poate fi modificat ca atare.

Dacă niciuna din măsurile de mai sus nu este posibilă, auditorul trebuie să determine dacă va fi necesar să modifice opinia de audit în conformitate cu ISA 705.⁴ (a se vedea punctul A34)

⁴ ISA 705, “Modificări ale opiniei raportului auditorului independent”

Cadrul de raportare financiară prescris de lege sau reglementări - alte aspecte care afectează acceptarea

19. Dacă auditorul a determinat faptul că cadrul de raportare financiară prescris de lege sau reglementări ar fi considerat inacceptabil, dar datorită faptului că este prescris de lege sau reglementări, auditorul trebuie să accepte misiunea de audit doar dacă următoarele condiții sunt prezente: (a se vedea punctul A35)
 - (a) Conducerea acceptă să ofere prezentări suplimentare în situațiile financiare necesare pentru a evita situația în care situațiile financiare ar putea duce în eroare; și
 - (b) Se recunoaște în termenii misiunii de audit faptul că:
 - (i) Raportul auditorului cu privire la situațiile financiare va avea încorporat un paragraf de observații, care să atragă atenția utilizatorilor la prezentările suplimentare, în conformitate cu ISA 706;⁵ și
 - (ii) Exceptând situația în care auditorului i se cere prin lege sau reglementări să își exprime opinia cu privire la situațiile financiare folosind expresii ca „prezentat în mod fidel sub toate aspectele semnificative” sau „oferă o imagine corectă și fidelă” în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, opinia auditorului cu privire la situațiile financiare nu va include asemenea expresii.
20. Dacă, condițiile subliniate la punctul 19 nu sunt prezente și auditorului i se impune prin lege sau reglementări să își asume misiunea de audit, auditorul trebuie să:
 - (a) Evalueze efectul naturii inducătoare în eroare a situațiilor financiare asupra raportului auditorului; și
 - (b) Includă referințe adecvate cu privire la această problemă în termenii misiunii de audit.

Raportul auditorului prescris de lege sau reglementări

21. În anumite cazuri, legea sau reglementările jurisdicției relevante prescriu formularea raportului auditorului într-o formă sau folosind termeni care sunt semnificativ diferiți de dispozițiile ISA-urilor. În aceste circumstanțe, auditorul trebuie să evalueze:
 - (a) Dacă există posibilitatea ca utilizatorii să înțeleagă în mod eronat asigurarea obținută din auditul situațiilor financiare, și dacă aceasta este situația,
 - (b) Dacă explicații suplimentare în cadrul raportului auditorului ar putea înlătura o posibilă neînțelegere.⁶

⁵ ISA 706, “Paragrafele de observații și paragrafele explicative din raportul auditorului independent.”

⁶ ISA 706.

Dacă auditorul ajunge la concluzia că explicații suplimentare în cadrul raportului nu pot înlătura o posibilă neînțelegere, auditorul nu trebuie să accepte misiunea de audit, exceptând situația în care i se impune acest lucru prin lege sau reglementări. Un audit efectuat în conformitate cu astfel de legi sau reglementări nu respectă prevederile ISA-urilor. În consecință, auditorul nu trebuie să includă nicio referire în cadrul raportului său, la faptul că auditul ar fi fost efectuat în conformitate cu ISA-uri.⁷ (a se vedea punctele A36-A37)

Aplicare și alte materiale explicative

Domeniul de aplicare al prezentului ISA (a se vedea punctul 1)

- A1. Misiunile de asigurare care includ misiuni de audit vor putea fi acceptate doar atunci când profesionistul consideră că cerințele etice relevante ca independența și competența profesională vor fi satisfăcute și când misiunea prezintă anumite caracteristici.⁸ Responsabilitățile auditorului în legătură cu cerințele etice în contextul acceptării unei misiuni de audit și gradul în care acestea se află în sfera de control a auditorului sunt tratate în ISA 220.⁹ Acest ISA tratează acele aspecte (sau condiții preliminare) care se află sub controlul entității și asupra cărora este necesar ca auditorul și conducerea entității să cadă de acord.

Condiții preliminare pentru o misiune de audit

Cadrul de raportare financiară [a se vedea punctul 6 litera (a)]

- A2. O condiție pentru acceptarea unei misiuni de asigurare este ca criteriile la care se face referire în definiția unei misiuni de asigurare să fie potrivite și disponibile pentru utilizatorii vizați.¹⁰ Criteriile sunt punctele de referință folosite pentru evaluarea sau măsurarea subiectului inclusiv, acolo unde este relevant, punctele de referință pentru prezentare și dezvăluire. Criteriile potrivite fac posibilă o evaluare sau măsurare rezonabil de consecventă a unui subiect în contextul unui raționament profesional. În contextul ISA-urilor, cadrul de raportare financiară aplicabil oferă criteriile pe care auditorul le folosește pentru auditarea situațiilor financiare, inclusiv acolo unde este relevant prezentarea fidelă a acestora.

⁷ Vezi de asemenea ISA 700, "Formularea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare," punctul 43.

⁸ "Cadrul general internațional pentru misiunile de asigurare," punctul 17.

⁹ ISA 220, punctele 9-11.

¹⁰ "Cadrul general internațional pentru misiunile de asigurare," punctul 17 litera (b) subpunctul (ii).

- A3. Fără un cadru de raportare financiară acceptabil conducerea nu are o bază adecvată pentru pregătirea situațiilor financiare, iar auditorul nu are criterii adecvate pentru auditarea situațiilor financiare. În multe cazuri auditorul ar putea prezuma faptul că cadrul de raportare financiară aplicabil este unul acceptabil, așa cum se descrie la punctele A8-A9.

Determinarea gradului de acceptare a cadrului de raportare financiară

- A4. Factorii care sunt relevanți pentru determinarea gradului de acceptare a cadrului de raportare financiară care urmează a fi aplicat în pregătirea situațiilor financiare includ:
- Natura entității (de exemplu, dacă este o afacere privată, o entitate din sectorul public sau o organizație non-profit);
 - Scopul situațiilor financiare (de exemplu, dacă sunt pregătite pentru a răspunde nevoilor comune de informații financiare ale unei game largi de utilizatori sau pentru nevoile de informații financiare ale unor utilizatori specifici);
 - Natura situațiilor financiare (de exemplu dacă situațiile financiare reprezintă un set complet de situații financiare sau o situație financiară unitară); și
 - Dacă legea sau reglementările prescriu cadrul de raportare financiară aplicabil.
- A5. Mulți utilizatori ai situațiilor financiare nu sunt în măsură să solicite situații financiare adaptate la nevoile lor specifice de informare. În timp ce nu se poate răspunde tuturor nevoilor de informare ale unor utilizatori specifici, există nevoi de informații financiare comune unei game largi de utilizatori. Situațiile financiare pregătite în conformitate cu cadrul de raportare financiară pentru a răspunde nevoilor comune de informații financiare ale unei game largi de utilizatori sunt denumite situații financiare cu scop general.
- A6. În anumite cazuri, situațiile financiare vor fi pregătite în conformitate cu un cadru de raportare financiară proiectat pentru a îndeplini nevoile de informare financiară ale unor utilizatori specifici. Asemenea situații financiare sunt denumite situații financiare cu scop special. Nevoile de informații financiare ale utilizatorilor vizați vor determina cadrul de raportare financiară aplicabil în aceste circumstanțe. ISA 800 dezbate gradul de acceptare a cadrelor de raportare financiară proiectate pentru a răspunde nevoilor de informații financiare ale utilizatorilor specifici.¹¹
- A7. Deficiențe în cadrul de raportare financiară aplicabil care indică faptul că cadrul nu este acceptabil pot fi descoperite după ce misiunea de audit a

¹¹ ISA 800, “Considerente speciale—Auditul situațiilor financiare întocmit în conformitate cu cadrele generale cu scop special,” punctul 8.

fost acceptată. Atunci când folosirea acelu cadru este prescrisă de lege sau reglementări, se aplică dispozițiile punctelor 19-20. Atunci când folosirea acelu cadru nu este prescrisă de lege sau reglementări, conducerea va putea decide să adopte un alt cadru care este acceptabil. Atunci când conducerea face acest lucru, așa cum dispune punctul 16, se stabilesc noi termeni ai misiunii de audit pentru a reflecta schimbarea cadrului, datorită faptului că termenii acceptați anterior nu vor mai fi exacti.

Cadre generale cu scop general

A8. În prezent, nu există o bază obiectivă și autoritară care să fi fost recunoscută în general la nivel global pentru a judeca gradul de acceptare a unor cadre generale cu scop general. În absența unei asemenea baze, standardele de raportare financiară stabilite de organizații care sunt autorizate sau recunoscute pentru a promulga standarde ce urmează a fi folosite de anumite tipuri de entități, se prezumă a fi acceptabile pentru situații financiare cu scop general pregătite de asemenea entități, sub condiția că entitățile urmează un proces transparent și deja stabilit, care implică deliberarea și luarea în considerare a opiniilor unei game largi de persoane interesate. Exemple de asemenea standarde de raportare financiară includ:

- Standarde internaționale de raportare financiară (IFRS-uri) promulgate de Consiliul pentru standarde internaționale de contabilitate;
- Standarde internaționale de contabilitate pentru sectorul public (IPSAS-uri) promulgate de Consiliul standardelor internaționale de contabilitate pentru sectorul public; și
- Principii contabile promulgate de o organizație autorizată sau recunoscută de stabilire a standardelor dintr-o anumită jurisdicție, sub condiția că organizația urmează un proces stabilit și transparent care implică deliberare și luarea în considerare a opiniilor unei game largi de persoane interesate.

Aceste standarde de raportare financiară sunt adesea identificate ca și cadrul de raportare financiară aplicabil în legea sau reglementările care guvernează pregătirea situațiilor financiare cu scop general.

Cadre de raportare financiară prescrise de lege sau reglementări

A9. În conformitate cu punctul 6 litera (a), auditorul trebuie să determine dacă cadrul de raportare financiară ce urmează a fi aplicat în pregătirea situațiilor financiare este acceptabil. În anumite jurisdicții legea sau reglementările pot prescrie cadrul de raportare financiară ce trebuie folosit în pregătirea situațiilor financiare cu scop general pentru anumite tipuri de entități. În absența unor indicații care să impună contrariul, un asemenea cadru de

raportare financiară se prezumă a fi acceptabil pentru situațiile financiare cu scop general pregătite de asemenea entități. În situația în care cadrul nu este considerat a fi acceptabil, se aplică punctele 19-20.

Jurisdicții care nu au organizații de stabilire a standardelor sau cadre de raportare financiară prescrise

A10. Atunci când o entitate este înregistrată sau operează într-o jurisdicție care nu are o organizație autorizată sau recunoscută pentru stabilirea standardelor sau acolo unde folosirea cadrului de raportare financiară nu este impusă de lege sau reglementări, conducerea identifică un cadru de raportare financiară ce urmează a fi aplicat în pregătirea situațiilor financiare. Anexa 2 conține îndrumări cu privire la determinarea gradului de acceptare a situațiilor financiare în asemenea circumstanțe.

Stabilirea responsabilităților conducerii [a se vedea punctul 6 litera (b)]

A11. Un audit în conformitate cu ISA-uri este efectuat pe baza premisei că, conducerea recunoaște și înțelege faptul că are responsabilitățile stabilite la punctul 6 litera (b).¹² În anumite jurisdicții, asemenea responsabilități ar putea fi specificate în lege sau reglementări. În altele, ar putea să existe puține sau chiar nicio definiție legală sau de reglementare cu privire la astfel de aspecte. Totuși, conceptul unui audit independent cere ca rolul auditorului să nu implice asumarea responsabilității pentru pregătirea situațiilor financiare ale entității sau pentru controlul intern al acesteia și că auditorul are o așteptare rezonabilă de obținere a informațiilor necesare pentru audit în măsura în care conducerea este capabilă să le furnizeze sau să le procure. Astfel, premiza este fundamentală pentru efectuarea unui audit independent. Pentru a evita neînțelegerile, se ajunge la o înțelegere cu conducerea prin care aceasta recunoaște și înțelege faptul că are asemenea responsabilități ca parte a stabilirii și înregistrării termenilor misiunii de audit de la punctele 9-12.

A12. Modul în care responsabilitățile privind situațiile financiare sunt împărțite între conducere și cei însărcinați cu guvernanta va varia în funcție de resursele și structura entității și orice legi sau reglementări relevante, precum și în funcție de rolurile conducerii și a celor însărcinați cu guvernanta în cadrul entității. În cele mai multe cazuri, conducerea este responsabilă pentru executare, în timp ce cei însărcinați cu guvernanta supraveghează conducerea. În anumite cazuri, cei însărcinați cu guvernanta vor avea sau își vor asuma responsabilitatea pentru aprobarea situațiilor financiare sau pentru monitorizarea controlului intern al entității legat de raportarea

¹² ISA 200, punctul A2.

financiară. În entități mai mari sau publice un sub-grup format din cei însărcinați cu guvernanta, ca de exemplu un comitet de audit, ar putea fi însărcinat cu anumite responsabilități de supraveghere.

- A13. ISA 580 cere auditorului să solicite conducerii o declarație scrisă că a îndeplinit anumite responsabilități ale sale.¹³ Prin urmare, ar putea fi necesar să i se aducă la cunoștință conducerii faptul că se așteaptă să dea o asemenea declarație, împreună cu alte declarații scrise impuse de alte ISA-uri și acolo unde este necesar, declarații scrise care să susțină alte probe de audit relevante pentru situațiile financiare sau una sau mai multe afirmații specifice în situațiile financiare.
- A14. Acolo unde conducerea nu își va recunoaște responsabilitățile sau nu va fi de acord să dea declarația scrisă, auditorul nu va putea obține suficiente probe de audit adecvate.¹⁴ În asemenea circumstanțe, ar fi inadecvat ca auditorul să accepte misiunea de audit, exceptând situația în care legea sau reglementările impun acest lucru auditorului. În cazurile în care auditorului i se cere să accepte misiunea de audit, auditorul ar putea să fie nevoit să explice conducerii importanța acestor aspecte și implicațiile pe care le au asupra raportului auditorului.

Pregătirea situațiilor financiare [a se vedea punctul 6 litera (b) subpunctul (i)]

- A15. Majoritatea cadrelor de raportare financiară includ cerințe legate de prezentarea situațiilor financiare; pentru asemenea cadre, *pregătirea* situațiilor financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară include *prezentarea*. În cazurile unor cadre de prezentare fidele, importanța obiectivului de raportare ce constă în prezentarea fidelă, este de asemenea natură încât premiza stabilită cu conducerea include trimiteri specifice la prezentarea fidelă sau la responsabilitatea de a se asigura că situațiile financiare „vor oferi o imagine fidelă și corectă” în conformitate cu cadrul de raportare financiară.

Controlul intern [a se vedea punctul 6 litera (b) subpunctul (ii)]

- A16. Conducerea va menține un asemenea control intern pe care îl consideră necesar pentru a permite pregătirea de situații financiare care să nu conțină denaturări semnificative, fie ele ca urmare a fraudei sau erorii. Controlul intern, indiferent cât este de eficient, poate oferi entității doar o asigurare rezonabilă cu privire la atingerea obiectivelor financiare ale acesteia, datorită unor limitări inerente ale controlului intern.¹⁵

¹³ ISA 580, „Declarații scrise,” punctele 10-11.

¹⁴ ISA 580, punctul A26.

¹⁵ ISA 315, „Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său,” punctul A46.

- A17. Un audit independent efectuat în conformitate cu ISA-urile nu funcționează ca un înlocuitor al menținerii controlului intern necesar pentru pregătirea situațiilor financiare de către conducere. Astfel, auditorul va trebui să obțină acordul conducerii cum că a recunoscut și înțeles responsabilitatea sa în legătură cu controlul intern. Totuși, acordul cerut de punctul 6 litera (b) subpunctul (ii) nu presupune faptul că auditorul va determina dacă controlul intern menținut de conducere și-a atins scopul sau nu va conține deficiențe.
- A18. Rămâne la latitudinea conducerii să determine ce tip de control intern este necesar pentru a permite pregătirea situațiilor financiare. Termenul „control intern” cuprinde o gamă largă de activități în cadrul componentelor care ar putea fi descrise ca fiind mediul de control; procesul de evaluare a riscurilor din cadrul entității; sistemul informațional, inclusiv procesele de afaceri legate de acesta relevante pentru raportarea financiară și comunicarea; activitățile de control; și monitorizarea controalelor. Această împărțire totuși, nu reflectă în mod necesar modul în care o anumită entitate și-ar putea proiecta, implementa și menține controlul intern sau modul în care și-ar putea clasifica orice componentă anume.¹⁶ Controlul intern al unei entități (în special registrele contabile și înregistrările sau sistemul contabil) vor reflecta nevoile conducerii, complexitatea afacerii, natura riscurilor la care este supusă entitatea și legile sau reglementările relevante.
- A19. În anumite jurisdicții, legea sau reglementările ar putea să se refere la responsabilitatea conducerii cu privire la gradul de adecvare al registrelor și înregistrărilor contabile sau a sistemului contabil. În anumite cazuri, practica generală ar putea presupune o distincție între registrele și înregistrările contabile și sistemele contabile pe de o parte, și controlul sau controalele interne pe de alta. Cum registrele și înregistrările contabile sau sistemele contabile sunt o parte integrantă a controlului intern la care se face referire la punctul A 18, nu se face o referire specială la acestea în cadrul punctului 6 litera (b) subpunctul (ii) pentru descrierea responsabilității conducerii. Pentru a evita neînțelegerile, ar putea fi necesar ca auditorul să explice conducerii scopul acestei responsabilități.
- Considerații relevante pentru entități mai mici [a se vedea punctul 6 litera (b)]
- A20. Unul din scopurile convenirii asupra termenilor de audit este acela de a evita neînțelegeri cu privire la respectivele responsabilități ale conducerii și ale auditorului. De exemplu, când un terț a ajutat la pregătirea situațiilor financiare, ar putea fi util să i se amintească conducerii că pregătirea situațiilor

¹⁶ ISA 315, punctul A51 și Anexa 1.

financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil rămâne responsabilitatea sa.

Convenirea asupra termenilor misiunii de audit

Convenirea asupra termenilor misiunii de audit (a se vedea punctul 9)

- A21. Rolurile conducerii și a celor însărcinați cu guvernanta în stabilirea termenilor misiunii de audit pentru entitate depind de structura de guvernare a entității și de legea sau reglementările relevante.

*Scrisoarea de misiune sau altă formă de acord scris*¹⁷ (a se vedea punctele 10-11)

- A22. *Este în interesul atât al entității, cât și a auditorului ca auditorul să trimită o scrisoare de misiune înaintea începerii auditului pentru a evita neînțelegerile în legătură cu auditul. În anumite țări, totuși, obiectivul și scopul unui audit și responsabilitățile conducerii cât și ale auditorului ar putea să fie în mod suficient stabilite de lege, adică, acestea prescrie aspectele descrise la punctul 10. Deși în aceste circumstanțe punctul 11 permite auditorului să includă în scrisoarea de misiune doar trimiteri la faptul că se aplică legea sau reglementările relevante și că conducerea recunoaște și înțelege responsabilitățile sale așa cum sunt prezentate la punctul 6 litera (b), auditorul va putea totuși să considere adecvat să includă aspectele descrise la punctul 10 într-o scrisoare de misiune pentru informarea conducerii.*

Forma și conținutul scrisorii de misiune

- A23. *Forma și conținutul scrisorii misiunii pot varia pentru fiecare entitate. Informațiile incluse în scrisoarea de misiune cu privire la responsabilitățile auditorului ar putea să se bazeze pe ISA 200.¹⁸ Punctele 6 litera (b) și 12 ale prezentului ISA tratează descrierea responsabilităților conducerii. În plus față de includerea aspectelor cerute de punctul 10, o scrisoare de misiune ar putea face referire de exemplu, la:*

- Elaborarea domeniului de aplicare al auditului, inclusiv referire la legislația aplicabilă, reglementări, ISA-uri, declarații etice sau de altă natură ale corporurilor profesionale la care auditorul aderă.
- Forma oricăror alte comunicări cu privire la rezultatele misiunii de audit.
- Faptul că, datorită unor limitări inerente ale auditului, împreună cu limitările inerente ale controlului intern, există un risc ce nu poate fi evitat ca

¹⁷ La punctele care urmează, orice referire la o scrisoare a misiunii va fi luată ca referință la o scrisoare a misiunii sau altă formă adecvată de acord scris.

¹⁸ ISA 200, punctele 3-9.

anumite denaturări să nu fie detectate, chiar dacă auditul este planificat și efectuat în conformitate cu ISA-uri.

- Aranjamente privind planificarea și efectuarea auditului, inclusiv componența echipei misiunii.
- Așteptarea ca conducerea să ofere declarații scrise (a se vedea, de asemenea, punctul A 13).
- Acordul conducerii să pună la dispoziția auditorului schița situațiilor financiare și orice altă informație însoțitoare, la timp, pentru a permite auditorului să încheie auditul în conformitate cu programul propus.
- Acordul conducerii de a informa auditorul cu privire la fapte care ar putea afecta situațiile financiare, pe care aceasta ar putea să le descopere în perioada cuprinsă între data raportului auditorului și data la care situațiile financiare sunt publicate.
- Baza pe care este calculat onorariul și orice aranjamente legate de facturare.
- O cerință ca conducerea să recunoască primirea scrisorii misiunii și să accepte termenii misiunii descriși în aceasta.

A24. *Atunci când este relevant, următoarele puncte ar putea fi incluse în scrisoarea de misiune:*

- Aranjamente legate de implicarea altor auditori și experți în anumite aspecte ale auditului.
- Aranjamente legate de implicarea auditorilor interni și a altor angajați ai entității.
- Aranjamente ce urmează a fi făcute cu auditorul precedent, dacă există, în cazul unui audit inițial.
- Orice restricție cu privire la răspunderea auditorului atunci când această posibilitate există.
- O referință cu privire la orice alte înțelegeri între auditor și entitate.
- Orice obligație de a oferi foile de lucru altor părți.

Un exemplu de scrisoare de misiune este prezentat în anexa 1.

Auditori ale componentelor

A25. *Atunci când auditorul unei entități mamă este și auditorul unei componente, factorii care ar putea influența decizia de a trimite sau nu o scrisoare de misiune separată componentei includ:*

- Cine numește auditorul componente;
- Dacă se emite un raport separat al auditorului cu privire la componentă;
- Cerințe legale în legătură cu desemnările legate de audit;
- Gradul de deținere de către părinte; și

- Gradul de independență a conducerii componentei față de entitatea mamă.

Responsabilitățile conducerii prescrise de lege sau reglementări (a se vedea punctele 11-12)

A26. Dacă, în circumstanțele descrise la punctele A 22 și A 27, auditorul ajunge la concluzia că nu este necesar să documenteze anumiți termeni ai misiunii de audit într-o scrisoare de misiune, auditorul va trebui totuși, conform punctului 11, să obțină un acord scris din partea conducerii conform căruia recunoaște și înțelege faptul că are responsabilitățile prezentate la punctul 6 litera (b). Totuși, în conformitate cu punctul 12, asemenea acord scris ar putea folosi formularea legii sau reglementării dacă o astfel de lege sau reglementare stabilește responsabilitățile conducerii care sunt echivalente ca și efect cu cele descrise la punctul 6 litera (b). Profesia contabilă, cei care stabilesc standardele de audit sau organismul de reglementare în materie de audit într-o jurisdicție ar putea să fi oferit îndrumare cu privire la faptul dacă descrierea din lege sau reglementare este echivalentă.

Considerații specifice pentru entitățile din sectorul public

A27. Legea sau reglementările care guvernează operațiile auditurilor din sectorul public, impun numirea unui auditor din sectorul public și stabilesc în mod comun responsabilitățile și puterile auditorului din sectorul public, inclusiv puterea de a accesa înregistrările unei entități și alte informații. Atunci când legea sau reglementările prescriu în suficient detaliu termenii misiunii de audit, auditorul din sectorul public va putea totuși să considere că există avantaje în emiterea unei scrisori de misiune mai complexe decât cea permisă de punctul 11.

Misiuni de audit recurente (a se vedea punctul 13)

A28. Auditorul ar putea decide să nu trimită o nouă scrisoare de misiune sau alt acord scris pentru fiecare perioadă. Totuși, următorii factori ar putea face necesară revizuirea termenilor misiunii de audit sau să amintească entității de termenii existenți:

- Orice indicație cu privire la faptul că entitatea înțelege greșit obiectivul și domeniul de aplicare al auditului.
- Orice termeni ai misiunii de audit revizuiți sau considerați a fi speciali.
- O schimbare recentă în conducerea superioară.
- O schimbare semnificativă a deținerii de capital.
- O schimbare semnificativă în natura sau mărimea afacerii entității.
- O schimbare în cerințele legale sau de reglementare.

- O schimbare a cadrului de raportare financiară adoptat în pregătirea situațiilor financiare.
- O schimbare în alte cerințe de raportare.

Acceptarea unei schimbări a termenilor misiunii de audit

Cererea de schimbarea a termenilor misiunii de audit (a se vedea punctul 14)

- A29. O cerere din partea entității ca auditorul să schimbe termenii misiunii de audit ar putea rezulta dintr-o schimbare a circumstanțelor care afectează nevoia pentru serviciul respectiv, o neînțelegere cu privire la natura unui audit așa cum a fost solicitat inițial sau o restricție cu privire la domeniul de aplicare al misiunii de audit, fie că sunt impuse de conducere sau cauzate de alte circumstanțe. Auditorul, așa cum se cere la punctul 14, va lua în considerare justificarea oferită pentru cererea făcută, în special implicațiile unei restricții cu privire la domeniul de aplicare al misiunii de audit.
- A30. O schimbare în circumstanțe care afectează cerințele entității sau o neînțelegere cu privire la natura serviciului inițial solicitat ar putea fi considerate ca o bază rezonabilă pentru a cere o schimbare în misiunea de audit.
- A31. În contrast, o schimbare ar putea să nu fie considerată rezonabilă dacă se pare că schimbarea se referă la informații incorecte, incomplete sau în orice alt mod nesatisfăcătoare. Un exemplu ar putea fi cazul în care auditorul nu poate să obțină suficiente probe adecvate de audit cu privire la creanțele entității, iar entitatea solicită ca misiunea de audit să fie schimbată într-o misiune de revizuire pentru a evita o opinie modificată sau imposibilitatea exprimării unei opinii.

Cererea de schimbare într-o revizuire sau un serviciu conex (a se vedea punctul 15)

- A32. Înainte de a accepta schimbarea unei misiuni de audit într-o misiune de revizuire sau un serviciu conex, un auditor care a fost angajat să efectueze un audit în conformitate cu ISA-uri ar putea fi nevoit să evalueze, în plus față de aspectele abordate la punctele A29- A31 de mai sus, orice implicații legale sau contractuale ale schimbării.
- A33. Dacă auditorul concluzionează că există o justificare rezonabilă pentru schimbarea misiunii de audit într-o revizuire sau un serviciu conex, munca de audit efectuată până la acea dată ar putea fi relevantă pentru misiunea nouă; totuși, munca necesară a fi efectuată și raportul care urmează a fi emis ar fi acelea adecvate pentru noua misiune. Pentru a evita inducerea în eroare a cititorului, raportul cu privire la serviciul conex ar trebui să nu includă referiri la:

(a) *Misiunea de audit inițială; sau*

(b) *Orice proceduri care ar fi fost efectuate în cadrul misiunii de audit*

inițiale, exceptând situația în care o misiune de audit este schimbată într-o misiune de efectuare a unor proceduri convenite și deci referirea la procedurile efectuate reprezintă o parte normală a raportului.

Considerații suplimentare în acceptarea misiunii

Standarde de raportare financiară suplimentate de lege sau reglementări (a se vedea punctul 18)

A34. În anumite jurisdicții, legea sau reglementările ar putea să suplimenteze standardele de raportare financiară, emise de o organizație autorizată sau recunoscută de stabilire a standardelor, cu dispoziții suplimentare legate de pregătirea situațiilor financiare. În acele jurisdicții, cadrul de raportare financiară aplicabil în scopul aplicării ISA-urilor, cuprinde atât cadrele de raportare financiară identificate și orice alte cerințe suplimentare sub condiția să nu intre în conflict cu cadrul de raportare financiară identificat. Acesta ar putea de exemplu să fie cazul atunci când legea sau reglementările prescriu prezentări în plus față de cele impuse de standardele de raportare financiară sau atunci când restrâng aria opțiunilor acceptabile care pot fi făcute în cadrul standardelor de raportare financiară.¹⁹

Cadrul de raportare financiară prescris de lege sau reglementări - alte aspecte care afectează acceptarea (a se vedea punctul 19)

A35. Legea sau reglementările ar putea prescrie ca formularea opiniei auditorului să folosească particula „prezintă în mod fidel, sub toate aspectele semnificative” sau „oferă o imagine fidelă și corectă” în cazul în care auditorul concluzionează că cadrul de raportare financiară prescris de lege sau reglementări ar fi fost inacceptabil în alt context. În acest caz, termenii formulării prescrise a raportului auditorului diferă în mod semnificativ de cerințele ISA-urilor. (a se vedea punctul 21).

Raportul auditorului prescris de lege sau reglementări (a se vedea punctul 21)

A36. ISA-urile impun ca auditorul să nu susțină respectarea ISA-urilor decât în situația în care auditorul a respectat toate ISA-urile relevante pentru audit.²⁰ Atunci când legea sau reglementările prescriu formatul sau formularea raportului auditorului într-o formă sau în termeni care sunt semnificativ diferiți de dispozițiile ISA-urilor, iar auditorul concluzionează că explicații suplimentare în raportul auditorului nu pot elimina o posibilă neînțelegere, auditorul va putea lua în considerare includerea unei declarații în raportul

¹⁹ ISA 700, punctul 15, include o cerință legată de evaluarea faptului dacă situațiile financiare se referă sau descriu în mod adecvat cadrul de raportare financiară aplicabil.

²⁰ ISA 200, punctul 20.

auditorului conform căreia auditul nu a fost efectuat în conformitate cu ISA-uri. Auditorul este totuși încurajat să aplice ISA-urile, inclusiv ISA-urile care se referă la raportul auditorului, în limita practicabilă, luând în considerare faptul că auditorului nu îi este permis să se refere la audit ca fiind efectuat în conformitate cu ISA-uri.

Considerente specifice entităților din sectorul public

A37. În sectorul public, ar putea exista dispoziții specifice în legislația care guvernează un mandat de audit; de exemplu, auditorului i s-ar putea cere să raporteze direct la minister, la legislativ sau către public dacă entitatea încearcă să limiteze domeniul de aplicare al auditului.

Anexa 1

(a se vedea punctele A23-24)

Exemplu de scrisoare de misiune

Următoarea este un exemplu de scrisoare de misiune pentru un audit al unor situații financiare cu scop general pregătit în conformitate cu Standardele de raportare financiară. Această scrisoare nu este autoritară, dar se intenționează să fie doar un ghid care poate fi folosit în conjuncție cu considerentele prezentate în acest ISA. Acesta va trebui să varieze în funcție de dispozițiile și circumstanțele individuale. A fost pregătită să se refere la auditul situațiilor financiare ale unei singure perioade și ar necesita adaptare dacă se intenționează sau se așteaptă să se aplice la misiuni de audit recurente (a se vedea punctul 13 al prezentului ISA). Ar fi adecvat să obțineți îndrumări legale cu privire la faptul dacă o propunere de scrisoare este adecvată.

Către reprezentantul adecvat al conducerii sau celor însărcinați cu guvernarea companiei ABC:²¹

[Obiectivul și domeniul de aplicare a auditului]

Voi²² ne-ați solicitat auditarea situațiilor financiare ale companiei ABC, care conțin bilanțul la 31 Decembrie 20X1, contul de profit și pierdere, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de numerar pentru anul încheiat, 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 audit prin intermediul acestei scrisori. Auditul nostru va fi efectuat în scopul îndeplinirii obiectivului de a ne exprima o opinie cu privire la situațiile financiare.

[Responsabilitățile auditorului]

Noi ne vom efectua auditul în conformitate cu Standardele internaționale de audit (ISA-uri). Acele standarde cer să respectăm cerințele etice și să planificăm și să efectuăm auditul pentru a obține asigurări rezonabile cu privire la faptul dacă situațiile financiare conțin denaturări semnificative. Un audit presupune efectuarea de proceduri pentru a obține probe de audit cu privire la sumele și prezentările din situațiile financiare. Procedurile selectate depind de judecata auditorului, inclusiv evaluarea riscului de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, fie ca urmare

²¹ Destinatarii și referințele din această scrisoare ar fi cei adecvați în circumstanțele angajamentului, inclusiv jurisdicția relevantă. Este important să se adreseze persoanelor adecvate-a se vedea punctul A21.

²² Pe parcursul acestei scrisori, referirea la „voi,” „noi,” „conducere,” „cei însărcinați cu guvernarea,” și „auditor,” vor fi folosite ca atare sau modificate după necesitate în circumstanțele date.

a fraudei sau a erorii. Un audit include de asemenea evaluarea gradului de adecvare a politicilor contabile folosite și gradul de rezonabilitate al estimărilor contabile făcute de conducere, ca și evaluarea prezentării generale a situațiilor financiare. Datorită limitărilor inerente ale auditului, împreună cu limitările inerente ale controlului intern, există un risc inevitabil ca anumite denaturări semnificative să nu fie detectate, chiar dacă auditul este planificat în mod corect și efectuat în conformitate cu ISA-uri.

În efectuarea evaluării riscurilor, am considerat controlul intern a fi relevant pentru pregătirea de către entitate a situațiilor financiare și pentru a proiecta proceduri de audit care sunt adecvate în circumstanțele date, dar nu în scopul exprimării unei opinii cu privire la eficacitatea controlului intern al entității. Totuși, vă vom comunica în scris orice deficiențe semnificative în controlul intern relevante pentru auditul situațiilor financiare pe care le-am identificat pe parcursul auditului.

[Responsabilitățile conducerii și identificarea cadrului de raportare financiară (în scopul acestui exemplu se presupune că auditorul nu a determinat faptul că legea sau reglementările prescriu acele responsabilități în termeni adecvați; descrierile de la punctul 6 litera (b) sunt de aceea folosite).]

Auditul nostru va fi efectuat pe baza faptului că [conducerea, și acolo unde este cazul, cei însărcinați cu guvernanta]²³ iau la cunoștință și înțeleg faptul că au responsabilitatea:

- (a) Pentru pregătirea și prezentarea fidelă a situațiilor financiare în conformitate cu standardele internaționale de raportare financiară;²⁴
- (b) Pentru un asemenea control intern pe care [conducerea] îl consideră a fi necesar pentru a face posibilă pregătirea de situații financiare care să nu conțină denaturări semnificative, fie ele ca urmare a fraudei sau erorii; și
- (c) Să ne ofere:
 - (i) Acces la toate informațiile despre care [conducerea] știe că sunt relevante pentru pregătirea situațiilor financiare ca de exemplu, înregistrări, documentație și alte aspecte;
 - (ii) Informații suplimentare pe care le-am putea solicita din partea [conducerii] în scopul auditului; și
 - (iii) Acces nerestricționat la persoanele din entitate de la care noi determinăm că este necesar să obținem probe de audit.

²³ Folosiți terminologia adecvată în funcție de circumstanțe.

²⁴ Sau, dacă este cazul, "Pentru pregătirea unor situații financiare care oferă o imagine corectă și fidelă în conformitate cu standardele internaționale de raportare financiară".

Ca parte a procesului nostru de audit, vom solicita din partea [conducerii și, acolo unde este cazul a celor însărcinați cu guvernanta], confirmări scrise legate de declarații făcute nouă în legătură cu auditul.

Așteptăm cooperarea tuturor angajaților dumneavoastră pe parcursul auditului.

[Alte informații relevante]

[Introduceți alte informații, ca de exemplu aranjamente legate de onorariu, 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 din timpul misiunii de audit.

Vă rugăm semnați și restituiți copia atașată a acestei scrisori pentru a indica faptul că ați luat la cunoștință, și sunteți de acord cu, aranjamentele pentru auditul efectuat de noi cu privire la situațiile financiare inclusiv responsabilitățile noastre legate de aceasta.

XYZ & Co.

Luat la cunoștință și acceptat în numele companiei ABC de către
(semnat)

.....

Nume și titlu

Data

Anexa 2

(a se vedea punctul A10)

Determinarea gradului de acceptabilitate a cadrelor cu scop general**Jurisdicții care nu au organizații autorizate sau recunoscute de stabilire a standardelor sau cadre de raportare financiară prescrise de legi sau reglementări**

1. Așa cum este explicat la punctul A10 al prezentului ISA, atunci când o entitate este înregistrată sau operează într-o jurisdicție care nu are o organizație autorizată sau recunoscută de stabilire a standardelor, sau acolo unde folosirea cadrului de raportare financiară nu este prescrisă de lege sau reglementări, conducerea identifică un cadru de raportare financiară aplicabil. Practica într-o asemenea jurisdicție este adesea aceea de a folosi standardele de raportare financiară stabilite de una din organizațiile descrise la punctul A 8 al prezentului ISA.
2. În mod alternativ, ar putea să fie stabilite convenții contabile într-o anumită jurisdicție care sunt în general recunoscute ca și cadrul de raportare financiară pentru situațiile financiare cu scop general pregătit de anumite entități specifice care operează în acea jurisdicție. Când un asemenea cadru de raportare financiară este adoptat, auditorului i se cere de către prevederile de la punctul 6 litera (a) a prezentului ISA să determine dacă, convențiile contabile în mod colectiv pot fi considerate ca reprezentând un cadru de raportare financiară acceptabil pentru situațiile financiare cu scop general. Atunci când convențiile contabile sunt folosite în mod extins într-o jurisdicție anume, profesia contabilă din acea jurisdicție ar fi putut să ia în considerare gradul de acceptare a cadrului de raportare financiară în numele auditorilor. În mod alternativ, auditorul ar putea face această determinare considerând dacă convențiile contabile prezintă atributele prezentate în mod normal de către cadrele de raportare financiară acceptabile (a se vedea punctul 3 de mai jos), sau prin compararea convențiilor contabile cu cerințele unui cadru de raportare financiară considerat a fi acceptabil (a se vedea punctul 4 de mai jos).
3. Cadrele de raportare financiară acceptabile prezintă în mod normal următoarele atribute care rezultă din informațiile oferite în situațiile financiare care sunt folosite de utilizatorii vizati:
 - (a) Relevanța, în sensul că informațiile oferite în situațiile financiare sunt relevante pentru natura entității și pentru scopul situațiilor financiare. De exemplu, în cazul unei companii de afaceri care pregătește

- situații financiare cu scop general, relevanța este evaluată în termenii informației necesare pentru a întruni nevoile comune de informații financiare ale unei game largi de utilizatori în luarea deciziilor economice. Acestea sunt în mod obișnuit îndeplinite prin prezentarea poziției financiare și a fluxurilor de numerar ale întreprinderii comerciale.
- (b) Integralitatea, în sensul că tranzacțiile și evenimentele, soldurile de conturi și prezentările care ar putea să afecteze concluziile bazate pe situațiile financiare, nu sunt omise.
 - (c) Fiabilitatea, în sensul că informațiile oferite în situațiile financiare:
 - (i) Acolo unde este cazul, reflectă substanța economică, sau evenimentele și tranzacțiile și nu doar forma legală a acestora; și
 - (ii) Rezultă din evaluări rezonabil consistente, prezentare și dezvoltare, atunci când sunt folosite în circumstanțe similare.
 - (d) Neutralitatea, în sensul că, contribuie la informații nepărtinitoare în situațiile financiare.
 - (e) Gradul de înțelegere, în sensul că informațiile din situațiile financiare sunt clare și cuprinzătoare și nu sunt supuse la interpretări care diferă semnificativ una de alta.
4. Auditorul ar putea decide să compare convențiile contabile cu cerințele unui cadru de raportare existent considerat a fi acceptabil. De exemplu, auditorul ar putea compara convențiile contabile cu IFRS-urile. Pentru auditul unei entități mici, auditorul ar putea decide să compare convențiile contabile cu un cadru de raportare financiară dezvoltat în mod specific pentru asemenea entități de către o organizație autorizată sau recunoscută de stabilire a standardelor. Atunci când auditorul face o asemenea comparație și sunt identificate diferențe, decizia cu privire la faptul dacă, convențiile contabile adoptate în pregătirea situațiilor financiare constituie un cadru de raportare financiară acceptabil, include și considerarea motivelor pentru care există diferențele și dacă aplicarea convențiilor contabile, sau descrierea cadrului de raportare financiară în situațiile financiare, ar putea rezulta în situații financiare care induc în eroare.
5. O conglomerată de convenții politice elaborate pentru a se potrivi preferințelor individuale, nu reprezintă un cadru de raportare financiară acceptabil pentru situații financiare cu scop general. În mod similar, un cadru de conformitate nu va fi un cadru de raportare financiară acceptabil, exceptând situația în care este acceptat în general în anumite jurisdicții atât de către cei ce pregătesc situațiile financiare cât și de utilizatori.

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 220
CONTROLUL CALITĂȚII PENTRU UN AUDIT AL
SITUAȚIILOR FINANCIARE

(În vigoare pentru perioadele cu începere de la sau
ulterior datei de 15 decembrie 2009).

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA	1
Sistemul de control al calității și rolul echipelor misiunii	2-4
Data intrării în vigoare	5
Obiectiv	6
Definiții	7
Cerințe	
Responsabilitățile conducerii pentru calitatea auditurilor	8
Cerințe etice relevante	9-11
Acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor de audit	12-13
Desemnarea echipelor misiunii	14
Desfășurarea misiunii	15-22
Monitorizare	23
Documentație	24-25
Aplicare și alte materiale explicative	
Sistemul de control al calității și rolul echipelor misiunii	A1-A2
Responsabilitățile conducerii pentru calitatea auditurilor	A3
Cerințe etice relevante	A4-A7
Acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor de audit	A8-A9

Desemnarea echipelor misiunii	A10-A12
Desfășurarea misiunii	A13-A31
Monitorizare	A32-A34
Documentație	A35

Standardul Internațional de Audit (ISA) 220 „Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare” trebuie citit în paralel cu ISA 200 „Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit”.

Introducere

Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitățile specifice ale auditorului în ceea ce privește procedurile de control al calității pentru un audit al situațiilor financiare. El tratează, de asemenea, dacă este aplicabil, responsabilitățile inspectorului de control al calității misiunii. Acest ISA trebuie citit în corelație cu prevederile etice relevante.

Sistemul de control al calității și rolul echipelor misiunii

2. Sistemele, politicile și procedurile de control al calității sunt responsabilitatea firmei de audit. Potrivit ISQC 1, firma are o obligație de a înființa și menține un sistem de control al calității menit să îi ofere o asigurare rezonabilă a faptului că:
 - (a) Firma și personalul se conformează standardelor profesionale și dispozițiilor legale și de reglementare aplicabile; și
 - (b) Rapoartele emise de firmă sau de partenerii de misiune sunt adecvate în circumstanțele respective¹.

Prezentul ISA are la bază premisa că firma aplică ISQC 1 sau dispoziții naționale care sunt cel puțin la fel de riguroase. (a se vedea punctul A1)
3. În contextul sistemului firmei de control al calității, echipele misiunii au responsabilitatea de a implementa proceduri de control al calității care sunt aplicabile misiunii de audit și care furnizează firmei informații relevante care să permită funcționarea acelei părți a sistemului firmei de control al calității referitor la independență.
4. Echipele misiunii au dreptul să se bazeze pe sistemul firmei de control al calității, cu excepția cazului în care informațiile furnizate de către firmă sau de către alte părți sugerează contrariul. (a se vedea punctul A2)

Data intrării în vigoare

5. Prezentul ISA se aplică pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele cu începere de la sau ulterior datei de 15 decembrie 2009.

Obiectiv

6. Obiectivul auditorului este de a implementa proceduri de control al calității la nivelul misiunii care să îi furnizeze auditorului asigurarea rezonabilă că:
 - (a) Auditul se conformează standardelor profesionale și dispozițiilor legale și de reglementare aplicabile; și
 - (b) Raportul emis al auditorului este adecvat circumstanțelor.

¹ ISQC 1, „Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuirii ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe”, punctul 11.

Definiții

7. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au semnificațiile atribuite mai jos:
- (a) Partener de misiune² – Partenerul sau o altă persoană din firmă care este responsabilă pentru misiunea de audit și efectuarea acesteia și pentru raportul auditorului care este emis în numele firmei și care, atunci când se impune, are autoritatea adecvată oferită de un organism profesional, legal sau de reglementare;
 - (b) Revizuirea controlului calității misiunii – Un proces instituit pentru a furniza o evaluare obiectivă, la sau înainte de data raportului auditorului, a raționamentelor semnificative efectuate de echipa misiunii și a concluziilor la care aceasta a ajuns în formularea raportului auditorului. Procesul de revizuire a controlului calității misiunii se referă doar la auditurile situațiilor financiare ale companiilor cotate și la alte misiuni de audit, dacă există, pentru care firma a stabilit că este necesară o revizuire a controlului calității misiunii.
 - (c) Inspectorul controlului calității misiunii – Un partener, o altă persoană din cadrul firmei, o persoană externă cu o calificare adecvată sau o echipă formată din astfel de persoane, dintre care niciuna nu face parte din echipa misiunii, cu experiență suficientă și adecvată și cu autoritatea de a evalua obiectiv raționamentele semnificative efectuate de echipa misiunii și concluziile la care aceasta a ajuns în formularea raportului auditorului.
 - (d) Echipa misiunii – Toți partenerii și personalul care efectuează misiunea, și orice persoane contractate de firmă sau de o firmă din cadrul unei rețele care efectuează proceduri de audit aferente misiunii. Aceasta exclude un expert extern al auditorului contractat de firmă sau de o firmă din cadrul unei rețele.³
 - (e) Firmă – Un practician individual, parteneriat sau corporație sau altă entitate formată din profesioniști contabili.
 - (f) Inspecție – În relație cu misiunile de audit finalizate, procedurile instituite pentru a oferi probe ale conformității echipelor de misiune cu politicile și procedurile firmei de control al calității.
 - (g) Entitate cotată – O entitate ale cărei acțiuni, obligațiuni sau instrumente de debit sunt cotate sau listate la o bursă recunoscută, sau sunt

² Termenii „Partener de misiune”, „partener” și „firmă” trebuie citați ca făcând referire la echivalentele lor în sectorul public, acolo unde este relevant.

³ ISA 620, „Utilizarea activității unui expert al auditorului”, punctul 6 litera (a), definește termenul de „expert al auditorului”.

tranzacționate potrivit reglementărilor unei burse recunoscute sau ale altui organism echivalent.

- (h) Monitorizare – Un proces care cuprinde o luare în considerare și o evaluare permanentă a sistemelor firmei de control al calității, inclusiv o inspecție periodică a unei selecții de misiuni finalizate, menite să furnizeze firmei o asigurare rezonabilă că sistemul său de control al calității funcționează eficient.
- (i) Firmă din cadrul unei rețele – O firmă sau o entitate care aparține unei rețele.
- (j) Rețea – O structură mai mare:
 - (i) Care are drept obiectiv cooperarea; și
 - (ii) Care are drept obiectiv clar participarea la profit sau la costuri sau împarte în comun proprietatea, controlul sau conducerea, sau are politici și proceduri comune de control al calității, o strategie de afaceri comună, sau utilizează un nume de marcă comun, sau împarte o parte semnificativă din resursele profesionale.
- (k) Partener – Orice persoană cu autoritatea de a angaja firma cu privire la efectuarea unei misiuni de servicii profesionale.
- (l) Personal – Partenerii și angajații.
- (m) Standarde profesionale – Standardele Internaționale de Audit (ISA-urile) și cerințele etice relevante.
- (n) Cerințe etice relevante – Cerințele etice pe care le aplică echipa misiunii și inspectorul controlului calității misiunii și care cuprind, în mod normal, Părțile A și B ale *Codului etic pentru Profesioniștii Contabili* al Federației Internaționale a Contabililor (Codul IFAC) referitoare la un audit al situațiilor financiare alături de dispozițiile naționale care sunt mai restrictive.
- (o) Angajați – Profesioniștii, alții decât partenerii, inclusiv orice experți angajați de firmă.
- (p) Persoană externă cu o calificare adecvată – O persoană din afara firmei cu competența și capacitatea de a acționa ca partener de misiune, de exemplu un partener al unei alte firme, sau un angajat (cu experiență adecvată) fie al unui organism profesional de contabilitate ai cărui membri pot efectua audituri ale informațiilor financiare istorice, fie al unei organizații care oferă servicii relevante de control al calității.

Cerințe

Responsabilitățile conducerii pentru calitatea auditurilor

8. Partenerul de misiune trebuie să își asume responsabilitatea pentru calitatea generală a fiecărei misiuni de audit pentru care este desemnat acel partener. (a se vedea punctul A3)

Cerințe etice relevante

9. Pe parcursul misiunii de audit, partenerul de misiune trebuie să rămână alert, efectuând observări sau interogări, după caz, pentru probe de neconformitate ale membrilor și echipei misiunii cu dispozițiile etice relevante. (a se vedea punctele A4-A5)
10. Dacă partenerului de misiune i se aduc la cunoștință, prin sistemul firmei de control al calității sau prin alt mijloc, aspecte care indică că membrii echipei de misiune nu au respectat cerințele etice relevante, partenerul misiunii trebuie să determine măsurile corespunzătoare, în consultare cu alte persoane din cadrul firmei. (a se vedea punctul. A5)

Independența

11. Partenerul de misiune trebuie să formuleze o concluzie referitoare la conformitatea cu cerințele de independență care se aplică misiunii de audit. În acest scop, partenerul de misiune trebuie (a se vedea punctul A5):
 - (a) Să obțină informații relevante din partea firmei și, acolo unde este cazul, din partea firmelor din cadrul unei rețele, pentru a identifica și evalua circumstanțele și relațiile care reprezintă amenințări la adresa independenței;
 - (b) Să evalueze informațiile referitoare, dacă există, la nerespectarea politicilor și procedurilor de independență ale firmei, pentru a determina dacă acestea reprezintă o amenințare la adresa independenței misiunii de audit; și
 - (c) Să ia măsurile adecvate pentru a elimina astfel de amenințări sau pentru a le reduce la un nivel acceptabil prin aplicarea măsurilor de protecție, sau, dacă se consideră adecvat, să se retragă din cadrul misiunii de audit, atunci când retragerea este permisă de legea sau reglementarea aplicabilă. Partenerul de misiune trebuie să raporteze cu promptitudine firmei orice eșec de soluționare a problemei, pentru a se lua măsurile adecvate. (a se vedea punctele A6-A7)

Acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor de audit

12. Partenerul de misiune trebuie să fie convins că au fost respectate procedurile adecvate cu privire la acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a mi-

siunilor de audit și trebuie să determine dacă concluziile la care s-a ajuns în această privință sunt adecvate. (a se vedea punctele A8-A9)

13. Dacă partenerul de misiune obține informații care ar fi putut conduce la declinarea de către firmă a misiunii de audit dacă acele informații ar fi fost disponibile anterior, partenerul de misiune trebuie să comunice cu promptitudine acele informații firmei, astfel încât firma și partenerul de misiune să poată lua măsurile adecvate. (a se vedea punctul A9)

Desemnarea echipelor misiunii

14. Partenerul de misiune trebuie să fie convins că echipa misiunii și orice experți ai auditorului care nu fac parte din echipa misiunii, dețin competența și capacitatea colectivă de a:
 - (a) Efectua misiunea de audit în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile; și
 - (b) Permite emiterea unui raport al auditorului, care să fie adecvat circumstanțelor. (a se vedea punctele A10-A12)

Desfășurarea misiunii

Coordonarea, supervizarea și desfășurarea

15. Partenerul de misiune trebuie să își asume responsabilitatea pentru:
 - (a) Coordonarea, supervizarea și desfășurarea misiunii de audit în conformitate cu standardele profesionale și cu dispozițiile legale și de reglementare aplicabile; și (a se vedea punctele A13-A15, A20)
 - (b) Raportul auditorului care să fie întocmit adecvat circumstanțelor date.

Revizui

16. Partenerul de misiune trebuie să își asume responsabilitatea pentru revizuirile efectuate în conformitate cu politicile și procedurile de revizuire ale firmei. (a se vedea punctele A16-A17, A20)
17. La sau înainte de data raportului auditorului, partenerul de misiune trebuie, printr-o revizuire a documentației de audit și o discuție cu echipa misiunii, să fie convins că au fost obținute suficiente probe de audit adecvate și pentru a sprijini concluziile obținute și pentru ca raportul auditorului să fie emis. (a se vedea punctele A18-A20)

Consultare

18. Partenerul de misiune trebuie:
 - (a) Să își asume responsabilitatea pentru efectuarea de către echipa misiunii a consultărilor adecvate în legătură cu aspectele dificile sau contencioase;

- (b) Să fie convins că membrii echipei misiunii au întreprins consultări adecvate pe parcursul misiunii, atât în cadrul echipei misiunii, cât și între echipa misiunii și alte părți la un nivel adecvat din cadrul firmei sau din afara acesteia;
- (c) Să fie convins că natura și domeniul de aplicare al acestor consultări și concluziilor rezultate de pe urma acestora, sunt convenite cu partea consultată; și
- (d) Să stabilească că au fost implementate concluziile rezultate de pe urma acestor consultări. (a se vedea punctele A21-A22)

Revizuirea controlului calității misiunii

19. Pentru auditurile situațiilor financiare ale entităților cotate și ale altor misiuni de audit, dacă există, pentru care firma a stabilit că este necesară o revizuire a controlului calității misiunii, partenerul de misiune trebuie:
 - (a) Să determine dacă a fost numit un inspector al controlului calității misiunii;
 - (b) Să discute aspectele semnificative apărute pe parcursul misiunii de audit, inclusiv cele identificate pe parcursul revizuirii controlului calității misiunii, cu inspectorul controlului calității misiunii; și
 - (c) Să nu dateze raportul auditorului până la finalizarea revizuirii controlului calității misiunii. (a se vedea punctele A23-A25)
20. Inspectorul controlului calității misiunii trebuie să efectueze o evaluare obiectivă a raționamentelor semnificative efectuate de echipa misiunii și a concluziilor la care s-a ajuns în formularea raportului auditorului. Această evaluare trebuie să implice:
 - (a) Discutarea aspectelor semnificative cu partenerul de misiune;
 - (b) Revizuirea situațiilor financiare și a proiectului de raport al auditorului; și,
 - (c) Evaluarea concluziilor la care s-a ajuns în formularea raportului auditorului și luarea în considerare a măsurii în care proiectul de raport al auditorului este adecvat. (a se vedea punctele A26-A27, A29-A31)
21. Pentru auditurile situațiilor financiare ale entităților cotate, inspectorul controlului calității misiunii, trebuie să ia în considerare următoarele, la efectuarea unei revizuii a controlului calității misiunii:
 - (a) Evaluarea de către echipa misiunii a independenței firmei în raport cu misiunea de audit;
 - (b) Măsura în care a avut loc o consultare adecvată în legătură cu aspectele care implică divergențe de opinie sau alte opinii sau alte aspecte dificile sau contencioase, și concluziile care decurg de pe urma acestor consultări; și

- (c) Măsura în care documentația de audit selectată pentru revizuire reflectă activitatea desfășurată în raport cu raționamentele semnificative și sprijină concluziile obținute. (a se vedea punctele A28-A31)

Diferențe de opinie

22. Dacă apar diferențe de opinie în cadrul echipei misiunii, în discuțiile cu persoanele consultate sau, dacă este cazul, între partenerul de misiune și inspectorul controlului calității misiunii, echipa misiunii trebuie să urmeze politicile și procedurile firmei de abordare și depășire a divergențelor de opinie.

Monitorizare

Un sistem eficient de control al calității include un proces de monitorizare instituit pentru a furniza firmei asigurarea rezonabilă că politicile și procedurile sale referitoare la sistemul de control al calității sunt relevante, adecvate și funcționează eficient. Partenerul de misiune trebuie să ia în considerare rezultatele procesului de monitorizare al firmei, așa cum sunt ele probate în cele mai recente informații vehiculate de firmă și, dacă este cazul, de alte firme din cadrul unei rețele și măsura în care deficiențele observate în cadrul acelor informații pot afecta misiunea de audit. (a se vedea punctele A32-A34)

Documentație

23. Auditorul trebuie să includă în documentația de audit:⁴
- (a) Problemele identificate în ceea ce privește conformitatea cu cerințele etice relevante și modul în care acestea au fost rezolvate.
 - (b) Concluziile referitoare la respectarea cerințelor de independență care se aplică misiunii de audit și orice discuții relevante cu firma care sprijină aceste concluzii.
 - (c) Concluziile la care s-a ajuns cu privire la acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor de audit.
 - (d) Natura și sfera, precum și concluziile consultărilor întreprinse pe parcursul misiunii de audit. (a se vedea punctul A35)
24. Inspectorul controlului calității misiunii trebuie să documenteze, pentru misiunea de audit revizuită, că:
- (a) Procedurile prevăzute de politicile firmei privind revizuirea controlului calității misiunii au fost efectuate;
 - (b) Revizuirea controlului calității misiunii a fost finalizată la sau înainte de data raportului auditorului; și

⁴ ISA 230, „Documentația de audit”, punctele 8-11 și punctul A6.

- (c) Inspectorul nu are cunoștință de orice aspecte nerezolvate care l-ar putea face să creadă că raționamentele semnificative pe care echipa misiunii le-a efectuat și concluziile la care aceasta a ajuns nu ar fi adecvate.

Aplicare și alte materiale explicative

Sistemul de control al calității și rolul echipelor misiunii (a se vedea punctul 2)

- A1. ISQC 1, sau dispozițiile naționale care sunt cel puțin la fel de riguroase, tratează responsabilitățile firmei de a stabili și menține sistemul său de control al calității pentru misiunile de audit. Sistemul de control al calității include politici și proceduri care abordează fiecare dintre următoarele elemente:

- Responsabilitățile liderilor pentru calitatea din cadrul firmei;
- Cerințele etice relevante;
- Acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor specifice;
- Resursele umane;
- Desfășurarea misiunii; și
- Monitorizarea.

Dispozițiile naționale care tratează responsabilitățile firmei de a stabili și menține un sistem de control al calității sunt cel puțin la fel de riguroase ca ISQC 1, atunci când abordează toate elementele la care se face referire la acest punct și impun firmei obligații care au drept rezultat îndeplinirea obiectivelor dispozițiilor prevăzute în ISQC 1.

Credibilitatea sistemului firmei de control al calității (a se vedea punctul 4)

- A2. Cu excepția cazului în care informațiile furnizate de către firmă sau alte părți sugerează contrariul, echipa misiunii se poate baza pe sistemul firmei de control al calității în raport cu, de exemplu:

- Competența personalului prin recrutarea și pregătirea sa formală.
- Independența prin acumularea și comunicarea informațiilor relevante cu privire la independență.
- Menținerea relațiilor cu clienții prin sistemele de acceptare și continuare.
- Aderarea la dispoziții legale și de reglementare aplicabile prin procesul de monitorizare.

Responsabilitățile conducerii pentru calitatea auditurilor (a se vedea punctul 8)

- A3. În asumarea responsabilității pentru calitatea generală a fiecărei misiuni de audit, acțiunile partenerului de misiune și mesajele adecvate către ceilalți membri ai echipei misiunii, subliniază:
- (a) Importanța pentru calitatea auditului a:
 - (i) Desfășurării activității în conformitate cu standardele profesionale și cu dispozițiile legale și de reglementare aplicabile;
 - (ii) Conformității cu politicile și procedurile firmei de control al calității, după caz;
 - (iii) Emiterii de rapoarte ale auditorului care sunt adecvate circumstanțelor; și
 - (iv) Abilității echipei misiunii de a indica elementele de îngrijorare fără teama de represalii; și
 - (b) Faptul că în desfășurarea misiunilor de audit calitatea este esențială.

Cerințe etice relevante

Conformitatea cu cerințele etice relevante (a se vedea punctul 9)

- A4. Codul IFAC stabilește principiile fundamentale pentru etica profesională, care includ:
- (a) Integritatea;
 - (b) Obiectivitatea;
 - (c) Competența profesională și atenția cuvenită;
 - (d) Confidențialitatea; și
 - (e) Comportamentul profesional.
- Definiția „Firmei”, „Rețelei” și „Firmei din cadrul unei rețele” (a se vedea punctele 9-11)
- A5. Definițiile „firmei”, „rețelei” sau „firmei din cadrul unei rețele” din cadrul cerințelor etice relevante pot diferi de cele prevăzute în prezentul ISA. De exemplu, Codul IFAC definește „firma” drept:
- (a) Un practician individual, partener sau corporație de profesioniști contabil;
 - (b) O entitate care controlează astfel de părți prin proprietate, conducere sau alte mijloace; și
 - (c) O entitate controlată de astfel de părți prin proprietate, conducere sau alte mijloace.
- Codul IFAC furnizează, de asemenea, îndrumări în raport cu termenii „rețea” și „firmă din cadrul unei rețele”.

Conformându-se dispozițiilor de la punctele 9-11, definițiile utilizate în cadrul cerințelor etice relevante se aplică atât cât este necesar pentru interpretarea acestor cerințe etice.

Amenințări la adresa independenței [a se vedea punctul 11 litera (c)]

- A6. Partenerul de misiune poate identifica o amenințare la adresa independenței aferente misiunii de audit pe care măsurile de protecție nu au putut să o elimine sau să o reducă la un nivel acceptabil. În acest caz, așa cum prevede punctul 11 litera (c), partenerul de misiune raportează către persoana(persoanele) relevantă(e) din cadrul firmei pentru a determina măsurile adecvate, care pot include eliminarea activității sau interesului care generează acea amenințare, sau retragerea din misiunea de audit, atunci când retragerea este permisă de legea sau reglementarea aplicabilă.

Considerente specifice entităților din sectorul public

- A7. Măsurile statutare pot furniza măsuri de protecție a independenței auditorilor din sectorul public. Totuși, auditorii din sectorul public sau firmele de audit care efectuează audituri în sectorul public în numele auditorului statutar, în funcție de termenii mandatului dintr-o anumită jurisdicție, pot fi nevoiți să își adapteze abordarea pentru a promova conformitatea în spiritul punctului 11. Aceasta poate include, atunci când mandatul auditorului din sectorul public nu permite retragerea din misiune, prezentarea prin intermediul unui raport public, a circumstanțelor care au apărut și care, dacă ar fi apărut în sectorul privat, ar fi condus la retragerea auditorului.

Acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor de audit
(a se vedea punctul 12)

- A8. ISQC 1 prevede ca firma să obțină informații considerate necesare în circumstanțele dinaintea acceptării unei misiuni cu un nou client, atunci când se decide dacă ar trebui continuată o misiune existentă, dar și atunci când se ia în considerare acceptarea unei noi misiuni cu un client existent.⁵ Informațiile precum cele de mai jos ajută partenerul de misiune la determinarea măsurii în care concluziile obținute cu privire la acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor de audit sunt adecvate:
- Integritatea proprietarilor principali, a conducerii cheie și persoanelor însărcinate cu guvernanta entității;
 - Măsura în care echipa misiunii este competentă pentru a desfășura misiunea de audit și dispune de capacitățile necesare, inclusiv de timp și resurse;

⁵ ISQC 1, punctul 27 litera (a).

- Măsura în care firma și echipa misiunii se pot conforma cerințelor etice relevante; și
- Aspectele semnificative care au apărut pe parcursul misiunii de audit curente sau anterioare, și implicațiile lor asupra continuării relației.

Considerente specifice entităților din sectorul public (a se vedea punctele 12-13)

A9. În sectorul public, auditorii pot fi numiți în conformitate cu procedurile statutare. În consecință, unele dintre dispozițiile și considerentele cu privire la acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor de audit stabilite la punctele 12, 13 și A8 pot să nu fie relevante. Cu toate acestea, informațiile colectate drept rezultat al procesului descris pot fi valoroase pentru auditorii din sectorul public în efectuarea de evaluări ale riscului și în îndeplinirea responsabilităților de raportare.

Desemnarea echipelor misiunii (a se vedea punctul 14)

A10. O echipă a misiunii include, dacă este cazul, o persoană care beneficiază de expertiză într-un domeniu specializat de contabilitate sau audit, contractat sau angajat de firmă, care efectuează proceduri de audit aferente misiunii. Cu toate acestea, o persoană cu o astfel de expertiză nu este membru al echipei misiunii dacă implicarea sa în cadrul misiunii constă doar în consultare. Consultările sunt abordate la punctul 18 și la punctele A21-A22.

A11. În luarea în considerare a competenței adecvate și a abilităților așteptate din partea echipei misiunii ca întreg, partenerul de misiune poate lua în considerare astfel de aspecte precum:

- Înțelegerea și experiența practică a echipei cu privire la misiunile de audit de natură și complexitate similare dobândite printr-o pregătire și participare adecvate.
- Înțelegerea standardelor profesionale și a cerințelor legale și de reglementare aplicabile de către echipă.
- Expertiza tehnică a echipei, inclusiv expertiza aferentă tehnologiei relevante a informațiilor și domeniilor specializate de contabilitate și audit.
- Cunoașterea de către echipă a domeniilor relevante în care clientul își desfășoară activitatea.
- Capacitatea echipei de a aplica raționamentul profesional.
- Înțelegerea de către echipă a politicilor și procedurilor firmei de control al calității.

Considerente specifice entităților din sectorul public

A12. În sectorul public, competența adecvată suplimentară poate include aptitudini care sunt necesare respectării termenilor mandatului de audit într-

o jurisdicție specifică. O astfel de competență poate include o înțelegere a acordurilor de raportare aplicabile, inclusiv raportarea către legislativ sau alt organism administrativ sau în interes public. Domeniul de aplicare mai larg al unui audit din sectorul public poate include, de exemplu, unele aspecte privind desfășurarea auditului sau o evaluare exhaustivă a conformității cu legile, reglementările sau cu o altă autoritate și prevenirea și detectarea fraudei și actelor de corupție.

Desfășurarea misiunii

Coordonarea, supervizarea și desfășurarea [a se vedea punctul 15, litera (a)]

A13. Coordonarea echipei misiunii implică informarea membrilor echipei misiunii cu privire la aspecte precum:

- Responsabilităților lor, inclusiv necesitatea de a se conforma cerințelor etice relevante și de a planifica și desfășura un audit cu scepticism profesional, așa cum prevede ISA 200.⁶
- Responsabilitățile partenerilor respectivi, atunci când mai mult de un partener este implicat în derularea unei misiuni de audit.
- Obiectivele activității care urmează a fi efectuată.
- Natura activității entității.
- Aspecte legate de riscuri.
- Probleme care pot apărea.
- Abordarea detaliată a desfășurării misiunii.

Discuțiile dintre membrii echipei misiunii le permit membrilor mai puțin experimentați din cadrul echipei să adreseze întrebări membrilor cu mai multă experiență, astfel că se poate crea o comunicare corespunzătoare în cadrul membrilor echipei misiunii.

A14. Munca în cadrul echipei și formarea adecvată ajută membrii mai puțin experimentați din cadrul echipei să înțeleagă clar obiectivele activității distribuite.

A15. Supervizarea include aspecte precum:

- Urmărirea progresului misiunii de audit.
- Luarea în considerare a competenței și capacităților membrilor individuali ai echipei misiunii, inclusiv a măsurii în care aceștia dispun de suficient timp pentru a-și desfășura activitatea, a măsurii în care își înțeleg instrucțiunile și a măsurii în care activitatea este derulată în conformitate cu abordarea planificată a misiunii de audit.

⁶ ISA 200, „Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit”, punctul 15.

- Abordarea aspectelor semnificative care apar pe parcursul misiunii de audit, luarea în considerare a semnificației acestora și modificarea corespunzătoare a abordării planificate.
- Identificarea aspectelor care trebuie discutate cu membrii mai experimentați ai echipei pe parcursul misiunii de audit sau analizate de către aceștia.

Revizui

Responsabilitățile de revizuire (a se vedea punctul 16)

A16. Potrivit ISQC 1, politicile și procedurile firmei aferente responsabilității de revizuire sunt determinate pe baza faptului că activitatea membrilor mai puțin experimentați din cadrul echipei este revizuită de membrii cu mai multă experiență.⁷

A17. O revizuire constă în luarea în considerare a măsurii în care, de exemplu:

- Activitatea a fost desfășurată în conformitate cu standardele profesionale și cu dispozițiile legale și de reglementare aplicabile;
- Aspectele semnificative au fost semnalate pentru a fi analizate mai în detaliu;
- Au avut loc consultări corespunzătoare, iar concluziile obținute au fost documentate și implementate;
- Există o nevoie de a revizui natura, plasarea în timp și amploarea activității desfășurate;
- Activitatea desfășurată sprijină concluziile obținute și este documentată corespunzător;
- Probele obținute sunt suficiente și adecvate pentru a sprijini raportul auditorului; și
- Obiectivele procedurilor misiunii au fost îndeplinite.

Revizuirea de către partenerul de misiune a activității desfășurate (a se vedea punctul 17)

A18. Revizuirile oportune ale următoarelor aspecte de către partenerul de misiune, la stadiile corespunzătoare pe parcursul unei misiuni, permit rezolvarea unor aspecte semnificative în timp util, spre convingerea partenerului de misiune la sau înainte de data raportului auditorului:

- Domeniilor critice ale raționamentului, în special cele referitoare la aspecte dificile sau contencioase identificate pe parcursul misiunii;
- Riscurilor semnificative; și
- Altor aspecte pe care partenerul de misiune le consideră importante.

Partenerul de misiune nu trebuie să revizuiască toată documentația de au-

⁷ ISQC 1, punctul 33.

dit, dar poate face acest lucru. Cu toate acestea, așa cum prevede ISA 230, partenerul documentează amplexarea și plasarea în timp a revizuirilor.⁸

- A19. Un partener de misiune care preia un audit pe parcursul unei misiuni poate aplica procedurile de revizuire descrise la punctul A18 pentru a revizui activitatea desfășurată până la data modificării, pentru a-și asuma responsabilitățile partenerului de misiune.

Considerente relevante atunci când este utilizat un membru al echipei misiunii cu expertiză într-un domeniu specializat de contabilitate sau audit (a se vedea punctele 15-17)

- A20. Atunci când este utilizat un membru al echipei misiunii cu expertiză într-un domeniu specializat de contabilitate sau audit, coordonarea, supervizarea și revizuirea activității membrului echipei misiunii pot include aspecte precum:

- Convenirea cu membrul asupra naturii, sferei și obiectivelor activității acelui membru; și a rolurilor respective și a naturii, plasării în timp și amplitudinii comunicării dintre membru și ceilalți membri ai echipei misiunii.
- Evaluarea gradului de adecvare a activității acelui membru, inclusiv a caracterului relevant și rezonabil al constatărilor sau concluziilor acelui membru și a consecvenței acestora cu alte probe de audit.

Consultarea (a se vedea punctul 18)

- A21. Se poate realiza o consultare efectivă pe probleme semnificative tehnice, etice sau de altă natură în cadrul firmei sau, acolo unde este aplicabil, în afara firmei, atunci când persoanele consultate:

- Sunt informate cu privire la toate faptele relevante care le vor permite să ofere sfaturi în cunoștință de cauză; și
- Dețin cunoștințele, vechimea în muncă și experiența corespunzătoare.

- A22. Poate fi adecvat ca echipa misiunii să aibă consultări în afara firmei, de exemplu, atunci când firmei îi lipsesc resursele interne adecvate. Membrii echipei misiunii pot beneficia de serviciile de consiliere furnizate de alte firme, organisme profesionale și de reglementare, sau organizații comerciale care oferă servicii relevante de control al calității.

Revizuirea controlului calității misiunii

Finalizarea revizuirii controlului calității misiunii înainte de datarea raportului auditorului [a se vedea punctul 19 litera (c)]

- A23. ISA 700 prevede ca raportul auditorului să nu fie datat anterior datei la care auditorul a obținut suficiente probe de audit adecvate pe care să își

⁸ ISA 230, „Documentația de audit”, punctul 9 litera (c)

bazeze opinia auditorului cu privire la situațiile financiare.⁹ În cazurile unui audit al situațiilor financiare ale entităților cotate sau atunci când o misiune îndeplinește criteriile unei revizuii a controlului calității misiunii, o astfel de revizuire ajută auditorul în determinarea măsurii în care au fost obținute suficiente probe adecvate.

- A24. Derularea unei revizuii a controlului calității misiunii la momentul oportun la diferite stadii pe parcursul misiunii permite rezolvarea promptă a aspectelor semnificative, spre convingerea inspectorului controlului calității misiunii la sau înainte de data raportului auditorului.
- A25. Finalizarea revizuirii controlului calității misiunii înseamnă îndeplinirea de către inspectorul controlului calității misiunii a cerințelor de la punctele 20-21 și, acolo unde este aplicabil, respectarea cerințelor de la punctul 22. Documentația revizuirii controlului calității misiunii poate fi finalizată după data raportului auditorului, ca parte a reunirii dosarului final de audit. ISA 230 stabilește dispoziții și furnizează îndrumări în această privință.¹⁰ Natura, amplexarea și plasarea în timp a revizuirii controlului calității misiunii (a se vedea punctul 20)
- A26. Acordarea atenției modificărilor circumstanțelor îi permit partenerului de misiune să identifice situațiile în care revizuirea controlului calității misiunii este necesară, chiar dacă la începutul misiunii nu era prevăzută o astfel de revizuire.
- A27. Amplexarea revizuirii controlului calității misiunii poate depinde, printre altele, de complexitatea misiunii de audit, de măsura în care entitatea este o companie cotată, și de riscul ca raportul auditorului să nu fie adecvat circumstanțelor. Desfășurarea unei revizuii a controlului calității misiunii nu reduce responsabilitățile partenerului de misiune cu privire la misiunea de audit și derularea sa.
Revizuirea controlului calității misiunii entităților cotate (a se vedea punctul 21)
- A28. Alte aspecte relevante pentru evaluarea raționamentelor semnificative efectuate de către echipa misiunii care pot fi luate în considerare într-o revizuire a controlului calității misiunii unei entități cotate includ:
- Riscurile semnificative identificate pe parcursul misiunii în conformitate cu ISA 315,¹¹ și răspunsurile la aceste riscuri în conformitate cu ISA

⁹ ISA 700, „Formularea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare”, punctul 41.

¹⁰ ISA 230, punctele 14-16.

¹¹ ISA 315, „Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său”.

330,¹² inclusiv evaluarea efectuată de către echipa misiunii cu privire la riscul de fraudă și răspunsul la acesta, în conformitate cu ISA 240.¹³

- Raționamentele făcute, în special cu privire la pragul de semnificație și la riscurile semnificative.
- Semnificația și caracterul denaturărilor corectate și necorectate, identificate pe parcursul auditului.
- Aspectele care urmează a fi comunicate conducerii și persoanelor însărcinate cu guvernanta și, acolo unde este aplicabil, altor părți, precum organismele de reglementare.

Aceste alte aspecte, în funcție de circumstanțe, pot fi aplicabile, de asemenea, revizuirilor controlului calității misiunii pentru auditurile situațiilor financiare ale altor entități.

Considerente specifice entităților mici (a se vedea punctele 20-21)

- A29. În plus față de auditurile situațiilor financiare ale entităților cotate, o revizuire a controlului calității misiunii este prevăzută pentru misiunile de audit care îndeplinesc criteriile stabilite de firma care subordonează misiunile unei revizuii a controlului calității misiunii. În anumite cazuri, se poate întâmpla ca niciuna din misiunile de audit ale firmei să nu îndeplinească criteriile care ar subordona-o unei astfel de revizui.

Considerente specifice entităților din sectorul public (a se vedea punctele 20-21)

- A30. În sectorul public, un auditor numit în mod statutar (de exemplu, un Auditor general, sau o altă persoană calificată corespunzător numită în locul Auditorului General), poate avea un rol echivalent partenerului de misiune având responsabilitatea generală pentru auditurile din sectorul public. În aceste circumstanțe, acolo unde este aplicabil, selectarea inspectorului controlului calității misiunii include luarea în considerare a necesității de independență a entității auditate și abilitatea inspectorului controlului calității misiunii de a furniza o evaluare obiectivă.

- A31. Entitățile cotate la care se face referire la punctele 21 și A28 nu sunt comune în sectorul public. Cu toate acestea, pot exista alte entități din sectorul public care sunt semnificative, datorită dimensiunii, complexității sau aspectelor lor legate de interesul public și care au, în consecință, o gamă largă de părți interesate. Exemplele includ corporațiile deținute de stat și utilitățile publice. Transformările permanente din cadrul sectorului public pot genera, de asemenea, noi tipuri de entități semnificative. Nu există criterii fixe și obiective în funcție de care se determină semnificația. Totuși, auditorii

¹² ISA 330, „Răspunsul auditorului la riscurile evaluate”.

¹³ ISA 240, „Responsabilitățile auditorului privind fraudă în cadrul unui audit al situațiilor financiare”.

din sectorul public evaluează acele entități care pot avea o semnificație suficientă pentru a garanta desfășurarea unei revizuii a controlului calității misiunii.

Monitorizare (a se vedea punctul 23)

- A32. ISQC 1 prevede ca firma să stabilească un proces de monitorizare instituit pentru a-i furniza o asigurare rezonabilă că politicile și procedurile referitoare la sistemul de control al calității sunt relevante, adecvate și funcționează eficient.¹⁴
- A33. În analiza deficiențelor care pot afecta misiunea de audit, partenerul de misiune poate ține cont de măsurile pe care firma le-a luat pentru a rectifica situația și pe care partenerul de misiune le consideră suficiente în contextul aceluia audit.
- A34. O deficiență în sistemul firmei de control al calității nu indică, în mod necesar, că o misiune specifică de audit nu a fost derulată în conformitate cu standardele profesionale și cu dispozițiile legale și de reglementare aplicabile, sau că raportul auditorului nu a fost adecvat.

Documentație

Documentația consultărilor [a se vedea punctul 24 litera (d)]

- A35. Documentația suficient de completă și detaliată a consultărilor cu alți profesioniști care implică aspecte dificile sau contencioase contribuie la înțelegerea:
- Aspectului care a necesitat consultarea; și
 - Rezultatelor consultării, inclusiv a oricăror decizii luate, a bazei acestor decizii și a modului în care acestea au fost implementate.

¹⁴ ISQC 1, punctul 48.

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 230 DOCUMENTAȚIA DE AUDIT

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele
cu începere de la sau ulterior datei de 15 decembrie 2009)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA	1
Natura și scopurile documentației de audit	2-3
Data intrării în vigoare	4
Obiectiv	5
Definiții	6
Cerințe	
Întocmirea la timp a documentației de audit	7
Documentarea procedurilor de audit efectuate și a probelor de audit obținute	8-13
Alcătuirea dosarului final de audit	14
Aplicare și alte materiale explicative	
Întocmirea la timp a documentației de audit	A1
Documentarea procedurilor de audit efectuate și a probelor de audit obținute	A2-A20
Alcătuirea dosarului final de audit	A21-A24
Anexă: Dispoziții specifice privind documentația de audit în alte ISA-uri	

Standardul Internațional de Audit (ISA) 230 „Documentația de audit” trebuie citit în paralel cu ISA 200 „Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit”.

Introducere

Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitatea auditorului de a întocmi documentația de audit pentru un audit al situațiilor financiare. Anexa enumeră alte ISA-uri care conțin dispoziții și îndrumări specifice privind documentația. Dispozițiile specifice privind documentația din alte ISA-uri nu limitează aplicarea prezentului ISA. Legea sau reglementările pot stabili dispoziții suplimentare privind documentația.

Natura și scopurile documentației de audit

2. Documentația de audit care îndeplinește dispozițiile prezentului ISA și dispozițiile specifice privind documentația din alte ISA-uri relevante, furnizează:
 - (a) Dovada modului în care s-a fundamentat concluzia auditorului cu privire la atingerea obiectivelor generale ale auditorului¹; și
 - (b) Dovada faptului că auditul a fost planificat și efectuat în conformitate cu ISA-urile și dispozițiile legale și de reglementare aplicabile.
3. Documentația de audit servește unor scopuri adiționale, inclusiv:
 - Sprijinirea echipei misiunii în planificarea și efectuarea auditului.
 - Sprijinirea membrilor echipei misiunii responsabili cu supervizarea, în îndrumarea și supervizarea activității de audit, și în îndeplinirea responsabilităților de revizuire, în conformitate cu ISA 220².
 - Permite ca echipa misiunii să fie responsabilă pentru activitatea sa.
 - Menținerea unei evidențe a problemelor cu semnificație continuă pentru auditurile viitoare.
 - Permite efectuarea inspecțiilor și revizuirilor controlului calității în conformitate cu ISQC 1³, sau cu dispozițiile naționale care prevăd cel puțin același lucru⁴.
 - Permite efectuarea inspecțiilor externe în conformitate cu dispozițiile legale, de reglementare sau de altă natură, aplicabile.

Data intrării în vigoare

4. Prezentul ISA se aplică pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele cu începere de la sau ulterior datei de 15 decembrie 2009.

¹ ISA 200, „Obiectivele generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit”, punctul 11.

² ISA 220, „Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare”, punctele 15 - 17.

³ ISQC 1 „Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuri ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe”, punctele 32-33, 35-38 și 48.

⁴ ISA 220, punctul 2.

Obiectiv

5. Obiectivul auditorului este de a întocmi documentație care furnizează:
 - (a) O evidență suficientă și adecvată a modului în care este fundamentat raportul auditorului; și
 - (b) Dovada faptului că auditul a fost planificat și efectuat în conformitate cu ISA-urile și dispozițiile legale și de reglementare aplicabile.

Definiții

6. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au semnificațiile atribuite mai jos:
 - (a) Documentație de audit - Înregistrarea procedurilor de audit efectuate, a probelor de audit relevante, precum și a concluziilor la care a ajuns auditorul (se utilizează uneori și termenii „documente de lucru” sau „foi de lucru”).
 - (b) Dosar de audit – Unul sau mai multe dosare sau alte medii de stocare, în format fizic sau electronic, ce conțin înregistrările care alcătuiesc documentația de audit pentru o anumită misiune.
 - (c) Auditor cu experiență - Persoană fizică (din interiorul sau din afara firmei) care are experiență practică de audit și o cunoaștere rezonabilă a:
 - (i) Proceselor de audit;
 - (ii) ISA-urilor și dispozițiilor legale și de reglementare aplicabile;
 - (iii) Mediului de afaceri în care operează entitatea; și
 - (iv) Aspectelor privind auditul și raportarea financiară relevante pentru domeniul în care entitatea își desfășoară activitatea.

Cerințe

Întocmirea la timp a documentației de audit

7. Auditorul trebuie să întocmească la timp documentația de audit. (a se vedea punctul A1)

Documentarea procedurilor de audit efectuate și a probelor de audit obținute

Forma, conținutul și amploarea documentației de audit

8. Auditorul trebuie să întocmească o documentație de audit suficientă pentru ca un auditor cu experiență, fără nicio legătură anterioară cu auditul, să înțeleagă: (a se vedea punctele A2-A5, A16-A17)
 - (a) Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de audit efectuate în vederea conformității cu ISA-urile și cu dispozițiile legale și de reglementare aplicabile; (a se vedea punctele A6-A7)

- (b) Rezultatele procedurilor de audit efectuate, și probele de audit obținute; și
 - (c) Aspectele semnificative ce au apărut în timpul auditului, concluziile la care s-a ajuns pe marginea acestora, și raționamente profesionale semnificative aplicate pentru a ajunge la acele concluzii (a se vedea punctele A8-A11)
9. În documentarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de audit efectuate, auditorul trebuie să înregistreze:
- (a) Caracteristicile de identificare a elementelor sau problemelor specifice testate; (a se vedea punctul A12)
 - (b) Persoana care a efectuat activitatea de audit și data la care acea activitate a fost finalizată; și
 - (c) Persoana care a revizuit activitatea de audit efectuată, precum și data și amploarea revizuirii. (a se vedea punctul A13)
10. Auditorul trebuie să documenteze discuțiile asupra aspectelor semnificative purtate cu conducerea, cu persoanele însărcinate cu guvernanta și cu alții, incluzând natura aspectelor semnificative discutate, precum și momentul și persoana cu care au fost purtate discuțiile. (a se vedea punctul A14)
11. Dacă auditorul a identificat informații discordante față de concluziile finale ale auditorului cu privire la un aspect semnificativ, auditorul trebuie să documenteze modul în care a tratat această discordanță. (a se vedea punctul A15)

Abaterea de la o dispoziție relevantă

12. Dacă, în condiții excepționale, auditorul consideră că este necesar să se abată de la o dispoziție relevantă a unui ISA, auditorul trebuie să documenteze modul în care procedurile alternative de audit efectuate conduc la atingerea scopului acelei dispoziții, precum și motivele pentru abatere. (a se vedea punctele A18-A19)

Aspecte ce apar ulterior datei raportului auditorului

13. Dacă, în condiții excepționale, auditorul îndeplinește proceduri de audit noi sau adiționale, sau formulează concluzii noi ulterior datei raportului auditorului, auditorul trebuie să documenteze: (a se vedea punctul A20)
- (a) Circumstanțele întâlnite;
 - (b) Procedurile noi sau adiționale îndeplinite, probele de audit obținute și concluziile la care a ajuns, precum și efectul acestora asupra raportului auditorului; și
 - (c) În ce moment și de către cine au fost efectuate și revizuite modificările la documentația de audit.

Alcătuirea dosarului final de audit

14. Auditorul trebuie să adune documentația de audit într-un dosar de audit și să finalizeze procesul administrativ de alcătuire a dosarului final de audit la timp, ulterior datei raportului auditorului. (a se vedea punctele A21-A22)
15. După finalizarea alcătuirii dosarului final de audit, auditorul nu trebuie să elimine și nici să înlăture documentația de audit de orice natură, înainte de sfârșitul perioadei de păstrare. (a se vedea punctul A23)
16. În alte condiții decât cele menționate la punctul 13, în care auditorul consideră necesar să modifice documentația de audit existentă sau să adauge documentație de audit ulterior alcătuirii dosarului final de audit, auditorul, indiferent de natura modificărilor sau adăugirilor, trebuie să documenteze: (a se vedea punctul A24)
 - (a) Motivele specifice pentru care au fost efectuate; și
 - (b) Data și persoana care le-a efectuat și revizuit.

Aplicare și alte materiale explicative

Întocmirea la timp a documentației de audit (a se vedea punctul 7)

- A1. Întocmirea la timp a unei documentații de audit suficiente contribuie la creșterea calității auditului și facilitează revizuirea și evaluarea eficace a probelor de audit obținute și a concluziilor la care s-a ajuns anterior finalizării raportului auditorului. Este mai probabil ca documentația întocmită ulterior efectuării activității de audit să fie mai puțin exactă decât cea întocmită în timpul efectuării unei astfel de activități.

Documentarea procedurilor de audit efectuate și a probelor de audit obținute

Forma, conținutul și amploarea documentației de audit (a se vedea punctul 8)

- A2. Forma, conținutul și amploarea documentației de audit depind de factori precum:
 - Dimensiunile și complexitatea entității.
 - Natura procedurilor de audit ce urmează a fi efectuate.
 - Riscurile identificate de denaturări semnificative.
 - Semnificația probelor de audit obținute.
 - Natura și amploarea excepțiilor identificate.
 - Necesitatea de a documenta o concluzie sau o bază pentru concluzii ce nu poate fi determinată imediat din documentația activității efectuate sau din probele de audit obținute.

- Metodologia și instrumentele de audit folosite.
- A3. Documentația de audit poate fi înregistrată pe hârtie sau pe suport electronic sau de altă natură. Astfel de exemple de documentație de audit includ:
- Programe de audit.
 - Analize.
 - Descrierea problematicii.
 - Rezumate ale aspectelor semnificative.
 - Scrisori de confirmare și reprezentare.
 - Liste de verificare.
 - Corespondență (inclusiv corespondența electronică) privind aspectele semnificative.
- Auditorul poate include rezumate sau copii ale înregistrărilor entității (de exemplu, contracte și acorduri semnificative și specifice) ca parte a documentației de audit. Totuși, documentația de audit nu este un substitut pentru înregistrările contabile ale entității.
- A4. Nu este necesar ca auditorul să includă în documentația de audit proiecte de foi de lucru sau situații financiare înlocuite, note care reflectă considerații preliminare sau incomplete, copii anterioare ale documentelor corectate pentru erori tipografice sau de altă natură și dubluri ale documentelor.
- A5. Explicațiile verbale ale auditorului, de sine stătătoare, nu reprezintă o justificare adecvată pentru activitatea efectuată de auditor și concluziile auditorului, dar pot fi folosite pentru a explica sau clarifica informațiile conținute în documentația de audit.

Documentația de conformitate cu ISA-urile [a se vedea punctul 8 litera (a)]

- A6. În principiu, respectarea dispozițiilor prezentului ISA va avea drept rezultat o documentație de audit suficientă și adecvată în circumstanțele date. Alte ISA-uri conțin dispoziții specifice privind documentația, care au scopul de a clarifica modul de aplicare al prezentului ISA la condițiile particulare ale respectivelor ISA. Dispozițiile specifice privind documentația prevăzute de alte ISA-uri nu limitează aplicarea prezentului ISA. Mai mult, absența dintr-un anumit ISA a dispozițiilor privind documentația, nu este menită să sugereze faptul că nu se întocmește niciun fel de documentație ca urmare a respectării respectivului ISA.
- A7. Documentația de audit furnizează dovezi cu privire la faptul că auditul este conform cu ISA. Totuși, nu este nici necesar, nici posibil, ca auditorul să documenteze fiecare aspect analizat sau raționament profesional formulat într-un audit. Mai mult, nu este necesar ca auditorul să documenteze separat (ca într-o listă de verificare, de exemplu) conformitatea cu aspecte pen-

tru care conformitatea a fost demonstrată implicit prin documente incluse în dosarul de audit. De exemplu:

- Existența unui plan de audit documentat în mod adecvat demonstrează faptul că auditorul a planificat auditul.
- Existența unei scrisori de misiune semnate în dosarul de audit demonstrează faptul că auditorul a convenit cu conducerea sau, după caz, cu persoanele însărcinate cu guvernanta, asupra termenilor misiunii de audit.
- Un raportul al auditor ce conține o opinie cu rezerve adecvată asupra situațiilor financiare, demonstrează faptul că auditorul a respectat dispoziția de a exprima o opinie cu rezerve în circumstanțele specificate în ISA-uri.
- În ceea ce privește dispozițiile care se aplică în mod general pe parcursul auditului, pot exista mai multe modalități prin care se poate demonstra conformitatea cu acestea în dosarul de audit:
 - De exemplu, nu există o singură modalitate prin care se poate documenta scepticismul profesional al auditorului. Dar, cu toate acestea, documentația de audit poate furniza dovezi privind exercitarea de către auditor a scepticismului profesional în conformitate cu ISA-urile. Astfel de dovezi pot include proceduri specifice îndeplinite de auditor pentru a corobora răspunsurile conducerii cu interviurile auditorului.
 - În mod similar, faptul că partenerul de misiune și-a asumat responsabilitatea pentru îndrumarea, supervizarea și efectuarea auditului în conformitate cu ISA-urile poate fi dovedit în mai multe moduri în documentația de audit. Acestea pot include documentarea implicării în timp util a partenerului de misiune în aspecte ale auditului, precum participarea la discuțiile din cadrul echipei, participare cerută de ISA 315⁵.

Documentarea aspectelor semnificative și a raționamentelor profesionale aferente [a se vedea punctul 8 litera (c)]

A8. Evaluarea semnificației unui aspect presupune o analiză obiectivă a faptelor și circumstanțelor. Astfel de exemple de aspecte semnificative includ:

- Aspecte ce conduc la apariția unor riscuri semnificative (așa cum sunt definite în ISA 315 ⁶).

⁵ ISA 315 , „Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său”, punctul 10.

⁶ ISA 315 , punctul 4 litera (e).

- Rezultate ale procedurilor de audit care indică (a) faptul că situațiile financiare ar putea fi denaturate în mod semnificativ sau (b) necesitatea de a revizui evaluarea anterioară a auditorului cu privire la riscurile unor denaturări semnificative și reacțiile auditorului la acele riscuri.
 - Circumstanțe care produc dificultăți semnificative în aplicarea de către auditor a procedurilor necesare de audit.
 - Constatări ce ar putea rezulta într-o modificare a opiniei de audit sau în includerea unui paragraf de observații în raportul auditorului.
- A9. Un factor important în determinarea formei, conținutului și amplitudinii documentației de audit corespunzătoare aspectelor semnificative este măsura în care s-a exercitat raționamentul profesional în efectuarea activității și în evaluarea rezultatelor. Documentarea raționamentelor profesionale efectuate, atunci când sunt semnificative, ajută la explicarea concluziilor auditorului și la îmbunătățirea calității raționamentului. Aceste aspecte prezintă un interes special pentru cei responsabili de revizuirea documentației de audit, inclusiv pentru cei care efectuează audituri ulterioare atunci când examinează aspectele cu semnificație continuă (de exemplu, atunci când efectuează o revizuire retrospectivă a estimărilor contabile).
- A10. Printre exemplele de circumstanțe în care, în conformitate cu punctul 8, întocmirea documentației de audit corespunzătoare utilizării raționamentului profesional este adecvată se numără, în cazul în care aspectele și raționamentele sunt semnificative:
- Argumentarea concluziilor auditorului, atunci când o dispoziție prevede faptul că auditorul „trebuie să ia în considerare” anumite informații sau factori, iar acea luare în considerare este semnificativă în contextul misiunii respective.
 - Baza pentru concluzii a auditorului cu privire la caracterul rezonabil al domeniilor în care s-au aplicat raționamente subiective (de exemplu, caracterul rezonabil al estimărilor contabile semnificative).
 - Baza pentru concluzii a auditorului cu privire la autenticitatea unui document atunci când se efectuează investigații suplimentare (precum utilizarea adecvată a activității unui expert sau a procedurilor de confirmare) ca reacție la împrejurările identificate în timpul auditului care i-au creat auditorului impresia că documentul ar putea să nu fie autentic.
- A11. Auditorul ar putea considera utile întocmirea și păstrarea ca parte a documentației de audit a unui rezumat (cunoscut uneori drept memorandum de finalizare) care să descrie aspectele semnificative identificate în timpul auditului și modul în care au fost tratate, sau care să includă referințe cu privire la alte documentații justificative de audit relevante care furnizează

astfel de informații. Un astfel de rezumat poate facilita efectuarea unor examinări și inspecții eficace și eficiente asupra documentației de audit, în special pentru auditurile mari și complexe. Mai mult, întocmirea unui astfel de rezumat poate contribui la modul în care auditorul ia în considerare aspectele semnificative. De asemenea, îl poate ajuta pe auditor să analizeze dacă, în lumina procedurilor de audit efectuate și a concluziilor la care a ajuns, există un obiectiv ISA individual, relevant, pe care auditorul nu îl poate realiza, care ar împiedica realizarea de către auditor a obiectivelor generale ale auditorului.

Identificarea elementelor specifice sau a aspectelor testate, precum și a persoanei care întocmește și a celei care revizuieste (a se vedea punctul 9)

A12. Înregistrarea caracteristicilor de identificare servește mai multor scopuri.

De exemplu, permite ca echipa misiunii să fie responsabilă pentru activitatea sa și facilitează investigarea excepțiilor și a consecvențelor. Caracteristicile de identificare vor varia în funcție de natura procedurilor de audit și de elementul sau aspectul testat. De exemplu:

- Pentru un test de detaliu al ordinelor de cumpărare generate de entitate, auditorul poate identifica documentele selectate pentru testare după dată și numerele unice ale ordinelor de cumpărare.
- Pentru o procedură ce necesită selectarea sau revizuirea tuturor elementelor peste o anumită valoare dintr-o populație dată, auditorul poate înregistra domeniul de aplicare a procedurii și identifica populația (de exemplu, toate înregistrările zilnice ce depășesc o anumită valoare din registrul jurnal).
- Pentru o procedură ce necesită eșantionarea sistematică dintr-o populație totală de documente, auditorul poate identifica documentele selectate prin înregistrarea sursei, a punctului de începere și a intervalului de eșantionare (de exemplu, un eșantion sistematic de rapoarte de transport selectat din registrul de transport pentru perioada cuprinsă între 1 aprilie și 30 septembrie, începând cu raportul numărul 12345 și selectarea fiecărui al 125-lea raport).
- Pentru o procedură ce necesită interviuarea anumitor membri ai personalului entității, auditorul poate înregistra datele la care au avut loc interviurile, precum și numele membrilor personalului entității și denumirea posturilor acestora.
- Pentru o procedură de observare, auditorul poate înregistra procesul sau aspectele ce sunt observate, persoanele relevante și responsabilitățile lor, precum și locul și momentul în care s-a desfășurat observarea.

- A13. ISA 220 cere auditorului să revizuiască activitatea de audit efectuată prin revizuirea documentației de audit⁷. Cerința de a documenta numele persoanei care a revizuit activitatea de audit efectuată nu implică necesitatea ca fiecare foaie de lucru să includă dovezi ale revizuirii. Cerința înseamnă, totuși, documentarea activității de audit ce a fost revizuită, a persoanei care a efectuat revizuirea acestei activități și a momentului la care a fost revizuită.

Documentarea discuțiilor cu conducerea, cu persoanele însărcinate cu guvernanta sau cu alții privind aspectele semnificative (a se vedea punctul 10)

- A14. Documentația nu se limitează la înregistrările întocmite de auditor, ci poate include și alte înregistrări adecvate, precum minute ale ședințelor, întocmite de personalul entității și asupra cărora a convenit auditorul. Auditorul poate purta discuții cu privire la aspectele semnificative și cu alte persoane, membri ai personalului entității și părți externe, precum ar fi persoanele ce prestează servicii de consiliere profesională pentru entitate.

Documentarea modului în care au fost tratate inconsecvențele (a se vedea punctul 11)

- A15. Cerința de a documenta modul în care auditorul a tratat inconsecvențele informațiilor nu presupune păstrarea de către auditor a documentației incorecte sau perimate.

Considerații specifice entităților mai mici (a se vedea punctul 8)

- A16. Documentația de audit aferentă auditului unei entități mai mici este în general mai puțin extinsă decât cea aferentă auditului unei entități mai mari. Mai mult, în cazul unui audit în care partenerul de misiune efectuează toată activitatea de audit, documentația de audit nu va cuprinde aspecte care ar trebui documentate numai pentru a informa sau instrui membrii unei echipe a misiunii sau pentru a furniza dovada revizuirii de către alți membri ai echipei misiunii (de exemplu, nu se vor documenta aspectele privind discuțiile din cadrul echipei sau aspectele privind supervizarea). Cu toate acestea, partenerul de misiune va respecta cerința de la punctul 8 de a întocmi documentația de audit astfel încât să poată fi înțeleasă de un auditor cu experiență, având în vedere că documentația de audit poate face obiectul unei revizuirii de către părțile externe în scopul unor reglementări sau în alte scopuri.

- A17. La întocmirea documentației de audit, auditorul unei entități mai mici poate considera util și eficient să înregistreze diferitele aspecte ale auditului împreună, într-un singur document, făcând referire la foile de lucru justificative, acolo unde este necesar. Exemple de aspecte ce pot fi documentate în-

⁷ ISA 220, punctul 17.

preună în cazul auditului unei entități mai mici includ înțelegerea entității și a controlului său intern, a strategiei generale de audit și a planului de audit, a pragului de semnificație stabilit în conformitate cu ISA 320⁸, a riscurilor evaluate, a aspectelor semnificative notate pe parcursul auditului și a concluziilor formulate.

Abaterea de la o dispoziție relevantă (a se vedea punctul 12)

- A18. Scopul dispozițiilor ISA-urilor este de a permite auditorului să atingă obiectivele specificate în ISA-uri, și, prin urmare, obiectivele generale ale auditorului. Astfel, cu excepția cazurilor excepționale, ISA-urile cer respectarea fiecărei dispoziții relevante pentru circumstanțele auditului.
- A19. Cerința de documentare se aplică numai dispozițiilor care sunt relevante pentru circumstanțele auditului. O dispoziție este nerelevantă⁹ numai în cazurile în care:
- (a) Întregul ISA nu este relevant (de exemplu, dacă o entitate nu are audit intern, întregul ISA 610¹⁰ nu este relevant); sau
 - (b) Dispoziția este condiționată, iar condiția nu există (de exemplu, cerința de a modifica opinia auditorului atunci când nu este posibilă obținerea de suficiente probe de audit adecvate, dar această imposibilitate nu există).

Aspecte ce apar ulterior datei raportului auditorului (a se vedea punctul 13)

- A20. Exemplele de circumstanțe excepționale includ faptele care sunt aduse la cunoștința auditorului ulterior datei raportului auditorului, dar care existau la acea dată, și care, dacă ar fi fost cunoscute la acea dată, ar fi putut conduce la modificarea situațiilor financiare sau modificarea de către auditor a opiniei în raportul auditorului¹¹. Schimbările survenite în documentația de audit sunt revizuite în conformitate cu responsabilitățile de revizuire stabilite în ISA 220¹², partenerul de misiune asumându-și responsabilitatea finală pentru modificări.

Alcătuirea dosarului final de audit (a se vedea punctele 14-16)

- A21. ISQC 1 (sau dispozițiile naționale care dispun cel puțin același lucru) impune firmelor să stabilească politici și proceduri pentru finalizarea la timp a alcătuirii dosarelor de audit¹³. Un termen limită adecvat pentru finalizarea

⁸ ISA 320, „Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit”

⁹ ISA 200, punctul 22.

¹⁰ ISA 610, „Utilizarea activității auditorilor interni”.

¹¹ ISA 560, „Evenimente ulterioare”, punctul 14.

¹² ISA 220, punctul 16.

¹³ ISQC 1, punctul 45.

alcătuirii dosarului de audit final este în mod obișnuit de maxim 60 de zile de la data raportului auditorului¹⁴.

- A22. Finalizarea alcătuirii dosarului de audit final ulterior datei raportului auditorului este un proces administrativ ce nu implică aplicarea unor noi proceduri de audit sau formularea unor noi concluzii. Totuși, pot fi efectuate schimbări în documentația de audit în timpul procesului final de alcătuire, dacă acestea sunt de natură administrativă. Exemplele de astfel de schimbări includ:
- Eliminarea sau înlăturarea documentației perimate.
 - Sortarea, colacionarea și stabilirea referințelor încrucișate pentru foile de lucru.
 - Semnarea listelor de verificare aferente finalizării procesului de alcătuire a dosarului.
 - Documentarea probelor de audit obținute de către auditor, discutate și convenite cu membrii relevanți ai echipei misiunii anterior datei raportului auditorului.
- A23. ISQC 1 (sau dispozițiile naționale care prevăd cel puțin același lucru) cere firmelor să stabilească politici și proceduri pentru păstrarea documentației misiunii¹⁵. Perioada de păstrare pentru misiunile de audit nu este, în mod obișnuit, mai scurtă de cinci ani de la data raportului auditorului, sau, dacă aceasta ulterioară, de la data raportului auditorului la nivelul grupului¹⁶.
- A24. Un exemplu de circumstanță în care auditorul ar putea considera necesar să modifice documentația de audit sau să adauge o nouă documentație de audit, ulterior finalizării alcătuirii dosarului de audit final, îl reprezintă necesitatea de a clarifica documentația de audit existentă ce provine din comentariile primite în timpul inspecțiilor de monitorizare efectuate de părțile interne sau externe.

¹⁴ ISQC 1, punctul A54.

¹⁵ ISQC 1, punctul 47.

¹⁶ ISQC 1, punctul 61.

Anexă

(a se vedea punctul 1)

Dispoziții specifice privind documentația de audit în alte ISA-uri

Prezenta anexă identifică puncte din alte ISA-uri aplicabile pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele cu începere de la sau ulterior datei de 15 decembrie 2009 care conțin dispoziții specifice privind documentația de audit. Lista nu constituie un substitut pentru luarea în considerare a dispozițiilor, precum și a aplicării și altor materiale explicative aferente din ISA-uri.

- ISA 210, „Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit” - punctele 10-12
- ISA 220, „Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare” - punctele 24-25
- ISA 240, „Responsabilitățile auditorului privind fraudă în cadrul unui audit al situațiilor financiare” - punctele 44-47
- ISA 250, „Luarea în considerare a legii și reglementărilor într-un audit al situațiilor financiare ” - punctul 29
- ISA 260, „Comunicarea cu persoanele însărcinate cu guvernanta” - punctul 23
- ISA 300, „Planificarea unui audit al situațiilor financiare” - punctul 12.
- ISA 315, „Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său” - punctul 32
- ISA 320, „Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit” - punctul 14
- ISA 330, „Reacția auditorilor la riscurile evaluate” - punctele 28-30.
- ISA 450, „Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului” - punctul 15
- ISA 540, „Auditarea estimărilor contabile, inclusiv a estimărilor contabile la valoarea justă, și a prezentărilor aferente”, punctul 23
- ISA 550, „Părți afiliate” - punctul 28
- ISA 600, „Considerente speciale – auditurile situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)”, punctul 50
- ISA 610, „Utilizarea activității auditorilor interni”, punctul 13

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 240

RESPONSABILITĂȚILE AUDITORULUI PRIVIND FRAUDA ÎN
CADRUL UNUI AUDIT AL SITUAȚIILOR FINANCIARE

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele
cu începere de la sau ulterior datei de 15 decembrie 2009)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA	1
Caracteristici ale fraudei	2-3
Responsabilitatea de a preveni și detecta fraudă	4-8
Data intrării în vigoare	9
Obiective	10
Definiții	11
Cerințe	
Scepticismul profesional	12-14
Discuții în cadrul echipei misiunii	15
Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe	16-24
Identificare și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei	25-27
Răspunsuri la riscurile evaluate de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei	28-33
Evaluarea probelor de audit	34-37
Imposibilitatea continuării misiunii de către auditor	38
Declarații scrise	39
Comunicare cu conducerea și persoanele însărcinate cu guvernanța	40-42
Comunicarea cu autoritățile de reglementare și de aplicare	43
Documentația	44-47
Mod de aplicare și alte materiale explicative	
Caracteristicile fraudei	A1-A6
Scepticismul profesional	A7-A9

Discuții în cadrul echipei misiunii	A10-A11
Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe	A12-A27
Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei	A28-A32
Răspunsuri la riscurile evaluate de denaturare semnificative ca urmare a fraudei	A33-A4
Evaluarea probelor de audit	A49-A53
Imposibilitatea continuării misiunii de către auditor	A54-A57
Declarații scrise	A58-A59
Comunicarea cu conducerea și persoanele însărcinate cu guvernanta	A60-A64
Comunicarea cu autoritățile de reglementare și de aplicare	A65-A67
Anexa 1: Exemple de factori de risc de fraudă	
Anexa 2: Exemple de posibile proceduri de audit pentru tratarea riscurilor evaluate de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei	
Anexa 3: Exemple de circumstanțe care indică posibilitatea existenței fraudei	

Standardul internațional de audit 240 „Responsabilitățile auditorului privind fraudă în cadrul unui audit al situațiilor financiare” trebuie citit în paralel cu ISA 200 „Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit”

Introducere

Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează subiectul responsabilităților auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor financiare. Mai exact, dezvoltă modul în care se aplică ISA 315¹ și ISA 330² în legătură cu riscurile de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei.

Caracteristici ale fraudei

2. Denaturări ale situațiilor financiare pot apărea fie ca rezultat al unei fraude, fie al unei erori. Factorul care face distincția între fraudă și eroare este măsura în care acțiunea ce a stat la baza denaturării situațiilor financiare este intenționată sau neintenționată.
3. Deși fraudă este un concept juridic larg, în contextul ISA, auditorul este interesat de fraudă ce produce denaturări semnificative ale situațiilor financiare. Există două tipuri de denaturări intenționate ce sunt relevante pentru auditor – denaturări ce rezultă din raportarea financiară frauduloasă și denaturări ce rezultă din deturnarea de active. Deși auditorul poate suspecta sau, mai rar, identifica producerea fraudei, auditorul nu face determinări juridice asupra faptului dacă fraudă a avut într-adevăr loc. (a se vedea punctele A1-A6)

Responsabilitatea de a preveni și detecta fraudă

4. Responsabilitatea primară pentru prevenirea și detectarea fraudei revine atât persoanelor însărcinate cu guvernanta entității, cât și conducerii. Este important ca conducerea, sub supravegherea persoanelor însărcinate cu guvernanta, să pună accentul atât pe prevenirea fraudei, care ar putea conduce la reducerea oportunităților de producere a fraudei, cât și pe combaterea fraudei, care ar putea convinge indivizii să nu comită fraude, datorită probabilității de a fi descoperiți și pedepsiți. Acest lucru presupune un angajament pentru crearea unei culturi caracterizate de onestitate și comportament etic, care poate fi consolidată de o supraveghere activă din partea persoanelor însărcinate cu guvernanta. Supravegherea de către, persoanele însărcinate cu guvernanta include analizarea posibilităților de evitare a controalelor sau de influențare necorespunzătoare a procesului de raportare financiară, precum eforturi din partea conducerii de a manipula veniturile pentru a influența percepția analiștilor asupra performanței și profitabilității entității.

¹ ISA 315 „Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său”

² ISA 330 „Răspunsul auditorului la riscurile evaluate”.

Responsabilitățile auditorului

5. Un auditor ce efectuează un audit în conformitate cu ISA este responsabil pentru obținerea unei asigurări rezonabile cu privire la faptul că situațiile financiare considerate în totalitatea lor nu conțin denaturări semnificative, fie ca rezultat al fraudei, fie al erorii. Datorită limitărilor inerente ale unui audit, există un risc inevitabil ca unele denaturări semnificative ale situațiilor financiare să nu fie detectate, chiar în condițiile în care auditul este planificat și efectuat în mod corespunzător, în conformitate cu ISA³.
6. Așa cum este prezentat în ISA 200⁴ efectele potențiale ale limitărilor inerente sunt importante în special în cazul denaturărilor rezultate ca urmare a fraudei. Riscul de a nu detecta o denaturare semnificativă produsă ca urmare a fraudei este mai mare decât riscul de a nu detecta o denaturare ce rezultă ca urmare a erorii. Acest lucru se datorează faptului că fraudă poate implica planuri sofisticate și atent organizate menite să o ascundă, precum falsul, omiterea deliberată de a înregistra tranzacții, sau declarații false intenționate către auditor. Astfel de încercări de ascundere pot fi și mai greu de detectat atunci când sunt însoțite de complicitate. Complicitatea îl poate face pe auditor să creadă că probele de audit sunt convingătoare, când acestea sunt, de fapt, false. Capacitatea auditorului de a detecta o fraudă depinde de factori precum priceperea autorului, frecvența și amploarea manipulării, gradul de complicitate, importanța relativă a sumelor manipulate și gradul ierarhic al celor implicați. Deși auditorul poate identifica potențiale oportunități de comitere a fraudei, este dificil pentru auditor să determine dacă denaturările din domeniile în cazul cărora se aplică raționamentul profesional, precum estimările contabile, sunt cauzate de fraudă sau eroare.
7. Mai mult, riscul ca auditorul să nu detecteze o denaturare semnificativă ca urmare a fraudei efectuată de conducere este mai mare decât cel aferent fraudei angajaților, având în vedere faptul că aceasta se află frecvent în poziția de a manipula direct sau indirect înregistrările contabile, de a prezenta informații financiare frauduloase sau de a evita procedurile de control menite să prevină fraude similare din partea altor angajați.
8. În obținerea unei asigurări rezonabile, auditorul trebuie să dea dovadă de scepticism profesional pe întreg parcursul auditului, să aibă în vedere posibilitatea ca conducerea să evite controalele și să recunoască faptul că procedurile de audit care sunt eficace pentru detectarea erorilor ar putea să nu fie eficace pentru detectarea fraudei. Cerințele prezentului ISA au ca scop

³ ISA 200 „Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit”, punctul A51.

⁴ ISA 200, punctul A51.

asistarea auditorul în identificarea și evaluarea riscurilor unor denaturări semnificative ca urmare a fraudei și în elaborarea procedurilor de detectare a unor astfel de denaturări.

Data intrării în vigoare

9. Prezentul ISA se aplică pentru auditul situațiilor financiare cu începere de la sau ulterior date de 15 decembrie 2009.

Obiective

10. Obiectivele auditorului sunt:
 - (a) Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ca urmare a fraudei;
 - (b) Obținerea de suficiente probe de audit adecvate privind riscurile evaluate de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ca urmare a fraudei, prin elaborarea și implementarea unor răspunsuri adecvate; și
 - (c) Răspunsul adecvat în cazul fraudelor identificate sau suspectate în timpul auditului.

Definiții

11. În contextul prezentului ISA, următorii termeni au semnificația atribuită mai jos:
 - (a) Frauda – Un act intenționat comis de unul sau mai mulți indivizi din cadrul conducerii, persoanelor însărcinate cu guvernanta, angajaților, sau unor terțe părți, ce implică utilizarea înșelăciunii pentru a obține un avantaj injust sau ilegal.
 - (b) Factori de risc de fraudă – Evenimente sau condiții care indică o incitare sau o presiune de a comite o fraudă sau care oferă oportunitatea de a comite o fraudă.

Cerințe

Scepticismul profesional

12. În conformitate cu ISA 200, auditorul trebuie să mențină scepticismul profesional pe întreg parcursul auditului, recunoscând posibilitatea ca o denaturare semnificativă ca urmare a fraudei să existe, făcând abstracție de experiența auditorului cu privire la onestitatea și integritatea conducerii și a persoanelor însărcinate cu guvernanta entității. (a se vedea punctele A7-A8)
13. Cu excepția cazului în care auditorul are motive să creadă contrariul, auditorul poate accepta documentele și înregistrările ca fiind autentice. În cazul în care în urma condițiilor identificate în timpul auditului, auditorul este de-

terminat să creadă că un document ar putea să nu fie autentic sau că termenii unui document au fost modificați fără ca acest lucru să fie dezvăluit auditorului, auditorul trebuie să continue investigarea. (a se vedea punctul A9)

14. Atunci când răspunsurile conducerii sau ale persoanelor însărcinate cu guvernanta în cadrul interviurilor sunt inconsecvente, auditorul trebuie să investigheze inconsecvențele.

Discuții în cadrul echipei misiunii

15. ISA 315 impune derularea unei discuții între membrii echipei misiunii și o hotărâre a partenerului de misiune asupra aspectelor care vor fi comunicate membrilor echipei ce nu au fost implicați în discuție⁵. În cadrul discuției se va pune accentul în mod special asupra modului și momentului în care situațiile financiare ale entității ar putea fi susceptibile de a fi denaturate în mod semnificativ ca urmare a fraudei, inclusiv modul în care fraudă poate avea loc. Discuția se va purta ignorând orice convingeri ale membrilor echipei misiunii potrivit cărora conducerea și persoanele însărcinate cu guvernanta sunt oneste și au integritate. (a se vedea punctele A10-A11)

Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe

16. Atunci când aplică procedurile de evaluare a riscului și activitățile conexe pentru a obține o înțelegere a entității și a mediului său, inclusiv asupra controlului intern al entității, așa cum prevede ISA 315⁶, auditorul trebuie să efectueze procedurile menționate la punctele 17-24 pentru a obține informații ce pot fi folosite în identificarea riscurilor de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei.

Conducerea și alte persoane din cadrul entității

17. Auditorul trebuie să efectueze interviuri ale conducerii cu privire la:
 - (a) Evaluarea de către conducere a riscului ca situațiile financiare să fie denaturate în mod semnificativ ca urmare a fraudei, inclusiv natura, amploarea și frecvența acestor evaluări; (a se vedea punctele A12-A13)
 - (b) Procesul conducerii de identificare și răspuns la riscurile de fraudă din cadrul entității, inclusiv orice riscuri specifice de fraudă pe care le-a identificat conducerea sau care au fost aduse în atenția sa, sau clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări pentru care este foarte probabil să existe un risc de fraudă; (a se vedea punctul A14)
 - (c) Comunicarea conducerii, dacă există, cu persoanele însărcinate cu guvernanta, privind procesele sale de identificare și răspuns la riscurile de fraudă din cadrul entității; și

⁵ ISA 315 punctul 10.

⁶ ISA 315 punctele 5-24.

- (d) Comunicarea conducerii, dacă există, cu angajații privind viziunea sa cu privire la practicile de afaceri și comportamentul etic.
18. Auditorul trebuie să efectueze interviuri ale conducerii și a altor persoane din cadrul entității, după caz, pentru a determina dacă au cunoștință de fraude existente, suspectate sau neconfirmate ce afectează entitatea. (a se vedea punctele A15-A17)
19. Pentru acele entități care au o funcție de audit intern, auditorul trebuie să efectueze interviuri ale auditului intern pentru a determina dacă acesta are cunoștință de fraude existente suspectate sau neconfirmate ce afectează entitatea, și pentru a obține punctul său de vedere asupra riscurilor de fraudă. (a se vedea punctul A18)

Persoanele însărcinate cu guvernanta

20. Cu excepția cazului în care toate persoanele însărcinate cu guvernanta sunt implicate în conducerea entității⁷, auditorul trebuie să obțină o înțelegere a modului în care persoanele însărcinate cu guvernanta exercită supravegherea proceselor conducerii de identificare și reacție la riscurile de fraudă în cadrul entității și a controlului intern stabilit de conducere pentru a diminua aceste riscuri. (a se vedea punctele A19-A21)
21. Cu excepția cazului în care toți cei însărcinați cu guvernanta sunt implicați în conducerea entității, auditorul trebuie să efectueze interviuri ale persoanelor însărcinate cu guvernanta pentru a determina dacă au cunoștință despre la orice fraudă reală, suspectată sau pretinsă ce afectează entitatea. Aceste interviuri se derulează și pentru a corobora răspunsurile cu interviurile conducerii.

Relații neobișnuite sau neașteptate identificate

22. Auditorul trebuie să evalueze dacă anumite relații neobișnuite sau neașteptate care au fost identificate în timpul procedurilor analitice, inclusiv cele legate de conturile de venituri, pot indica riscuri de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei.

Alte informații

23. Auditorul trebuie să analizeze dacă alte informații obținute de auditor indică riscuri de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei (a se vedea punctul A22)

Evaluarea factorilor de risc de fraudă

24. Auditorul trebuie să evalueze dacă informațiile obținute prin alte proceduri de evaluare a riscurilor și activități conexe indică faptul că există unul sau

⁷ ISA 260 „Comunicarea cu persoanele însărcinate cu guvernanta”, punctul 13

mai multe riscuri de fraudă. În timp ce este posibil ca factorii de risc de fraudă să nu indice neapărat existența fraudei, aceștia au fost deseori prezenți în circumstanțe în care au fost comise fraude și, astfel, pot indica riscuri de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei. (a se vedea punctele A23-A27)

Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei

25. În conformitate cu ISA 315, auditorul trebuie să identifice și să evalueze riscurile de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei la nivelul situațiilor financiare și la nivelul afirmațiilor pentru clase de tranzacții, solduri ale conturilor și prezentări⁸.
26. Atunci când identifică și evaluează riscurile de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei, auditorul, pe baza prezumției că există riscuri de fraudă în recunoașterea veniturilor, trebuie să evalueze ce tipuri de venituri, tranzacții cu venituri sau afirmații conduc la apariția unor astfel de riscuri. Punctul 47 specifică documentația necesară pentru cazul în care auditorul stabilește că prezumția nu este aplicabilă în condițiile misiunii și, prin urmare, nu a identificat recunoașterea veniturilor ca pe un risc de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei. (a se vedea punctele A28-A30).
27. Auditorul trebuie să trateze riscurile evaluate de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei ca pe riscuri semnificative și, prin urmare, în măsura în care nu a procedat deja în acest mod, trebuie să obțină o înțelegere a controalelor aferente ale entității, inclusiv a activităților de control relevante pentru astfel de riscuri. (a se vedea punctele A31-A32)

Răspunsuri la riscurile evaluate de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei

Reacții generale

28. În conformitate cu ISA 330, auditorul trebuie să determine reacțiile generale cu care va trata riscurile evaluate de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei la nivelul situațiilor financiare⁹. (a se vedea punctul A33)
29. Pentru determinarea reacțiilor generale pentru tratarea riscurilor evaluate de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei la nivelul situațiilor financiare, auditorul trebuie:
 - (a) Să aloce și să supravegheze personalul ținând cont de cunoștințele, capacitatea și abilitatea indivizilor cărora li se vor acorda responsabilități semnificative în cadrul misiunii și de evaluarea auditorului cu privire

⁸ ISA 315, punctul 25.

⁹ ISA 330, punctul 5.

la riscurile de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei pentru misiune; (a se vedea punctele A34-A35)

- (b) Să evalueze dacă selectarea și aplicarea politicilor contabile de către entitate, în special cele privind cuantificările subiective și tranzacțiile complexe, ar putea indica o raportare financiară frauduloasă ca urmare a eforturilor conducerii de a manipula veniturile; și
- (c) Să încorporeze un element de imprevizibilitate în modul de selectare a naturii, momentului și ariei de cuprindere a procedurilor de audit (a se vedea punctul A36)

Proceduri de audit ca reacție la riscurile evaluate de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei la nivelul afirmațiilor

- 30. În conformitate cu ISA 330, auditorul trebuie să elaboreze și să aplice proceduri de audit suplimentare a căror natură, moment și întindere răspund la riscurile evaluate de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei la nivelul afirmațiilor¹⁰. (a se vedea punctele A37-A40)

Proceduri de audit ca reacție la riscurile de evitare a controalelor de către conducere

- 31. Conducerea se găsește într-o poziție unică pentru a comite fraude datorită capacității conducerii de a manipula înregistrările contabile și de a întocmi situații financiare frauduloase prin evitarea controalelor care, în alte condiții, par a funcționa în mod eficace. Deși nivelul riscului de evitare a controalelor de către conducere variază de la o entitate la alta, acest risc este totuși prezent în toate entitățile. Datorită modului imprevizibil în care se pot comite astfel de acțiuni de evitare, acestea reprezintă un risc de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei și, în consecință, un risc semnificativ.
- 32. Indiferent de evaluarea auditorului cu privire la riscurile de evitare a controalelor de către conducere, auditorul trebuie să elaboreze și să aplice proceduri de audit pentru a:
 - (a) Testa gradul de adecvare al înregistrărilor contabile din registrul cartea mare și al altor ajustări efectuate în cadrul procesului de întocmire a situațiilor financiare. La proiectarea și aplicarea procedurilor de audit pentru astfel de teste, auditorul trebuie:
 - (i) Să efectueze interviuri ale persoanelor implicate în procesul de raportare financiară cu privire la activități nepotrivite sau neobișnuite în legătură cu procesarea înregistrărilor contabile și a altor ajustări;

¹⁰ ISA 330, punctul 6

- (ii) Să selecteze înregistrările contabile și alte ajustări efectuate la sfârșitul perioadei de raportare; și
 - (iii) Să analizeze necesitatea de a testa înregistrările contabile și alte ajustări pe întreg parcursul perioadei. (a se vedea punctele A41-A44)
 - (b) Revizui estimările contabile din perspectiva influențării acestora și evaluează măsura în care circumstanțele care permit exercitarea acestor influențe, dacă există, reprezintă un risc de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei. În efectuarea acestei revizui, auditorul trebuie:
 - (i) Să evalueze dacă raționamentele și deciziile luate de conducere în realizarea estimărilor contabile incluse în situațiile financiare, chiar dacă acestea, în mod individual, sunt rezonabile, indică o posibilă influență a conducerii entității care ar putea reprezenta un risc de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei. În acest caz, auditorul trebuie să reevalueze estimările contabile luate ca întreg; și
 - (ii) Să efectueze o revizuire retrospectivă a raționamentelor și prezumțiilor conducerii cu privire la estimările contabile semnificative reflectate în situațiile financiare ale anului anterior. (a se vedea punctele A45-A47)
 - (c) Pentru tranzacțiile semnificative care au loc în afara cursului normal al afacerilor entității, sau care par a fi neobișnuite în orice alt fel, având în vedere înțelegerea auditorului asupra entității și a mediului său, precum și alte informații obținute în timpul auditului, auditorul trebuie să evalueze dacă raționamentul economic (sau lipsa acestuia) ce stă la baza tranzacțiilor sugerează că ar fi putut fi generate în scopul raportării financiare frauduloase sau pentru a ascunde deturnarea de active. (a se vedea punctul A48)
33. Auditorul trebuie să determine dacă, pentru a reacționa în privința riscurilor identificate de evitare a controalelor de către conducere, auditorul trebuie să efectueze alte proceduri de audit, în plus față de cele la care se face referire în mod specific mai sus (mai exact, atunci când există riscuri specifice suplimentare de evitare a controalelor de către conducere care nu sunt acoperite ca parte a procedurilor efectuate în vederea respectării cerințelor de la punctul 32).

Evaluarea probelor de audit (a se vedea punctul A49)

34. Auditorul trebuie să evalueze dacă procedurile analitice aplicate spre sfârșitul auditului pentru formarea unei concluzii generale asupra măsurii în care situațiile financiare ca întreg sunt consecvente cu înțelegerea audi-

- torului asupra entității, indică un risc nerecunoscut anterior de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei. (a se vedea punctul A50)
35. Dacă auditorul identifică o denaturare, auditorul trebuie să evalueze dacă acea denaturare indică o fraudă. Dacă există un astfel de indiciu, auditorul trebuie să evalueze implicațiile denaturării în relație cu alte aspecte ale auditului, în special cu credibilitatea declarațiilor conducerii, recunoscând faptul că este puțin probabil ca un caz de fraudă să constituie o întâmplare izolată. (a se vedea punctul A50)
36. Dacă auditorul identifică o denaturare, semnificativă sau nu, iar auditorul are motive să creadă că este sau că ar putea fi rezultatul unei fraude, precum și faptul că este implicată conducerea (în special conducerea superioară), auditorul trebuie să reevalueze riscurile de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei și impactul lor asupra naturii, momentului și arie de cuprindere a procedurilor de audit ca răspuns la riscurile evaluate. Auditorul va analiza și dacă circumstanțele și condițiile indică o posibilă înțelegere secretă între angajați, conducere sau terțe părți, atunci când reanalizează credibilitatea probelor obținute anterior. (a se vedea punctul A52)
37. Dacă auditorul confirmă sau nu este în măsură să concluzioneze că situațiile financiare sunt denaturate în mod semnificativ ca urmare a fraudei, auditorul trebuie să evalueze implicațiile acestui fapt pentru audit. (a se vedea punctul A53)

Imposibilitatea continuării misiunii de către auditor

38. Dacă, în urma unei denaturări ca urmare a fraudei sau a suspiciunii de fraudă, auditorul se confruntă cu circumstanțe excepționale care pun la îndoială capacitatea auditorului de a continua efectuarea auditului, auditorul trebuie:
- (a) Să determine responsabilitățile profesionale și legale aplicabile în circumstanțele date, inclusiv dacă este necesar ca auditorul să raporteze persoanei sau persoanelor care au solicitat auditul sau, în unele cazuri, autorităților de reglementare;
 - (b) Să analizeze dacă este adecvat să se retragă din misiune, atunci când retragerea din misiune este permisă de lege sau reglementări; și
 - (c) Dacă auditorul se retrage:
 - (i) Să discute cu nivelul adecvat de conducere și persoanele însărcinate cu guvernarea retragerea auditorului din misiune și motivele retragerii; și
 - (ii) Să determine dacă există o cerință profesională sau legală de a raporta persoanei sau persoanelor care au organizat auditul, sau, în

unele cazuri, autorităților de reglementare, retragerea auditorului din misiune, precum și motivele retragerii. (a se vedea punctele A54-A57)

Declarații scrise

39. Auditorul trebuie să obțină declarații scrise din partea conducerii și acolo unde este cazul de la cei însărcinați cu guvernarea, prin care aceștia:
- (a) Recunosc responsabilitatea lor privind elaborarea, implementarea și menținerea controlului intern pentru prevenirea și detectarea fraudei;
 - (b) Au prezentat auditorului rezultatele evaluării conducerii asupra riscului ca situațiile financiare să fie denaturate în mod semnificativ ca urmare a fraudei;
 - (c) Au prezentat auditorului cazurile de fraudă sau suspiciune de fraudă care afectează entitatea și care implică:
 - (i) Conducerea
 - (ii) Angajații cu rol important în controlul intern; sau
 - (iii) Alte persoane, în cazul în care fraudă ar putea avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare; și
 - (d) Au prezentat auditorului acuzațiile de fraudă sau suspiciune de fraudă ce afectează situațiile financiare ale entității despre care au cunoștință, comunicate de angajați, foști angajați, analiști, autorități de reglementare sau alții. (a se vedea punctele A58-A59)

Comunicare cu conducerea și persoanele însărcinate cu guvernarea

40. Dacă auditorul a identificat o fraudă sau a obținut informații care indică faptul că ar putea exista o fraudă, auditorul trebuie să comunice aceste aspecte în timp util către nivelul adecvat de conducere, pentru a-i informat pe principalii responsabili pentru prevenirea și detectarea fraudelor asupra aspectelor relevante pentru responsabilitățile lor. (a se vedea punctul A60)
41. Cu excepția cazului în care toate persoanele însărcinate cu guvernarea sunt implicate în conducerea entității, dacă auditorul a identificat sau suspectează producerea unei fraude ce implică:
- (a) conducerea;
 - (b) angajații cu roluri importante în controlul intern; sau
 - (c) alte persoane, atunci când fraudă are ca rezultat o denaturare semnificativă a situațiilor financiare,
- auditorul trebuie să comunice aceste aspecte persoanelor însărcinate cu guvernarea în timp util. Dacă auditorul suspectează că în fraudă este implicată conducerea, auditorul trebuie să comunice aceste suspiciuni persoanelor

însărcinate cu guvernanța și să discute cu aceștia natura, momentul și aria de cuprindere a procedurilor de audit necesare pentru finalizarea auditului. (a se vedea punctele A61-A63)

42. Auditorul trebuie să comunice persoanelor însărcinate cu guvernanța orice alte aspecte privind fraudă care sunt, în opinia auditorului, relevante pentru responsabilitățile pe care aceștia le dețin (a se vedea punctul A64).

Comunicarea cu autoritățile de reglementare și de aplicare

43. Dacă auditorul a identificat sau suspectează o fraudă, auditorul trebuie să stabilească dacă are responsabilitatea de a raporta faptele sau suspiciunea unei părți din afara entității. Deși datoria profesională a auditorului de a menține confidențialitatea cu privire la informațiile clientului ar putea să nu permită o astfel de raportare, responsabilitățile legale ale auditorului ar putea prevala, în unele circumstanțe, față de datoria de păstrarea a confidențialității. (a se vedea punctele A65-A67)

Documentația

44. Auditorul trebuie să includă următoarele în documentația de audit¹¹ aferentă înțelegerii entității și a mediului său și a evaluării riscurilor de denaturare semnificativă prevăzute de ISA 315¹²:
- (a) Deciziile importante luate pe parcursul discuției din cadrul echipei misiunii privind susceptibilitatea ca situațiile financiare ale entității să fie denaturate în mod semnificativ ca urmare a fraudei; și
 - (b) Riscurile identificate și evaluate de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei la nivelul situațiilor financiare și la nivelul afirmațiilor.
45. Auditorul trebuie să includă următoarele în documentația de audit aferentă reacțiilor la riscurile evaluate de denaturare semnificativă prevăzute de ISA 330¹³:
- (a) Reacțiile generale la riscurile evaluate de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei la nivelul situațiilor financiare și natura, momentul și aria de cuprindere a procedurilor de audit, precum și legătura acestor proceduri cu riscurile de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei la nivelul afirmațiilor; și
 - (b) Rezultatele procedurilor de audit, inclusiv a celor elaborate pentru a trata riscul de evitare a controalelor de către conducere.
46. Auditorul trebuie să includă în documentația de audit comunicările cu privire la fraudă făcute conducerii, persoanelor însărcinate cu guvernanța, autorităților de reglementare și altora.

¹¹ ISA 230 „Documentația de audit” punctele 8-11 și punctul A6

¹² ISA 315, punctul 32.

¹³ ISA 330, punctul 28.

47. În cazul în care auditorul a concluzionat că prezumția potrivit căreia există un risc de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei în legătură cu recunoașterea veniturilor nu este aplicabilă în contextul misiunii, auditorul trebuie să documenteze motivele acestei concluzii.

Mod de aplicare și alte materiale explicative

Caracteristicile fraudei (a se vedea punctul 3)

- A1. Frauda, fie sub forma raportării financiare frauduloase, fie a deturnării de active, presupune existența unei incitări sau a unei presiuni de a comite fraudă, o oportunitate sesizată de proceda în acest fel și o anumită conștientizare a acțiunii. De exemplu:
- Incitarea sau presiunea de comite o raportare financiară frauduloasă pot exista în cazul în care conducerea se află sub presiune, din partea sursei din afara sau din cadrul entității, de a obține anumite venituri sau rezultate financiare țintă așteptate (și posibil nerealiste) – în special în cazul în care consecințele ratării de către conducere a obiectivelor financiare pot fi importante. În mod similar, persoanele pot fi încurajate să deturneze active, de exemplu, pentru că aceste persoane duc un stil de viață ce le depășește posibilitățile.
 - O oportunitate sesizată de a comite o fraudă poate exista atunci când o persoană crede că poate evita controalele interne, de exemplu, pentru că persoana se află într-o poziție de încredere sau are cunoștințe în privința unor deficiențe specifice în controlul intern.
 - Persoanele pot fi capabile de a conștientiza comiterea unui act fraudulos. Unele persoane posedă o atitudine, un caracter sau un set de valori de etică ce le permite să comită fapte necinstite cu bună știință și intenționat. Cu toate acestea, chiar și persoane care în alte condiții ar fi oneste, pot comite o fraudă dacă mediul în care se află exercită suficientă presiune asupra lor.
- A2. Raportarea financiară frauduloasă presupune denaturări intenționate, inclusiv omiterea unor valori sau prezentări în situațiile financiare pentru a înșela utilizatorii situațiilor financiare. Poate fi cauzată de eforturile conducerii de a manipula veniturile pentru a înșela utilizatorii situațiilor financiare prin influențarea percepției lor asupra performanței și profitabilității entității. Astfel de manipulări ale veniturilor pot începe cu mici acțiuni sau ajustări inadecvate ale ipotezelor și modificări ale raționamentelor de către conducere. Presiunile și incitățile pot conduce la intensificarea acestor acțiuni până la punctul în care au ca rezultat raportarea financiară frauduloasă. O

astfel de situație poate apărea atunci când, din cauza presiunilor de a corespunde așteptărilor pieței sau a unei dorințe de a maximiza compensările bazate pe rezultate, conducerea adoptă în mod intenționat anumite poziții care conduc la raportarea financiară frauduloasă prin denaturarea semnificativă a situațiilor financiare. În unele entități, conducerea poate fi motivată să reducă veniturile cu o valoare semnificativă pentru a minimiza impozitele sau să crească veniturile pentru a asigura finanțare din partea băncilor.

- A3. Raportarea financiară frauduloasă poate fi săvârșită prin următoarele:
- Manipularea, falsificarea (inclusiv producerea de documente false) sau modificarea înregistrărilor contabile sau a documentației justificative pe baza cărora sunt întocmite situațiile financiare.
 - Denaturarea sau omiterea intenționată din situațiile financiare a evenimentelor, tranzacțiilor sau a altor informații importante.
 - Aplicarea greșită intenționată a principiilor de contabilitate în privința valorilor, clasificării, modalității de prezentare sau descriere.
- A4. Raportarea financiară frauduloasă implică deseori evitarea de către conducere a controalelor care, de altfel, par că funcționează eficace. Frauda poate fi comisă de conducere prin evitarea controalelor utilizând tehnici precum:
- Înregistrări fictive în registrul jurnal, în special în apropierea sfârșitului unei perioade contabile pentru a manipula rezultatele din exploatare sau pentru a atinge alte obiective.
 - Ajustarea inadecvată a prezumțiilor și modificarea raționamentelor utilizate pentru estimarea soldurilor conturilor.
 - Omiterea, avansarea sau întârzierea recunoașterii în situațiile financiare a evenimentelor sau tranzacțiilor care au avut loc în timpul perioadei de raportare.
 - Ascunderea, sau neprezentarea, faptelor care ar putea afecta valorile înregistrate în situațiile financiare.
 - Implicarea în tranzacții complexe care sunt structurate pentru a prezenta eronat poziția financiară sau performanța financiară a entității.
 - Modificarea înregistrărilor și termenilor aferenți unor tranzacții importante și neobișnuite.
- A5. Deturnarea de active implică furtul activelor unei entități și este deseori comisă de angajați în valori relativ mici și nesemnificative. Totuși, poate implica și conducerea, care este mai în măsură să mascheze sau să ascundă deturnările astfel încât să fie greu de detectat. Deturnarea de active poate avea loc în mai multe moduri, inclusiv prin:
- Delapidarea încasărilor (de exemplu, colectarea eronată a creanțelor sau

deturnarea încasărilor aferente conturilor de datorii foarte vechi (pre-scrise), către conturile bancare personale).

- Furtul activelor corporale sau a proprietății intelectuale (de exemplu, furtul din stocuri pentru uz personal sau pentru vânzare, furtul activelor scoase din uz pentru revânzare, înțelegerea secretă cu un competitor și dezvăluirea unor informații de natură tehnică în schimbul plății).
- Determinarea unei entități la plata unor bunuri și servicii pe care nu le-a primit (de exemplu, plăți către vânzători fictivi, comisioane secrete/mita plătite de vânzători către agenții de achiziții ai entității în schimbul umflării prețurilor, plăți către angajați fictivi).
- Utilizarea activelor unei entități pentru uzul personal (de exemplu, utilizarea activelor entității ca garanție pentru un împrumut personal sau un împrumut pentru o parte afiliată).

Deturnarea de active este deseori însoțită de înregistrări sau documente false sau înșelătoare pentru a ascunde faptul că activele au dispărut sau că au fost puse gaj fără o obținerea unei autorizări corespunzătoare.

Considerații specifice pentru entitățile din sectorul public

- A6. Responsabilitățile auditorului din sectorul public corespunzătoare fraudei pot fi rezultatul prevederilor legislative și de reglementare, sau ale altei autorități aplicabile entităților din sectorul public sau cuprinse separat în mandatul auditorului. În consecință, responsabilitățile unui auditor implicat într-un audit în sectorul public ar putea să nu fie limitate la considerarea riscurilor de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, ci ar putea presupune o responsabilitate mai largă de considerare a riscurilor de fraudă.

Scepticismul profesional (a se vedea punctele 12-14)

- A7. Menținerea unei atitudini de scepticism profesional necesită punerea în permanență sub semnul întrebării a faptului dacă informațiile și probele de audit obținute sugerează că ar putea exista o denaturare semnificativă ca urmare a fraudei. Aceasta presupune analizarea credibilității informațiilor ce urmează a fi folosite ca probe de audit și a controalelor aplicate asupra procesului de întocmire și păstrare a acestora, acolo unde este relevant. Datorită caracteristicilor fraudei, scepticismul profesional al auditorului este deosebit de important în analizarea riscurilor de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei.
- A8. Deși auditorului nu i se poate solicita să ignore experiența sa cu privire la onestitatea și integritatea conducerii entității și a persoanelor însărcinate cu guvernarea scepticismul profesional a auditorului este în mod special

important în considerarea riscurilor de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei, pentru că ar fi putut avea loc modificări ale circumstanțelor.

- A9. Un audit efectuat în conformitate cu ISA implică rareori autentificarea documentelor, iar auditorul nu este instruit în acest sens și nu se așteaptă din partea sa să fie expert în astfel de autentificări¹⁴. Totuși, în cazul în care auditorul identifică anumite situații care îl fac pe auditor să creadă faptul că un document ar putea să nu fie autentic sau că elemente dintr-un document au fost modificate fără ca acest lucru să fie dezvăluit auditorului, posibilele proceduri de investigare pot include:
- Să confirme direct cu partea terță.
 - Să utilizeze un expert pentru evaluarea autenticității documentului.

Discuții în cadrul echipei misiunii (a se vedea punctul 15)

- A10. Discutarea cu echipa misiunii a susceptibilității ca situațiile financiare ale entității să fie denaturate în mod semnificativ ca urmare a fraudei:
- Oferă ocazia ca membrii mai experimentați ai echipei misiunii să comunice punctul lor de vedere detaliat asupra modului și a momentului în care situațiile financiare ar putea fi susceptibile la denaturări semnificative ca urmare a fraudei.
 - Permite auditorului să analizeze reacțiile adecvate la o astfel de susceptibilitate și să determine persoanele din cadrul echipei misiunii ce vor efectua anumite proceduri de audit.
 - Permite auditorului să determine modul în care rezultatul procedurilor de audit vor fi dezvăluite în cadrul echipei misiunii și modul în care va fi tratată orice acuzație de fraudă ce poate veni în atenția auditorului.
- A11. Discuția poate include aspecte precum:
- Un schimb de idei între membrii echipei misiunii despre modul și locul în care consideră că situațiile financiare ale entității ar putea fi susceptibile de a fi denaturate în mod semnificativ ca urmare a fraudei, modul în care conducerea ar putea comite și ascunde raportarea financiară frauduloasă și modul în care activele entității ar putea fi deturnate.
 - O analiză a circumstanțelor care ar putea indica manipularea veniturilor și a practicilor care ar putea fi aplicate de către conducere pentru a manipula veniturile și care ar putea conduce la raportare financiară frauduloasă.
 - O analiză a factorilor externi și interni cunoscuți ce afectează entitatea și care ar putea incita sau o exercita o presiune asupra conducerii sau a altora de a comite o fraudă, care oferă oportunitatea de a săvârși o fraudă

¹⁴ ISA 200 , punctul A47.

și care indică o cultură sau un mediu care permite conducerii sau altora să conștientizeze comiterea unei fraude.

- O analiză a implicării conducerii în supravegherea angajaților ce au acces la lichidități sau alte active susceptibile de a fi deturnate.
- O analiză a oricăror modificări neobișnuite sau neexplicate în comportamentul sau modul de viață al conducerii sau angajaților care au fost aduse în atenția echipei misiunii.
- O evidențiere a importanței păstrării unei atitudini adecvate pe întreg parcursul auditului cu privire la posibilitatea existenței unor denaturări semnificative ca urmare a fraudei.
- O analiză a tipurilor de condiții care, dacă sunt întâlnite, ar putea indica posibilitatea fraudei.
- O analiză a modului în care va fi încorporat un element de imprevizibilitate în natura, momentul și aria de cuprindere a procedurilor de audit ce vor fi aplicate.
- O analiză a procedurilor de audit care ar putea fi selectate ca reacție la posibilitatea ca situațiile financiare ale entității să fie denaturate în mod semnificativ ca urmare a fraudei și a faptului dacă anumite tipuri de proceduri de audit sunt mai eficace decât altele.
- O analiză a oricăror acuzații de fraudă care au fost aduse în atenția auditorului.
- O analiză a riscului de evitare a controalelor de către conducere.

Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe

Intervievări ale conducerii

Evaluarea de către conducere a riscului de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei [a se vedea punctul 17 litera (a)]

- A12. Conducerea acceptă responsabilitatea cu privire la controlul intern al entității și la întocmirea situațiilor financiare ale entității. În consecință, este adecvat ca auditorul să intervieveze conducerea cu privire la evaluarea proprie a conducerii asupra riscului de fraudă și la controalele implementate pentru a-l preveni și detecta. Natura, aria de cuprindere și frecvența evaluării de către conducere a unor astfel de riscuri și controale pot varia de la o entitate la alte. În unele entități, conducerea poate efectua anual evaluări detaliate sau ca parte a unei monitorizări continue. În alte entități, analiza conducerii poate fi mai puțin structurată și mai puțin frecventă. Natura, aria de cuprindere și frecvența analizei conducerii sunt relevante pentru înțelegerea de către auditor a mediului de control al entității. De

exemplu, lipsa evaluării de către conducere a riscurilor de fraudă poate, în unele condiții, să indice importanță scăzută pe care o acordă conducerea controlului intern.

Considerente specifice entităților mai mici

A13. În unele entități, în special în entitățile mai mici, evaluarea conducerii ar putea să se concentreze pe riscurile de fraudă a angajaților sau de deturnare de active.

Procesul conducerii de identificare și răspuns la riscurile de fraudă [a se vedea punctul 17 litera (b)]

A14. În cazul entităților cu mai multe locații, procesele conducerii pot include diferite niveluri de monitorizare a locațiilor operaționale sau a segmentelor afacerii. Conducerea poate, de asemenea, să identifice anumite locații operaționale sau segmente ale afacerii pentru care existența riscului de fraudă este mai probabilă.

Intervievarea conducerii și a altor persoane din cadrul entității (a se vedea punctul 18)

A15. Intervievarea de către auditor a conducerii poate furniza informații utile cu privire la riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare rezultate în urma fraudei angajaților. Totuși, este puțin probabil ca astfel de interviuri să furnizeze informații utile cu privire la riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare rezultate în urma fraudei conducerii. Intervievarea altor persoane din cadrul entității le-ar putea oferi acestora ocazia de a transmite auditorului anumite informații, pe care altfel nu le-ar fi comunicat.

A16. Exemple de alte persoane din cadrul entității pe care auditorul le-ar putea intervieva cu privire la existența sau suspiciunea de fraudă includ:

- Personalul operativ care nu este implicat direct în procesul de raportare financiară.
- Angajați cu diferite niveluri de autoritate.
- Angajați implicați în inițierea, procesarea și înregistrarea unor tranzacții complexe sau neobișnuite și cei care supraveghează sau monitorizează astfel de angajați.
- Consilierii juridici proprii.
- Responsabilul șef cu etica sau persoana echivalentă.
- Persoana sau persoanele responsabile pentru tratarea acuzațiilor de fraudă.

- A17. Conducerea se află deseori în cea mai bună poziție pentru comiterea unei fraude. În consecință, în cazul în care auditorul evaluează răspunsurile conducerii la interviuări cu o atitudine de scepticism profesional, auditorul poate considera necesar să coroboreze răspunsurile la interviuări cu alte informații.

Interviurea auditului intern (a se vedea punctul 19)

- A18. ISA 315 și ISA 610 stabilesc cerințe și oferă recomandări în auditarea acelor entități care au o funcție de audit intern.¹⁵ Respectând cerințele acelor ISA în contextul fraudei, auditorul poate efectua interviuări asupra activităților specifice de audit intern inclusiv, de exemplu:

- Procedurile aplicate, dacă există, de către auditorii interni pe parcursul anului pentru a detecta fraude.
- Măsura în care conducerea a reacționat corespunzător la constatările ce au rezultat din aceste proceduri.

Obținerea unei înțelegeri a supravegherii exercitate de către persoanele însărcinate cu guvernanta (a se vedea punctul 20)

- A19. Persoanele însărcinate cu guvernanta unei entități supraveghează sistemele de monitorizare a riscului, control financiar și respectare a legii. În multe țări, practicile guvernantei corporative sunt bine dezvoltate, iar persoanele însărcinate cu guvernanta joacă un rol activ în supravegherea evaluării riscurilor de fraudă de către entitate și a controalelor interne relevante. Având în vedere faptul că responsabilitățile persoanele însărcinate cu guvernanta și ale conducerii pot varia în funcție de entitate sau de țară, este important ca auditorul să înțeleagă responsabilitățile lor respective pentru a-i permite auditorului să obțină o înțelegere a supravegherii exercitate de persoanele adecvate¹⁶.
- A20. O înțelegere a supravegherii exercitate de către persoanele însărcinate cu guvernanta poate oferi o viziune pătrunzătoare asupra posibilității existenței fraudei conducerii în cadrul entității, gradului de adecvare al controalelor interne aferente riscurilor de fraudă și competenței și integrității conducerii. Auditorul poate dobândi această înțelegere în mai multe moduri, cum ar fi prezența la ședințele în cadrul cărora au loc astfel de discuții, citirea minutelor unor astfel de ședințe sau interviurea persoanele însărcinate cu guvernanta.

¹⁵ ISA 315, punctul 23 și ISA 610 „Utilizarea activității auditorilor interni”

¹⁶ ISA 260, „Comunicarea cu persoanele însărcinate cu guvernanta”, punctele A1-A8, prevede cu cine comunică auditorul în cazul în care structura de guvernanta a entității nu este bine definită.

Observații specifice entităților mai mici

A21. În unele cazuri, toate persoanele însărcinate cu guvernanta sunt implicate în conducerea entității. Aceasta ar putea fi situația în cazul entităților mici, în care un unic proprietar conduce entitatea și nimeni altcineva nu deține un rol de guvernanta. În aceste cazuri, în mod obișnuit, auditorul nu acționează în nici un fel pentru că nu există nicio supraveghere separată de cea a conducerii.

Considerarea altor informații (a se vedea punctul 23)

A22. În plus față de informațiile obținute prin aplicarea procedurilor analitice, alte informații obținute despre entitate și mediul său pot fi folositoare pentru identificarea riscurilor de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei. Discuțiile între membrii echipei misiunii pot furniza informații utile pentru identificare unor astfel de riscuri. În plus, informațiile obținute în urma proceselor auditorului de acceptare și menținere a clientului, precum și experiența acumulată în alte misiuni efectuate pentru entitate, de exemplu misiuni de revizuire a informațiilor financiare interimare, pot fi relevante pentru identificarea riscurilor de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei.

Evaluarea factorilor de risc de fraudă (a se vedea punctul 24)

A23. Faptul că fraudă este de obicei ascunsă, o poate face foarte dificil de detectat. Cu toate acestea, auditorul poate identifica evenimente sau condiții care indică incitarea sau exercitarea unei presiuni de a comite o fraudă sau oferă o oportunitate pentru comiterea unei fraude (factori de risc de fraudă). De exemplu:

- Necesitatea de a îndeplini așteptările unor terțe părți pentru a obține finanțare de capital suplimentară poate crea presiunea de a comite o fraudă;
- Acordarea unor prime importante în cazul atingerii unor ținte de profit nerealiste poate incita la comiterea unei fraude; și
- Un mediu de control ineficace poate crea oportunitatea pentru comiterea unei fraude.

A24. Factorii de risc de fraudă nu pot fi clasificați cu ușurință în ordinea importanței lor. Importanța factorilor de risc de fraudă variază mult. Unii dintre acești factori vor fi prezenți în entități în care condițiile specifice nu prezintă riscuri de denaturare semnificativă. În consecință, determinarea măsurii în care factorii de risc de fraudă sunt prezenți și dacă trebuie luați în considerare în evaluarea riscurilor de denaturare semni-

ficativă a situațiilor financiare ca urmare a fraudei necesită exercitarea raționamentului profesional.

A25. Exemple de factori de risc de fraudă aferenți raportării financiare frauduloase și deturnării de active sunt prezentate în Anexa 1. Acești factori de risc ilustrativi sunt clasificați pe baza celor trei condiții care sunt în general prezente atunci când a avut loc o fraudă:

- O incitare sau o presiune de a comite o fraudă;
- O ocazie sesizată de a comite o fraudă; și
- O capacitate de a conștientiza acțiunea frauduloasă.

Este posibil ca factorii de risc ce reflectă o atitudine care permite conștientizarea acțiunii frauduloase să nu fie susceptibili de a fi observați de către auditor. Totuși, auditorul poate deveni conștient de existența unor astfel de informații. Deși factorii de risc de fraudă descriși în Anexa 1 acoperă o gamă largă de situații cu care s-ar putea confrunta auditorii, aceștia reprezintă doar exemple, și este posibil să existe și alți factori de risc.

A26. Caracteristicile de dimensiune, complexitate și structură de proprietate ale entității au o influență semnificativă asupra analizei factorilor de risc de fraudă relevanți. De exemplu, în cazul unei entități mari, ar putea exista factori care în general limitează comportamentul inadecvat al conducerii, precum:

- Supravegherea eficace din partea persoanelor însărcinate cu guvernarea.
- O funcție de audit intern eficace.
- Existența și aplicarea unui cod de conduită scris.

Mai mult, factorii de risc de fraudă considerați la nivelul operațional al unui segment al afacerii pot facilita observarea unor aspecte diferite față de cele obținute atunci când sunt considerați la nivelul întregii entități.

Observații specifice entităților mai mici

A27. În cazul unei entități mici, toate sau o parte dintre aceste observații pot fi inaplicabile sau mai puțin relevante. De exemplu, este posibil ca o entitate mai mică să nu aibă un cod de conduită scris dar, în loc de acesta, a dezvoltat o cultură care subliniază importanța integrității și comportamentului etic prin comunicare orală și prin exemplul conducerii. În general, dominarea conducerii de către un singur individ într-o entitate mică, nu indică, prin ea însăși, eșecul conducerii de a arăta și comunica o atitudine adecvată în privința controlului intern și a procesului de raportare financiară. În unele entități, necesitatea de a obține autorizarea din partea conducerii poate compensa controalele deficiente și reduce riscul de fraudă a angajaților. Totuși, dominarea de către un singur individ a conducerii poate reprezenta

o posibilă deficiență în controlul intern, având în vedere faptul că există oportunitatea de evitare a controalelor de către conducere.

Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei

Riscuri de fraudă în recunoașterea veniturilor (a se vedea punctul 26)

- A28. Denaturarea semnificativă ca urmare a raportării financiare frauduloase aferentă recunoașterii veniturilor rezultă deseori dintr-o supraevaluare a veniturilor prin, de exemplu, recunoașterea prematură a veniturilor sau înregistrarea unor venituri fictive. Poate rezulta și dintr-o subevaluare a veniturilor, prin, de exemplu, transferarea necorespunzătoare a veniturilor către o perioadă ulterioară.
- A29. Riscurile de fraudă în recunoașterea veniturilor pot fi mai mari în unele entități decât în altele. De exemplu, ar putea exista presiuni sau o incitare a conducerii de a comite raportare financiară frauduloasă prin recunoașterea inadecvată a veniturilor în cazul entităților cotate la bursă atunci când, de exemplu, performanța se cuantifică în termeni de creștere de la un an la altul a veniturilor sau a profiturilor. În mod similar, de exemplu, ar putea exista un risc mai mare de fraudă în recunoașterea veniturilor în cazul entităților care generează o porțiune substanțială a veniturilor din vânzări cu plata în numerar.
- A30. Ipoteza potrivit căreia există riscuri de fraudă în recunoașterea veniturilor poate fi respinsă. De exemplu, auditorul poate ajunge la concluzia că nu există niciun risc de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei legată de recunoașterea veniturilor în cazul în care există un singur tip de tranzacție simplă care generează venituri, de exemplu, venitul din arendarea (închirierea) unei singure proprietăți.

Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei și înțelegerea controalelor aferente ale entității (a se vedea punctul 27)

- A31. Conducerea își poate exercita raționamentul în privința naturii și întinderii controalelor pe care alege să le implementeze, și a naturii și ariei de cuprindere a riscurilor pe care alege să și le asume¹⁷. În determinarea controalelor pe care le implementează pentru prevenirea și detectarea fraudei, conducerea ia în considerare riscurile ca situațiile financiare să fie denaturate în mod semnificativ ca urmare a fraudei. Ca parte a acestei luări în considerare, conducerea poate hotărî că nu este eficient din punct de vedere al cos-

¹⁷ ISA 315, punctul A48.

turilor să implementeze și să mențină un anumit control pentru reducerea riscurilor de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei.

- A32. În consecință, este important ca auditorul să obțină o înțelegere a controalelor pe care conducerea le-a proiectat, implementat și menținut pentru prevenirea și detectarea fraudei. Astfel, auditorul poate afla, de exemplu, faptul că a fost alegerea conștientă a conducerii de a accepta riscurile asociate cu lipsa separării responsabilităților. Informațiile provenit din obținerea acestei înțelegeri poate fi utilă și pentru identificarea factorilor de risc de fraudă care ar putea afecta evaluarea auditorului privind riscurile ca situațiile financiare să conțină o denaturare semnificativă ca urmare a fraudei.

Răspunsuri la riscurile evaluate de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei

Reacții generale (a se vedea punctul 28)

- A33. Determinarea reacțiilor generale pentru tratarea riscurilor evaluate de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei include, în general, analiza modului în care desfășurarea generală a auditului poate reflecta un scepticism profesional accentuat, de exemplu, prin:

- Creșterea sensibilității în selectarea naturii și ariei de cuprindere a documentației ce urmează a fi examinată pentru justificarea tranzacțiilor semnificative.
- Recunoașterea accentuată a necesității de a corobora explicațiile sau declarațiile conducerii cu privire la aspectele semnificative.

Acesta implică, de asemenea, considerații mai generale, altele decât procedurilor specifice planificate; aceste considerații includ aspectele enumerate la punctul 29, care sunt discutate mai jos.

Numirea și supravegherea personalului [a se vedea punctul 29 litera (a)]

- A34. Auditorul poate reacționa la riscurile identificate de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei prin, de exemplu, desemnarea unor persoane suplimentare cu abilități și cunoștințe specializate, precum experți judiciari și IT, sau prin desemnarea unor persoane cu mai multă experiență, în cadrul misiunii.
- A35. Aria de cuprindere a supravegherii reflectă evaluarea efectuată de auditor asupra riscurilor de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei și competențelor membrilor echipei misiunii care efectuează auditul.

Imprevizibilitatea în selectarea procedurilor de audit [a se vedea punctul 29 litera (c)]

A36. Încorporarea unui element de imprevizibilitate în selectarea naturii, momentului și ariei de cuprindere a procedurilor de audit ce urmează a fi efectuate este importantă, pentru că persoanele din cadrul entității care sunt familiarizate cu procedurile de audit efectuate în mod normal în misiuni, ar putea ascunde mai bine raportarea financiară frauduloasă. Aceasta se poate obține, de exemplu, prin:

- Efectuarea unor proceduri de fond asupra unor solduri ale conturilor și unor afirmații selectate, care nu ar fi fost testate în alte condiții, datorită pragului de semnificație sau riscului acestora.
- Modificarea programării procedurilor de audit, față de cea așteptată.
- Utilizarea unor metode de eșantionare diferite.
- Efectuarea unor proceduri de audit în locații diferite sau în locații în mod inopinat.

Proceduri de audit ca răspuns la riscurile evaluate de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei la nivelul afirmațiilor (a se vedea punctul 30)

A37. Răspunsurile auditorului pentru a trata riscurile evaluate de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei la nivelul afirmațiilor pot include modificarea naturii, momentului și ariei de cuprindere a procedurilor de audit în următoarele moduri:

- Ar putea fi necesară modificarea naturii procedurilor de audit ce urmează a fi efectuate pentru a obține probe de audit mai credibile și mai relevante sau pentru a obține informații coroborative suplimentare. Aceasta poate afecta atât tipurile de proceduri de audit ce urmează a fi efectuată, cât și combinarea lor. De exemplu:
 - Observarea sau inspecția fizică a anumitor active ar putea deveni mai importantă sau auditorul ar putea opta să folosească tehnici de audit asistate de calculator pentru a aduna mai multe probe despre datele conținute în anumite conturi importante sau fișiere electronice de tranzacții.
 - Auditorul poate elabora proceduri pentru a obține informații coroborative suplimentare. De exemplu, dacă auditorul identifică faptul că se exercită presiune asupra conducerii pentru a îndeplini așteptările cu privire la venituri, poate exista riscul aferent de umflare a vânzărilor de către conducere prin încheierea unor contracte de vânzare care includ termeni ce nu permit recunoașterea veniturilor sau prin facturarea unor vânzări înainte de livrare. În aceste condiții, auditorul poate, de exemplu, proiecta confirmări externe, nu numai pentru a confirma sumele neprimite încă, dar și pentru a

confirma detaliile contractelor de vânzare, inclusiv data, și orice alți termeni privind condițiile de retur și livrare. În plus, auditorul poate considera eficace să adauge la astfel de confirmări externe, interviuarea personalului non-financiar din cadrul entității cu privire la orice modificări apărute în contractele de vânzări și termenii de livrare.

- Ar putea fi necesară modificarea programării procedurilor de fond. Auditorul poate ajunge la concluzia că efectuarea testării de fond la, sau aproape de, sfârșitul perioadei, tratează mai bine riscurile evaluate de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei. Auditorul poate ajunge la concluzia că, având în vedere riscurile evaluate de denaturare intenționată sau manipulare, procedurile de audit de extindere a concluziilor auditului de la o dată intermediară la sfârșitul perioadei, nu ar fi eficace. Prin contrast, din cauza unei denaturări intenționate – de exemplu, o denaturare ce implică recunoașterea necorespunzătoare a veniturilor – care ar fi putut fi inițiată într-o perioadă interimară, auditorul poate decide aplicarea unor proceduri de fond asupra tranzacțiilor ce au avut loc mai devreme în perioada de raportare sau pe tot parcursul acesteia.
 - Aria de cuprindere a procedurilor aplicate reflectă evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei. De exemplu, ar putea fi oportună creșterea dimensiunilor eșantioanelor sau efectuarea unor proceduri analitice la un nivel mai detaliat. De asemenea, tehnicile de audit asistate de calculator pot permite o testare mai cuprinzătoare a tranzacțiilor electronice și fișierelor de cont. Astfel de tehnici pot fi utilizate pentru a selecta eșantioane de tranzacții din fișiere cheie, pentru a sorta tranzacțiile cu caracteristici specifice, sau a testa o întreagă populație, în loc de un eșantion.
- A38. Dacă auditorul identifică un risc de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei care afectează cantitățile de stocuri, examinarea înregistrărilor privind stocurile entității poate ajuta la identificarea locațiilor sau elementelor care cer o atenție specială în timpul sau după efectuarea inventarierii fizice a stocurilor. O astfel de revizuire poate conduce la luarea deciziei de a observa efectuarea inventarului la anumite locații inopinat sau de a efectua un inventar al stocurilor în toate locațiile în aceeași zi.
- A39. Auditorul poate identifica un risc de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei ce afectează un anumit număr de conturi și afirmații. Acestea pot include evaluarea activelor, estimări aferente unor tranzacții specifice (precum achiziții, restructurări sau desființări ale unor segmente ale afacerii), și

alte datorii semnificative acumulate (precum pensii și alte obligații aferente beneficiilor post-angajare, sau datorii legate de reabilitarea mediului). Riscul ar putea privi și modificările semnificative în ipotezele aferente estimărilor recurente. Informațiile culese prin obținerea unei înțelegeri asupra entității și a mediului său pot sprijini auditorul în evaluarea caracterului rezonabil al unor astfel de estimări ale conducerii, precum și a prezumțiilor și a raționamentelor ce stau la baza acestora. O revizuire retrospectivă a unor raționamente și prezumții similare aplicate de către conducere în alte perioade poate, de asemenea, furniza o viziune detaliată asupra caracterului rezonabil al raționamentelor și a ipotezelor ce justifică estimările conducerii.

- A40. Exemple de posibile proceduri de audit pentru tratarea riscurilor evaluate de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei, inclusiv cele care ilustrează încorporarea unui element de imprevizibilitate, sunt prezentate în Anexa 2. Anexa include exemple de reacții la evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă efectuată de auditori, ce rezultă atât din raportarea financiară frauduloasă, inclusiv raportarea financiară frauduloasă ce rezultă din recunoașterea veniturilor, cât și din deturnarea de active.

Proceduri de audit ca răspuns la riscurile aferente evitării de către conducere a controalelor

Înregistrări contabile și alte ajustări [a se vedea punctul 32 litera (a)]

- A41. Denaturările semnificative ca urmare a fraudei implică deseori manipularea procesului de raportare financiară prin înregistrări contabile neadecvate sau neautorizate. Acestea pot avea loc pe tot parcursul anului sau la sfârșitul perioadei, sau prin efectuarea de către conducere a unor ajustări asupra valorilor raportate în situațiile financiare, care nu sunt reflectate în înregistrările contabile, precum ajustări pentru consolidare și reclasificări.
- A42. Mai mult, este important modul în care auditorii iau în considerare faptul că riscurile unor denaturări semnificative asociate cu evitarea neadecvată a controalelor asupra înregistrărilor contabile, având în vedere că procesele și controalele automatizate pot reduce riscul de eroare din neatenție, dar nu anulează riscul ca persoanele să evite în mod neadecvat astfel de procese automatizate, de exemplu, prin modificarea valorilor trecute automat în registrul cartea mare sau în sistemul de raportare financiară. Mai mult, în cazul în care se utilizează tehnologia informației pentru transferul automat al informațiilor, este posibil să existe foarte puține, sau să nu existe deloc, dovezi vizibile cu privire la o astfel de intervenție în sistemele informatice.
- A43. La identificarea și selectarea înregistrărilor contabile și altor ajustări pentru testare și determinarea metodei corespunzătoare de examinare a documen-

telor justificative ce stau la baza elementelor selectate, următoarele elemente sunt relevante:

- *Evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei* - prezența factorilor de risc de fraudă și a altor informații obținute în timpul evaluării efectuate de către auditor cu privire la riscurile de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei poate sprijini auditorul în identificarea unor clase specifice de înregistrări contabile și alte ajustări pentru testare.
- *Controalele care au fost implementate cu privire la înregistrările contabile și alte ajustări* – controalele eficace asupra întocmirii și înscrierii înregistrărilor contabile și a altor ajustări pot reduce aria de cuprindere a testelor de fond necesare, cu condiția ca auditorul să fi testat eficacitatea operațională a controalelor.
- *Procesul de raportare financiară al entității și natura probelor care pot fi obținute* – pentru multe entități, procesarea de rutină a tranzacțiilor implică o combinație de pași și proceduri automatizate sau manuale. În mod similar, procesarea înregistrărilor contabile și a altor ajustări poate implica proceduri și controale atât automatizate cât și manuale. În cazul în care se utilizează tehnologia informației în procesul de raportare financiară, este posibil ca înregistrările contabile și alte ajustări să existe numai în format electronic.
- *Caracteristicile înregistrărilor contabile și a altor ajustări frauduloase* – înregistrările contabile sau alte ajustări neadecvate au deseori anumite caracteristici unice. Astfel de caracteristici pot include înregistrări (a) efectuate în conturi nerelevante, neobișnuite sau rar utilizate, (b) efectuate de indivizi care în mod obișnuit nu efectuează înregistrări contabile, (c) efectuate la sfârșitul perioadei sau ca înregistrări după închiderea exercițiului cu explicații sau descrieri foarte puține, sau deloc, (d) efectuate fie înainte de sau după întocmirea situațiilor financiare care nu au numere de conturi, sau (e) care conțin numere rotunde sau numere cu aceeași terminație.
- *Natura și complexitatea conturilor* – înregistrările contabile și alte ajustări neadecvate pot fi aplicate unor conturi care (a) conțin tranzacții de natură complexă și neobișnuită, (b) conțin estimări semnificative și ajustări la sfârșitul perioadei, (c) au mai fost predispuse la denaturări în trecut, (d) nu au fost reconciliate în timp util sau conțin diferențe nereconciliate, (e) conțin tranzacții efectuate în cadrul companiei, sau (f) sunt asociate în orice alt fel cu un risc identificat de denaturare semnificativă

ca urmare a fraudei. În auditul entităților care au mai multe locații sau componente, se acordă atenție necesității de a selecta înregistrări contabile din mai multe locații.

- Înregistrările contabile și alte ajustări procesate în afara cursului normal al afacerilor – înregistrările contabile non-standard ar putea să nu facă obiectul aceluiași nivel de control intern ca cel aferent înregistrărilor contabile utilizate în mod recurent pentru înregistrarea tranzacțiilor precum vânzări lunare, achiziții sau plăți în numerar.

A44. Auditorul utilizează raționamentul profesional în determinarea naturii, momentului și a ariei de cuprindere a testelor aplicate înregistrărilor contabile și altor ajustări. Totuși, din cauză că înregistrările contabile și alte ajustări frauduloase se efectuează deseori la sfârșitul unei perioade de raportare, punctul 32(a)(ii) prevede obligația auditorului de a selecta înregistrările contabile și alte ajustări făcute în acel moment. Mai departe, din cauza faptului că denaturările semnificative ca urmare a fraudei pot avea loc pe întreg parcursul perioadei și pot implica eforturi însemnate de a ascunde modul în care a fost comisă fraudă, punctul 32(a)(iii) prevede că auditorul trebuie să analizeze dacă este necesar să testeze și înregistrările contabile și alte ajustări pe întreg parcursul perioadei.

Estimări contabile [a se vedea punctul 32 litera (b)]

A45. Întocmirea situațiilor financiare, cere conducerii să efectueze un anumit număr de raționamente sau prezumții care afectează estimările contabile semnificative și pentru monitorizarea caracterului rezonabil al unor astfel de estimări în mod constant. Raportarea financiară frauduloasă se comite deseori prin denaturarea intenționată a estimărilor contabile. Aceasta poate fi înfăptuită prin, de exemplu, subevaluarea sau supraevaluarea tuturor provizioanelor și rezervelor în același mod, astfel încât acestea să fie alcătuite fie pentru a egaliza nivelul veniturilor pe două sau mai multe perioade contabile, fie pentru a obține un anumit nivel al veniturilor și a induce în eroare utilizatorii situațiilor financiare prin influențarea percepțiilor lor asupra performanței și profitabilității entității.

A46. Scopul efectuării unei revizui retrospective a raționamentelor și prezumțiilor conducerii legate de estimările contabile semnificative reflectate în situațiile financiare ale anului anterior este de a determina dacă există un indiciu asupra unei posibile influențe din partea conducerii. Scopul acesteia nu este de a pune la îndoială raționamentele profesionale efectuate de auditor în anul anterior, care se bazează pe informațiile disponibile la acea dată.

A47. Obligatoritatea unei revizui retropective este prevăzută și de ISA 540¹⁸. Acea revizuire se efectuează ca procedură de evaluare a riscului, pentru a obține informații privind eficacitatea procesului de estimare realizat de conducere în perioada anterioară, probele de audit aferente rezultatului, sau, după caz, reestimarea ulterioară a estimărilor contabile din perioada anterioară, care este pertinentă pentru efectuarea estimărilor contabile pentru perioada curentă și probele de audit privind unele aspecte, precum incertitudinea estimării, care ar putea fi necesar să fie prezentată în situațiile financiare. În mod practic, revizuirea de către auditor a raționamentelor și prezumțiilor conducerii din perspectiva influenței exercitate de către aceasta, care ar putea prezenta un risc de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei în conformitate cu prezentul ISA, poate fi efectuată în conjuncție cu revizuirea prevăzută de ISA 540.

Raționamentul de afaceri pentru tranzacțiile semnificative [a se vedea punctul 32 litera (c)]

A48. Indiciile care ar putea sugera faptul că anumite tranzacții semnificative ce au avut loc în afara cursului normal al afacerilor entității, sau care par neobișnuite în orice alt mod, ar fi putut fi încheiate pentru a comite o raportare financiară frauduloasă sau pentru a ascunde deturnarea de active, includ:

- Forma unor astfel de tranzacții pare a fi extrem de complexă (de exemplu, tranzacția implică entități multiple din cadrul unui grup consolidat sau multiple terțe părți neafiliate).
- Conducerea nu a discutat natura sau tratamentul contabil al acestor tranzacții cu persoanele însărcinate cu guvernarea entității, iar documentația este necorespunzătoare.
- Conducerea pune mai mult accent pe necesitatea unui anumit tratament contabil decât pe raționamentul economic ce stă la baza tranzacției.
- Tranzacțiile care implică părțile afiliate neconsolidate, inclusiv entitățile cu scop special, nu au fost revizuite sau aprobate corespunzător de către persoanele însărcinate cu guvernarea entității.
- Tranzacțiile care implică părți afiliate neidentificate anterior sau părți care nu au importanța sau puterea financiară de a susține tranzacția fără sprijinul entității auditate.

Evaluarea probelor de audit (a se vedea punctele 34-37)

A49. ISA 330 prevede că auditorul, pe baza procedurilor de audit efectuate și a probelor de audit obținute, trebuie să evalueze dacă evaluările riscurilor de

¹⁸ ISA 540, „Auditarea estimărilor contabile, inclusiv a estimărilor contabile la valoarea justă, și a prezentărilor aferente”, punctul 9.

denaturare semnificativă la nivelul afirmațiilor rămân adecvate¹⁹. Această evaluare este în primul rând de natură calitativă, bazată pe raționamentul auditorului. O astfel de evaluare poate furniza o viziune detaliată asupra riscurilor de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei și a măsurii în care este necesar să se efectueze proceduri de audit suplimentare sau diferite. Anexa 3 conține exemple de circumstanțe care ar putea indica posibilitatea existenței fraudei.

Procedurile analitice efectuate spre sfârșitul auditului în formarea unei concluzii generale (a se vedea punctul 34)

A50. Identificarea tendințelor și relațiilor particulare care pot indica un risc de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei necesită exercitarea raționamentului profesional. Relațiile neobișnuite care implică veniturile și câștigurile de la închiderea exercițiului financiar sunt deosebit de relevante. Acestea pot include, de exemplu: câștiguri neobișnuit de mari raportate în ultimele câteva săptămâni ale perioadei de raportare sau tranzacții neobișnuite; sau câștiguri care nu sunt consecvente cu tendințele fluxului de numerar din exploatare.

Considerarea denaturărilor identificate (a se vedea punctele 35-37)

A51. Deoarece fraudă presupune existența unei incitări sau presiuni de a comite o fraudă, o oportunitate sesizată de a o comite sau o conștientizare a faptei, un caz de fraudă este puțin probabil să constituie o întâmplare izolată. În consecință, denaturările, precum existența unor numeroase denaturări într-o anumită locație, chiar dacă efectul lor cumulat nu este semnificativ, poate constitui un indiciu pentru riscul de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei.

A52. Implicațiile fraudelor identificate depind de circumstanțe. De exemplu, o fraudă care în alte condiții ar fi ne semnificativă, poate fi semnificativă dacă este implicată conducerea superioară. În astfel de situații, credibilitatea probelor obținute anterior poate fi pusă la îndoială, deoarece pot exista îndoieli cu privire la exhaustivitatea și acuratețea declarațiilor făcute și asupra autenticității înregistrărilor contabile și a documentației. Există, de asemenea, posibilitatea existenței unor înțelegeri secrete între angajați, conducere sau terțe părți.

A53. ISA 450²⁰ și ISA 700²¹ stabilesc cerințe și oferă recomandări cu privire la evaluarea și tratarea denaturărilor și la efectul acestora asupra opiniei auditorului din raportul auditorului.

¹⁹ ISA 330, punctul 25.

²⁰ ISA 450, „Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului”.

²¹ ISA 700 „Formularea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare”.

Imposibilitatea continuării misiunii de către auditor (a se vedea punctul 38)

- A54. Exemple de circumstanțe excepționale care pot apărea și care pot pune la îndoială capacitatea auditorului de a continua efectuarea auditului, includ:
- Entitatea nu ia măsurile corespunzătoare în privința fraudei, pe care auditorul le consideră necesare în condițiile date, chiar și în cazul în care fraudă nu este semnificativă pentru situațiile financiare;
 - Analiza auditorului privind riscurile de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei și rezultatele testelor de audit indică un risc important de fraudă semnificativă și generalizată; sau
 - Auditorul are îndoieli semnificative în privința competenței și integrității conducerii sau a persoanelor însărcinate cu guvernanta.
- A55. Datorită varietății circumstanțelor care pot apărea, nu este posibilă descrierea completă a situațiilor în care retragerea dintr-o misiune este adecvată. Factori ce afectează decizia auditorului includ consecințele implicării unui membru al conducerii sau unei persoane însărcinate cu guvernanta (care ar putea afecta credibilitatea declarațiilor conducerii) și efectele continuării asocierii cu entitatea asupra auditorului.
- A56. Auditorul are responsabilități profesionale și legale în astfel de circumstanțe, iar aceste responsabilități pot varia de la o țară la alta. În unele țări, de exemplu, auditorul poate fi îndreptățit sau poate avea obligația de a emite o declarație sau un raport către persoana sau persoanele care au solicitat auditul sau, în unele cazuri, către autoritățile de reglementare. Având în vedere natura excepțională a circumstanțelor și a necesității de a lua în considerare cerințele legale, auditorul poate considera adecvat să solicite consultanță juridică atunci când ia decizia de a se retrage dintr-o misiune și când determină modul corespunzător de a acționa, inclusiv posibilitatea de a raporta către acționari, autorități de reglementare sau alții²².

Observații specifice entităților din sectorul public

- A57. În multe situații, în cazul sectorului public, este posibil ca auditorul să nu aibă la dispoziție opțiunea de retragere din misiune, datorită naturii mandatului sau considerațiilor privind interesul public.

Declarații scrise (a se vedea punctul 39)

- A58. ISA 580²³ stabilește cerințe și oferă recomandări cu privire la obținerea unor declarații adecvate din partea conducerii și acolo unde este cazul din partea celor însărcinați cu guvernanta în cadrul auditului. În plus față

²² ISA 330, punctul 25.

²³ ISA 580, „Declarații scrise”.

de recunoașterea că și-au îndeplinit responsabilitățile pentru pregătirea situațiilor financiare, este important ca, indiferent de dimensiunea entității, conducerea să recunoască responsabilitatea sa cu privire la controlul intern elaborat, implementat și menținut pentru a preveni și detecta fraudă.

A59. Din cauza naturii fraudei și a dificultăților cu care se confruntă auditorii în detectarea denaturărilor semnificative din situațiile financiare ca urmare a fraudei, este important ca auditorul să obțină declarații scrise din partea conducerii și acolo unde este cazul din partea celor însărcinați cu guvernanta, care să confirme că au prezentat auditorului:

- (a) Rezultatele evaluării efectuate de conducere asupra riscului ca situațiile financiare să fie denaturate în mod semnificativ ca urmare a fraudei; și
- (b) Cunoștințele lor cu privire la fraudele existente, suspectate sau neconfirmate ce afectează entitatea.

Comunicarea cu conducerea și persoanele însărcinate cu guvernanta

Comunicarea cu conducerea (a se vedea punctul 40)

A60. În cazul în care auditorul a obținut probe privind existența sau posibilitatea existenței fraudei, este important ca aspectul să fie adus în atenția nivelului de conducere corespunzător cât de curând posibil. Această cerință se aplică chiar dacă problema ar putea fi considerată ca lipsită de importanță (de exemplu, o delapidare minoră comisă de un angajat situat la un nivel inferior în organizarea entității). Determinarea nivelului de conducere adecvat este un aspect ce ține de aplicarea raționamentului profesional și este afectat de factori precum probabilitatea existenței unor înțelegeri secrete și natura și magnitudinea fraudei suspectate. În mod obișnuit, nivelul adecvat al conducerii este unul cu cel puțin o treaptă deasupra persoanei care pare a fi implicată în fraudă suspectată.

Comunicarea cu persoanele însărcinate cu guvernanta (a se vedea punctul 41)

A61. Comunicarea auditorului cu persoanele însărcinate cu guvernanta poate avea loc verbal sau în scris. ISA 260 identifică factorii pe care auditorul îi va lua în considerare atunci când hotărăște dacă va comunica verbal sau în scris²⁴. Datorită naturii și sensibilității fraudelor în care este implicată conducerea superioară, sau a fraudelor care produc denaturarea semnificativă a situațiilor financiare, auditorul raportează astfel de aspecte în timp util și poate considera necesar să raporteze aceste aspecte și în scris.

A62. În unele cazuri, auditorul poate considera că este adecvat să comunice cu

²⁴ ISA 260, punctul A42.

persoanele însărcinate cu guvernanta atunci când auditorul află despre o fraudă în care sunt implicați angajați care nu fac parte din conducere și care nu are ca rezultat o denaturare semnificativă. În mod similar, persoanele însărcinate cu guvernanta pot dori să fie informate despre astfel de circumstanțe. Convenirea de la începutul auditului între auditor și persoanele însărcinate cu guvernanta a naturii și ariei de cuprindere a comunicărilor auditorului în această privință, facilitează procesul de comunicare.

- A63. În cazurile excepționale, în care auditorul are îndoieli cu privire la integritatea și onestitatea conducerii sau a persoanelor însărcinate cu guvernanta, auditorul poate considera adecvat să obțină consiliere juridică pentru a-l ajuta să decidă calea potrivită de acțiune.

Alte aspecte legate de fraudă (a se vedea punctul 42)

- A64. Alte aspecte legate de fraudă ce trebuie discutate cu persoanele însărcinate cu guvernanta entității includ, de exemplu:

- Probleme ce țin de natura, aria de cuprindere și frecvența evaluării efectuate de conducere asupra controalelor implementate pentru prevenirea și detectarea fraudei și a riscului de denaturare a situațiilor financiare.
- Eșecul conducerii de a trata în mod corespunzător deficiențele semnificative identificate din controlul intern sau de a reacționa adecvat în privința unei fraude identificate.
- Evaluarea de către auditori a mediului de control al entității, inclusiv problemele legate de competența și integritatea conducerii.
- Acțiuni ale conducerii care ar putea constitui un indiciu pentru raportarea financiară frauduloasă, precum selectarea și aplicarea de către conducere a unor politici contabile care ar putea indica eforturi ale conducerii de a manipula veniturile pentru a induce în eroare utilizatorii situațiilor financiare prin influențarea percepțiilor lor asupra performanței și profitabilității entității.
- Probleme privind gradul de adecvare și exhaustivitatea autorizării tranzacțiilor ce par a fi în afara cursului normal al afacerii.

Comunicarea cu autoritățile de reglementare și aplicare (a se vedea punctul 43)

- A65. Datoria profesională a auditorului de a păstra confidențialitatea în privința informațiilor clientului poate împiedica raportarea unei fraude către o parte din afara entității client. Totuși, responsabilitățile legale ale auditorului variază de la o țară la alta și, în anumite circumstanțe statutul, legislația sau instanțele judecătorești pot prevala asupra datoriei de confidențialitate.

În unele țări, auditorul unei instituții financiare are o datorie statutară de a raporta cazurile de fraudă către autoritățile de supraveghere. De asemenea, în unele țări, auditorul are datoria de a raporta denaturările către autorități în acele cazuri în care conducerea și persoanele însărcinate cu guvernanta nu întreprind măsuri corective.

- A66. Auditorul poate considera adecvat să ceară consiliere juridică pentru a hotărî calea potrivită de acțiune în circumstanțele date, cu scopul de a stabili pașii necesari pentru a analiza aspectele ce țin de interesul public a fraudelor identificate.

Observații specifice entităților din sectorul public

- A67. În sectorul public, cerințele de raportare a fraudelor, descoperite prin procesul de audit sau în alt mod, pot face obiectul unor prevederi specifice ale mandatului de audit sau ale legii și reglementărilor aferente sau a altei autorități.

Anexa 1

(a se vedea punctul A25)

Exemple de factori de risc de fraudă

Factorii de risc de fraudă identificați în această Anexă constituie exemple de astfel de factori care pot fi întâlniți de auditor într-o gamă largă de situații. Sunt prezentate separat exemple privind cele două tipuri de fraudă relevante pentru auditori – raportarea financiară frauduloasă și deturnarea de active. Pentru fiecare dintre aceste tipuri de fraudă, factorii de risc sunt clasificați mai departe pe baza celor trei condiții ce sunt în general prezente atunci când au loc denaturări semnificative ca urmare a fraudei: (a) incitări/presiuni, (b) oportunități și (c) atitudini/raționamente. Deși factorii de risc acoperă o gamă largă de situații, nu constituie decât exemple și, în consecință, auditorul poate identifica factori de risc suplimentari sau diferiți. Nu toate aceste exemple sunt relevante în toate circumstanțele, iar unele pot avea o semnificație mai mare sau mai mică în cazul entităților de diferite dimensiuni sau cu diferite caracteristici sau structuri de proprietate. De asemenea, ordinea exemplilor de factori de risc prezentați nu reflectă importanța lor relativă sau frecvența de apariție.

Factori de risc aferenți denaturărilor din raportarea financiară frauduloasă

În cele ce urmează sunt prezentate exemple de factori de risc aferenți denaturărilor ce apar ca urmare a raportării financiare frauduloase.

Incitări/presiuni

Stabilitatea financiară sau profitabilitatea sunt amenințate de condiții economice specifice sectorului de activitate sau operațiunilor entității, precum (sau indicate de):

- O concurență crescută sau o saturație a pieței, însoțite de marje de profit în scădere.
- Vulnerabilitate mare la schimbări rapide, precum schimbările tehnologice, ieșirea din uz a produselor sau ratele de dobândă.
- Scăderea semnificativă a cererii din partea consumatorilor și creșterea ratei falimentelor, fie în sectorul de activitate respectiv, fie în întreaga economie.
- Pierderile din exploatare care fac iminentă amenințarea cu falimentul, prescrierea ipotecară sau preluarea ostilă.
- Fluxuri de numerar din exploatare negative în mod recurent sau incapacitatea de a genera fluxuri de numerar din exploatare, și, în paralel, raportarea obținerii de venituri și creșteri de venituri.

- Creșterea rapidă sau profitabilitatea neobișnuită în special în comparație cu cea a altor companii din același domeniu de activitate.
- Noi cerințe statutare, de contabilitate sau de reglementare.

Se exercită o presiune excesivă asupra conducerii de a îndeplini cerințele și așteptările unor terțe părți, datorită următoarelor:

- Așteptări privind profitabilitatea sau nivelul tendințelor ale analiștilor de investiții, investitorilor instituționali, creditorilor importanți sau ale altor părți externe (în special așteptări care sunt agresive sau nerealistice în mod eronat), inclusiv așteptările create de conducere prin, de exemplu, comunicate de presă sau mesaje privind raportul anual exagerat de optimiste.
- Nevoia de a obține credite sau capital suplimentar pentru a rămâne competitiv – inclusiv finanțarea unor cheltuieli majore de capital sau de cercetare și dezvoltare.
- Capacitatea marginală de îndeplini cerințele pentru cotarea la bursă, sau pentru rambursarea datoriilor sau cerințele pentru alte datorii contractate.
- Efecte negative percepute sau reale ale raportării unor rezultate financiare slabe cu privire la tranzacții importante în curs de desfășurare, precum combinări de întreprinderi sau atribuirii de contracte.

Informațiile disponibile indică faptul că situația financiară personală a conducerii sau a persoanelor însărcinate cu guvernanta este amenințată de performanța financiară a entității ca urmare a:

- Intereselor financiare semnificative în entitate.
- Faptului că părți semnificative din indemnizațiile lor (de exemplu, prime, opțiuni pentru acțiuni, acorduri de tip „earn-out”) depind de atingerea unor obiective agresive privind prețul acțiunilor, rezultatele din exploatare, poziția financiară sau fluxul de numerar²⁵.
- Garantarea personală a datoriilor entității.

Se exercită o presiune excesivă asupra conducerii sau personalului operațional de a atinge obiectivele financiare stabilite de persoanele însărcinate cu guvernanta, inclusiv țintele de vânzări sau profitabilitate.

Oportunități

Natura sectorului de activitate sau a operațiunilor entității oferă oportunități pentru a comite raportare financiară frauduloasă, care pot apărea din următoarele:

²⁵ Planurile de stimulare a conducerii pot depinde de atingerea unor obiective doar pentru anumite conturi sau activități selectate ale entității, chiar dacă respectivele conturi sau activități ar putea să nu fie importante pentru entitate ca întreg.

- Tranzacții semnificative cu părți afiliate în afara cursului normal al afacerilor sau cu entități afiliate neauditare sau auditate de o altă firmă.
- O prezență financiară puternică sau capacitatea de a domina un anumit sector de activitate care permite entității să dicteze furnizorilor sau clienților termenii sau condițiile, ceea ce ar putea avea ca efect încheierea tranzacțiilor în condiții neobiective sau inadecvate.
- Active, datorii, venituri sau cheltuieli pe baza estimărilor semnificative care implică raționamente subiective sau incertitudini dificil de coroborat.
- Tranzacții semnificative, neobișnuite sau deosebit de complexe, în special cele apropiate de sfârșitul perioadei care pun o problemă dificilă de „formă sau fond”.
- Operațiuni semnificative localizate sau desfășurate peste granițele internaționale în jurisdicții în care există medii de afaceri și culturi diferite.
- Utilizarea unor intermediari de afaceri pentru care nu pare a exista o justificare clară de afaceri.
- Conturi bancare semnificative sau operațiuni cu filiale sau sucursale din paradisuri fiscale pentru care nu pare a exista o justificare clară de afaceri.

Monitorizarea conducerii este ineficace ca urmare a:

- Dominării conducerii de către o singură persoană sau un grup restrâns (într-o companie care nu este condusă de proprietar) fără controale compensatorii.
- Supravegherea de către persoanele însărcinate cu guvernanta a procesului de raportare financiară și a controlului intern este ineficace.

Există o structură organizatorică complexă și instabilă, evidențiată de următoarele:

- Dificultăți în determinarea organizației sau a indivizilor care au interese care controlează în entitate.
- Structura organizațională excesiv de complexă ce implică, de obicei, entități juridice sau direcții de autoritate neobișnuite ale conducerii.
- Rată mare de fluctuație a personalului în cadrul conducerii superioare, a serviciului de consiliere juridică sau a persoanelor însărcinate cu guvernanta.

Componentele de control intern sunt deficiente ca urmare a:

- Monitorizării neadecvate a controalelor, inclusiv a controalelor automatizate și a controalelor asupra raportării financiare interimare (în cazul în care este obligatorie raportarea externă).

- Ratelor mari de fluctuație a personalului sau procesului ineficace de angajare a personalului în contabilitate, audit intern sau tehnologia informației.
- Sistemelor de contabilitate și informaționale ineficace, inclusiv situații care implică deficiențe semnificative în controlul intern.

Atitudini/raționalizări

- Comunicarea, implementarea, sprijinirea sau aplicarea ineficace a valorilor entității și a standardelor de etică de către conducere, sau comunicarea unor valori și standarde de etică necorespunzătoare.
- Participarea sau preocuparea excesivă a conducerii non-financiare față de selectarea politicilor contabile sau de determinarea estimărilor semnificative.
- Un istoric cunoscut de încălcări ale legislației privind titlurile de valoare sau a altor legi și reglementări, sau reclamații împotriva entității, a conducerii superioare sau a persoanelor însărcinate cu guvernanta privind fraude sau încălcări ale legilor și reglementărilor.
- Un interes excesiv din partea conducerii pentru menținerea sau creșterea prețului acțiunilor entității sau a tendinței veniturilor.
- Obiceiul conducerii de face promisiuni către analiști, creditori și alte terțe părți în privința îndeplinirii unor previziuni agresive sau nerealiste.
- Eșecul conducerii de a remedia în timp util deficiențe semnificative cunoscute în controlul intern.
- Un interes al conducerii pentru utilizarea unor mijloace nepotrivite de minimizare a veniturilor raportate din motive legate de fiscalitate.
- O stare de spirit negativă în rândul conducerii superioare.
- Proprietarul-manager nu face distincția între tranzacțiile personale și cele de afaceri.
- Dispute între acționari într-o entitate închisă (cu structură închisă a acționariatului).
- Încercări repetate din partea conducerii de justifica contabilizările marginale sau neadecvate pe baza pragului de semnificație.
- Relația dintre conducere și auditorul curent sau predecesor este încordată, fapt ilustrat de următoarele:
 - Dispute frecvente între auditorul curent sau predecesor cu privire la aspecte ce țin de contabilitate, audit sau raportare.
 - Solicitări nerezonabile adresate auditorului, precum termene nerealiste pentru finalizarea auditului sau pentru emiterea raportului auditorului.
 - Restricții impuse auditorului care limitează în mod necorespunzător

tor accesul acestuia la informații sau persoane, sau posibilitatea de a comunica în mod eficace cu persoanele însărcinate cu guvernanta.

- Comportament dominator al conducerii în relație cu auditorul, în special în ceea ce privește încercările de a influența sfera activității auditorului sau cu privire la selecția sau menținerea personalului desemnat sau consultat pentru misiunea de audit.

Factori de risc ce apar ca urmare a denaturărilor apărute ca urmare a deturnării de active

Factorii de risc asociați cu denaturările apărute ca urmare a deturnării de active sunt clasificați, de asemenea, pe baza a trei condiții prezente, în general, atunci când are loc o fraudă: incitări/presiuni, ocazii și atitudini/raționalizări. O parte dintre factorii de risc ce apar ca urmare a raportării financiare frauduloase pot fi prezenți și atunci când au loc denaturări ce apar ca urmare a deturnării de active. De exemplu, monitorizarea ineficace de către conducere și alte deficiențe în controlul intern, pot fi prezente atunci când au loc denaturări datorate fie raportării financiare frauduloase, fie deturnării de active. În cele ce urmează sunt prezentate exemple de factori de risc asociați cu denaturări ce apar ca urmare a deturnării de active.

Incitări/presiuni

Obligațiile financiare personale pot crea presiuni asupra conducerii sau angajaților ce au acces la numerar sau alte active susceptibile de a fi furate de a deturna acele active.

Relațiile ostile între entitate și angajații cu acces la numerar sau la alte active susceptibile de fi furate îi poate motiva pe acei angajați să deturneze acele active. De exemplu, relațiile ostile pot fi generate de următoarele situații:

- Viitoare concedieri cunoscute sau anticipate.
- Modificări recente sau anticipate ale planurilor de pensii sau de beneficii ale angajaților.
- Promovări, compensații sau alte recompense care nu sunt conforme cu așteptările.

Ocazii

Anumite caracteristici sau circumstanțe pot crește susceptibilitatea ca activele să fie deturnate. De exemplu, ocaziile de a deturna active cresc atunci când se întâmplă următoarele:

- Sume mari de disponibil în casă sau manipulate.
- Elemente ale stocurilor de dimensiuni reduse, de valoare mare sau cu cerere mare.
- Active ușor convertibile, precum obligațiuni la purtător, diamante sau chip-uri de calculator.

- Imobilizări de dimensiuni mici, care pot fi vândute pe piață sau care nu au un însemn observabil de identificare a proprietarului.

Controlul intern inadecvat asupra activelor poate crește susceptibilitatea de deturnare a acelor active. De exemplu, deturnarea de active poate avea loc din următoarele cauze:

- O separare a funcțiilor sau verificări independente neadecvate.
- Supravegherea neadecvată a cheltuielilor conducerii superioare, precum călătorii și alte decontări.
- Supravegherea neadecvată de către conducere a angajaților responsabili de active, de exemplu, supravegherea sau monitorizarea neadecvată a locațiilor aflate la distanță.
- Selecția neadecvată a aplicanților pentru posturile ce presupun acces la active.
- Evidența neadecvată a activelor.
- Sistem neadecvat de autorizare și aprobare a tranzacțiilor (de exemplu, în cazul achizițiilor).
- Sisteme fizice de protecție neadecvate ale numerarului, investițiilor, stocurilor sau imobilizărilor.
- Lipsa reconcilierilor complete și la timp a activelor.
- Lipsa documentării corespunzătoare și la timp a tranzacțiilor, de exemplu, a creditelor pentru retururi de mărfuri.
- Lipsa vacanțelor periodice obligatorii pentru angajații care dețin funcții cheie de control.
- Înțelegerea neadecvată de către conducere a tehnologiei informației, ceea ce le permite angajaților responsabili cu tehnologia informației să comită deturnări.
- Controale ale accesului neadecvate în cazul înregistrărilor automatizate, inclusiv controalele și revizuirile jurnalelor de evenimente ale sistemelor informatice.

Atitudini/raționalizări

- Desconsiderarea necesității de a monitoriza sau reduce riscurile asociate cu deturnările de active.
- Desconsiderarea controlului intern asupra deturnărilor de active prin evitarea controalelor existente sau prin neluarea de măsuri de corectare a deficiențelor cunoscute ale controlului intern.
- Un comportament ce indică nemulțumirea sau insatisfacția față de entitate sau modul acesteia de a-și trata angajații.
- Modificări de comportament sau de stil de viață care ar putea indica faptul că au fost deturnate active.
- Toleranță față de furturile de mică valoare.

Anexa 2

(a se vedea punctul A40)

Exemple de posibile proceduri de audit pentru tratarea riscurilor evaluate de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei

În cele ce urmează, sunt prezentate exemple de posibile proceduri de audit pentru tratarea riscurilor evaluate de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei, ce rezultă atât din raportarea financiară frauduloasă, cât și din deturnarea de active. Deși aceste proceduri acoperă o gamă largă de situații, acestea reprezintă doar exemple, și, în consecință este posibil să nu fie nici cele mai adecvate, nici necesare, în toate situațiile. De asemenea, ordinea în care sunt prezentate procedurile nu reflectă importanța lor relativă.

Observații la nivelul afirmațiilor

Reacțiile specifice la evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei efectuată de către auditori variază în funcție de tipurile sau combinațiile de factori de risc de fraudă sau de condiții identificate, și clasele de tranzacții, soldurile conturilor, prezentările și afirmațiile pe care le-ar putea afecta.

În cele ce urmează, sunt prezentate exemple de răspunsuri:

- Vizitarea locațiilor sau efectuarea anumitor teste prin surprindere sau inopinat. De exemplu, observarea efectuării inventarului în locațiile în care participarea auditorului nu a fost anunțată înainte sau numărarea banilor lichizi la o anumită dată în mod surprinzător.
- Solicitarea ca inventarierea stocurilor să fie efectuată la sfârșitul perioadei de raportare sau la o dată mai apropiată de sfârșitul perioadei pentru a minimiza riscul de manipulare a bilanțurilor în perioada dintre data finalizării inventarului și sfârșitul perioadei de raportare.
- Modificarea modului de abordare a auditului în anul în curs. De exemplu, contactarea verbală a clienților și furnizorilor importanți, în plus față de transmiterea confirmărilor scrise, transmiterea cererilor de confirmare către o anumită parte din cadrul unei organizații, sau căutarea mai multor informații sau a unor informații diferite.
- Efectuarea unei revizui detaliate asupra ajustărilor de la închiderea trimestrului sau închiderea exercițiului financiar și investigarea acelor care par a fi neobișnuite în privința naturii sau valorii.
- Pentru tranzacțiile semnificative sau neobișnuite, în special cele care au loc la, sau aproape de, închiderea exercițiului financiar, investigarea posibilității ca părți afiliate și sursele resurselor financiare să justifice tranzacțiile.

- Efectuarea unor proceduri analitice de fond utilizând date dezagregate. De exemplu, prin compararea vânzărilor și a costurilor vânzărilor după locație, domeniu de afaceri sau lună față de așteptările auditorului.
- Efectuarea unor interviuri cu personalul implicat în domenii în care a fost identificat un risc de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei, pentru a obține viziunea lor detaliată asupra riscului și a măsurii în care, sau modului în care, controalele tratează acest risc.
- În cazul în care alți auditori independenți auditează situațiile financiare ale uneia sau ale mai multor filiale, divizii sau sucursale, discutarea cu aceștia a ariei de cuprindere a activităților necesare pentru tratarea riscurilor de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei ce rezultă din tranzacțiile și activitățile ce au loc între aceste componente.
- Dacă activitatea unui expert devine deosebit de semnificativă cu privire la un element al situației financiare pentru care riscul evaluat de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei este mare, efectuarea unor proceduri suplimentare cu privire la unele dintre, sau la toate, prezumțiile, metodele sau constatările experților, pentru a determina caracterul rezonabil al constatărilor, sau angajarea unui alt expert în acest scop.
- Efectuarea unor proceduri de audit de analiză a soldurilor inițiale ale conturilor bilanțiere din situațiile financiare auditate anterior pentru a evalua modul în care anumite aspecte ce implică estimări contabile și raționamente, de exemplu, un provizion pentru returnări de marfă, au fost rezolvate pe baza înțelegerii ulterioare.
- Efectuarea unor proceduri asupra conturilor sau a altor reconcilieri întocmite de entitate, inclusiv luarea în considerare a reconcilierilor efectuate la perioade intermediare.
- Efectuarea unor proceduri de audit asistate de calculator, precum „data mining”, pentru a testa anomaliile dintr-o populație.
- Testarea integrității înregistrărilor sau tranzacțiilor produse de calculator.
- Căutarea de probe de audit suplimentare din surse exterioare entității auditate.

Reacții specifice – denaturări ce rezultă din raportarea financiară frauduloasă

Exemple de reacții la evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă efectuată de auditor ca urmare a raportării financiare frauduloase sunt următoarele:

Recunoașterea veniturilor

- Aplicarea unor proceduri analitice de fond asupra veniturilor utilizând date dezagregate, de exemplu, compararea venitului raportat în fiecare lună și pe fiecare linie de produse sau segment de afaceri în timpul perioadei curente cu perioadele anterioare comparabile. Procedurile de audit asistate de calculator pot fi utile în identificarea relațiilor sau tranzacțiilor neobișnuite sau neașteptate între venituri.
- Confirmarea cu clienții a anumitor termeni contractuali relevanți și absența acordurilor secrete, deoarece contabilitatea adecvată este deseori influențată de astfel de termeni și acorduri, iar baza de acordare a reducerilor sau perioada aferentă, sunt deseori slab documentate. De exemplu, criteriile de acceptare, termenii de livrare și plată, absența obligațiilor viitoare sau continue ale vânzătorului, dreptul de a returna produsul, valori de revânzare garantate sau prevederi de anulare sau rambursare sunt deseori relevante în astfel de circumstanțe.
- Intervievarea personalului din cadrul entității responsabil de vânzări și marketing sau a serviciului de consiliere juridică cu privire la vânzările sau expedierile efectuate în apropierea sfârșitului perioadei și cunoștințele lor cu privire la anumiți termeni sau condiții neobișnuite asociate cu aceste tranzacții.
- Prezența fizică la una sau mai multe locații la sfârșitul perioadei pentru a observa bunurile ce se expediază sau sunt pregătite pentru expediere (sau returnările ce urmează a fi procesate) și efectuarea altor proceduri necesare pentru determinarea unei valori minime a vânzărilor și stocurilor.
- Pentru acele situații în care tranzacțiile generatoare de venit sunt inițiate, procesate și înregistrate electronic, testarea controalelor pentru a determina dacă acestea asigură faptul că tranzacțiile generatoare de venit înregistrate au avut loc și sunt înregistrate corespunzător.

Cantitățile de stocuri

- Examinarea registrelor de inventar ale entității pentru a identifica locații sau elemente care necesită o atenție specială în timpul sau după inventarierea fizică a stocurilor.
- Observarea inventarului la anumite locații în mod inopinat sau desfășurarea inventarului în toate locațiile la aceeași dată.
- Desfășurarea inventarului la, sau aproape de, sfârșitul perioadei de raportare pentru a minimiza riscul de manipulare neadecvată în timpul perioadei dintre data efectuării inventarului și sfârșitul perioadei de raportare.

- Efectuarea unor proceduri suplimentare în timpul observării inventarului, de exemplu, examinarea mai riguroasă a conținutului elementelor aflate în cutii, modul în care sunt etichetate sau stivuite bunurile (de exemplu, perimetre goale) și calitatea (precum, puritatea, gradația sau concentrația) substanțelor lichide precum parfumuri sau substanțe chimice specializate. Utilizarea unui expert ar putea fi utilă în acest scop.
- Compararea cantităților perioadei curente cu cele din perioadele anterioare, după clase sau categorii ale stocurilor, locație sau alte criterii, sau compararea cantităților inventariate cu înregistrările permanente.
- Utilizarea tehnicilor de audit asistate de calculator pentru a testa mai departe compilarea inventarului fizic al stocurilor – de exemplu, sortarea pe baza numerelor de etichetare pentru a testa controalele etichetărilor sau pe baza numărului curent al elementelor pentru a testa posibilitatea omiterii sau duplicării unui element.

Estimările conducerii

- Utilizarea unui expert pentru a elabora estimări independente pentru a le compara cu estimările conducerii.
- Extinderea interviurilor la persoanele din afara conducerii și a departamentului de contabilitate pentru a corobora capacitatea și intenția conducerii de a pune în aplicare planuri relevante pentru dezvoltarea estimărilor.

Răspunsuri specifice – denaturări ce rezultă din deturnări de active

Circumstanțe diferite dictează în mod necesar reacții diferite. În mod normal, reacția de audit la un risc evaluat de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei asociate cu deturnarea de active ar fi direcționate asupra anumitor solduri ale conturilor și claselor de tranzacții. Deși unele reacții de audit menționate în cele două categorii de mai sus pot fi aplicabile în astfel de circumstanțe, aria de aplicabilitate a activității trebuie legată de informații specifice privind riscul de deturnare care a fost identificat.

Exemple de reacții la evaluarea riscului de denaturare semnificativă efectuată de către auditor ca urmare a deturnării de active sunt următoarele:

- Numărarea banilor lichizi sau a titlurilor de valoare la sau aproape de închiderea exercițiului financiar.
- Confirmarea activității din cont direct cu clienții (inclusiv notificarea de scădere a sumei din cont, și activitatea de returnări de mărfuri vândute, precum și data la care au fost executate plățile) pentru perioada auditată.
- Analiza recuperărilor din conturile compensate.

- Analiza absenței stocurilor după locație sau tip de produs.
- Compararea indicilor cheie pentru stocuri cu normele sectorului de activitate.
- Revizuirea documentației justificative pentru reduceri în registrele permanente de inventar.
- Efectuarea unei analize comparative computerizate a listei de vânzători cu o listă a angajaților pentru a identifica similitudini între adrese sau numere de telefon.
- Efectuarea unei căutări computerizate a statelor de plată pentru a identifica dubluri ale adreselor, datelor de identificare ale angajaților sau numere ale autorităților fiscale sau conturilor bancare.
- Analiza reducerilor aplicate sau retururilor de mărfuri vândute pentru a identifica anumite tendințe sau modele neobișnuite.
- Confirmarea prevederilor contractuale specifice cu terțe părți.
- Obținerea unor dovezi privind desfășurarea contractelor conform prevederilor.
- Revizuirea conformității cheltuielilor mari și neobișnuite.
- Revizuirea autorizării și a valorii contabile a împrumuturilor contractate de conducerea superioară și părțile afiliate.
- Revizuirea nivelului și conformității rapoartelor de cheltuieli prezentate de conducerea superioară.

Anexa 3

(a se vedea punctul A49)

Exemple de circumstanțe care indică posibilitatea existenței fraudei

În cele ce urmează, sunt prezentate exemple de circumstanțe care indică posibilitatea ca situațiile financiare să conțină denaturări semnificative ca urmare a fraudei. Discrepanțe în înregistrările contabile, inclusiv:

- Tranzacții care nu sunt înregistrate în mod complet și la timp sau sunt înregistrate necorespunzător din punct de vedere al valorii, perioadei contabile, clasificării sau politicii entității.
- Solduri sau tranzacții nejustificate sau neautorizate.
- Ajustări efectuate în ultimul moment ce afectează rezultatele financiare.
- Dovezi privind accesul angajaților în sisteme și înregistrări incompatibile cu necesitățile legate de îndeplinirea obligațiilor pentru care sunt autorizați.
- Informații sau reclamații comunicate auditorului asupra unor presupuse fraude.

Probe contradictorii sau lipsă, inclusiv:

- Documente lipsă.
- Documente care par a fi fost modificate.
- Indisponibilitatea altor documente decât cele fotocopyate sau transmise electronic, atunci când se presupune existența documentelor în format original.
- Elemente importante neexplicate în reconcilieri.
- Modificări neobișnuite în bilanț, sau modificări ale tendințelor sau indicatorilor, sau ale unor relații și corelații importante din situațiile financiare – de exemplu, creanțele care cresc mai repede decât veniturile.
- Răspunsuri inconsecvente, vagi sau neplauzibile din partea conducerii sau angajaților obținute în urma interviurilor sau a procedurilor analitice.
- Discrepanțe neobișnuite între înregistrările entității și răspunsurile de confirmare.
- Un număr mare de înregistrări pe credit sau alte ajustări în conturile de creanțe.
- Diferențe neexplicate sau explicate necorespunzător între sub-registrul conturilor de creanțe și contul de control, sau între declarațiile clienților și sub-registrul conturilor de creanțe.
- Cecuri anulate care lipsesc sau nu există, în condițiile în care cecurile anulate sunt de obicei returnate entității cu un extras de cont.

- Lipsa unor stocuri sau active corporale de dimensiuni semnificative.
- Probe electronice indisponibile sau lipsă, inconsecvente cu politicile sau practicile entității de ținere a evidenței.
- Mai puține răspunsuri la confirmări decât se anticipa sau un număr mai mare de răspunsuri decât se anticipa.
- Incapacitatea de a produce dovezi cu privire la unele activități de testare și implementare a dezvoltării sistemelor și modificărilor de programe pentru modificările și desfășurările de sisteme din anul curent.

Relații problematice sau neobișnuite între auditor și conducere, inclusiv:

- Interzicerea accesului la înregistrări, echipamente, anumiți angajați, clienți, vânzători sau alții de la care ar putea fi obținute probe de audit.
- Presiuni inutile legate de timp impuse de către conducere pentru rezolvarea unor aspecte complexe sau discutabile.
- Reclamații din partea conducerii cu privire la modul de desfășurare a auditului sau intimidarea de către conducere a membrilor echipei misiunii, în special în legătură cu analiza critică a auditorului asupra probelor de audit sau cu rezolvarea unor eventuale neînțelegeri cu conducerea.
- Întârzieri neobișnuite din partea entității în furnizarea informațiilor cerute.
- Refuzul de a acorda acces auditorului la fișiere electronice cheie pentru a fi testate prin utilizarea tehnicilor de audit asistate de calculator.
- Interzicerea accesului la angajații sau echipamentele de operațiuni IT, inclusiv angajații implicați în securitate, operațiuni și dezvoltarea sistemelor.
- Refuzul de a adăuga sau revizui prezentări în situațiile financiare pentru a le face mai complete și mai inteligibile.
- Refuzul de a trata la timp deficiențele identificate în controlul intern.

Altele

- Refuzul conducerii de a permite auditorului să se întâlnească în particular cu persoanele însărcinate cu guvernanta.
- Politici contabile care par a diferi de normele specifice sectorului de activitate.
- Modificări frecvente ale estimărilor contabile care nu par a rezulta din modificarea condițiilor date.
- Toleranță față de încălcările codului de conduită al entității.

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 250

LUAREA ÎN CONSIDERARE A LEGII ȘI REGLEMENTĂRIILOR ÎNTR-UN AUDIT AL SITUAȚIILOR FINANCIARE

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele
cu începere de la sau ulterior datei de 15 decembrie 2009)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA	1
Efectul legilor și reglementărilor	2
Responsabilitatea pentru conformitatea cu legile și reglementările	3-8
Data intrării în vigoare	9
Obiective	10
Definiție	11
Cerințe	
Luarea în considerare de către auditor a conformității cu legile și reglementările	12-17
Proceduri de audit atunci când neconformitatea este identificată sau suspectată	18-21
Raportarea neconformității identificate sau suspectate	22-28
Documentația	29
Aplicare și alte materiale explicative	
Responsabilitatea pentru conformitatea cu legile și reglementările	A1-A6
Luarea în considerare de către auditor a conformității cu legile și reglementările	A7-A12
Proceduri de audit atunci când neconformitatea este identificată sau suspectată	A13-A18
Raportarea neconformității identificate sau suspectate	A19-A20
Documentația	A21

Standardul Internațional de Audit (ISA) 250 „Luarea în considerare a legii și reglementărilor într-un audit al situațiilor financiare” trebuie citit în paralel cu ISA 200 „Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit”.

Introducere

Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitatea auditorului de a lua în considerare legile și reglementările într-un audit al situațiilor financiare. Prezentul ISA nu se aplică altor misiuni de asigurare în care auditorul este contractat în mod specific pentru a testa și raporta separat cu privire la conformitatea cu legile sau reglementările specifice.

Efectul legilor și reglementărilor

2. Efectul legilor și reglementărilor asupra situațiilor financiare variază în mod considerabil. Acele legi și reglementări al căror subiect este o entitate constituie cadrul legal și de reglementare. Prevederile anumitor legi sau reglementări au un efect direct asupra situațiilor financiare, prin faptul că acestea determină valorile raportate și prezentările din situațiile financiare ale unei entități. Alte legi sau reglementări trebuie să fie respectate de către conducere sau stabilesc prevederi în conformitate cu care entității i se permite să își desfășoare activitatea dar nu au un efect direct asupra situațiilor financiare ale unei entități. Unele entități activează în sectoare foarte strict reglementate (precum băncile și companiile chimice). Altele fac doar obiectul multor legi și reglementări care se referă, în general, la aspectele operaționale ale activității (precum cele legate de siguranța și sănătatea la locul de muncă și șanse egale de angajare). Neconformitatea cu legile și reglementările poate avea drept rezultat amenzi, litigii sau alte consecințe pentru entitate, care pot avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare.

Responsabilitatea pentru conformitatea cu legile și reglementările (a se vedea punctele A1-A6)

3. Este responsabilitatea conducerii, cu supravegherea persoanelor însărcinate cu guvernanta, să se asigure că operațiunile entității se desfășoară în conformitate cu prevederile legilor și reglementărilor, inclusiv în conformitate cu prevederile legilor și reglementărilor care determină valorile și prezentările din situațiile financiare ale unei entități.

Responsabilitatea auditorului

4. Cerințele din prezentul ISA sunt instituite pentru a-l asista pe auditor în identificarea denaturării semnificative a situațiilor financiare cauzată de neconformitatea cu legile și reglementările. Cu toate acestea, auditorul nu este responsabil de prevenirea neconformității și nu se poate aștepta ca el să detecteze neconformitatea cu legile și reglementările.

5. Auditorul este responsabil de obținerea unei asigurări rezonabile că situațiile financiare, luate ca întreg, nu conțin o denaturare semnificativă, cauzată de fraudă sau eroare. În desfășurarea unui audit al situațiilor financiare, auditorul ia în calcul cadrul legal și de reglementare aplicabil. Din cauza limitărilor inerente ale unui audit, există un risc ce nu poate fi evitat, ca unele denaturări semnificative din situațiile financiare să nu poată fi detectate, chiar dacă auditul este planificat și efectuat corect în conformitate cu ISA-urile. În contextul legilor și reglementărilor, efectele posibile ale limitărilor inerente ale abilității auditorului de a detecta denaturările semnificative sunt mai mari, din motive precum:
- Existența unui număr mare de legi și reglementări, care se referă în principal la aspectele operaționale ale unei entități, care, în mod obișnuit, nu afectează situațiile financiare și nu sunt captate de sistemele informaționale ale entității relevante pentru raportarea financiară;
 - Neconformitatea poate implica comportamente destinate tănuirii aces-teia, precum înțelegeri secrete, falsificări, neînregistrarea deliberată a tranzacțiilor, neținerea cont de controale de către conducere sau efectuarea de declarații false intenționate către auditor.
 - Dacă o acțiune constituie o neconformitate reprezintă, în cele din urmă, un aspect de determinat legal de către o curte judecătorească.
- De obicei, cu cât este mai îndepărtată în timp data neconformității de evenimamentele și tranzacțiile reflectate în situațiile financiare, cu atât mai mici sunt șansele auditorului de a lua la cunoștință sau de a recunoaște neconformitatea.
6. Prezentul ISA distinge responsabilitățile auditorului în raport cu conformitatea cu două categorii distincte de legi și reglementări, după cum urmează:
- (a) Prevederile acelor legi și reglementări recunoscute ca având, în general, un efect direct asupra determinării valorilor și prezentărilor semnificative în situațiile financiare, precum legile și reglementările fiscale și aferente pensiilor (a se vedea punctul 13); și
 - (b) Alte legi și reglementări care nu au un efect direct asupra determinării valorilor și prezentărilor din situațiile financiare, dar cu care poate fi fundamentală conformitatea în aspectele operaționale ale entității, până la abilitatea unei entități de a-și continua activitatea sau de a evita penalități majore (de exemplu, conformitatea cu termenii unei licențe de exploatare, conformitatea cu dispozițiile de reglementare aferente solvabilității, sau conformitatea cu cerințele de mediu); neconformitatea cu astfel de legi și reglementări poate avea, deci, un efect semnificativ asupra situațiilor financiare (a se vedea punctul 14).

7. În prezentul ISA, sunt specificate cerințe diferite pentru fiecare dintre categoriile de legi și reglementări de mai sus. Pentru categoria la care se face referire la punctul 6 litera (a), responsabilitatea auditorului este de a obține suficiente probe adecvate de audit cu privire la conformitatea cu prevederile acestor legi și reglementări. Pentru categoria la care se face referire la punctul 6 litera (b), responsabilitatea auditorului este limitată la efectuarea de proceduri de audit specifice care să ajute la identificarea neconformității cu acele legi și reglementări care pot avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare.
8. Auditorului i se impune prin acest ISA să rămână atent la posibilitatea ca alte proceduri de audit aplicate în scopul formulării unei opinii cu privire la situațiile financiare să aducă în atenția auditorului cazuri identificate sau suspectate de neconformitate. Păstrarea scepticismului profesional pe parcursul auditului, așa cum prevede ISA 200¹, este importantă în acest context, dată fiind amploarea legilor și reglementărilor care afectează entitatea.

Data intrării în vigoare

9. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele cu începere de la sau ulterior datei de 15 decembrie 2009.

Obiective

10. Obiectivele auditorului sunt:
 - (a) Obținerea de suficiente probe adecvate de audit cu privire la conformitatea cu prevederile acelor legi și reglementări recunoscute, în general, ca având un efect direct asupra determinării valorilor și prezentărilor semnificative din situațiile financiare;
 - (b) Efectuarea de proceduri specifice de audit pentru a ajuta la identificarea acelor cazuri de neconformitate cu alte legi și reglementări care pot avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare; și
 - (c) Furnizarea de răspunsuri adecvate cazurilor de neconformitate sau neconformitate suspectată cu legile și reglementările identificate pe parcursul unui audit.

Definiție

11. În contextul prezentului ISA, următorul termen are semnificația atribuită mai jos:
Neconformitate – Acte omise sau comise de către entitate, fie intenționat, fie neintenționat, care sunt contrare legilor sau reglementărilor care prevalază. Astfel de acte includ tranzacțiile încheiate de entitate sau în numele

¹ ISA 200, punctul 15.

entității sau în locul acesteia de către persoanele însărcinate cu guvernanta, conducere sau angajați. Neconformitatea nu include greșelile personale (care nu se referă la activitățile de afaceri ale entității) ale persoanelor însărcinate cu guvernanta, conducerii sau angajaților entității.

Cerințe

Luarea în considerare de către auditor a conformității cu legile și reglementările

12. Ca parte a obținerii unei înțelegeri a entității și a mediului său, în conformitate cu ISA 315², auditorul trebuie să obțină o înțelegere generală a:
 - (a) Cadrului legal și de reglementare aplicabil entității și domeniului sau sectorului de activitate în care operează entitatea; și
 - (b) Modului în care entitatea se conformează aceluia cadru. (a se vedea punctul A7)
13. Auditorul trebuie să obțină suficiente probe de audit adecvate cu privire la conformitatea cu prevederile acelor legi și reglementări recunoscute, în general, ca având un efect direct asupra determinării valorilor și prezentărilor semnificative din situațiile financiare. (a se vedea punctul A8)
14. Auditorul trebuie să efectueze următoarele proceduri de audit pentru a ajuta la identificarea cazurilor de neconformitate cu alte legi și reglementări care pot avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare:
 - (a) Interogarea conducerii și, acolo unde este aplicabil, a persoanelor însărcinate cu guvernanta cu privire la măsura în care entitatea este în conformitate cu astfel de legi și reglementări; și
 - (b) Inspectarea corespondenței, dacă există, cu autoritățile relevante de autorizare sau reglementare. (a se vedea punctele A9-A10)
15. Pe parcursul auditului, auditorul trebuie să rămână alert la posibilitatea ca alte proceduri de audit aplicate să aducă în atenția auditorului cazuri de neconformitate sau neconformitate suspectată cu legile și reglementările. (a se vedea punctul A11)
16. Auditorul trebuie să solicite conducerii și, acolo unde este aplicabil, persoanelor însărcinate cu guvernanta să furnizeze declarații scrise cu privire la faptul că toate cazurile de neconformitate sau neconformitate suspectată cu legile și reglementările al căror efect ar trebui luat în considerare la întocmirea situațiilor financiare au fost prezentate auditorului. (a se vedea punctul A12)
17. În absența neconformității identificate sau suspectate, auditorului nu i se

² ISA 315, „Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său”, punctul 11.

cere să efectueze alte proceduri de audit cu privire la conformitatea entității cu legile și reglementările decât cele stabilite la punctele 12-16.

Proceduri de audit atunci când neconformitatea este identificată sau suspectată

18. Dacă auditorul ia cunoștință de informații privind un posibil caz de neconformitate sau neconformitate suspectată cu legile și reglementările, auditorul trebuie să obțină: (a se vedea punctul A13)
 - (a) Înțelegerea naturii actului și circumstanțelor în care acesta a avut loc; și
 - (b) Alte informații suplimentare pentru a evalua posibilul efect asupra situațiilor financiare. (a se vedea punctul A14)
19. Dacă auditorul suspectează posibilitatea neconformității, auditorul trebuie să discute situația cu conducerea și, acolo unde este adecvat, cu persoanele însărcinate cu guvernanta. Dacă conducerea sau, după caz, persoanele însărcinate cu guvernanta nu furnizează suficiente informații care să sprijine conformitatea entității cu legile și reglementările și, potrivit raționamentului auditorului, efectul neconformității suspectate poate fi semnificativ pentru situațiile financiare, auditorul trebuie să ia în considerare necesitatea obținerii unei consilieri juridice. (a se vedea punctele A15-A16)
20. Dacă nu se pot obține suficiente informații despre neconformitatea suspectată, auditorul trebuie să evalueze efectul lipsei de suficiente probe de audit adecvate asupra opiniei auditorului.
21. Auditorul trebuie să evalueze implicațiile neconformității în raport cu alte aspecte ale auditului, inclusiv evaluarea riscului de către auditor și credibilitatea declarațiilor scrise ale conducerii și să ia măsurile corespunzătoare. (a se vedea punctele A17-A18)

Raportarea neconformității identificate sau suspectate

Raportarea neconformității către persoanele însărcinate cu guvernanta

22. Cu excepția cazului în care persoanele însărcinate cu guvernanta sunt implicate în conducerea entității, și sunt deci la curent cu aspectele care implică o neconformitate identificată sau suspectată deja comunicată de către auditor, auditorul trebuie să le comunice persoanelor însărcinate cu guvernanta aspectele care implică neconformitatea cu legile și reglementările de care ia cunoștință auditorul pe parcursul auditului, altele decât acele aspecte care sunt, în mod evident, inconsecvente.
23. Dacă, potrivit raționamentului auditorului, neconformitatea la care se face referire la punctul 22 este considerată a fi intenționată și semnificativă, auditorul trebuie să comunice acest aspect persoanelor însărcinate cu guvernanta cât de curând posibil.

24. Dacă auditorul suspectează că membrii conducerii sau persoanele însărcinate cu guvernanta sunt implicați în situația de neconformitate, auditorul trebuie să comunice acest aspect nivelului imediat superior de autoritate din cadrul entității, dacă există, precum un comitet de audit sau un consiliu de supraveghere. Atunci când nu există o autoritate superioară, sau dacă auditorul consideră că nu se vor lua măsuri în urma comunicării, sau persoana căreia i se raportează nu prezintă credibilitate, auditorul trebuie să ia în considerare necesitatea obținerii de consultanță juridică.

Raportarea neconformității în raportul auditorului asupra situațiilor financiare

25. Dacă auditorul concluzionează că neconformitatea are un efect semnificativ asupra situațiilor financiare și că nu a fost reflectată în mod corespunzător în situațiile financiare, auditorul trebuie, în conformitate cu ISA 705 să exprime o opinie modificată sau o opinie contrară asupra situațiilor financiare.
26. Dacă auditorul este împiedicat de conducere sau de către persoanele însărcinate cu guvernanta să obțină suficiente probe adecvate de audit pentru a evalua măsura în care neconformitatea care poate fi semnificativă pentru situațiile financiare a avut loc sau este posibil să fi avut loc, auditorul trebuie să exprime o opinie modificată sau să declare imposibilitatea exprimării unei opinii asupra situațiilor financiare pe baza unei limitări a domeniului de aplicare a auditului, în conformitate cu ISA 705.
27. Dacă auditorul nu poate determina măsura în care neconformitatea a avut loc mai degrabă din cauza limitărilor impuse de circumstanțe decât a celor impuse de conducere sau de către persoanele însărcinate cu guvernanta, auditorul trebuie să evalueze efectul asupra opiniei auditorului în conformitate cu ISA 705.

Raportarea neconformității către autoritățile de reglementare și de aplicare

28. Dacă auditorul a identificat sau suspectează o neconformitate cu legile și reglementările, auditorul trebuie să determine dacă auditorul are responsabilitatea de a raporta neconformitatea identificată sau suspectată către părți din afara entității. (a se vedea punctele A19-A20)

Documentația

29. Auditorul trebuie să includă în documentația de audit neconformitatea identificată sau suspectată cu legile și reglementările și rezultatele discuției cu conducerea și, acolo unde aplicabil, cu persoanele însărcinate cu guvernanta și cu alte părți din afara entității.³ (a se vedea punctul A21)

³ ISA 230, „Documentația de audit”, punctele 8-11 și punctul A6.

Aplicare și alte materiale explicative

Responsabilitatea pentru conformitatea cu legile și reglementările (a se vedea punctele 3-8)

- A1. Este responsabilitatea conducerii, sub supravegherea persoanelor însărcinate cu guvernanta să se asigure că operațiunile entității sunt derulate în conformitate cu legile și reglementările. Legile și reglementările pot afecta situațiile financiare ale unei entități în diferite moduri: de exemplu, cel mai direct, ele pot afecta prezentările specifice prevăzute de entitate în situațiile financiare sau pot prescrie cadrul de raportare financiară aplicabil. Ele pot stabili, de asemenea, anumite drepturi și obligații legale ale entității, dintre care unele pot fi recunoscute în situațiile financiare ale entității. În plus, legile și reglementările pot impune penalizări în cazurile de neconformitate.
- A2. Următoarele sunt exemple de tipuri de politici și proceduri pe care o entitate le poate implementa pentru a ajuta la prevenirea și detectarea neconformității cu legile și reglementările:

Monitorizarea dispozițiilor legale și implementarea de politici și proceduri pentru a garanta că sunt instituite proceduri operaționale pentru îndeplinirea acestor dispoziții.

Instituirea și funcționarea sistemelor adecvate de control intern.

- Dezvoltarea, promovarea și respectarea unui cod de conduită.
- Asigurarea că angajații sunt pregătiți corespunzător pentru a înțelege codul de conduită.
- Monitorizarea conformității cu codul de conduită și desfășurarea de acțiuni corespunzătoare în vederea disciplinării angajaților care nu reușesc să se conformeze acestuia.
- Contractarea de consilieri juridici care să asiste în monitorizarea dispozițiilor legale.
- Menținerea unui registru al legilor și reglementărilor semnificative cu care entitatea trebuie să se conformeze în cadrul sectorului său specific de activitate și a unei evidențe a plângerilor.

În entitățile mai mari, aceste politici și proceduri pot fi completate prin desemnarea de responsabilități corespunzătoare următoarelor:

- Unei funcții de audit intern.
- Unui comitet de audit.
- Unei funcții de conformitate.
- Responsabilitatea auditorului

- A3. Neconformarea de către entitate cu legile și reglementările poate avea drept rezultat o denaturare semnificativă a situațiilor financiare. Detectarea neconformității, indiferent de pragul său de semnificație, poate afecta alte aspecte ale auditului, inclusiv, de exemplu, luarea în considerare de către auditor a integrității conducerii sau angajaților.
- A4. Măsura în care un act constituie o neconformitate cu legile și reglementările care depășește, de obicei, competența profesională a auditorului, este un aspect de determinat juridic. Cu toate acestea, pregătirea, experiența și înțelegerea entității și a sectorului de activitate de către auditor pot furniza o bază pentru a recunoaște că anumite fapte, de care auditorul ia cunoștință, pot constitui o neconformitate cu legile și reglementările.
- A5. În conformitate cu cerințele statutare specifice, auditorului i se poate impune, în mod specific, să raporteze, ca parte a auditului situațiilor financiare, asupra măsurii în care entitatea se conformează cu anumite prevederi din legi sau reglementări. În aceste circumstanțe, ISA 700⁴ sau ISA 800⁵ tratează modul în care aceste responsabilități de audit sunt abordate în raportul auditorului. Mai mult, atunci când există cerințe statutare de raportare specifice, poate fi necesar ca planul de audit să includă teste adecvate ale conformității cu aceste prevederi ale legilor reglementărilor.

Considerente specifice pentru entitățile din sectorul public

- A6. În sectorul public, pot exista responsabilități de audit suplimentare în raport cu luarea în considerare a legilor și reglementărilor care pot face referire la auditul situațiilor financiare sau se pot extinde la alte aspecte ale operațiunilor entității.

Luarea în considerare de către auditor a conformității cu legile și reglementările

Obținerea unei înțelegeri a cadrului legal și de reglementare (a se vedea punctul 12)

- A7. Pentru a obține o înțelegere generală a cadrului legal și de reglementare și a modului în care entitatea se conformează aceluși cadru, auditorul poate, de exemplu:
- Să utilizeze înțelegerea existentă a auditorului asupra sectorului de activitate al entității, factorilor de reglementare și altor factori externi;
 - Să actualizeze înțelegerea legilor și reglementărilor care determină direct valorile și prezentările raportate în situațiile financiare;

⁴ ISA 700, „Formularea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare”, punctul 38.

⁵ ISA 800, „Considerente speciale – Auditul situațiilor financiare întocmite în conformitate cu cadrele generale cu scop special”, punctul 11.

- Să interogheze conducerea cu privire la alte legi sau reglementări care se estimează că vor avea un efect fundamental asupra operațiunilor entității;
- Să interogheze conducerea cu privire la politicile și procedurile entității cu privire la conformitatea cu legile și reglementările; și
- Să interogheze conducerea cu privire la politicile și procedurile adoptate pentru identificarea, evaluarea și contabilizarea despăgubirilor legate de litigii.

Legile și reglementările recunoscute, în general, a avea un efect direct asupra determinării valorilor și prezentărilor semnificative din situațiile financiare (a se vedea punctul 13)

A8. Anumite legi și reglementări sunt bine stabilite, cunoscute entității și din cadrul domeniului sau sectorului de activitate al entității și relevante pentru situațiile financiare ale entității [așa cum sunt descrise la punctul 6 litera (a)]. Ele le-ar putea include pe acelea referitoare la, de exemplu:

- Forma și conținutul situațiilor financiare;
- Aspectele de raportare financiară specifice domeniului de activitate;
- Contabilizarea tranzacțiilor aferente contractelor guvernamentale; sau
- Contabilitatea de angajamente sau recunoașterea cheltuielilor aferente impozitului pe profit sau a costurilor cu pensiile.

Unele prevederi din aceste legi și reglementări pot fi direct relevante pentru afirmațiile specifice din situațiile financiare (de exemplu, caracterul exhaustiv al prevederilor impozitului pe profit), în timp ce altele pot fi direct relevante pentru situațiile financiare ca întreg (de exemplu, situațiile necesare pentru a constitui un set complet de situații financiare). Scopul cerinței de la punctul 13 este ca auditorul să obțină suficiente probe de audit adecvate cu privire la determinarea valorilor și prezentărilor din situațiile financiare în conformitate cu prevederile relevante din aceste legi și reglementări.

Neconformitatea cu alte prevederi ale legilor și reglementărilor și cu alte legi și reglementări poate avea drept rezultat amenzi, litigii sau alte consecințe pentru entitate, ale căror costuri pot necesita a fi prevăzute în situațiile financiare, dar care nu se consideră că ar avea un efect direct asupra situațiilor financiare, așa cum se descrie la punctul 6 litera (a).

Proceduri de identificare a situațiilor de neconformitate – legi și reglementări conexe (a se vedea punctul 14)

A9. Alte legi și reglementări pot necesita o atenție specială din partea auditorului deoarece au un efect fundamental asupra operațiunilor entității [așa

cum se descrie la punctul 6 litera (b)]. Neconformitatea cu legile și reglementările poate avea un efect fundamental asupra operațiunilor entității, deoarece poate determina entitatea să își înceteze activitatea sau poate aduce în discuție continuitatea activității entității. De exemplu, neconformitatea cu cerințele aferente autorizării entității sau alt drept de a își desfășura operațiunile ar putea avea un asemenea impact (de exemplu, în cazul unei bănci, neconformitatea cu cerințele legate de capital sau investiții). Există, de asemenea, numeroase legi și reglementări care se referă, în principal, la aspectele funcționale ale entității care, în mod normal, nu afectează situațiile financiare și nu sunt reflectate de sistemele informaționale relevante pentru raportarea financiară.

- A10. Cum consecințele asupra raportării financiare a altor legi și reglementări pot varia în funcție de operațiunile entității, procedurile de audit revăzute la punctul 14 sunt menite a aduce în atenția auditorului situațiile de neconformitate cu legile și reglementările care pot avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare.

Neconformitatea adusă în atenția auditorului de alte proceduri de audit (a se vedea punctul 15)

- A11. Procedurile de audit aplicate în vederea formulării unei opinii asupra situațiilor financiare pot aduce în atenția auditorului situații de neconformitate sau neconformitate suspectată cu legile și reglementările. De exemplu, astfel de proceduri de audit pot include:

- Citirea minutelor;
- Interogarea conducerii entității și a consilierilor juridici interni sau externi cu privire la litigii, despăgubiri și evaluări; și
- Efectuarea de teste de fond asupra detaliilor claselor de tranzacții, soldurilor conturilor sau prezentărilor de informații.

Declarații scrise (a se vedea punctul 16)

- A12. Din cauza faptului că efectul legilor și reglementărilor asupra situațiilor financiare poate varia considerabil, declarațiile scrise furnizează probe de audit necesare despre cunoștința conducerii cu privire la neconformitatea identificată sau suspectată cu legile și reglementările, ale căror efecte pot avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare. Cu toate acestea, declarațiile scrise nu oferă ele însele suficiente probe de audit adecvate și, în consecință, nu afectează natura și amplitudinea altor probe de audit care urmează a fi obținute de auditor.⁶

⁶ ISA 580, „Declarații scrise”, punctul 4.

Proceduri de audit atunci când neconformitatea este identificată sau suspectată

Indicații ale neconformității cu legile și reglementările (a se vedea punctul 18)

A13. Dacă auditorul ia cunoștință de existența, sau este informat cu privire la, următoarele aspecte, aceasta poate fi un indiciu al neconformității cu legile și reglementările:

- Investigații efectuate de către organizațiile de reglementare și departamentele guvernamentale sau plata unor amenzi sau penalități.
- Plăți pentru servicii nespecificate sau împrumuturi acordate consultanților, părților afiliate, angajaților sau angajaților guvernamentali.
- Comisioane pentru vânzări sau onorarii ale agenților care par exagerate în raport cu cele plătite în mod obișnuit de către entitate sau practicate în sectorul său de activitate sau pentru serviciile primite în mod real.
- Achiziții la prețuri semnificativ mai ridicate sau mai scăzute decât prețul pieței.
- Plăți neobișnuite efectuate în numerar, achiziții sub formă de cecuri plătibile la purtător sau transferuri către conturi bancare numerotate.
- Tranzacții neobișnuite cu societăți înregistrate în țări considerate a fi paradisuri fiscale.
- Plăți pentru bunuri sau servicii făcute către alte țări decât cele din care au provenit bunurile sau serviciile.
- Plăți efectuate în lipsa unei documentații corespunzătoare de control al schimbului valutar.
- Existența unui sistem informatic care, prin concepere sau accidental, nu reușește să furnizeze o pistă de audit suficientă sau o probă de audit adecvată.
- Tranzacții neautorizate sau tranzacții înregistrate necorespunzător.
- Comentariile negative din media.

Aspecte relevante pentru evaluarea auditorului [a se vedea punctul 18 litera (b)]

A14. Aspectele relevante pentru evaluarea de către auditor a efectului posibil asupra situațiilor financiare includ:

- Consecințele financiare posibile ale neconformității cu legile și reglementările asupra situațiilor financiare, inclusiv, de exemplu impozitarea amenzilor, penalităților, daunelor, amenințarea cu exproprierea activelor, oprirea forțată a activității și litigiile.

- Măsura în care consecințele financiare posibile impun prezentare.
- Măsura în care consecințele financiare posibile sunt atât de serioase încât pun în discuție prezentarea corectă a situațiilor financiare, sau induc, în alt mod, denaturarea situațiilor financiare.

Proceduri de audit (a se vedea punctul 19)

- A15. Auditorul poate discuta aspectele identificate cu persoanele însărcinate cu guvernanta atunci când acestea pot furniza probe de audit suplimentare. De exemplu, auditorul poate confirma că persoanele însărcinate cu guvernanta au aceeași înțelegere a faptelor și circumstanțelor relevante pentru tranzacțiile sau evenimentele care au generat posibilitatea neconformității cu legile și reglementările.
- A16. Dacă conducerea sau, după caz, persoanele însărcinate cu guvernanta nu îi furnizează auditorului suficiente informații că entitatea este, de fapt, în conformitate cu legile și reglementările, auditorul poate lua în considerare consultarea consilierilor juridici interni sau externi ai entității cu privire la aplicarea legilor și reglementărilor în circumstanțele respective, inclusiv cu privire la posibilitatea fraudei și a efectelor posibile asupra situațiilor financiare. Dacă nu se consideră adecvată consultarea consilierilor juridici ai entității sau dacă auditorul nu este mulțumit de opinia consilierului juridic, auditorul poate considera adecvată consultarea propriului său consilier juridic cu privire la măsura în care este vorba despre încălcarea unei legi sau reglementări, consecințele legale posibile, inclusiv posibilitatea fraudei și ce măsuri viitoare, dacă există, ar trebui luate de auditor.

Evaluarea implicațiilor neconformității (a se vedea punctul 21)

- A17. Așa cum prevede punctul 21, auditorul evaluează implicațiile neconformității în raport cu alte aspecte ale auditului, inclusiv evaluarea riscurilor de către auditor și credibilitatea declarațiilor scrise. Implicațiile cazurilor specifice de neconformitate identificate de auditor vor varia în funcție de relația dintre comiterea și tănuirea unei fapte, dacă există, aferente activităților specifice de control și în funcție de nivelul conducerii sau angajaților implicați, în special în funcție de implicațiile generate din implicarea celei mai înalte autorități din cadrul entității.
- A18. În situații excepționale, auditorul poate analiza dacă retragerea din misiune, în cazul în care retragerea este permisă de legile și reglementările aplicabile, este necesară atunci când conducerea sau persoanele însărcinate cu guvernanta nu iau măsuri de remediere pe care auditorul le consideră adecvate circumstanțelor, chiar atunci când neconformitatea nu este

semnificativă pentru situațiile financiare. Atunci când se decide dacă retragerea din misiune este necesară, auditorul poate lua în considerare solicitarea de asistență juridică. Dacă retragerea din misiune nu este posibilă, auditorul poate lua în considerare acțiuni alternative, inclusiv descrierea neconformității într-un Paragraf Explicativ din raportul auditorului.⁷

Raportarea neconformității identificate sau suspectate

Raportarea neconformității către autoritățile de reglementare și de aplicare (a se vedea punctul 28)

A19. Obligația profesională a auditorului de a păstra confidențialitatea informațiilor cu privire la client poate interzice raportarea neconformității identificate sau suspectate cu legile și reglementările către o parte externă entității. Cu toate acestea, responsabilitățile legale ale auditorului variază în funcție de jurisdicție și, în unele circumstanțe, prin statut, lege sau hotărâre judecătorească se poate să nu se țină cont de obligația de confidențialitate. În unele jurisdicții, auditorul unei instituții financiare are obligația statutară de a raporta către autoritățile de supraveghere apariția, sau apariția suspectată, a neconformității cu legile și reglementările. De asemenea, în unele jurisdicții, auditorul are obligația de a raporta denaturările către autorități, în acele situații în care conducerea și, acolo unde este aplicabil, persoanele însărcinate cu guvernanta nu reușesc să ia măsuri corective. Auditorul poate considera adecvată obținerea de asistență juridică pentru a decide acțiunile viitoare adecvate.

Considerente specifice entităților din sectorul public

A20. Un auditor din sectorul public poate fi obligat să raporteze cu privire la situațiile de neconformitate către legislativ sau alt organ administrativ sau să raporteze aceste situații în raportul auditorului.

Documentația (a se vedea punctul 29)

A21. Documentarea de către auditor a descoperirilor cu privire la neconformitatea identificată sau suspectată cu legile și reglementările poate include, de exemplu:

- Copii ale înregistrărilor sau documentelor.
- Minutele discuțiilor purtate cu conducerea, cu persoanele însărcinate cu guvernanta sau cu alte părți din afara entității.

⁷ ISA 706, „Paragrafele de Observații și Paragrafele Explicative din raportul auditorului independent”, punctul 8.

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 260
COMUNICAREA CU PERSOANELE ÎNSĂRCINATE CU
GUVERNANȚA

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele
cu începere de la sau ulterior datei de 15 decembrie 2009)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA	1-3
Rolul comunicării	4-7
Data intrării în vigoare	8
Obiective	9
Definiții	10
Cerințe	
Persoanele însărcinate cu guvernanta	11-13
Aspecte ce trebuie comunicate	14-17
Procesul de comunicare	18-22
Documentație	23
Aplicare și alte materiale explicative	
Persoanele însărcinate cu guvernanta	A1-A8
Aspecte ce trebuie comunicate	A9-A27
Procesul de comunicare	A28-A44
Documentație	A45
Anexa 1: Dispoziții specifice în ISQC 1 și alte ISA care se referă la comunicarea cu persoanele însărcinate cu guvernanta	
Anexa 2: Aspecte calitative ale practicilor contabile	

Standardul internațional de audit 260 „Comunicarea cu persoanele însărcinate cu guvernanta” trebuie citit în paralel cu ISA 200 „Obiectivele generale al auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit”.

Introducere

Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează subiectul responsabilității auditorului de a comunica cu persoanele însărcinate cu guvernanta într-un audit al situațiilor financiare. Deși prezentul ISA se aplică indiferent de structura sau dimensiunea guvernantei unei entități, considerente speciale se aplică atât în cazul în care toate persoanele însărcinate cu guvernanta sunt implicate în conducerea entității, cât și pentru entitățile cotate. Prezentul ISA nu stabilește dispoziții privind comunicarea auditorului cu conducerea entității sau cu proprietarii, cu excepția cazului în care aceștia au un rol în guvernanta.
2. Prezentul ISA a fost elaborat în contextul unui audit al situațiilor financiare, dar poate fi aplicabil, prin adaptarea sa la situațiile date, auditurilor altor informații financiare istorice în cazul în care persoanele însărcinate cu guvernanta au responsabilitatea de a supraveghea întocmirea altor informații financiare istorice.
3. Recunoscând importanța unei comunicări reciproce eficace într-un audit al situațiilor financiare, prezentul ISA oferă un cadru comprehensiv pentru comunicarea cu persoanele însărcinate cu guvernanta și identifică unele aspecte specifice ce trebuie discutate cu acestea. Aspectele suplimentare ce trebuie comunicate, care completează dispozițiile prezentului ISA, sunt identificate în alte ISA-uri (a se vedea Anexa 1). În completare ISA 265¹ instituie dispoziții specifice cu privire la comunicarea către persoanele însărcinate cu guvernanta a deficiențelor semnificative în controlul intern pe care auditorul le-a identificat pe parcursul auditului. Comunicarea altor aspecte, care nu sunt prevăzute de prezentul ISA sau de alte ISA-uri, ar putea fi cerută prin lege sau reglementări, de un acord încheiat cu entitatea sau de dispoziții suplimentare aplicabile misiunii ca, de exemplu, prin standardele unui organism profesional național de contabilitate. Nicio prevedere din prezentul ISA nu îl împiedică pe auditor să comunice orice alte aspecte persoanelor însărcinate cu guvernanta. (a se vedea punctele A24-A27)

Rolul comunicării

4. Prezentul ISA se concentrează în primul rând asupra comunicărilor auditorului către persoanele însărcinate cu guvernanta. Totuși, comunicarea eficientă reciprocă este importantă pentru a sprijini:

¹ ISA 265, „Comunicarea deficiențelor în controlul intern către persoanele însărcinate cu guvernanta și către conducere.”

- (a) Auditorul și persoanele însărcinate cu guvernanta atât în înțelegerea aspectelor legate de audit în contextul dat, cât și în dezvoltarea unei relații de lucru constructive. Această relație se dezvoltă păstrând independența și obiectivitatea auditorului;
 - (b) Auditorul în obținerea informațiilor relevante pentru audit din partea persoanelor însărcinate cu guvernanta. De exemplu, persoanele însărcinate cu guvernanta îl pot sprijini pe auditor în înțelegerea entității și a mediului său, în identificarea unor surse adecvate pentru obținerea probelor de audit și în furnizarea unor informații despre tranzacții sau evenimente specifice; și
 - (c) Persoanele însărcinate cu guvernanta în îndeplinirea responsabilităților lor de supraveghere a procesului de raportare financiară, reducând astfel riscurile unor denaturări semnificative ale situațiilor financiare.
5. Deși auditorul este responsabil pentru comunicarea aspectelor prevăzute de prezentul ISA, conducerea are, de asemenea, responsabilitatea de a comunica aspectele de interes pentru guvernanta către persoanele însărcinate cu guvernanta. Comunicarea de către auditor nu absolvă conducerea de această responsabilitate. În mod similar, comunicarea de către conducere către persoanele însărcinate cu guvernanta a aspectelor pe care trebuie să le comunice auditorul, nu îl absolvă pe auditor de responsabilitatea de a le comunica la rândul său. Comunicarea acestor aspecte de către conducere poate, totuși, afecta forma sau momentul comunicării auditorului cu persoanele însărcinate cu guvernanta.
 6. Comunicarea clară a aspectelor specifice prevăzute a fi comunicate de ISA reprezintă o parte integrantă din fiecare audit. Totuși, ISA nu prevăd obligativitatea ca auditorul să efectueze proceduri special pentru a identifica orice alte aspecte ce trebuie comunicate persoanelor însărcinate cu guvernanta.
 7. Legile sau reglementările pot restricționa comunicarea de către auditor a anumitor aspecte către persoanele însărcinate cu guvernanta. De exemplu, anumite legi sau reglementări pot interzice în mod specific comunicarea unui anumit aspect, sau o altă acțiune, care ar putea prejudicia o anchetă desfășurată de un organism cu o autoritate corespunzătoare, cu privire la un act ilegal sau suspectat a fi ilegal. În unele circumstanțe, potențialele conflicte între obligațiile de confidențialitate și cele de a comunica ale auditorului pot fi complexe. În astfel de cazuri, auditorul poate avea în vedere apelarea la un serviciu de consiliere juridică.

Data intrării în vigoare

8. Prezentul ISA se aplică pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele cu începere de la sau ulterior datei de 15 decembrie 2009.

Obiective

9. Obiectivele auditorului sunt:
 - (a) Să comunice în mod clar persoanelor însărcinate cu guvernanta responsabilitățile auditorului în relație cu auditul situațiilor financiare, precum și un rezumat al planificării domeniului de aplicare și a plasării în timp a auditului;
 - (b) Să obțină informații relevante pentru audit de la persoanele însărcinate cu guvernanta;
 - (c) Să furnizeze la timp persoanelor însărcinate cu guvernanta observațiile ce rezultă din audit și care sunt semnificative și relevante pentru responsabilitatea lor de supraveghere a procesului de raportare financiară; și
 - (d) Să promoveze o comunicare reciprocă eficace între auditor și persoanele însărcinate cu guvernanta.

Definiții

10. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au semnificațiile atribuite mai jos:
 - (a) Persoanele însărcinate cu guvernanta – Persoana(ele) sau organizația(ile) (de exemplu, un administrator) ce au responsabilitatea de a supraveghea strategia entității și obligațiile legate de răspunderea entității. Aceasta include supravegherea procesului de raportare financiară. Pentru unele entități din cadrul anumitor jurisdicții, în rândul persoanelor însărcinate cu guvernanta pot fi incluși membri ai personalului de conducere, de exemplu, membri executivi ai unui consiliu de guvernanta al unei entități din sectorul public sau privat, sau un proprietar-manager. A se vedea punctele de la A1 la A8 pentru o discuție privind diversitatea structurilor de guvernanta.
 - (b) Conducere – Persoana(ele) cu responsabilitate executivă pentru conducerea operațiunilor entității. Pentru unele entități aflate în anumite jurisdicții, conducerea include unele sau toate persoanele însărcinate cu guvernanta, de exemplu, membri executivi ai unui consiliu de guvernanta sau un proprietar-manager.

Cerințe

Persoanele însărcinate cu guvernanta

11. Auditorul trebuie să stabilească persoana(ele) adecvate din cadrul structurii de guvernanta a entității cu care va comunica. (a se vedea punctele A1-A4)

Comunicarea cu un subgrup din cadrul persoanelor însărcinate cu guvernanta

12. Dacă auditorul comunică cu un subgrup din cadrul persoanelor însărcinate cu guvernanta, de exemplu, un comitet de audit, sau o persoană, auditorul trebuie să stabilească dacă auditorul trebuie să comunice și cu corpul de guvernanta. (a se vedea punctele A5-A7)

Cazul în care toate persoanele însărcinate cu guvernanta sunt implicate în conducerea entității

13. În unele cazuri, toate persoanele însărcinate cu guvernanta sunt implicate în conducerea entității, de exemplu, o întreprindere mică în care un proprietar unic conduce entitatea și nimeni altcineva nu deține rolul de guvernanta. În aceste cazuri, dacă aspectele dispuse de prezentul ISA sunt comunicate persoanei(elor) cu responsabilități de conducere, iar acea(acele) persoană(e) deține și responsabilități de guvernanta, nu mai este nevoie ca respectivele aspecte să fie comunicate din nou, aceleiași (acelorași) persoană(e) în rolul lor de guvernanta. Aceste aspecte sunt menționate la punctul 16 litera (c). Cu toate acestea, auditorul trebuie să se asigure că în cadrul procesului de comunicare cu persoana(ele) cu responsabilități de conducere, au fost informați în mod adecvat toți cei cu care auditorul ar fi comunicat în calitatea lor de guvernanti. (a se vedea punctul A8)

Aspecte ce trebuie comunicate

Responsabilitățile auditorului în legătură cu auditul situației financiare

14. Auditorul trebuie să comunice persoanelor însărcinate cu guvernanta responsabilitățile auditorului în legătură cu auditul situației financiare, inclusiv faptul că:
 - (a) Auditorul este responsabil cu formarea și exprimarea unei opinii asupra situațiilor financiare care au fost întocmite de conducere, sub supravegherea persoanelor însărcinate cu guvernanta; și
 - (b) Auditul situațiilor financiare nu absolvă conducerea sau persoanele însărcinate cu guvernanta de responsabilitățile pe care le dețin. (a se vedea punctele A9-A10)

Planificarea domeniului de aplicare și a plasării în timp a auditului

Auditorul trebuie să comunice persoanelor însărcinate cu guvernanta un rezumat al planificării domeniului de aplicare și a plasării în timp a auditului. (a se vedea punctele A11-A15)

Constatări semnificative rezultate în urma efectuării auditului

15. Auditorul trebuie să comunice persoanelor însărcinate cu guvernanta: (a se vedea punctul A16)
 - (a) Punctul de vedere al auditorului cu privire la aspectele calitative semnificative ale practicilor contabile ale entității, inclusiv politicile contabile, estimările contabile și prezentările de informații din situațiile financiare. Acolo unde este cazul, auditorul trebuie să explice persoanelor însărcinate cu guvernanta de ce auditorul consideră că o practică contabilă importantă, care este acceptabilă conform cadrului aplicabil de raportare financiară, nu este cea mai potrivită în circumstanțele specifice ale entității; (a se vedea punctul A17)
 - (b) Dificultățile semnificative, dacă există, întâlnite pe parcursul auditului; (a se vedea punctul A18)
 - (c) Cu excepția cazului în care toate persoanele însărcinate cu guvernanta sunt implicate în conducerea entității:
 - (i) Aspectele semnificative, dacă există, apărute în urma efectuării auditului, care au fost discutate sau au făcut obiectul unei corespondențe cu conducerea; și (a se vedea punctul A19)
 - (ii) Declarațiile scrise solicitate de către auditor; și
 - (d) Alte aspecte, dacă există, apărute cu ocazia efectuării auditului care, conform raționamentului profesional al auditorului, sunt semnificative pentru supravegherea procesului de raportare financiară. (a se vedea punctul A20)

Independența auditorului

16. În cazul entităților cotate, auditorul trebuie să comunice persoanelor însărcinate cu guvernanta: (a se vedea punctele A21-A23)
 - (a) O declarație potrivit căreia echipa misiunii și alte persoane din cadrul firmei, acolo unde este cazul, firma și, după caz, firmele din rețea au respectat cerințele de etică relevante privind independența; și
 - (b) Toate relațiile și alte aspecte între firmă, firmele din rețea și entitate care, conform raționamentului profesional al auditorului ar putea, în mod rezonabil, avea un impact asupra independenței. Acestea trebuie să includă onorariile totale facturate pe parcursul perioadei acoperite de situațiile financiare pentru serviciile de audit și non-audit prestate de firmă și de firmele din rețea pentru entitate și pentru componentele controlate de entitate. Aceste onorarii se vor împărți pe categorii adecvate pentru a permite persoanelor însărcinate cu guvernanta să evalueze efectul serviciilor asupra independenței auditorului; și

- (c) Măsurile de protecție ce au fost aplicate pentru a elimina amenințările identificate la adresa independenței sau pentru a le reduce la un nivel acceptabil (a se vedea punctele A21-A23).

Procesul de comunicare

Stabilirea procesului de comunicare

17. Auditorul trebuie să comunice persoanelor însărcinate cu guvernanta forma, plasarea în timp și conținutul general preconizat al comunicărilor. (a se vedea punctele A28-A36)

Forme de comunicare

18. Auditorul trebuie să comunice în scris cu persoanele însărcinate cu guvernanta privind constatările semnificative ale auditului dacă, conform raționamentului profesional al auditorului, comunicarea verbală nu ar fi adecvată. Nu este necesar ca aceste comunicări scrise să includă toate aspectele apărute pe parcursul auditului. (a se vedea punctele A37-A39)
19. Auditorul trebuie să comunice în scris cu persoanele însărcinate cu guvernanta în privința independenței auditorului, atunci când acest lucru este cerut de dispozițiile de la punctul 17.

Plasarea în timp a comunicărilor

20. Auditorul trebuie să comunice cu persoanele însărcinate cu guvernanta în mod periodic. (a se vedea punctele A40-A41)

Gradul de adecvare al procesului de comunicare

21. Auditorul trebuie să evalueze măsura în care comunicarea reciprocă între auditor și persoanele însărcinate cu guvernanta a fost adecvată pentru scopul auditului. Dacă nu a fost, auditorul trebuie să evalueze efectul, dacă există, asupra evaluării de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă, precum și a capacității de a obține probe de audit adecvate și suficiente, și va adopta măsurile potrivite. (a se vedea punctele A42-A44)

Documentație

22. Atunci când prezentul ISA prevede comunicarea verbală a anumitor aspecte, auditorul trebuie să le includă în documentația de audit indicând momentul și persoana căreia i-au fost comunicate. Atunci când aspectele au fost comunicate în scris, auditorul păstrează copii ale comunicărilor ca parte a documentației de audit². (a se vedea punctul A49)

² ISA 230, „Documentația de audit”, punctele 8-11, și punctul A6

Aplicare și alte materiale explicative

Persoanele însărcinate cu guvernanta (a se vedea punctul 11)

- A1. Structurile de guvernanta variază în funcție de jurisdicție și de entitate, reflectând influențele unor medii culturale sau juridice diferite, precum și ale dimensiunii și structurii de proprietate. De exemplu:
- În anumite jurisdicții există un consiliu de supraveghere (în întregime sau în mare parte non-executiv) separat din punct de vedere juridic de un consiliu (de conducere) executiv (o structură cu un consiliu pe două paliere). În alte jurisdicții, atât funcțiile de supraveghere cât și cele executive se află în responsabilitatea legală a unui consiliu unic, sau unitar (o structură cu un consiliu pe un palier).
 - În cadrul anumitor entități, persoanele însărcinate cu guvernanta dețin poziții care fac parte integrantă din structura legală a entității, de exemplu, directorii companiei. În altele, de exemplu unele entități de stat, un organism care nu face parte din entitate este însărcinat cu guvernanta.
 - În anumite cazuri, unele sau toate persoanele însărcinate cu guvernanta sunt implicate în conducerea entității. În altele, cei însărcinați cu guvernanta și conducerea sunt persoane diferite.
 - În anumite cazuri, persoanele însărcinate cu guvernanta sunt responsabile cu aprobarea³ situațiilor financiare ale entității (în alte cazuri conducerea este cea care deține această responsabilitate).
- A2. În majoritatea entităților, guvernanta este în responsabilitatea colectivă a unui corp de guvernanta, precum consiliul de administrație, sau un consiliu de supraveghere, parteneri, proprietari, un comitet de conducere, un consiliu de guvernatori, administratori sau persoane echivalente. Totuși, în unele entități mici, poate exista o singură persoană responsabilă cu guvernanta, de exemplu, proprietarul-manager atunci când nu există alți proprietari, sau un administrator unic. Atunci când guvernanta este o responsabilitate colectivă, un subgrup, precum un comitet de audit sau chiar un individ, poate fi însărcinat cu anumite îndatoriri care să sprijine organismul de guvernanta în îndeplinirea responsabilităților sale. În mod alternativ, un subgrup sau un individ pot avea responsabilități specifice, identificate prin lege, care diferă de cele ale corpului de guvernanta.

³ Conform punctului 40 din ISA 700, „Formularea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare”, a fi responsabil cu aprobarea în acest context are semnificația următoare: a avea autoritatea de a concluziona că toate situațiile care conțin situațiile financiare, inclusiv notele aferente, au fost întocmite.

- A3. asemenea diversitate înseamnă că nu este posibil ca prezentul ISA să specifice pentru toate auditurile persoana(ele) cu care auditorul trebuie să comunice anumite aspecte. De asemenea, în anumite cazuri, este posibil ca persoana(ele) cu care trebuie să comunice să nu poată fi identificate în mod clar pe baza cadrului legal aplicabil sau a altor circumstanțe ale misiunii, de exemplu, în entități pentru care structura de guvernanta nu este definită în mod formal, precum entitățile care sunt în proprietatea unei familii, unele organizații non-profit sau unele entități guvernamentale. În aceste cazuri, poate fi necesar ca auditorul să discute și să convină cu partea care a contractat auditul, care este (sunt) persoana(ele) relevantă(e) cu care va comunica. În stabilirea celor cu care va comunica, înțelegerea auditorului cu privire la structura și procesele de guvernanta ale unei entități în conformitate cu ISA 315⁴ este relevantă. Persoana(ele) corespunzătoare cu care va comunica poate varia în funcție de aspectele ce trebuie comunicate.
- A4. ISA 600 include aspecte specifice ce trebuie comunicate de auditorul la nivelul grupului persoanelor însărcinate cu guvernanta⁵. În cazul în care entitatea este o componentă a unui grup, persoana(ele) corespunzătoare cu care comunică auditorul la nivelul componentei depind de circumstanțele misiunii și aspectele ce trebuie comunicate. În anumite cazuri, mai multe componente pot desfășura aceleași tipuri de activități în același sistem de control intern și pot utiliza aceleași practici contabile. În cazul în care persoanele însărcinate cu guvernanta ale acestor componente sunt aceleași (de exemplu, un consiliu directorial comun), poate fi evitată dublarea activității prin tratarea simultană a acestor componente în scopul comunicării.

Comunicarea cu un subgrup din cadrul persoanelor însărcinate cu guvernanta (a se vedea punctul 12)

- A5. Atunci când se analizează comunicarea cu un subgrup din cadrul persoanelor însărcinate cu guvernanta, auditorul poate lua în considerare aspecte precum:
- Responsabilitățile respective ale subgrupului și ale corpului de guvernanta.
 - Natura aspectelor ce trebuie comunicate.
 - Dispozițiile legale sau de reglementare relevante.
 - Dacă subgrupul are autoritatea de a lua măsuri în legătură cu informațiile

⁴ ISA 315, „Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său”

⁵ ISA 600, „Considerente speciale – auditurile situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)”, punctele 46-49

comunicate, și de a furniza informații și explicații suplimentare de care auditorul ar putea avea nevoie.

- A6. Atunci când decide dacă este necesar să comunice informații, în întregime sau în formă sintetizată, și către corpul de guvernanță, auditorul poate fi influențat de evaluarea pe care o face cu privire la gradul de eficacitate și adecvare al modului în care subgrupul comunică informațiile relevante către corpul de guvernanță. Auditorul poate menționa în mod explicit în stabilirea termenilor misiunii că, exceptând cazul în care îi este interzis prin lege sau reglementări, auditorul își menține dreptul de a comunica direct cu corpul de guvernanță.
- A7. În multe jurisdicții există comitete de audit (sau subgrupuri similare cu nume diferite). Deși autoritatea și funcțiile lor specifice pot varia, comunicarea cu comitetul de audit, în cazul în care există, a devenit un element cheie în comunicarea auditorului cu persoanele însărcinate cu guvernanța. Principiile de bună guvernanță sugerează că:
- Auditorul va fi invitat să participe în mod regulat la ședințele comitetului de audit.
 - Președintele comitetului de audit și, atunci când este relevant, ceilalți membri ai comitetului de audit, vor lua periodic legătura cu auditorul.
 - Comitetul de audit se va întâlni cu auditorul în absența conducerii cel puțin o dată pe an.

Cazul în care toate persoanele însărcinate cu guvernanța sunt implicate în conducerea entității (a se vedea punctul 13)

- A8. În anumite cazuri, toate persoanele însărcinate cu guvernanța sunt implicate în conducerea entității, iar aplicarea dispozițiilor legate de comunicare se modifică pentru a recunoaște această poziție. În astfel de cazuri, este posibil ca procesul de comunicare a auditorului cu persoana(ele) cu responsabilități de conducere să nu conducă la informarea adecvată a tuturor celor cu care auditorul ar fi comunicat în capacitatea lor de persoane însărcinate cu guvernanța. De exemplu, într-o companie în care toți directorii sunt implicați în conducerea entității, este posibil ca o parte dintre directori (de exemplu, cel responsabil de marketing) să nu fie la curent cu unele aspecte semnificative discutate cu un alt director (de exemplu, cel responsabil de întocmirea situațiilor financiare).

Aspecte ce trebuie comunicate

Responsabilitățile auditorului în privința auditului situației financiare (a se vedea punctul 14)

- A9. Responsabilitățile auditorului în privința auditului situației financiare sunt de obicei incluse în scrisoarea de misiune sau într-o altă formă potrivită de acord scris, care menționează termenii conveniți ai misiunii. Punerea la dispoziția persoanelor însărcinate cu guvernanta a unei copii a scrisorii de misiune sau a unei alte forme potrivite de acord scris poate constitui un mod adecvat de comunicare către aceștia a unor aspecte precum:
- Responsabilitatea auditorului de a efectua auditul în conformitate cu ISA-urile, care are drept scop emiterea unei opinii asupra situațiilor financiare. De aceea, prevederile ISA privind aspectele ce trebuie comunicate, includ aspecte semnificative ce decurg din auditul situațiilor financiare care sunt relevante pentru persoanele însărcinate cu guvernanta în supravegherea procesului de raportare financiară.
 - Faptul că ISA-urile nu prevăd că auditorul trebuie să proiecteze proceduri cu scopul de identifica aspecte suplimentare ce trebuie comunicate persoanelor însărcinate cu guvernanta.
 - După caz, responsabilitatea auditorului de a comunica anumite aspecte prevăzute de lege sau reglementări, de acordul cu entitatea sau de dispozițiile suplimentare aplicabile misiunii cum ar fi, de exemplu, standardele unui organism profesional național de contabilitate.
- A10. Legea sau reglementările, un acord cu entitatea sau dispozițiile suplimentare aplicabile misiunii pot implica o comunicare mai extinsă cu persoanele însărcinate cu guvernanta. De exemplu, (a) un acord cu entitatea poate specifica faptul că trebuie comunicate anumite aspecte atunci când acestea decurg din alte servicii prestate de o firmă sau o firmă din cadrul unei rețele, decât serviciile privind auditul situațiilor financiare; sau (b) mandatul unui auditor din sectorul public poate specifica faptul că trebuie comunicate anumite aspecte ce ajung în atenția auditorului ca urmare a unei alte activități, cum ar fi auditurile de performanță.

Planificarea domeniului de aplicare și a momentului auditului (a se vedea punctul 15)

- A11. Comunicarea privind planificarea domeniului de aplicare și a momentului auditului poate:
- (a) Sprijini persoanele însărcinate cu guvernanta în a înțelege mai bine consecințele activității auditorului, a discuta aspectele legate de risc și conceptul de prag de semnificație cu auditorul și a identifica domenii

în care acestea ar putea cere auditorului să îndeplinească proceduri suplimentare; și

(b) Sprijini auditorul în a înțelege mai bine entitatea și mediul său.

A12. Este nevoie de atenție deosebită atunci când se comunică persoanelor însărcinate cu guvernanta planificarea domeniului de aplicare și a plasării în timp a auditului, astfel încât să nu fie compromisă eficacitatea auditului, în special în cazul în care unele sau toate persoanele însărcinate cu guvernanta sunt implicate în conducerea entității. De exemplu, comunicarea detaliată a naturii și plasării în timp a procedurilor detaliate de audit poate reduce eficacitatea acelor proceduri, deoarece le face prea previzibile.

A13. Aspectele comunicate pot include:

- Modul în care auditorul propune să trateze riscurile semnificative de denaturare semnificativă, fie ca urmare a fraudei, fie ca urmare a erorii.
- Abordarea auditorului cu privire la controlul intern relevant pentru audit.
- Aplicarea conceptului de prag de semnificație în contextul unui audit⁶.

A14. Alte aspecte legate de planificare care ar putea fi adecvat să fie discutate cu persoanele însărcinate cu guvernanta includ:

- În cazul în care entitatea are o funcție de audit intern, măsura în care auditorul va utiliza activitatea auditului intern, precum și modul în care auditorii interni și externi pot conlucra cel mai bine într-o manieră constructivă și complementară.
- Viziunea persoanelor însărcinate cu guvernanta cu privire la:
 - Persoana(ele) adecvată(e) din cadrul structurii de guvernanta a entității cu care se va comunica.
 - Alocarea responsabilităților între persoanele însărcinate cu guvernanta și conducere.
 - Obiectivele și strategiile entității, precum și riscurile aferente ale afacerii care ar putea genera denaturări semnificative.
 - Aspectele cărora persoanele însărcinate cu guvernanta le vor acorda o atenție specială în timpul auditului, precum și domeniile în care acestea solicită derularea unor proceduri suplimentare.
 - Comunicări importante cu organele de reglementare.
 - Alte aspecte care, în viziunea persoanelor însărcinate cu guvernanta, ar putea influența auditul situațiilor financiare.
- Atitudinile, cunoștințele și acțiunile persoanelor însărcinate cu guvernanta cu privire la (a) controlul intern al entității și importanța acestuia în cadrul entității, inclusiv modul în care persoanele însărcinate cu guvernanta supraveghează eficacitatea controlului intern și (b) detectarea sau posibilitatea fraudei.

⁶ ISA 320, „Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit”

- Acțiunile persoanelor însărcinate cu guvernanta ca reacție la evoluția standardelor de contabilitate, practicilor de guvernanta corporativă, regulilor de cotare la bursă și a altor aspecte aferente.
- Reacțiile persoanelor însărcinate cu guvernanta la comunicările anterioare cu auditorul.

A15. Deși comunicarea cu persoanele însărcinate cu guvernanta poate sprijini auditorul în planificarea domeniului de aplicare și a plasării în timp a auditului, aceasta nu modifică responsabilitatea individuală a auditorului de a stabili strategia generală de audit și planul de audit, inclusiv natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor necesare în vederea obținerii de probe de audit adecvate și suficiente.

Constatări semnificative ale auditului (a se vedea punctul 16)

A16. Comunicarea constatărilor semnificative rezultate ca urmare a auditului poate include solicitarea unor informații suplimentare din partea persoanelor însărcinate cu guvernanta pentru a completa probele de audit obținute. De exemplu, auditorul poate confirma faptul că persoanele însărcinate cu guvernanta înțeleg în același mod faptele și circumstanțele relevante pentru tranzacții sau evenimente specifice.

Aspecte calitative semnificative cu privire la practicile de contabilitate [a se vedea punctul 16 litera (a)]

A17. De obicei, cadrele de raportare financiară permit entității să efectueze estimări contabile și raționamente asupra politicilor contabile și a prezentărilor situațiilor financiare. Comunicarea deschisă și constructivă asupra aspectelor calitative semnificative ale practicilor de contabilitate ale entității poate include comentarii asupra acceptabilității practicilor semnificative de contabilitate. Anexa 2 identifică aspecte care ar putea fi incluse în această comunicare.

Dificultăți semnificative întâlnite în timpul auditului [a se vedea punctul 16 litera (b)]

A18. Dificultățile semnificative întâlnite în timpul auditului pot include aspecte precum:

- Întârzieri semnificative din partea conducerii în furnizarea informațiilor solicitate.
- O perioadă de timp inutil de scurtă pentru finalizarea auditului.
- Un neașteptat efort suplimentar necesar pentru obținerea probelor de audit suficiente și adecvate.
- Indisponibilitatea unor informații așteptate.

- Restricții impuse auditorului de către conducere.
- Refuzul conducerii de a efectua sau extinde analiza sa asupra capacității entității de a-și desfășura operațiunile pe baza continuității activității atunci când i se solicită acest lucru.

În anumite circumstanțe, astfel de dificultăți pot constitui o limitare a domeniului de aplicare care conduce la modificarea opiniei auditorului⁷.

Aspecte semnificative discutate sau care fac obiectul unei corespondențe cu conducerea [A se vedea punctul 16 litera (c) subpunctul (ii)].

A19. Aspectele semnificative discutate sau care fac obiectul unei corespondențe cu conducerea pot include aspecte precum:

- Condiții de afaceri ce afectează entitatea, precum și planurile și strategiile de afaceri ce pot afecta riscurile de denaturare semnificativă.
- Preocupări în legătură cu consultările conducerii cu alți contabili asupra aspectelor contabile sau de audit.
- Discuții sau corespondență în legătură cu desemnarea inițială sau recurentă a auditorului privind practicile de contabilitate, aplicarea standardelor de audit sau onorariile pentru servicii de audit sau de altă natură.

Alte aspecte semnificative relevante pentru procesul de raportare financiară [a se vedea punctul 16 litera (d)]

A20. Alte aspecte semnificative ce apar ca urmare a auditului și care sunt relevante în mod direct pentru persoanele însărcinate cu guvernanța în supravegherea procesului de raportare financiară pot include aspecte precum denaturările semnificative ale informațiilor sau inconsecvențe semnificative în informațiile ce însoțesc situațiile financiare auditate care au fost corectate.

Independența auditorului (a se vedea punctul 17)

A21. Auditorului i se impune să se conformeze cerințelor relevante de etică, inclusiv celor care fac referire la independență, în ceea ce privește misiunile de audit ale situațiilor financiare⁸.

A22. Relațiile și alte aspecte, precum și măsurile de siguranță ce trebuie comunicate, variază în funcție de circumstanțele misiunii, dar, în general, tratează:

- (a) Amenințările la adresa independenței, care pot fi clasificate ca: amenințări de interes propriu, amenințări de auto revizuire, amenințări de reprezentare, amenințări de familiaritate și amenințări de intimidare; și

⁷ ISA 705, „Modificări ale opiniei raportului auditorului independent”

⁸ ISA 200, „Obiectivele generale al auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit”, punctul 14.

- (b) Măsurile de siguranță create de profesie, legislație sau reglementări, măsurile de siguranță din cadrul entității, precum și măsurile de siguranță din cadrul propriilor sisteme și proceduri ale firmei.

Comunicarea cerută la punctul 17 litera (a) poate include o încălcare violare din neglijență a unor dispoziții de etică relevante legate de independența auditorului, precum și orice acțiuni de remediere întreprinse sau propuse.

- A23. Dispozițiile de comunicare legate de independența auditorului care se aplică în cazul entităților cotate pot fi relevante și în cazul altor entități, în special cele care pot prezenta un interes public semnificativ deoarece, ca urmare a domeniului de activitate, dimensiunii sau statutului corporativ, au o gamă largă de părți interesate. Exemple de astfel de entități care nu sunt cotate, dar în cazul cărora comunicarea independenței auditorului poate fi adecvată, includ entitățile din sectorul public, instituțiile de credit, companiile de asigurări și fondurile de pensii. Pe de altă parte, pot exista situații în care comunicările privind independența să nu fie relevante, de exemplu, atunci când toate persoanele însărcinate cu guvernanta au fost informate cu privire la faptele relevante ca urmare a activităților lor de conducere. Acest lucru este foarte probabil în cazul în care entitatea este condusă de proprietar, iar firma auditorului și firmele din rețea sunt foarte puțin implicate în relația cu entitatea în afara auditului situației financiare.

Aspecte suplimentare (a se vedea punctul 3)

- A24. Supravegherea conducerii de către persoanele însărcinate cu guvernanta include asigurarea faptului că entitatea elaborează, implementează și menține un control intern adecvat cu privire la credibilitatea raportării financiare, a eficacității și eficienței operațiunilor și a conformității cu legea și reglementările aplicabile.
- A25. Auditorul poate lua la cunoștință de unele aspecte suplimentare care nu au în mod necesar legătură cu supravegherea procesului de raportare financiară, dar care pot fi, totuși, semnificative pentru responsabilitățile persoanelor însărcinate cu guvernanta în ceea ce privește supravegherea direcției strategice a entității sau a obligațiilor entității cu privire la responsabilitatea sa. Astfel de aspecte pot include, de exemplu, aspecte semnificative în structurile sau procesele de guvernanta, și decizii sau acțiuni semnificative neautorizate în mod adecvat ale conducerii superioare.
- A26. Pentru a stabili dacă aceste aspecte suplimentare trebuie comunicate persoanelor însărcinate cu guvernanta, auditorul poate discuta, cu nivelul adecvat de conducere, aspectele de acest fel de care acesta a luat cunoștință, cu excepția cazului în care acest lucru este inadecvat în circumstanțele date.

- A27. Dacă un aspect suplimentar este comunicat, ar putea fi adecvat ca auditorul să aducă la cunoștința persoanelor însărcinate cu guvernanta faptul că:
- (a) Identificarea și comunicarea unor astfel de aspecte este incidentală scopului auditului, care este acela de a formula o opinie asupra situațiilor financiare;
 - (b) Nu au fost îndeplinite proceduri cu privire la alte aspecte decât cele necesare pentru formularea unei opinii asupra situațiilor financiare; și
 - (c) Nu au fost derulate proceduri pentru a stabili dacă există alte aspecte de acest fel.

Procesul de comunicare

Stabilirea procesului de comunicare (a se vedea punctul 18)

- A28. Comunicarea clară a responsabilităților auditorului, a planificării domeniului de aplicare și a plasării în timp a auditului și a conținutului general preconizat al comunicărilor, ajută la stabilirea unei baze de comunicare reciprocă eficace.
- A29. Aspecte care ar putea contribui de asemenea la o comunicare reciprocă eficace includ discutarea:
- Scopului comunicărilor. În cazul în care scopul este clar, auditorul și persoanele însărcinate cu guvernanta sunt pot ajunge mai ușor la o înțelegere comună a aspectelor relevante și acțiunilor preconizate ce decurg din procesului de comunicare.
 - Formei în care se vor efectua comunicările.
 - Persoanei(lor) din cadrul echipei de audit și dintre cele responsabile cu guvernanta care vor comunica cu privire la anumite aspecte specifice.
 - Așteptărilor auditorului cu privire la reciprocitatea comunicării, și la faptul că persoanele însărcinate cu guvernanta vor comunica cu auditorul aspectele pe care le consideră relevante pentru audit, de exemplu, deciziile strategice care ar putea afecta în mod semnificativ natura, plasarea în timp și amplasarea procedurilor de audit, suspectarea sau detectarea fraudei și preocupările legate de integritatea sau competența conducerii superioare.
 - Procesului de luare de măsuri și raportare cu privire la aspectele comunicate de auditor.
 - Procesului de luare de măsuri și raportare cu privire la aspectele comunicate de persoanele însărcinate cu guvernanta.
- A30. Procesul de comunicare va diferi în funcție de circumstanțe, inclusiv cele legate de dimensiunea și structura de guvernanta a entității, de modul în care operează persoanele însărcinate cu guvernanta și de viziunea auditoru-

lui cu privire la semnificația aspectelor ce trebuie comunicate. Dificultățile în stabilirea unei comunicări reciproce eficace pot indica faptul că între auditor și persoanele însărcinate cu guvernanta nu există o comunicare adecvată pentru scopul auditului (a se vedea punctul A44).

Observații specifice entităților mici

- A31. În cazul entităților mici, auditorul poate comunica cu persoanele însărcinate cu guvernanta într-o manieră mai puțin structurată decât cea utilizată în cazul entităților cotate sau mai mari.

Comunicarea cu conducerea

- A32. Multe aspecte pot fi discutate cu conducerea în cursul normal al auditului, inclusiv aspectele dispuse de prezentul ISA pentru a fi comunicate cu persoanele însărcinate cu guvernanta. Astfel de discuții recunosc responsabilitatea executivă a conducerii pentru desfășurarea operațiunilor entității și, în special, responsabilitatea conducerii pentru întocmirea situațiilor financiare.
- A33. Înainte de a comunica anumite aspecte cu persoanele însărcinate cu guvernanta, auditorul le poate discuta cu conducerea, cu excepția cazului în care acest lucru este inadecvat. De exemplu, discutarea cu conducerea a unor chestiuni cu privire la competența sau integritatea conducerii ar putea fi nepotrivită. În completare față de recunoașterea responsabilității executive a conducerii, aceste discuții inițiale pot clarifica anumite informații sau aspecte și pot oferi conducerii o ocazie de a furniza informații și explicații suplimentare. În mod similar, în cazul în care entitatea are o funcție de audit intern, auditorul poate discuta anumite aspecte cu auditorul intern înainte de a comunica cu persoanele însărcinate cu guvernanta.

Comunicarea cu terțe părți

- A34. Persoanele însărcinate cu guvernanta pot dori să ofere unor terțe părți cum ar fi, de exemplu, bancheri sau anumite organe de reglementare, copii ale comunicării scrise cu auditorul. În anumite cazuri, prezentarea de informații terțelor părți poate fi ilegală sau inadecvată. Atunci când o comunicare scrisă elaborată pentru persoanele însărcinate cu guvernanta este pusă la dispoziția unor terțe părți, poate fi important ca, în circumstanțele date, terțele părți să fie informate asupra faptului că aceste comunicări nu au fost elaborate pentru acestea, de exemplu, prin declararea în cadrul comunicărilor scrise către persoanele însărcinate cu guvernanta a faptului că:
- (a) Această comunicare a fost elaborată pentru a fi utilizată numai de către persoanele însărcinate cu guvernanta și, după caz, de conducerea grupului sau de auditorul la nivelul grupului, iar terțele părți nu ar trebui să se bazeze pe ele;

- (b) Auditorul nu își asumă nicio responsabilitate față de terțele părți; și
 (c) Orice fel de restricții asupra prezentării sau distribuirii către terțe părți.
- A35. Spre exemplu, în anumite jurisdicții, auditorul poate fi obligat prin lege sau reglementări:
- Să notifice un organ de reglementare sau de implementare asupra anumitor aspecte comunicate persoanelor însărcinate cu guvernanta. De exemplu, în anumite țări, auditorul are datoria de a raporta denaturările către autorități în cazul în care conducerea și persoanele însărcinate cu guvernanta nu au luat măsuri corective;
 - Să transmită copii ale anumitor rapoarte întocmite pentru persoanele însărcinate cu guvernanta către organismele de reglementare sau finanțatoare relevante, sau către alte organisme, precum o autoritate centrală în cazul unor entități din sectorul public; sau
 - Să pună la dispoziția publicului rapoartele elaborate pentru persoanele însărcinate cu guvernanta.
- A36. Cu excepția cazului în care legea sau reglementările prevăd obligativitatea de a pune la dispoziția unor terțe părți comunicările scrise cu persoanele însărcinate cu guvernanta, auditorul ar putea avea nevoie de consimțământul prealabil al persoanelor însărcinate cu guvernanta înainte de a acționa în acest fel.

Forme de comunicare (a se vedea punctele 19-20)

- A37. Comunicarea eficace poate implica prezentări structurate și rapoarte scrise, precum și comunicări mai puțin structurate, inclusiv discuții. Auditorul poate comunica alte aspecte decât cele identificate la punctele 19 și 20 fie verbal, fie în scris. Comunicările scrise pot include o scrisoare de misiune care este transmisă persoanelor însărcinate cu guvernanta.
- A38. În afară de semnificația anumitor aspecte, forma comunicării (de exemplu, dacă respectiva comunicare se face în scris sau verbal, gradul de detalieră sau sintetizare a comunicării și dacă această comunicare se face într-o manieră structurată sau nestructurată) poate fi afectată și de alți factori, precum:
- Dacă aspectul a fost rezolvat de manieră satisfăcătoare.
 - Măsura în care conducerea a comunicat în prealabil aspectul.
 - Dimensiunea, structura operațională, mediul de control și structura legală a entității.
 - În cazul unui audit al situațiilor financiare cu scop special, dacă auditorul auditează și situațiile financiare cu scop general ale entității.
 - Dispoziții legale. În anumite jurisdicții, este prevăzută obligativitatea

unei comunicări scrise cu persoanele însărcinate cu guvernanta într-o formă prestabilită de legislația națională.

- Așteptările persoanelor însărcinate cu guvernanta, inclusiv înțelegerile încheiate cu privire la ședințele sau comunicările periodice cu auditorul.
- Perioada de contact și dialog continuu pe care auditorul o are cu persoanele însărcinate cu guvernanta.
- Dacă s-au operat modificări semnificative în componența unui corp de guvernanta.

A39. În cazul în care un aspect semnificativ este discutat cu o anumită persoană din cadrul persoanelor însărcinate cu guvernanta cum ar fi, de exemplu, președintele unui comitet de audit, poate fi potrivit ca auditorul să sintetizeze aspectul respectiv în comunicările ulterioare, astfel încât toate persoanele însărcinate cu guvernanta să fie informate pe deplin și echilibrat.

Plasarea în timp a comunicărilor (a se vedea punctul 21)

A40. Plasarea adecvată în timp a comunicărilor poate varia în funcție de circumstanțele misiunii. Circumstanțele relevante includ semnificația și natura aspectului, precum și acțiunea preconizată a fi întreprinsă de către persoanele însărcinate cu guvernanta. De exemplu:

- Comunicările cu privire la aspectele ce țin de planificare pot fi realizate deseori la începutul misiunii de audit și, pentru o misiune inițială, pot constitui o parte a convenirii termenilor misiunii.
- Ar putea fi adecvat ca o dificultate semnificativă întâlnită pe parcursul auditului să fie comunicată cât de curând posibil dacă persoanele însărcinate cu guvernanta sunt în măsură să îl sprijine pe auditor în surmontarea acelei dificultăți sau dacă este foarte probabil ca aceasta să conducă la o opinie modificată. În mod similar, auditorul poate comunica verbal persoanelor însărcinate cu guvernanta cât mai curând posibil deficiențele semnificative în controlul intern pe care auditorul le-a identificat, înaintea comunicării acestora în scris, conform dispozițiilor din ISA 265⁹.
- Comunicările legate de independență pot fi adecvate ori de câte ori se fac raționamente semnificative cu privire la amenințările la adresa independenței și a măsurilor de siguranță aferente, de exemplu, în cazul în care se acceptă o misiune de servicii de non-audit și în cadrul unor discuții de finalizare. O discuție de finalizare poate constitui un moment adecvat și pentru comunicarea constatărilor auditului, inclusiv viziunea auditorului asupra aspectelor calitative ale practicilor de contabilitate ale entității.

⁹ ISA 265, „Comunicare deficiențelor în controlul intern către persoanele însărcinate cu guvernanta și către conducere”, punctele 9 și A14

- Atunci când se auditează atât situațiile financiare cu scop special cât și cele cu scop general, poate fi adecvată coordonarea plasării în timp a comunicărilor.
- A41. Alți factori care ar putea fi relevanți pentru plasarea în timp a comunicărilor includ:
- Dimensiunea, structura operațională, mediul de control și structura legală a entității ce este auditată.
 - Orice fel de obligații legale de a comunica anumite aspecte într-o perioadă specificată.
 - Așteptările persoanelor însărcinate cu guvernanta, inclusiv înțelegerile încheiate cu privire la ședințele periodice sau la comunicările cu auditorul.
 - Momentul la care auditorul identifică anumite aspecte, de exemplu, auditorul poate nu identifică un anumit aspect (de exemplu, nerespectarea unei legi) într-un interval de timp în care mai pot fi luate măsuri preventive, dar comunicarea acelui aspect poate permite adoptarea unor măsuri de remediere.

Gradul de adecvare al procesului de comunicare (a se vedea punctul 22)

- A42. Nu este necesar ca auditorul să elaboreze proceduri specifice în sprijinul evaluării comunicării reciproce între auditor și persoanele însărcinate cu guvernanta; mai degrabă, evaluarea se poate baza pe observații ce rezultă din procedurile de audit efectuate în alte scopuri. Astfel de observații pot include:
- Gradul de adecvare și încadrarea în timp a acțiunilor persoanelor însărcinate cu guvernanta ca reacție la aspectele ridicate de auditor. Atunci când aspectele semnificative ridicate în comunicările anterioare nu au fost rezolvate în mod efectiv, ar putea fi adecvat ca auditorul să investigheze motivele pentru care nu au fost luate măsuri adecvate și să ia în considerare menționarea respectivului subiect din nou. Această abordare evită riscul de a lăsa impresia că auditorul este satisfăcut de modul în care a fost tratată problema sau că aceasta nu mai este semnificativă.
 - Aparenta deschidere a persoanelor însărcinate cu guvernanta în comunicarea lor cu auditorul.
 - Dorința și capacitatea persoanelor însărcinate cu guvernanta de a se întâlni cu auditorul în absența conducerii.
 - Aparenta capacitate a persoanelor însărcinate cu guvernanta de a înțelege pe deplin aspectele ridicate de auditor, de exemplu, măsura în care persoanele însărcinate cu guvernanta cercetează aspectele și pun întrebări cu privire la recomandările ce li se adresează.

- Dificultăți în găsirea unui acord comun cu persoanele însărcinate cu guvernanta asupra formei, plasării în timp și conținutului general precizat al comunicărilor.
 - În cazul în care toate sau unele dintre persoanele însărcinate cu guvernanta sunt implicate în conducerea entității, aparenta lor conștientizare a modului în care aspectele discutate cu auditorul le pot afecta responsabilitățile mai extinse de guvernanta, precum și responsabilitățile de conducere.
 - Măsura în care comunicarea reciprocă între auditor și persoanele însărcinate cu guvernanta îndeplinește dispozițiile aplicabile legale și de reglementare.
- A43. După cum este menționat la punctul 4, comunicarea reciprocă eficace sprijină atât auditorul, cât și persoanele însărcinate cu guvernanta. Mai mult, ISA 315 identifică participarea persoanelor însărcinate cu guvernanta, inclusiv interacțiunea lor cu auditul intern, dacă există, și auditorii externi, drept un element al mediului de control al entității¹⁰. Comunicarea reciprocă inadecvată poate indica un mediu de control nesatisfăcător și poate influența evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă. Există, de asemenea, și riscul ca auditorul să nu fi obținut probe de audit suficiente și adecvate pentru a-și forma o opinie asupra situațiilor financiare.
- A44. În cazul în care comunicarea reciprocă între auditor și persoanele însărcinate cu guvernanta nu este adecvată, iar situația nu poate fi rezolvată, auditorul poate lua măsuri precum:
- Modificarea opiniei auditorului pe baza limitării domeniului de aplicare.
 - Obținerea de consiliere juridică cu privire la consecințele diferitelor modalități de acțiune.
 - Comunicarea cu terțe părți (de exemplu, un organ de reglementare) sau o autoritate superioară din cadrul structurii de guvernanta din afara entității, precum proprietarii unei afaceri (de exemplu, acționarii în cadrul unei adunări generale), sau cu ministerul responsabil sau parlamentul în cazul sectorului public.
 - Retragera din misiune în cazul în care acest lucru este posibil în conformitate cu legea sau reglementările aplicabile

Documentație (a se vedea punctul 23)

- A45. Documentația comunicării verbale poate include o copie a minuterelor elaborate de către entitate păstrate ca parte a documentației de audit, în cazul în care acele minute reprezintă o înregistrare adecvată a comunicării

¹⁰ ISA 315, punctul A70.

Anexa 1

(a se vedea punctul 3)

Dispoziții specifice în ISQC1 și alte ISA-uri care se referă la comunicările cu persoanele însărcinate cu guvernanta

Prezenta anexă identifică punctele din ISQC1¹¹ și alte ISA-uri în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele cu începere de la sau ulterior datei de 15 decembrie 2009, ce dispun obligativitatea comunicării unor aspecte specifice cu persoanele însărcinate cu guvernanta. Această listă nu constituie un substitut pentru luarea în considerare a dispozițiilor și a modurilor lor de aplicare, precum și altor materiale explicative din ISA-uri.

- ISQC1, „Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuiți ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe”, punctul [30(a)]
- ISA 240 „Responsabilitățile auditorului privind fraudă în cadrul unui audit al situațiilor financiare” – punctele 21, 38(c) (i) și 40-42
- ISA 250 „Luarea în considerare a legii și reglementărilor într-un audit al situațiilor financiare” – punctele 14, 19 și 22-24
- ISA 265, „Comunicarea deficiențelor în controlul intern către persoanele însărcinate cu guvernanta și către conducere”, punctul 9
- ISA 450, „Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului” – punctele 12-13
- ISA 505, „Confirmări externe”, punctul 9
- ISA 510, „Misiuni de audit inițiale – solduri inițiale” – punctul 7
- ISA 550, „Părți afiliate” – punctul 27
- ISA 560 „Evenimente ulterioare” – punctele 7(b)-(c), 9, 10(a), 13(b), 14(a) și 17
- ISA 570, „Principiul continuității activității” – punctul 23
- ISA 600, „Considerente speciale – auditurile situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)” – punctul 49
- ISA 705, „Modificări ale opiniei raportului auditorului independent” – punctele 12, 14, 19(a) și 28
- ISA 706, „Paragrafele de observații și paragrafele explicative din raportul auditorului independent” – punctul 9
- ISA 710, „Informații comparative – Cifre corespondente și situații financiare comparative”, punctul 18
- ISA 720, „Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații din documentele care conțin situații financiare auditate” – punctele 10, 13 și 16

¹¹ ISQC1, „Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuiți ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurări și servicii conexe”

Anexa 2

[a se vedea punctele 16 litera(a), A17]

Aspecte calitative ale practicilor contabile

Comunicarea prevăzută la punctul 16 litera (a) și discutată la punctul A17, poate include aspecte precum:

Practici contabile

- Gradul de adecvare al politicilor contabile în cazul circumstanțelor particulare ale entității, având în vedere necesitatea de a pune în balanță costul furnizării informațiilor cu beneficiul probabil al utilizatorilor situațiilor financiare ale entității. Atunci când există politici contabile alternative acceptabile, comunicarea poate include identificarea elementelor din situația financiară care sunt afectate de alegerea unei politici contabile semnificative, precum și informații asupra politicilor contabile utilizate de entități similare.
- Selectarea inițială și modificarea politicilor semnificative de contabilitate, inclusiv aplicarea unor noi reguli în domeniul contabil. Comunicarea poate include: efectul plasării în timp și a metodei de adoptare a unei modificări în politica contabilă asupra veniturilor curente și viitoare ale entității și plasarea în timp a unei modificări în politicile contabile în corelație cu noile reguli așteptate pentru domeniul contabil.
- Efectul politicilor semnificative de contabilitate în domenii controversate sau emergente (sau a celor strict specifice unui domeniu de activitate, în special în cazul în care nu există recomandări cu autoritate sau un consens asupra acestora).
- Efectul pe care îl are plasarea în timp a tranzacțiilor în legătură cu perioada în care sunt înregistrate.

Estimări contabile

- Pentru elementele pentru care estimările sunt semnificative, aspectele discutate în ISA 540¹² inclusiv, de exemplu:
 - Identificarea de către conducere a estimărilor contabile.
 - Procesul adoptat de conducere în efectuarea estimărilor contabile.
 - Riscurile de denaturare semnificativă.
 - Indicatori ai unui posibil subiectivism al conducerii.
 - Prezentarea incertitudinii estimării în situațiile financiare.

¹² ISA 540, „Auditarea estimărilor contabile, inclusiv a estimărilor contabile la valoarea justă și a prezentărilor aferente”

Prezentările informațiilor în situațiile financiare

- Aspectele implicate și raționamentele aferente efectuate în formularea unor prezentări deosebit de sensibile în situațiile financiare (de exemplu, prezentări legate de recunoașterea venitului, remunerație, continuitatea activității, evenimente ulterioare și aspecte de contingentă).
- Neutralitatea, consecvența și claritatea generală a prezentărilor informațiilor din situațiile financiare.

Aspecte conexe

- Efectul potențial asupra situațiilor financiare al riscurilor semnificative, expunerilor și incertitudinilor care sunt prezentate în situațiile financiare, precum procesele pe rol.
- Măsura în care situațiile financiare sunt afectate de tranzacții neobișnuite, inclusiv sume care nu se repetă, recunoscute pe parcursul perioadei, și dacă astfel de tranzacții sunt prezentate separat în situațiile financiare.
- Factorii care afectează valoarea contabilă a activelor și datoriilor, inclusiv bazele entității pentru determinarea duratelor de viață utilă desemnate pentru activele corporale și necorporale. Comunicarea poate explica modul în care au fost selectați factorii ce afectează valoarea contabilă și modul în care selecția unor factori alternativi ar fi afectat situațiile financiare.
- Corectarea selectivă a denaturărilor, de exemplu, corecții ale denaturărilor ce au ca efect creșterea veniturilor raportate, dar nu și corecții care ar avea ca efect scăderea veniturilor raportate.

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 265
COMUNICAREA DEFICIENȚELOR ÎN CONTROLUL
INTERN CĂTRE PERSOANELE ÎNSĂRCINATE
CU GUVERNANȚA ȘI CĂTRE CONDUCERE

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele
cu începere de la sau ulterior datei de 15 decembrie 2009)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA	1-3
Data intrării în vigoare	4
Obiectiv	5
Definiții	6
Cerințe	7-11
Aplicare și alte materiale explicative	
Determinarea măsurii în care au fost identificate deficiențele din controlul intern	A1-A4
Deficiențe semnificative din controlul intern	A5-A11
Comunicarea deficiențelor din controlul intern	A12-A30

Standardul Internațional de Audit (ISA) 265, „Comunicarea deficiențelor în controlul intern către persoanele însărcinate cu guvernanța și către conducere” trebuie citit în paralel cu ISA 200, „Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit.”

Introducere

Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitatea auditorului de a comunica, în mod corespunzător, către persoanele însărcinate cu guvernanta și către conducere deficiențele din controlul intern¹ pe care auditorul le-a identificat în cadrul unui audit al situațiilor financiare. Prezentul ISA nu impune responsabilități suplimentare auditorului cu privire la obținerea unei înțelegeri a controlului intern și la elaborarea și efectuarea de teste ale controalelor referitoare la și care depășesc cerințele din ISA 315¹ și ISA 330² ISA 260³ stabilește cerințe suplimentare și furnizează îndrumări cu privire la responsabilitatea de comunicare a auditorului către persoanele însărcinate cu guvernanta cu privire la audit.
2. Auditorul trebuie să obțină o înțelegere a controlului intern relevant pentru audit în identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă.⁴ În efectuarea acestor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern pentru a institui proceduri de audit adecvate circumstanțelor, și nu în scopul exprimării unei opinii cu privire la eficacitatea controlului intern. Auditorul poate identifica deficiențele în controlul intern nu doar în cadrul procesului de evaluare a riscului, dar și la orice stadiu al auditului. Prezentul ISA specifică care dintre deficiențele identificate trebuie comunicate de către auditor către persoanele însărcinate cu guvernanta și către conducere.
3. Nicio prevedere din prezentul ISA nu îi interzice auditorului să comunice către persoanele însărcinate cu guvernanta și către conducere alte aspecte ale controlului intern pe care auditorul le-a identificat pe parcursul auditului.

Data intrării în vigoare

4. Prezentul ISA se aplică pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele cu începere de la sau ulterior datei de 15 decembrie 2009.

Obiectiv

5. Obiectivul auditorului este de comunica în mod corespunzător către persoanele însărcinate cu guvernanta și către conducere deficiențele din controlul intern pe care auditorul le-a identificat pe parcursul auditului și care, potrivit raționamentului profesional al auditorului, sunt suficient de importante pentru a atrage atenția.

¹ ISA 315, „Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său,” punctele 4 și 12.

² 159 ISA 330, „Răspunsul auditorului la riscurile evaluate.”

³ ISA 260, „Comunicarea cu persoanele însărcinate cu guvernanta.”

⁴ ISA 315, punctul 12. Punctele A60-A65 furnizează îndrumări cu privire la controalele relevante pentru audit.

Definiții

6. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au semnificațiile atribuite mai jos:
 - (a) Deficiența în controlul intern – Aceasta există atunci când:
 - (i) Un control este elaborat, implementat sau operat astfel încât nu poate preveni, sau detecta și corecta denaturările situațiilor financiare la momentul oportun; sau
 - (ii) Lipsește un control necesar pentru a preveni, sau detecta și corecta, denaturările din situațiile financiare la momentul oportun.
 - (b) Deficiența semnificativă în controlul intern – O deficiență sau o combinație între deficiențele controlului intern care, potrivit raționamentului profesional al auditorului, este suficient de important pentru a atrage atenția persoanelor însărcinate cu guvernanta. (a se vedea punctul A5)

Cerințe

7. Auditorul trebuie să determine măsura în care, pe baza activității de audit desfășurate, auditorul a identificat una sau mai multe deficiențe în controlul intern. (a se vedea punctele A1-A4)
8. Dacă auditorul a identificat una sau mai multe deficiențe în controlul intern, auditorul trebuie să determine, pe baza activității de audit desfășurate, măsura în care acestea constituite deficiențe semnificative, individual sau în combinație. (a se vedea punctele A5-A11)
9. Auditorul trebuie să comunice în scris, la momentul oportun, către persoanele însărcinate cu guvernanta deficiențele semnificative din controlul intern identificate pe parcursul auditului. (a se vedea punctele A12-A18, A27)
10. Auditorul trebuie, de asemenea, să comunice la momentul oportun conducerii cu un nivel de responsabilitate adecvat: (a se vedea punctele A19, A27)
 - (a) În scris, deficiențele semnificative din controlul intern pe care auditorul le-a comunicat sau intenționează să le comunice persoanelor însărcinate cu guvernanta, cu excepția cazului în care comunicarea directă către conducere nu ar fi adecvată în acele circumstanțe; și (a se vedea punctele A14, A20-A21)
 - (b) Alte deficiențe din controlul intern identificate pe parcursul auditului care nu au fost comunicate conducerii de alte părți și care, potrivit raționamentului profesional al auditorului, sunt suficient de importante pentru a atrage atenția conducerii. (a se vedea punctele A22-A26)

11. Auditorul trebuie să includă în comunicarea scrisă a deficiențelor semnificative din controlul intern:
- (a) O descriere a deficiențelor și o explicație a efectelor potențiale ale acestora; și (a se vedea punctul A28)
 - (b) (b) Suficiente informații care să le permită persoanelor însărcinate cu guvernanta și conducerii să înțeleagă contextul comunicării. Mai precis, auditorul trebuie să explice că: (a se vedea punctele A29-A30)
 - (i) Scopul auditului a fost exprimarea de către auditor a unei opinii asupra situațiilor financiare;
 - (ii) Auditul a inclus luarea în considerare a controlului intern relevant pentru întocmirea situațiilor financiare în vederea elaborării de proceduri de audit adecvate circumstanțelor, dar nu în scopul exprimării unei opinii asupra eficacității controlului intern; și
 - (iii) Aspectele raportate sunt limitate la acele deficiențe pe care auditorul le-a identificat pe parcursul auditului și asupra cărora auditorul a ajuns la concluzia că sunt suficient de importante pentru a fi raportate persoanelor însărcinate cu guvernanta.

Aplicare și alte materiale explicative

Determinarea măsurii în care au fost identificate deficiențele din controlul intern (a se vedea punctul 7)

- A1. În determinarea măsurii în care auditorul a identificat una sau mai multe deficiențe în controlul intern, auditorul poate discuta faptele și circumstanțele relevante constatate cu nivelul adecvat al conducerii. Această discuție reprezintă o oportunitate pentru auditor de a alerta conducerea, la momentul oportun, cu privire la existența deficiențelor cu care conducerea se poate să nu fi fost la curent anterior. Nivelul conducerii adecvat pentru discutarea observațiilor este cel care este familiar cu domeniul controlului intern respectiv și care are autoritatea de a lua măsurile de remediere aferente oricărei deficiențe identificate în controlul intern. În unele circumstanțe, se poate să nu fie adecvat ca auditorul să discute direct cu conducerea, de exemplu, dacă observațiile par să pună la îndoială integritatea sau competența conducerii (a se vedea punctul A20).
- A2. În discutarea cu conducerea a faptelor și circumstanțelor identificărilor auditorului, auditorul poate obține alte informații relevante de luat în considerare ulterior, precum:
- Înțelegerea de către conducere a cauzelor existente sau suspectate ale deficiențelor.

- Excepțiile rezultând din deficiențe pe care conducerea se poate să nu le fi notat, de exemplu, denaturările care nu au fost prevenite de controalele relevante ale sistemelor informatice (IT).
- O indicație preliminară din partea conducerii a răspunsului său la aceste identificări.

Considerente specifice entităților mai mici

- A3. În timp ce conceptele care stau la baza activităților de control din entitățile mai mici pot fi similare celor din entitățile mai mari, formalitatea cu care acestea operează va varia. Mai mult, entitățile mai mici pot considera că anumite tipuri de activități de control nu sunt necesare, datorită controalelor aplicate de conducere. De exemplu, doar autoritatea conducerii de a acorda credite clienților și de a aproba achizițiile semnificative poate furniza un control eficient al soldurilor conturilor și tranzacțiilor importante, reducând sau înlăturând necesitatea activităților de control mai detaliate.
- A4. De asemenea, entitățile mai mici au deseori mai puțini angajați, ceea ce poate limita amploarea cu care este practică separarea sarcinilor. Cu toate acestea, într-o entitate mică gestionată de proprietar, proprietarul-manager poate exercita o supraveghere mai eficientă decât într-o entitate mai mare. Acest nivel superior de supraveghere de către conducere trebuie să fie pus în balanță cu potențialul sporit al conducerii de a eluda controalele.

Deficiențe semnificative din controlul intern [a se vedea punctele 6 litera (b), 8]

- A5. Semnificația unei deficiențe sau a unei combinații de deficiențe din controlul intern nu depinde doar de măsura în care o denaturare a avut loc propriu-zis, dar și de posibilitatea ca o denaturare să aibă loc și de dimensiunea potențială a denaturării. Așadar, pot exista deficiențe semnificative, chiar dacă auditorul nu a identificat denaturări pe parcursul auditului.
- A6. Exemple de aspecte pe care auditorul le poate lua în considerare în determinarea măsurii în care o deficiență sau o combinație de deficiențe din controlul intern constituie o deficiență semnificativă includ:
- Posibilitatea ca deficiențele să genereze, în viitor, denaturări semnificative ale situațiilor financiare.
 - Susceptibilitatea unei pierderi sau fraude asociate activului sau datoriei aferent(e).
 - Subiectivitatea și complexitatea determinării valorilor estimate, precum estimările contabile ale valorii juste.
 - Valorile din situațiile financiare expuse deficiențelor.

- Volumul activității care a avut loc sau ar putea avea loc în soldul contului sau în clasa de tranzacții expus(ă) deficienței sau deficiențelor.
- Importanța controalelor pentru procesul de raportare financiară; de exemplu:
 - Controale de monitorizare generale (precum supravegherea conducerii).
 - Controale ale prevenirii și detectării fraudei.
 - Controale ale selectării și aplicării politicilor contabile semnificative.
 - Controale ale tranzacțiilor semnificative cu părțile afiliate.
 - Controale ale tranzacțiilor semnificative care nu se încadrează în activitatea obișnuită a entității.
 - Controale procesului de raportare financiară de la sfârșitul perioadei (precum controalele asupra înregistrărilor contabile nerecurente).
- Cauza și frecvența excepțiilor detectate drept rezultat al deficiențelor controalelor.
- Interacțiunea dintre deficiență și alte deficiențe ale controlului intern.

A7. Indicii ale deficiențelor semnificative din controlul intern includ, de exemplu:

- Probe ale aspectelor ineficiente ale mediului de control, precum:
 - Indicii că tranzacțiile semnificative în care conducerea are un interes financiar nu au fost investigate, în mod corespunzător, de către persoanele însărcinate cu guvernanta.
 - Identificarea fraudei conducerii, fie că este semnificativă sau nu, care nu a fost prevenită de controlul intern al entității.
 - Eșecul conducerii de a implementa măsuri adecvate de remediere a deficiențelor semnificative comunicate anterior.
- Absența unui proces de evaluare a riscului în cadrul entității, atunci când ar fi fost de așteptat, în mod normal, ca un astfel de proces să fi fost stabilit.
- Probe ale unui proces ineficient de evaluare a riscului, precum eșecul conducerii de a identifica un risc de denaturare semnificativă pe care auditorul s-ar fi așteptat ca procesul entității de evaluare a riscului să îl fi identificat.
- Probe ale unui răspuns ineficient la riscurile identificate (de ex., absența controalelor cu privire la un astfel de risc).
- Denaturările detectate de procedurile auditorului care nu au fost prevenite, sau detectate și corectate, de controlul intern al entității.

- Retratarea situațiilor financiare publicate anterior pentru a reflecta corectarea denaturărilor semnificative cauzate de eroare sau fraudă.
 - Probe ale incapacității conducerii de a supraveghea întocmirea situațiilor financiare.
- A8. Controalele pot fi elaborate pentru a funcționa separat sau în combinație cu alte controale pentru a preveni eficient, sau pentru a detecta și corecta denaturările semnificative.⁵ De exemplu, controalele asupra conturilor de creanțe pot consta atât în controale automate, cât și manuale elaborate pentru a funcționa împreună pentru a preveni, sau detecta și corecta, denaturările soldului contului. O singură deficiență în controlul intern poate să nu fie suficient de importantă pentru a constitui o deficiență semnificativă. Cu toate acestea, o combinație de deficiențe care afectează soldul aceleiași cont sau aceeași prezentare, afirmație relevantă, sau componentă a controlului intern poate spori riscurile de denaturare atât de mult încât să genereze o deficiență semnificativă.
- A9. Legile sau reglementările din anumite jurisdicții pot stabili o cerință (în special pentru entitățile cotate) potrivit căreia auditorul să comunice persoanelor însărcinate cu guvernanta sau altor părți relevante (precum organele de reglementare) unul sau mai multe tipuri specifice de deficiențe în controlul intern pe care auditorul le-a identificat pe parcursul auditului. Atunci când legile sau reglementările au stabilit termeni și definiții specifice acestor tipuri de deficiente și prevăd ca auditorul să utilizeze acești termeni și definiții în scopul comunicării, auditorul utilizează acești termeni și definiții în comunicarea sa, în conformitate cu cerința legală și de reglementare.
- A10. Atunci când jurisdicția a stabilit termeni specifici pentru tipurile de deficiențe din controlul intern care urmează a fi comunicate, dar nu a definit acești termeni, poate fi necesar ca auditorul să își utilizeze raționamentul pentru a determina aspectele care urmează a fi comunicate ulterior potrivit dispoziției legale sau de reglementare. Astfel, auditorul poate considera adecvat să țină cont de cerințele și îndrumările din prezentul ISA. De exemplu, dacă scopul dispoziției legale sau de reglementare este de a aduce în atenția persoanelor însărcinate cu guvernanta anumite aspecte ale controlului intern de care aceștia ar trebui să fie informați, poate fi adecvată considerarea acestor aspecte ca fiind, în general echivalente deficiențelor semnificative, care trebuie comunicate persoanelor însărcinate cu guvernanta, potrivit cerințelor prezentului ISA.

⁵ ISA 315, punctul A66.

- A11. Cerințele din prezentul ISA continuă să fie aplicabile, indiferent dacă legile sau reglementările pot prevedea ca auditorul să utilizeze termeni sau cerințele specifice.

Comunicarea deficiențelor din controlul intern

Comunicarea deficiențelor semnificative din controlul intern către persoanele însărcinate cu guvernanta (a se vedea punctul 9)

- A12. Comunicarea în scris a deficiențelor semnificative persoanelor însărcinate cu guvernanta reflectă importanța acestor aspecte și asistă persoanele însărcinate cu guvernanta în îndeplinirea responsabilităților lor de supraveghere. ISA 260 stabilește considerentele relevante cu privire la comunicarea cu persoanele însărcinate cu guvernanta, atunci când toate aceste persoane sunt implicate în conducerea entității.⁶
- A13. În determinarea momentului la care trebuie emisă comunicarea scrisă, auditorul poate lua în considerare măsura în care primirea acestui tip de comunicare ar fi un factor important care să le permită persoanelor însărcinate cu guvernanta să se achite de responsabilitățile lor de supraveghere. În plus, în cazul entităților cotate din anumite jurisdicții, s-ar putea ca persoanele însărcinate cu guvernanta să aibă nevoie să primească comunicarea scrisă înainte de data aprobării situațiilor financiare pentru a se putea achita de responsabilitățile lor specifice în raport cu controlul intern în scop de reglementare sau în alte scopuri. În cazul altor entități, auditorul poate emite comunicarea scrisă la o dată ulterioară. Cu toate acestea, în cel de-al doilea caz, deoarece comunicarea scrisă a auditorului cu privire la deficiențele semnificative face parte din dosarul de audit anual, comunicarea scrisă face obiectul cerinței suplimentare⁷, potrivit căreia auditorul trebuie să finalizeze, la momentul oportun, alcătuirea dosarului de audit final. ISA 230 afirmă că o limită adecvată de timp pentru finalizarea alcătuirii dosarului de audit anual nu depășește, de obicei, mai mult de 60 de zile de la data raportului auditorului.⁸
- A14. Indiferent de plasarea în timp a comunicării scrise a deficiențelor semnificative, auditorul poate comunica într-o prima fază conducerii aceste deficiențe verbal și, dacă este cazul, persoanelor însărcinate cu guvernanta pentru a le ajuta în luarea de măsuri de remediere oportune, pentru a minimiza riscurile de denaturare semnificativă. Totuși, aceste acțiuni nu îl scutesc pe auditor de responsabilitatea de a comunica deficiențele semnificative în scris, așa cum prevede prezentul ISA.

⁶ ISA 260, punctul 13.

⁷ ISA 230, „Documentația de audit,” punctul 14.

⁸ ISA 230, punctul A21.

A15. Nivelul de detaliu cu care sunt comunicate deficiențele semnificative este un aspect care ține de raționamentul profesional al auditorului în circumstanțele respective. Factorii pe care auditorul îi poate lua în considerare în determinarea nivelului adecvat de detaliu al comunicării include, de exemplu:

- Natura entității. De exemplu, comunicarea prevăzută pentru o entitate de interes public poate fi diferită de cea a unei entități care nu este de interes public.
- Dimensiunea și complexitatea entității. De exemplu, comunicarea prevăzută pentru o entitate complexă poate fi diferită de cea a unei entități care desfășoară o activitate simplă.
- Natura deficiențelor semnificative pe care auditorul le-a identificat.
- Structura de guvernanta a entității. De exemplu, pot fi necesare mai multe detalii dacă persoanele însărcinate cu guvernanta includ membri care nu au experiență semnificativă în cadrul domeniului de activitate al entității sau în sectoarele aferente.
- Dispozițiile legale sau de reglementare referitoare la comunicarea tipurilor specifice de deficiențe din controlul intern.

A16. Conducerea și persoanele însărcinate cu guvernanta pot fi deja la curent cu deficiențele semnificative pe care auditorul le-a identificat pe parcursul auditului și pot să fi optat să nu le remedieze din cauza costurilor sau din alte considerente. Responsabilitatea pentru evaluarea costurilor și beneficiilor implementării de măsuri de remediere aparține conducerii și persoanelor însărcinate cu guvernanta. În consecință, cerința de la punctul 9 se aplică indiferent de cost sau de alte considerente pe care conducerea sau persoanele însărcinate cu guvernanta le pot considera relevante în determinarea măsurii în care trebuie remediate aceste deficiențe.

A17. Faptul că auditorul a comunicat o deficiență semnificativă persoanelor însărcinate cu guvernanta și conducerii în cadrul unui audit anterior nu elimină necesitatea ca auditorul să repete comunicarea dacă nu au fost luate încă măsuri de remediere. Dacă se menține o deficiență semnificativă comunicată anterior, comunicarea din anul curent poate relua descrierea din comunicarea anterioară, sau poate face doar referire la comunicarea anterioară. Auditorul poate întreba conducerea, sau dup caz, persoanele însărcinate cu guvernanta de ce nu a fost încă remediată deficiența semnificativă. Neluarea de măsuri, în absența unei explicații rezonabile, poate reprezenta, prin ea însăși, o deficiență semnificativă.

Considerente specifice entităților mai mici

- A18. În cazul auditorilor entităților mai mici, auditorul poate comunica într-un mod mai puțin structurat cu persoanele însărcinate cu guvernanta decât în cazul entităților mai mari.

Comunicarea deficiențelor din controlul intern către conducere (a se vedea punctul 10)

- A19. De obicei, nivelul adecvat de conducere este cel care are responsabilitatea și autoritatea de a evalua deficiențele din controlul intern și de a lua măsurile necesare de remediere. În cazul deficiențelor semnificative, nivelul adecvat poate fi directorul executiv sau directorul financiar (sau o poziție echivalentă), deoarece aceste aspecte trebuie comunicate, de asemenea, persoanelor însărcinate cu guvernanta. În cazul altor deficiențe din controlul intern, nivelul adecvat poate fi reprezentat de conducerea operațională cu o implicare mai directă în domeniile de control afectate și care are autoritatea de a lua măsurile de remediere adecvate.

Comunicarea deficiențelor semnificative din controlul intern către conducere [a se vedea punctul 10 litera (a)]

- A20. Anumite deficiențe semnificative identificate în controlul intern pot pune la îndoială integritatea sau competența conducerii. De exemplu, pot exista probe de fraudă sau de nerespectare intenționată de către conducere a legilor și reglementărilor, sau conducerea poate manifesta o incapacitate de a supraveghea întocmirea situațiilor financiare adecvate ceea ce ar pune la îndoială competența conducerii. În consecință, comunicarea acestor deficiențe direct către conducere poate să nu fie adecvată.
- A21. ISA 250 stabilește cerințe și furnizează îndrumări cu privire la raportarea nerespectării identificate a legilor și reglementărilor, inclusiv pentru cazurile în care persoanele însărcinate cu guvernanta sunt ele însele implicate în cazurile de neconformitate.⁹ ISA 240 stabilește cerințe și furnizează îndrumări cu privire la comunicarea către persoanele însărcinate cu guvernanta atunci când auditorul a identificat sau a suspectat o fraudă care implică conducerea.¹⁰

Comunicarea altor deficiențe din controlul intern către conducere [a se vedea punctul 10 litera (b)]

- A22. Pe parcursul auditului, auditorul poate identifica alte deficiențe în controlul intern care nu sunt semnificative dar pot fi suficient de importante pentru

⁹ ISA 250, „Luarea în considerare a legii și reglementărilor într-un audit al situațiilor financiare,” punctele 22-28.

¹⁰ ISA 240, „Responsabilitățile auditorului privind fraudă în cadrul unui audit al situațiilor financiare,” punctul 41.

a atrage atenția conducerii. Determinarea acelor deficiențe din controlul intern care merită atenția conducerii este o chestiune de raționament profesional în circumstanțele respective, ținând cont de probabilitatea și dimensiunea potențială a denaturărilor care pot apărea în situațiile financiare ca rezultat al acelor deficiențe.

- A23. Comunicarea altor deficiențe din controlul intern care merită atenția conducerii nu trebuie să fie scrisă, ci poate fi verbală. Atunci când auditorul a discutat cu conducerea faptele și circumstanțele constatărilor sale, auditorul poate considera că comunicarea verbală către conducere a acestor altor deficiențe a fost efectuată la momentul acestor discuții. În consecință, nu trebuie efectuată ulterior o comunicare oficială.
- A24. Dacă auditorul a comunicat către conducere deficiențele din controlul intern altele decât deficiențele semnificative într-o perioadă anterioară și conducerea a ales să nu le remedieze din motive legate de costuri sau din alte motive, auditorul nu trebuie să repete comunicarea în perioada curentă. De asemenea, auditorului nu i se impune să repete informațiile referitoare la aceste deficiențe care au fost comunicate anterior conducerii de terțe părți, precum auditorii interni sau organele de reglementare. Totuși, poate fi adecvat ca auditorul să comunice din nou aceste alte deficiențe, dacă a avut loc o schimbare a conducerii, sau dacă auditorul a luat cunoștință de informații noi care schimbă înțelegerea anterioară a acestor deficiențe de către auditor și conducere. Cu toate acestea, eșecul conducerii de a remedia aceste alte deficiențe din controlul intern care au fost comunicate anterior poate deveni o deficiență semnificativă care este necesar să fie comunicată către persoanele însărcinate cu guvernanta. Măsura în care auditorul se confruntă sau nu cu o situație de acest tip depinde de raționamentul auditorului în acele circumstanțe.
- A25. În unele circumstanțe, persoanele însărcinate cu guvernanta pot dori să fie puse la curent cu detaliile altor deficiențe din controlul intern pe care auditorul le-a comunicat conducerii sau să fie informate pe scurt de natura acestor alte deficiențe. În mod alternativ, auditorul poate considera necesar să informeze persoanele însărcinate cu guvernanta cu privire la comunicarea altor deficiențe către conducere. În oricare dintre situații, auditorul poate raporta verbal sau în scris către persoanele însărcinate cu guvernanta, după caz.
- A26. ISA 260 stabilește considerentele relevante cu privire la comunicarea către persoanele însărcinate cu guvernanta atunci când toate acestea sunt implicate în conducerea entității.¹¹

¹¹ ISA 260, punctul 13.

Considerente specifice entităților din sectorul public (a se vedea punctele 9-10)

A27. Auditorii din sectorul public pot avea responsabilități suplimentare de a comunica deficiențele din controlul intern pe care auditorul le-a identificat pe parcursul auditului, în diferite moduri, la un nivel de detaliu și către părți la care nu se face referire în prezentul ISA. De exemplu, deficiențele semnificative pot trebui să fie comunicate către legislativ sau către alt organ administrativ. Legile, reglementările sau altă autoritate pot mandata, de asemenea, auditorii din sectorul public să raporteze deficiențele din controlul intern, indiferent de semnificația efectelor posibile ale acestor deficiențe. Mai mult, legislația poate prevedea ca auditorii din sectorul public să raporteze cu privire la aspecte mai ample legate de controlul intern decât deficiențele din controlul intern care trebuie comunicate potrivit prezentului ISA, de exemplu, controalele referitoare la respectarea autorităților legislative, a reglementărilor sau prevederilor contractelor sau acordurilor de subvenții.

Conținutul comunicărilor scrise ale deficiențelor semnificative din controlul intern (a se vedea punctul 11)

A28. În explicarea efectelor posibile ale deficiențelor semnificative, auditorul nu trebuie să cuantifice aceste efecte. Deficiențele semnificative pot fi grupate în scopuri de raportare, atunci când acest lucru este adecvat. Auditorul poate include, de asemenea, în comunicarea scrisă sugestii de acțiuni de remediere a deficiențelor, răspunsurile curente sau propuse ale conducerii, și o declarație cu privire la măsura în care auditorul a întreprins, sau nu, pași în vederea verificării măsurii în care răspunsurile conducerii au fost implementate.

A29. Auditorul poate considera adecvat să includă în comunicare următoarele informații suplimentare:

- O indicație potrivit căreia, dacă auditorul ar fi efectuat proceduri mai ample aferente controlului intern, ar fi putut să identifice mai multe deficiențe care să fie raportate, sau să ajungă la concluzia că unele dintre deficiențele raportate nu trebuiau să fie, de fapt, raportate.
- O indicație potrivit căreia această comunicare a fost destinată persoanelor însărcinate cu guvernanta și nu ar fi potrivită în alte scopuri.

A30. Legile sau reglementările pot prevedea ca auditorul sau conducerea să furnizeze o copie a comunicării scrise a auditorului privind deficiențele semnificative către autoritățile de reglementare adecvate. În astfel de cazuri, comunicarea scrisă a auditorului poate identifica aceste autorități de reglementare.

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 300

PLANIFICAREA UNUI AUDIT AL SITUAȚIILOR FINANCIARE

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele cu începere de la sau ulterior datei de 15 decembrie 2009)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA	1
Rolul și plasarea în timp a planificării	2
Data intrării în vigoare	3
Obiectiv	4
Cerințe	
Implicarea membrilor cheie ai echipei misiunii	5
Activități preliminare misiunii	6
Activități de planificare	7 – 11
Documentație	12
Considerente suplimentare privind misiunile de audit inițiale	13
Aplicare și alte materiale explicative	
Rolul și plasarea în timp a planificării	A1-A3
Implicarea membrilor cheie ai echipei misiunii	A4
Activități preliminare misiunii	A5-A7
Activități de planificare	A8-A15
Documentație	A16-A19
Considerente suplimentare privind misiunile de audit inițiale	A20
Anexă: Considerente privind stabilirea strategiei generale de audit	

Standardul Internațional de Audit (ISA) 300, „Planificarea unui audit al situațiilor financiare” trebuie citit în paralel cu ISA 200 „Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit”.

Introducere

Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitatea auditorului de a planifica un audit al situațiilor financiare. Prezentul ISA este scris în contextul auditurilor recurente. Considerentele suplimentare privind misiunile de audit inițiale sunt identificate separat.

Rolul și plasarea în timp a planificării

2. Planificarea unui audit implică stabilirea strategiei generale de audit a misiunii și elaborarea unui plan de audit. Planificarea adecvată aduce o serie de beneficii auditului situațiilor financiare, printre care: (a se vedea punctele A1-A3)
 - Îl ajută pe auditor să acorde atenție cuvenită domeniilor importante ale auditului.
 - Îl ajută pe auditor să identifice și să rezolve problemele posibile, la momentul oportun.
 - Îl ajută pe auditor să organizeze și să gestioneze corect misiunea de audit pentru ca aceasta să se desfășoare într-un mod eficient și eficace.
 - Furnizează asistență în selectarea membrilor echipei misiunii, care dispun de nivelurile adecvate de capacități și competențe pentru a răspunde riscurilor anticipate, și în delegarea de sarcini adecvate acestora.
 - Facilitează coordonarea și supervizarea membrilor echipei misiunii și revizuirea activității acestora.
 - Furnizează asistență, după caz, în îndrumarea activității desfășurate de auditorii componentelor și experți.

Data intrării în vigoare

3. Prezentul ISA se aplică pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele cu începere de la sau ulterior datei de 15 decembrie 2009.

Obiectiv

4. Obiectivul auditorului este de a planifica auditul astfel încât aceasta să se desfășoare într-o manieră eficace.

Cerințe

Implicarea membrilor cheie ai echipei misiunii

5. Partenerul misiunii și alți membri cheie ai echipei misiunii trebuie să se implice în planificarea auditului, inclusiv în planificarea și participarea la discuțiile dintre membrii echipei misiunii. (a se vedea punctul A4)

Activități preliminare misiunii

6. Auditorul trebuie să efectueze următoarele activități la începutul misiunii curente de audit:
 - (a) Să aplice procedurile prevăzute de ISA 220 privind continuitatea relației cu clientul și misiunea specifică de audit¹;
 - (b) Să evalueze respectarea cerințelor etice relevante, inclusiv independența, în conformitate cu ISA 220²; și
 - (c) Să înțeleagă termenii misiunii, conform prevederilor din ISA 210³. (a se vedea punctele A5-A7)

Activități de planificare

7. Auditorul trebuie să stabilească o strategie generală de audit care definește domeniul de aplicare, plasarea în timp și direcția auditului, și care furnizează îndrumări privind elaborarea planului de audit.
8. În stabilirea strategiei generale de audit, auditorul trebuie:
 - (a) Să identifice caracteristicile misiunii ce îi definesc domeniul de aplicare;
 - (b) Să identifice obiectivele de raportare ale misiunii pentru planificarea plasării în timp a auditului și a naturii comunicărilor prevăzute;
 - (c) Să ia în considerare factorii care, potrivit raționamentului profesional al auditorului, sunt semnificativi pentru direcționarea eforturilor echipei misiunii;
 - (d) Să ia în considerare rezultatele activităților preliminare misiunii și, acolo unde este aplicabil, măsura în care sunt relevante cunoștințele dobândite în alte misiuni efectuate de partenerul de misiune pentru entitate; și
 - (e) Să prevadă natura, plasarea în timp și amploarea resurselor necesare desfășurării misiunii. (a se vedea punctele A8-A11)
9. Auditorul trebuie să elaboreze un plan de audit care trebuie să includă o descriere a:
 - (a) Naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor planificate de evaluare a riscurilor, așa cum au fost ele determinate în ISA 315⁴.
 - (b) Naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de audit suplimentare planificate la nivelul afirmațiilor, așa cum au fost determinate în ISA 330⁵.

¹ ISA 220, „Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare”, punctele 12-13

² ISA 220, punctele 9-11

³ ISA 210, „Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit”, punctele 9-13

⁴ ISA 315, „Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său”.

⁵ ISA 330, „Răspunsul auditorului la riscurile evaluate”.

- (c) Alte proceduri planificate de audit care trebuie aplicate astfel încât misiunea să fie conformă cu ISA-urile. (a se vedea punctul A12).
- 10. Auditorul trebuie să actualizeze și să modifice strategia generală de audit și planul de audit, după caz, pe parcursul auditului. (a se vedea punctul A13)
- 11. Auditorul trebuie să planifice natura, plasarea în timp și amploarea coordonării și supervizării membrilor echipei misiunii și revizuirea activității lor. (a se vedea punctele A14-A15)

Documentație

- 12. Auditorul trebuie să includă în documentația de audit⁶:
 - (a) Strategia generală de audit;
 - (b) Planul de audit; și
 - (c) Orice modificări semnificative efectuate în timpul misiunii de audit asupra strategiei generale de audit sau a planului de audit, precum și motivele acestor modificări. (a se vedea punctele A16-A19)

Considerente suplimentare privind misiunile de audit inițiale

- 13. Auditorul trebuie să întreprindă următoarele activități înainte de începerea unui audit inițial:
 - (a) Efectuarea procedurilor prevăzute de ISA 220 privind acceptarea relației cu clientul și a misiunii specifice de audit⁷; și
 - (b) Comunicarea cu auditorul precedent, în cazul în care a avut loc o schimbare a auditorilor, în conformitate cu cerințe etice relevante. (a se vedea punctul A20)

Aplicare și alte materiale explicative

Rolul și plasarea în timp a planificării (a se vedea punctul 2)

- A1. Natura și amploarea activităților de planificare vor varia în funcție de dimensiunea și complexitatea entității, a experienței anterioare în cadrul entității a membrilor cheie ai echipei misiunii și a modificărilor circumstanțelor care au loc în cadrul misiunii de audit.
- A2. Planificarea nu este o fază separată a auditului, ci mai degrabă un proces continuu și iterativ care începe deseori la scurt timp după (sau în paralel cu) finalizarea auditului anterior și continuă până la finalizarea misiunii curente de audit. Totuși, planificarea include considerente privind momentul anumitor activități și proceduri de audit care trebuie finalizate anterior

⁶ ISA 230, „Documentația de audit”, punctele 8-11 și punctul A6.

⁷ ISA 220, punctele 12-13.

efectuării de proceduri de audit suplimentare. De exemplu, planificarea include necesitatea de a lua în considerare, anterior identificării și evaluării riscurilor de denaturare semnificativă, unele aspecte precum:

- Procedurile analitice care trebuie aplicate drept proceduri de evaluare a riscurilor.
- Obținerea unei înțelegeri generale a cadrului legislativ și de reglementare aplicabil entității și a modului în care entitatea se conformează respectivului cadru.
- Determinarea pragului de semnificație.
- Implicarea experților.
- Efectuarea altor proceduri de evaluare a riscurilor.

A3. Auditorul poate decide să discute elemente ale planificării cu conducerea entității pentru a facilita derularea și gestionarea misiunii de audit (de exemplu, coordonarea unor proceduri de audit planificate cu activitatea personalului entității). Deși aceste discuții au loc deseori, strategia generală de audit și planul de audit rămân în responsabilitatea auditorului. Atunci când se discută aspecte incluse în strategia generală de audit sau în planul de audit, este nevoie de atenție pentru a nu compromite eficacitatea auditului. De exemplu, discutarea naturii și a plasării în timp a procedurilor de audit detaliate cu conducerea poate compromite eficacitatea auditului, făcând procedurile de audit prea previzibile.

Implicarea membrilor cheie ai echipei misiunii (a se vedea punctul 5)

A4. Prin implicarea partenerului de misiune și a altor membri cheie ai echipei misiunii în planificarea auditului, se face apel la experiența și viziunea acestora, crescând astfel eficacitatea și eficiența procesului de planificare⁸.

Activități preliminare misiunii (a se vedea punctul 6)

A5. Efectuarea activităților preliminare misiunii specificate la punctul 6 la începutul misiunii curente de audit ajută auditorul în identificarea și evaluarea evenimentelor sau circumstanțelor care ar putea afecta negativ capacitatea auditorului de a planifica și efectua misiunea de audit.

A6. Efectuarea acestor activități preliminare misiunii îi permite auditorului să planifice o misiune de audit pentru care, de exemplu:

- Auditorul menține independența și capacitatea necesare efectuării misiunii.

⁸ ISA 315 punctul 10, stabilește cerințe și oferă îndrumări cu privire la discuția echipei misiunii privind riscul ca entitatea să denatureze semnificativ situațiile financiare. ISA 240 „Responsabilitățile auditorului privind fraudă în cadrul unui audit al situațiilor financiare”, punctul 15, oferă îndrumări privind importanța ce se acordă în cadrul acestei discuții riscului ca situațiile financiare ale entității să fie denaturate semnificativ ca urmare a fraudei.

- Nu există probleme legate de integritatea conducerii care pot afecta disponibilitatea auditorului de a continua misiunea.
 - Nu există neînțelegeri cu clientul în privința termenelor misiunii.
- A7. Luarea în considerare de către auditor a continuității clientului și cerințelor etice relevante, inclusiv independența, se exercită pe toată durata misiunii de audit, pe măsură ce au loc anumite condiții și modificări ale circumstanțelor. Efectuarea procedurilor inițiale atât asupra continuității clientului, cât și asupra cerințelor etice relevante (inclusiv independența) la începutul misiunii curente de audit înseamnă că acestea sunt finalizate anterior efectuării altor activități semnificative pentru misiunea curentă de audit. Pentru misiunile de audit recurente, acest tip de proceduri inițiale au loc deseori imediat după (sau în paralel cu) finalizarea auditului precedent.

Activități de planificare

Strategia generală de audit (a se vedea punctele 7-8)

- A8. Procesul de stabilire a strategiei generale de audit îl ajută pe auditor să determine, sub rezerva finalizării procedurilor auditorului de evaluare a riscurilor, aspecte precum:
- Resursele ce trebuie alocate în anumite domenii specifice ale auditului, precum utilizarea unor membri ai echipei misiunii cu experiență adecvată pentru domeniile cu risc ridicat sau implicarea experților pentru anumite aspecte complexe;
 - Valoarea resurselor ce trebuie alocate pentru anumite domenii specifice ale auditului, precum numărul de membri ai echipei desemnați să observe numărarea stocurilor la locații semnificative, amplasarea cu care este revizuită activitatea altor auditori în cazul auditurilor de grup sau bugetul de audit în ore ce trebuie alocat domeniilor cu risc ridicat;
 - Momentul în care aceste resurse urmează să fie alocate, precum și dacă acest proces are loc în faze intermediare ale auditului sau la data situațiilor financiare; și
 - Modul în care sunt gestionate, direcționate și supervizate acest tip de resurse, precum datele la care se estimează că vor avea loc ședințele de informare și evaluare a echipei, modul în care se estimează că vor fi efectuate revizuirile de către partenerul de misiune și de către manager (de exemplu, la fața locului sau indirect), și dacă se finalizează revizuirile ale controlului calității misiunii.
- A9. Anexa listează exemple de factori care pot fi luați în considerare în stabilirea strategiei generale de audit.

A10. Odată ce strategia generală de audit a fost stabilită, poate fi elaborat un plan de audit pentru a aborda diferitele aspecte identificate în strategia generală de audit, luând în considerare necesitatea de a atinge obiectivele auditului prin utilizarea eficientă a resurselor auditorului. Stabilirea strategiei generale de audit și a planului de audit detaliat nu reprezintă, în mod necesar, procese secvențiale sau separate, ci sunt strâns inter-conectate, deoarece modificările operate în unul dintre ele, pot avea drept rezultat modificarea în consecință a celuilalt.

Considerente specifice entităților mici

A11. În auditurile entităților mici, întregul audit poate fi efectuat de o echipă de audit foarte mică. Multe audituri ale entităților mici presupun implicarea partenerului de misiune (care poate fi un practician individual) ce lucrează cu un singur membru al echipei misiunii (sau fără niciun membru al echipei misiunii). Cu o echipă mai mică, coordonarea și comunicarea între membrii echipei sunt mai ușor de realizat. Stabilirea strategiei generale de audit pentru auditul unei entități mici nu trebuie să fie un exercițiu complex sau consumator de timp; acesta variază în funcție de dimensiunea entității, complexitatea auditului și dimensiunea echipei misiunii. De exemplu, un scurt memorandum întocmit la finalizarea auditului precedent, pe baza unei revizuirii a foilor de lucru, care evidențiază aspectele identificate în auditul tocmai finalizat, actualizat pentru perioada curentă pe baza discuțiilor cu proprietarul-manager, poate servi drept strategie de audit documentată pentru misiunea de audit curentă, dacă acoperă aspectele menționate la punctul 8.

Planul de audit (a se vedea punctul 9)

A12. Planul de audit este mai detaliat decât strategia generală de audit prin faptul că include natura, plasarea în timp și amplexarea procedurilor de audit care urmează a fi efectuate de către membrii echipei misiunii. Planificarea pentru aceste proceduri de audit are loc în timpul desfășurării auditului, pe măsură ce se dezvoltă planul de audit pentru misiune. De exemplu, planificarea procedurilor auditorului de evaluare a riscurilor are loc la începutul procesului de audit. Totuși, planificarea naturii, plasării în timp și amplexării unor proceduri de audit suplimentare specifice depinde de rezultatul acelor proceduri de evaluare a riscurilor. În plus, auditorul poate începe executarea procedurilor viitoare de audit pentru anumite clase de tranzacții, solduri ale conturilor și prezentări înainte de planificarea restului de proceduri de audit suplimentare.

Modificări ale deciziilor de planificare în timpul auditului (a se vedea punctul 10)

A13. Ca rezultat al unor evenimente neașteptate, modificări ale condițiilor date, sau probe de audit obținute în urma rezultatelor procedurilor de audit, auditorul poate fi nevoit să modifice strategia generală de audit și planul de audit, și prin urmare, natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor planificate suplimentare, pe baza analizei revizuite a riscurilor evaluate. Acesta poate fi cazul atunci când în atenția auditorului ajung informații care diferă, în mod semnificativ, de informațiile disponibile la momentul la care auditorul a planificat procedurile de audit. De exemplu, probele de audit obținute prin aplicarea procedurilor de fond pot contrazice probele de audit obținute prin teste ale controalelor.

Coordonarea, supervizarea și revizuirea (a se vedea punctul 11)

A14. Natura, plasarea în timp și amploarea coordonării și supervizării membrilor echipei misiunii și revizuirea activității lor variază în funcție de mulți factori, inclusiv:

- Dimensiunea și complexitatea entității.
- Domeniul auditului.
- Riscurile evaluate de denaturare semnificativă (de exemplu, o creștere a riscurilor de denaturare semnificativă evaluate pentru un domeniu dat al auditului impune, de obicei, o creștere corespunzătoare a amplitudinii și oportunității coordonării și supervizării membrilor echipei misiunii, și o revizuire mai detaliată a activității lor).
- Aptitudinile și competențele membrilor individuali ai echipei care efectuează activitatea de audit.

ISA 220 conține îndrumări suplimentare cu privire la coordonarea, supervizarea și revizuirea activității de audit⁹.

Considerente specifice entităților mici

A15. Dacă un audit este efectuat în întregime de către partenerul de misiune, nu mai apar probleme legate de coordonarea și supervizarea membrilor echipei misiunii și de revizuirea activității lor. În astfel de cazuri, partenerul de misiune, care a efectuat personal toate aspectele activității, va fi atent la toate problemele semnificative. Formularea unei păreri obiective asupra gradului de adecvare a raționamentelor făcute în cursul auditului poate pune unele probleme practice atunci când același individ efectuează, de asemenea, întregul audit. Dacă sunt implicate aspecte deosebit de com-

⁹ ISA 220, punctele 15-17

plexe sau neobișnuite, iar auditul este efectuat de un practician individual, poate fi indicată consultarea cu alți auditori cu experiență adecvată sau cu organismul profesional al auditorilor.

Documentație (a se vedea punctul 12)

- A16. Documentarea strategiei generale de audit reprezintă o înregistrare a deciziilor principale considerate necesare pentru a planifica în mod adecvat auditul și pentru a comunica aspectele semnificative echipei misiunii. De exemplu, auditorul poate rezuma strategia generală de audit sub forma unui memorandum care conține deciziile principale privind domeniul general de aplicare, plasarea în timp și modul de desfășurare a auditului.
- A17. Documentația planului de audit reprezintă o înregistrare a naturii, plasării în timp și amplitudinii planificate a procedurilor de evaluare a riscului și a procedurilor de audit suplimentare la nivelul afirmațiilor, ca răspuns la riscurile evaluate. Ea servește, de asemenea, ca înregistrare a planificării adecvate a procedurilor de audit care pot fi revizuite și aprobate înainte de efectuarea lor. Auditorul poate utiliza programe standard de audit sau liste de verificare pentru finalizarea auditului, adaptate după necesități pentru a reflecta circumstanțele specifice ale misiunii.
- A18. O înregistrare a modificărilor semnificative ale strategiei generale de audit și a planului de audit, precum și a modificărilor rezultate efectuate asupra naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de audit, explică motivele pentru care au fost efectuate modificări semnificative, precum și strategia generală de audit și planul de audit adoptate în final pentru audit. De asemenea, reflectă răspunsul adecvat la modificările semnificative care au loc în timpul auditului.

Considerente specifice entităților mici

- A19. După cum se menționează la punctul A11, un memorandum corespunzător, scurt, poate servi drept strategie documentată pentru auditul unei entități mici. Pentru planul de audit, programe standard de audit sau liste de verificare (a se vedea punctul A17) întocmite pe baza ipotezei unui număr redus de activități de control, așa cum este foarte probabil să fie cazul într-o entitate mică, pot fi folosite cu condiția ca acestea să fie adaptate la circumstanțele misiunii, inclusiv la evaluarea riscurilor de către auditor.

Considerente suplimentare privind misiunile de audit inițiale (a se vedea punctul 13)

A20. Scopul și obiectivul planificării unui audit sunt aceleași, indiferent dacă auditul este o misiune inițială sau recurentă. Totuși, pentru un audit inițial, auditorul poate avea nevoie să își extindă activitățile de planificare, deoarece auditorul, în mod obișnuit, nu deține experiența anterioară cu privire la entitate, care este luată în considerare în cazul planificării misiunilor recurente. Pentru o misiune de audit inițială, aspectele suplimentare pe care auditorul le poate lua în considerare la stabilirea strategiei generale de audit și a planului de audit includ următoarele:

- Cu excepția cazului în care i se interzice prin lege sau reglementări, stabilirea unor acorduri cu auditorul precedent, de exemplu, pentru a revizui foile de lucru ale auditorului precedent.
- Orice aspecte majore (inclusiv aplicarea principiilor de contabilitate sau a standardelor de audit și raportare) discutate cu conducerea în legătură cu selecția inițială ca auditor, comunicarea acestor aspecte persoanelor însărcinate cu guvernanta și modul în care aceste aspecte afectează strategia generală de audit și planul de audit.
- Procedurile de audit necesare pentru a obține suficiente probe adecvate de audit privind soldurile inițiale¹⁰.
- Alte proceduri prevăzute de sistemul firmei de control al calității pentru misiunile de audit inițiale (de exemplu, sistemul firmei de control al calității poate prevedea implicarea unui alt partener sau a unei alte persoane cu experiență care să revizuiască strategia generală de audit înainte de începerea procedurilor semnificative de audit sau care să revizuiască rapoartele înainte de emiterea lor).

¹⁰ ISA 510, „Misiuni de audit inițiale – solduri inițiale”

Anexă

(a se vedea punctele 7-8, A8-A11)

Considerente privind stabilirea strategiei generale de audit

Prezenta anexă prezintă exemple de aspecte pe care auditorul le poate lua în considerare în stabilirea strategiei generale de audit. Multe dintre aceste aspecte vor influența, de asemenea, planul detaliat de audit al auditorului. Exemplele prezentate acoperă o gamă largă de aspecte aplicabile unei multitudini de misiuni. Deși unele dintre aspectele la care se face referire mai jos pot fi prevăzute de alte ISA-uri, nu toate aspectele sunt relevante pentru fiecare misiune de audit, iar lista nu este, în mod necesar, completă.

Caracteristicile misiunii

- Cadrul general de raportare financiară pe baza căruia au fost întocmite informațiile financiare ce urmează a fi auditate, inclusiv orice nevoie de reconcilieri cu un alt cadru general de raportare financiară.
- Cerințe de raportare specifice sectorului de activitate, precum rapoartele solicitate de autoritățile de reglementare a sectorului de activitate.
- Acoperirea preconizată a auditului, inclusiv numărul și locațiile componentelor care vor fi incluse.
- Natura relației de control între o societate-mamă și componentele sale care determină modul în care grupul urmează a fi consolidat.
- Măsura în care componentele sunt auditate de alți auditori.
- Natura segmentelor de afaceri care vor fi auditate, inclusiv nevoia de cunoștințe specializate.
- Moneda de raportare care va fi folosită, inclusiv necesitatea conversiei valutare pentru informațiile financiare auditate.
- Necesitatea unui audit statutar pentru situațiile financiare individuale, în plus față de un audit în scopuri de consolidare.
- Disponibilitatea activității auditorilor interni și măsura în care auditorul se poate baza pe această activitate.
- Utilizarea de către entitate a unor organizații prestatoare de servicii și modul în care auditorul poate obține probe cu privire la conceperea sau desfășurarea controalelor efectuate de acestea.
- Utilizarea estimată a probelor de audit obținute în urma unor audituri anterioare, de exemplu, probe de audit privind procedurile de evaluare a riscului și a testelor asupra controalelor.
- Efectul tehnologiei informației asupra procedurilor de audit, inclusiv disponibilitatea datelor și utilizarea estimată a tehnicilor de audit asistate de calculator.

- Coordonarea gradului de acoperire și a plasării în timp estimate a activității de audit cu orice revizuiți ale informațiilor financiare interimare și efectul asupra auditului a informațiilor obținute în timpul unor astfel de revizuiți asupra auditului.
- Disponibilitatea personalului și a datelor clientului.

Obiectivele de raportare, plasare în timp a auditului și natura comunicărilor

- Calendarul de raportare al entității, precum stadiile interimare și finale.
- Organizarea de întâlniri cu conducerea și cu persoanele însărcinate cu guvernanta pentru a discuta natura, plasarea în timp și amploarea activității de audit.
- Discuția cu conducerea și cu persoanele însărcinate cu guvernanta cu privire la așteptările legate de tipul și plasarea în timp a rapoartelor care vor fi emise și la alte comunicări, atât scrise cât și orale, inclusiv raportul auditorului, scrisorile conducerii și comunicările cu persoanele însărcinate cu guvernanta.
- Discuția cu conducerea cu privire la așteptările legate de comunicările asupra stadiului activității de audit pe parcursul misiunii.
- Comunicarea cu auditorii componentelor cu privire la așteptările legate de tipurile și plasarea în timp a rapoartelor care vor fi emise și la alte comunicări în legătură cu auditul componentelor.
- Natura și plasarea în timp estimată a comunicărilor dintre membrii echipei misiunii, inclusiv natura și plasarea în timp a întâlnirilor echipei și plasarea în timp a revizuirii activității efectuate.
- Dacă există orice ale așteptări legate de comunicările cu terțe părți, inclusiv orice responsabilități statutare sau contractuale de raportare generate de audit.

Factori semnificativi, activități preliminare misiunii și cunoștințe dobândite în urma altor misiuni

- Determinarea pragului de semnificație în conformitate cu ISA 320¹¹ și, acolo unde este aplicabil:
 - Determinarea pragului de semnificație pentru componente și comunicarea acestuia auditorilor componentelor, în conformitate cu ISA 600¹².
 - Identificarea preliminară a componentelor semnificative și a claselor semnificative de tranzacții, a soldurilor conturilor și prezentărilor.

¹¹ ISA 320, „Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit”

¹² ISA 600, „Considerente speciale – auditurile situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)”, punctele 21-23 și 40 litera (c)

- Identificarea preliminară a domeniilor în care riscul de denaturare semnificativă poate fi mai ridicat.
- Impactul riscului evaluat de denaturare semnificativă la nivelul general al situațiilor financiare asupra coordonării, supervizării și revizuirii.
- Modalitatea prin care auditorul subliniază, pentru membrii echipei misiunii, nevoia de a avea un spirit interogativ și de a exercita scepticismul profesional în colectarea și evaluarea probelor de audit.
- Rezultatele auditurilor precedente care au implicat evaluarea eficacității operaționale a controlului intern, inclusiv natura deficiențelor identificate și a acțiunilor întreprinse ca reacție la acestea.
- Discuția aspectelor care pot afecta auditul cu personalul firmei responsabil pentru prestarea altor servicii către entitate.
- Dovada angajamentului conducerii în conceperea, implementarea și menținerea unui control intern solid, inclusiv dovada documentării adecvate a unui astfel de control intern.
- Volumul tranzacțiilor, care ar putea determina dacă este mai eficient pentru auditor să se bazeze pe controlul intern.
- Importanța acordată controlului intern la nivelul entității în scopul derulării cu succes a activității.
- Evoluțiile semnificative de afaceri care afectează entitatea, inclusiv modificări ale tehnologiei informației și proceselor de activitate, modificări în conducerea cheie, și achiziții, fuziuni și retrageri ale investițiilor.
- Evoluțiile semnificative din sectorul de activitate, precum modificări ale reglementărilor aferente și noi cerințe de raportare.
- Modificări semnificative ale cadrului general de raportare financiară, precum modificări ale standardelor contabile.
- Alte tendințe semnificative relevante, precum modificări ale mediului legislativ care afectează entitatea.

Natura, plasarea în timp și amplasarea resurselor

- Selectarea echipei misiunii (inclusiv, dacă este necesar, a inspectorului controlului calității misiunii) și distribuirea activității de audit între membrii echipei, inclusiv afectarea membrilor cu experiență adecvată din cadrul echipei în domeniile în care pot exista riscuri de denaturare semnificativă mai ridicate.
- Stabilirea bugetului misiunii, inclusiv luarea în considerare a necesității de a păstra o perioadă adecvată de timp pentru acele zone în care pot exista riscuri de denaturare semnificativă mai ridicate.

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 315

IDENTIFICAREA ȘI EVALUAREA RISCURILOR DE DENATURARE SEMNIFICATIVĂ PRIN ÎNȚELEGEREA ENTITĂȚII ȘI A MEDIULUI SĂU

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele cu începere de la sau ulterior datei de 15 decembrie 2009)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA	1
Data intrării în vigoare	2
Obiectiv	3
Definiții	4
Cerințe	
Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe	5 - 10
Înțelegerea prevăzută a entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern al entității	11 – 24
Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă	25 – 31
Documentația	32
Aplicare și alte materiale explicative	
Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe	A1-A16
Înțelegerea prevăzută a entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern al entității	A17-A104
Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă	A105-A130
Documentația	A131-A134
Anexa 1: Componentele controlului intern	
Anexa 2: Condiții și evenimente care pot indica riscuri de denaturare semnificativă	

Standardul Internațional de Audit (ISA) 315, „Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său” trebuie citit în paralel cu ISA 200, „Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit.”

Introducere

Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitatea auditorului de a identifica și evalua riscurile de denaturare semnificativă din situațiile financiare prin înțelegerea entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern al entității.

Data intrării în vigoare

2. Prezentul ISA se aplică pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele cu începere de la sau ulterior datei de 15 decembrie 2009.

Obiectiv

3. Obiectivul Auditorului este de a identifica și evalua riscurile de denaturare semnificativă a informațiilor, datorate fie fraudei, fie erorii, la nivelul situațiilor financiare și al afirmațiilor, prin înțelegerea entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern al entității, furnizând, astfel, o bază pentru elaborarea și implementarea de răspunsuri la riscurile de denaturare semnificativă evaluate.

Definiții

4. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au semnificațiile atribuite mai jos:
 - (a) Afirmații - Declarații ale conducerii, explicite sau sub altă formă, care sunt incluse în situațiile financiare, așa cum sunt utilizate de către auditor pentru a lua în considerare diferitele tipuri de posibile denaturări ale informațiilor care pot apărea.
 - (b) Riscul afacerii - Un risc rezultat în urma condițiilor, evenimentelor, circumstanțelor, acțiunilor sau inacțiunilor semnificative care ar putea afecta negativ capacitatea unei entități de a își îndeplini obiectivele și de a își executa strategiile sau în urma stabilirii unor obiective și strategii neadecvate.
 - (c) Controlul intern – Procesul conceput, implementat și menținut de către persoanele însărcinate cu governanța, conducere și alte categorii de personal cu scopul de a furniza o asigurare rezonabilă privind îndeplinirea obiectivelor unei entități cu privire la credibilitatea raportării financiare, eficiența și eficacitatea operațiunilor și conformitatea cu legile și reglementările aplicabile. Termenul de „controale” face referire la orice aspecte ale uneia sau mai multor componente ale controlului intern.

- (d) Proceduri de evaluare a riscului – Procedurile de audit efectuate pentru a obține o înțelegere a entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern al entității, pentru a identifica și evalua riscurile de denaturare semnificativă, datorate fie fraudei, fie erorii, la nivelul situațiilor financiare și al afirmațiilor.
- (e) Risc semnificativ – Un risc de denaturare semnificativă identificat și evaluat care, potrivit raționamentului auditorului, cere o atenție specială în cursul auditului.

Cerințe

Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe

- 5. Auditorul trebuie să efectueze proceduri de evaluare a riscului pentru a furniza o bază de identificare și evaluare a riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare și al afirmațiilor. Procedurile de evaluare a riscului, prin ele însele, nu oferă, totuși, suficiente probe de audit adecvate pe care să se bazeze opinia de audit. (a se vedea punctele A1-A5)
- 6. Procedurile de evaluare a riscului trebuie să includă următoarele:
 - (a) Interogări ale conducerii și ale altor categorii de personal din cadrul entității, care potrivit raționamentului auditorului pot deține informații care pot ajuta la identificarea riscurilor de denaturare semnificativă datorate fraudei sau erorii. (a se vedea punctul A6)
 - (b) Proceduri analitice. (a se vedea punctele A7-A10)
 - (c) Observare și inspecție. (a se vedea punctul A11)
- 7. Auditorul trebui să analizeze dacă informațiile obținute în urma acceptării de către auditor a clientului sau continuării relației cu clientul sunt relevante pentru identificarea riscurilor de denaturare semnificativă.
- 8. Dacă partenerul de misiune a derulat alte misiuni pentru entitate, partenerul de misiune trebuie să ia în considerare măsura în care informațiile obținute sunt relevante pentru identificarea riscurilor de denaturare semnificativă.
- 9. Atunci când auditorul intenționează să utilizeze informațiile obținute din experiența anterioară a auditorului referitoare la entitate și în urma procedurilor de audit efectuate în cadrul auditurilor anterioare, auditorul trebuie să determine dacă modificările care au survenit de la auditul anterior pot afecta relevanța acestuia în raport cu auditul curent. (a se vedea punctele A12-A13)
- 10. Partenerul de misiune și alți membri principali ai echipei misiunii trebuie să discute posibilitatea denaturării semnificative a situațiilor financiare ale

entității și aplicarea cadrului de raportare financiară aplicabil faptelor și circumstanțelor entității. Partenerul de misiune trebuie să determine ce aspecte urmează a fi comunicate membrilor echipei misiunii care nu iau parte la discuție. (a se vedea punctele A14-A16)

Înțelegerea prevăzută a entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern al entității

Entitatea și mediul său

11. Auditorul trebuie să obțină înțelegerea următoarelor aspecte:
 - (a) Sectorul de activitate, de reglementare și alți factori externi relevanți inclusiv cadrul general de raportare financiară aplicabil. (a se vedea punctele A17-A22)
 - (b) Natura entității, inclusiv:
 - (i) operațiunile sale;
 - (ii) structurile sale de proprietate și guvernare;
 - (iii) tipurile de investiții pe care entitatea le face și pe care plănuiește să le facă, inclusiv investițiile în entități cu scop special; și
 - (iv) modul în care entitatea este structurată și finanțată
 - (v) pentru a îi permite auditorului să înțeleagă clasele de tranzacții, solduri ale conturilor și prezentări așteptate în situațiile financiare. (a se vedea punctele A23-A27)
 - (c) Selectarea și aplicarea politicilor contabile de către entitate, inclusiv motivele modificării acestora. Auditorul trebuie să evalueze măsura în care politicile contabile ale entității sunt adecvate activității sale și consecvențe cadrului de raportare financiară aplicabil și politicilor contabile utilizate în sectorul de activitate respectiv. (a se vedea punctul A28)
 - (d) Obiectivele și strategiile entității și acele riscuri ale afacerii aferente acestora care pot avea drept rezultat riscuri de denaturare semnificativă. (a se vedea punctele A29-A35)
 - (e) Evaluarea și revizuirea performanței financiare a entității. (a se vedea punctele A36-A41)

Controlul intern al entității

12. Auditorul trebuie să obțină înțelegerea controlului intern relevant pentru audit. Deși este probabil ca majoritatea controalelor relevante pentru audit să fie aferente raportării financiare, nu toate controalele care sunt aferente raportării financiare sunt relevante pentru audit. Măsura în care un control, individual sau în combinație cu altele, este relevant pentru audit depinde de

raționamentul profesional al auditorului. (a se vedea punctele A42A65)

Natura și amploarea înțelegerii controalelor relevante

13. Atunci când se obține o înțelegere a controalelor care sunt relevante pentru audit, auditorul trebuie să evalueze conceperea acestor controale și să determine măsura în care acestea au fost implementate, prin efectuarea de proceduri suplimentare interogării personalului entității. (a se vedea punctele A66-A68)

Componente ale controlului intern

Mediul de control

14. Auditorul trebuie să obțină o înțelegere a mediului de control. Ca parte a obținerii acestei înțelegeri, auditorul trebuie să evalueze măsura în care:
 - (a) Conducerea, cu supravegherea persoanelor însărcinate cu guvernanta, a creat și menținut o cultură bazată pe onestitate și conduită etică; și
 - (b) Punctele forte ale elementelor mediului de control asigură o bază adecvată pentru celelalte componente ale controlului intern, și măsura în care aceste alte componente nu sunt subminate de deficiențele mediului de control. (a se vedea punctele A69-A78)

Procesul de evaluare a riscului entității

15. Auditorul trebuie să obțină înțelegerea măsurii în care entitatea dispune de un proces pentru:
 - (a) Identificarea riscurilor afacerii relevante pentru obiectivele de raportare financiară;
 - (b) Estimarea semnificației riscurilor;
 - (c) Evaluarea probabilității apariției acestora; și
 - (d) Decizia cu privire la acțiunile de abordare a acestor riscuri. (a se vedea punctul A79)
16. Dacă entitatea a stabilit un astfel de proces (denumit în continuare „procesul de evaluare a riscului entității”, auditorul trebuie să obțină o înțelegere a acestuia și a rezultatelor aferente. Dacă auditorul identifică riscuri de denaturare semnificativă pe care conducerea nu a reușit să le identifice, auditorul trebuie să evalueze dacă a existat un risc adiacent care estimează că ar fi fost identificat prin procesul de evaluare a riscului entității. Dacă există un astfel de risc, auditorul trebuie să obțină o înțelegere a motivului pentru care procesul respectiv nu a dus la identificarea riscului și trebuie să evalueze măsura în care procesul este adecvat circumstanțelor sale sau să determine dacă există o deficiență semnificativă a controlului intern în ceea ce privește procesul de evaluare a riscului entității.

17. Dacă entitatea nu a stabilit un astfel de proces sau dispune de un proces adhoc, auditorul trebuie să discute cu conducerea măsura în care riscurile afacerii relevante pentru obiectivele de raportare financiară au fost identificate și modul în care au fost abordate. Auditorul trebuie să evalueze măsura în care absența unui proces de evaluare a riscului documentat este adecvat circumstanțelor, sau să determine măsura în care aceasta reprezintă o deficiență semnificativă a controlului intern. (a se vedea punctul A80)

Sistemul informațional, inclusiv procesele de activitate aferente, relevante pentru raportarea financiară și comunicare

18. Auditorul trebuie să obțină o înțelegere a sistemului informațional, inclusiv a proceselor de afaceri aferente, relevante pentru raportarea financiară, inclusiv a următoarele aspecte:
- (a) Claselor de tranzacții din operațiunile entității care sunt semnificative pentru situațiile financiare;
 - (b) Procedurilor, atât din cadrul sistemelor de tehnologie a informației (IT), cât și a sistemelor manuale, prin care aceste tranzacții sunt inițiate, înregistrate, procesate, corectate după caz, transpuse în registrul general și raportate în situațiile financiare;
 - (c) Înregistrărilor contabile aferente, informațiilor justificative și contururilor specifice din situațiile financiare care sunt utilizate pentru a iniția, înregistra, procesa și raporta tranzacțiile; aceasta include corectarea informațiilor incorecte și modul în care informațiile sunt transferate în registrul general. Înregistrările pot fi, fie manuale, fie în format electronic;
 - (d) Modulului în care sistemul informațional captează evenimentele și condițiile, altele decât tranzacțiile, care sunt semnificative pentru situațiile financiare;
 - (e) Procesului de raportare financiară utilizat pentru întocmirea situațiilor financiare ale entității, inclusiv a estimărilor contabile și prezentărilor semnificative; și
 - (f) Controalelor aferente intrărilor din registru, inclusiv intrărilor non-standard, folosite la înregistrarea tranzacțiilor și ajustărilor nerecurențe, neobișnuite. (a se vedea punctele A81-A85)
19. Auditorul trebuie să obțină înțelegerea modului în care entitatea comunică rolurile și responsabilitățile de raportare financiară și aspectele semnificative privind raportarea financiară, inclusiv:
- (a) A comunicărilor dintre conducere și persoanele însărcinate cu guvernanta; și

- (b) A comunicărilor externe, precum cele cu autoritățile de reglementare.
(a se vedea punctele A86-A87)

Activitățile de control relevante pentru audit

20. Auditorul trebuie să obțină înțelegerea activităților de control relevante pentru audit, acestea fiind cele pe care auditorul le judecă necesar a fi înțelese în vederea evaluării riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul afirmațiilor și conceperii unor proceduri de audit următoare ca răspuns la riscurile evaluate. Un audit nu cere o înțelegere a tuturor activităților de control aferente fiecărei clase semnificative de tranzacții, solduri ale conturilor și prezentări în situațiile financiare sau fiecărei afirmații relevante pentru acestea. (a se vedea punctele A88-A94)
21. În înțelegerea activităților de control ale entității, auditorul trebuie să obțină o înțelegere a modului în care entitatea a răspuns la riscurile aferente sectorului informatic. (a se vedea punctele A95-A97)

Monitorizarea controalelor

22. Auditorul trebuie să obțină înțelegerea activităților principale pe care entitatea le utilizează pentru a monitoriza controlul intern asupra raportării financiare, inclusiv pe cele aferente acelor activități de control relevante pentru audit, precum și a modului în care entitatea inițiază acțiuni de remediere a deficiențelor din cadrul controalelor sale. (a se vedea punctele A98-A100)
23. Dacă entitatea are o funcție de audit intern,¹ auditorul trebuie să obțină o înțelegere a următoarelor, pentru a determina măsura în care funcția de audit intern poate fi relevantă pentru audit:
- (a) Natura responsabilităților funcției de audit intern și modul în care funcția de audit intern este corespunzătoare structurii organizaționale a entității; și
 - (b) Activitățile desfășurate sau care urmează a fi desfășurate de către funcția de audit intern. (a se vedea punctele A101-A103)
24. Auditorul trebuie să obțină înțelegerea surselor de informații utilizate în activitățile de monitorizare ale entității și a bazei în funcție de care conducerea consideră informațiile suficient de credibile în acest scop. (a se vedea punctul A104)

¹ Termenul “funcția de audit intern” este definit în ISA 610, „Utilizarea activității auditorilor interni”, punctul 7 litera (a), drept: „activitate de evaluare instituită de entitate sau furnizată acesteia sub forma unui serviciu. Funcțiile sale includ, printre altele, și examinarea, evaluarea și monitorizarea adecvării și eficacității controlului intern.”

Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă

25. Auditorul trebuie să identifice și să evalueze riscurile de denaturare semnificativă:
- (a) la nivelul situațiilor financiare; și (a se vedea punctele A105-A108)
 - (b) la nivelul afirmațiilor pentru clasele de tranzacții, solduri ale conturilor și prezentări (a se vedea punctele A109-A113) pentru a asigura o bază pentru conceperea și desfășurarea procedurilor de audit următoare.
26. În acest scop, auditorul trebuie:
- (a) Să identifice riscurile de-a lungul procesului de obținere a înțelegerii entității și a mediului său, inclusiv a controalelor relevante care se referă la riscuri și prin luarea în considerare a claselor de tranzacții, solduri ale conturilor, și prezentărilor din situațiile financiare; (a se vedea punctele A114-A115)
 - (b) Să evalueze riscurile identificate și măsura în care acestea se referă mai degrabă la situațiile financiare ca întreg și pot afecta numeroase afirmații;
 - (c) Să coreleze riscurile identificate cu ceea ce ar putea funcționa greșit la nivelul afirmațiilor, ținând cont de controalele relevante pe care auditorul intenționează să le testeze; și (a se vedea punctele A116-A118)
 - (d) Să ia în considerare probabilitatea denaturării, inclusiv posibilitatea unor multiple denaturări, și măsura în care dimensiunea eventualei denaturări ar putea avea drept rezultat o denaturare semnificativă.

Riscuri care impun o atenție specială acordată auditului

27. Ca parte a evaluării riscului după cum este descris la punctul 25, auditorul trebuie să determine măsura în care oricare dintre riscurile identificate, reprezintă, potrivit raționamentului auditorului, riscuri semnificative. În exercitarea acestui raționament, auditorul trebuie să excludă efectele controalelor identificate aferente riscului.
28. În exercitarea raționamentului prin care unele riscuri sunt considerate riscuri semnificative, auditorul trebuie să ia în considerare cel puțin următoarele:
- (a) Măsura în care riscul este un risc de fraudă;
 - (b) Măsura în care riscul este legat de aspecte recente semnificative economice, contabile sau de altă natură și, deci, necesită o atenție specială;
 - (c) Complexitatea tranzacțiilor;
 - (d) Măsura în care riscul implică tranzacții semnificative cu părțile afiliate;
 - (e) Gradul de subiectivitate în evaluarea informațiilor financiare aferente riscului, în special acele evaluări care implică o gamă largă de incertitudini de evaluare; și

- (f) Măsura în care riscul implică tranzacții semnificative care sunt în afara activității normale a entității, sau care par a fi neobișnuite, din alte privințe. (a se vedea punctele A119-A123)
29. Dacă auditorul a determinat că există un risc semnificativ, auditorul trebuie să obțină o înțelegere a controalelor entității, inclusiv a activităților de control, relevante pentru acel risc. (a se vedea punctele A124-A126)

Riscuri pentru care procedurile de fond singure nu asigură suficiente probe de audit adecvate

30. Cu privire la anumite riscuri, auditorul poate considera că nu este posibilă sau realizabilă obținerea de suficiente probe de audit adecvate numai în urma procedurilor de fond. Astfel de riscuri pot fi aferente înregistrării inexacte sau incomplete a claselor obișnuite și semnificative de tranzacții sau solduri ale conturilor, ale căror caracteristici permit adesea procesarea foarte automatizată cu intervenție manuală redusă sau fără intervenție manuală. În astfel de cazuri, controalele entității asupra acestor riscuri sunt relevante pentru audit și auditorul trebuie să obțină înțelegerea acestora. (a se vedea punctele A127-A129)

Verificarea evaluării riscului

31. Evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul afirmațiilor de către auditor se poate modifica pe parcursul auditului, pe măsură ce se obțin probe suplimentare de audit. În cazurile în care auditorul obține probe de audit prin derularea următoarelor proceduri de audit sau dacă se obțin informații noi, oricare dintre acestea ar fi în contradicție cu probele de audit pe care auditorul își bazează inițial evaluarea, auditorul trebuie să verifice evaluarea și să modifice, în consecință, procedurile de audit planificate ulterior. (a se vedea punctul A130)

Documentația

32. Auditorul trebuie să includă în documentația de audit:²
- (a) Discuția din cadrul echipei misiunii, așa cum prevede punctul 10, și deciziile semnificative care au fost luate;
 - (b) Elementele principale ale înțelegerii obținute cu privire la fiecare dintre aspectele entității și ale mediului său specificate la punctul 11 și ale fiecărei componente a controlului intern specificate la punctele 14- 24; sursele de informații de pe urma cărora a fost obținută această înțelegere; și procedurile de evaluare a riscului efectuate;
 - (c) Riscurile identificate și evaluate de denaturare semnificativă la nivelul

² ISA 230, „Documentația de audit”, punctele 8-11 și punctul A6.

situațiilor financiare și la nivelul afirmațiilor, așa cum prevede punctul 25; și

- (d) Riscurile identificate și controalele aferente cu privire la care auditorul a obținut o înțelegere, ca rezultat al cerințelor de la punctele 27-30. (a se vedea punctele A131-A134)

Aplicare și alte materiale explicative

Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe (a se vedea punctul 5)

- A1. Obținerea înțelegerii entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern al entității (denumită în cele ce urmează „înțelegerea entității”), este un proces dinamic continuu de colectare, actualizare și analiză a informațiilor pe parcursul auditului. Înțelegerea stabilește un cadru de referință în cadrul căruia auditorul planifică auditul și își exercită raționamentul profesional pe parcursul auditului, de exemplu, atunci când:
- Evaluează riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare;
 - Determină pragul de semnificație în conformitate cu ISA 320³;
 - Analizează caracterul corespunzător al selectării și aplicării politicilor contabile, precum și gradul de adecvare al prezentărilor din situațiile financiare;
 - Identifică domeniile în care poate fi necesară o atenție specială acordată auditului, de exemplu, tranzacțiile cu părți afiliate, gradul de adecvare al utilizării de către conducere a prezumției de continuitate a activității, sau luarea în considerare a scopului comercial al tranzacțiilor;
 - Elaborează așteptările de utilizat atunci când se efectuează proceduri analitice;
 - Răspunde la riscurile evaluate de denaturare semnificativă, inclusiv atunci când concepe și derulează următoarele proceduri de audit pentru a obține suficiente probe de audit adecvate; și
 - Evaluează gradul de suficiență și adecvare al probelor de audit obținute, precum gradul de adecvare al prezumțiilor și al declarațiilor verbale și scrise ale conducerii.
- A2. Informațiile obținute prin efectuarea de proceduri de evaluare a riscului și activități conexe pot fi utilizate de către auditor drept probe de audit pentru a susține evaluările riscurilor de denaturare semnificativă. În plus, auditorul poate obține probe de audit referitoare la clasele de tranzacții, solduri ale conturilor, sau prezentări și afirmații conexe privind eficiența operațională

³ ISA 320, „Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit”

a controalelor, chiar dacă astfel de proceduri nu au fost planificate în mod special ca proceduri de fond sau teste ale controalelor. Auditorul poate alege, de asemenea, să efectueze proceduri de fond sau teste ale controalelor simultan cu procedurile de evaluare a riscurilor, pentru că este eficient să acționeze astfel.

- A3. Auditorul folosește raționamentul profesional pentru a determina amploarea înțelegerii necesare. Principala atenție a auditorului se referă la măsura în care înțelegerea care a fost obținută este suficientă pentru a îndeplini obiectivul declarat în prezentul ISA. Nivelul de înțelegere generală care este prevăzut de către auditor este inferior celui deținut de conducere în gestionarea entității.
- A4. Riscurile care urmează a fi evaluate le includ atât pe cele cauzate de eroare, cât și pe cele cauzate de fraudă, și ambele sunt acoperite de prezentul ISA. Totuși, semnificația fraudei este de asemenea natură încât cerințe și îndrumări suplimentare sunt incluse în ISA 240 în raport cu procedurile de evaluare a riscului și activitățile conexe pentru a se obține informații care sunt utilizate în identificarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzate de fraudă.⁴
- A5. Deși auditorului i se impune să efectueze toate procedurile de evaluare a riscului descrise la punctul 6 pe parcursul obținerii înțelegerii necesare a entității (a se vedea punctele 11-24), auditorului nu i se impune să le efectueze pe toate pentru fiecare aspect al înțelegerii. Alte proceduri pot fi efectuate atunci când informațiile care urmează a fi obținute în urma acestora pot fi utile în identificarea riscurilor de denaturare semnificativă. Exemple de astfel de proceduri includ:
- Revizuirea informațiilor obținute din surse externe precum ziarele comerciale și economice; rapoarte ale analiștilor, băncilor, sau agențiilor de rating; sau publicații de reglementare sau financiare.
 - Derularea de interogări ale consilierului juridic extern al entității sau ale experților evaluatori pe care entitatea i-a utilizat.

Interogări ale conducerii și ale altor categorii de personal din cadrul entității [a se vedea punctul 6 litera (a)]

- A6. Majoritatea informațiilor obținute în urma interogărilor de către auditor sunt obținute de la conducere și de la persoanele responsabile cu raportarea financiară. Totuși, auditorul poate, de asemenea, obține informații, sau o perspectivă diferită pentru identificarea riscurilor de denaturare semnifica-

⁴ ISA 240, „Responsabilitățile auditorului privind fraudă în cadrul unui audit al situațiilor financiare”, punctele 12-24.

tivă, prin interogări ale altor categorii de personal din cadrul entității și ale altor angajați cu niveluri de autoritate diferite. De exemplu:

- Interogările direcționate către persoanele însărcinate cu guvernanta îl pot ajuta pe auditor să înțeleagă mediul în care sunt întocmite situațiile financiare.
- Interogările direcționate către personalul de audit intern pot furniza informații referitoare la procedurile de audit intern derulate pe parcursul anului privind conceperea și eficiența controlului intern al entității și măsura în care conducerea a răspuns satisfăcător constatărilor rezultate din aceste proceduri.
- Interogările angajaților implicați în inițierea, procesarea sau înregistrarea tranzacțiilor complexe sau neobișnuite îl pot ajuta pe auditor să evalueze gradul de adecvare al selectării și aplicării anumitor politici contabile.
- Interogările direcționate către consilierul juridic intern pot furniza informații despre aspecte precum litigiile, conformitatea cu legile și reglementările, cunoștințe despre fraudă sau fraudă suspectată care afectează entitatea, garanții, obligații post-vânzare, acorduri (precum asocierile în participație) cu parteneri de afaceri și semnificația termenilor contractuali.
- Interogările direcționate către personalul de marketing și vânzări pot furniza informații privind modificările strategiilor de marketing ale entității, tendințelor comerciale sau acordurilor contractuale cu clienții săi.

Proceduri analitice [a se vedea punctul 6 litera (b)]

- A7. Procedurile analitice efectuate drept proceduri de evaluare a riscului pot identifica aspecte ale entității cu care auditorul nu era la curent și pot ajuta la evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă pentru a furniza o bază pentru conceperea și implementarea de răspunsuri la riscurile evaluate. Procedurile analitice efectuate drept proceduri de evaluare a riscului pot include atât informațiile financiare, cât și nefinanciare, de exemplu, raportul dintre vânzări și suprafața spațiului de vânzare sau volumul bunurilor vândute.
- A8. Procedurile analitice pot ajuta la identificarea existenței tranzacțiilor sau evenimentelor neobișnuite, și valorilor, ponderilor și tendințelor care ar putea indica aspecte cu implicații semnificative pentru audit. Relațiile neobișnuite sau neașteptate care sunt identificate pot ajuta auditorul în identificarea riscurilor de denaturare semnificativă, în special a riscurilor de denaturare semnificativă cauzate de fraudă.
- A9. Totuși, atunci când astfel de proceduri analitice utilizează date agregate la un nivel superior (aceasta poate fi situația procedurilor analitice efectuate

drept proceduri de evaluare a riscului), rezultatele acestor proceduri analitice furnizează doar un punct de reper general inițial despre măsura în care poate exista o denaturare semnificativă. În consecință, în astfel de cazuri, luarea în considerare a altor informații care au fost colectate în timpul identificării riscurilor de denaturare semnificativă împreună cu rezultatele acestor proceduri analitice pot ajuta auditorul în înțelegerea și evaluarea rezultatelor procedurilor analitice.

Considerente specifice entităților mici

- A10. Se poate ca unele entități mici să nu dispună de informații financiare interimare sau lunare care să poată fi utilizate în scopul procedurilor analitice. În aceste circumstanțe, cu toate că auditorul poate efectua proceduri analitice limitate în scopul planificării auditului sau poate obține unele informații prin interogare, auditorul poate fi nevoit să planifice efectuarea de proceduri analitice pentru a identifica și evalua riscurile de denaturare semnificativă atunci când o variantă primară a situațiilor financiare ale entității este disponibilă.

Observare și inspecție [a se vedea punctul 6 litera (c)]

- A11. Observarea și inspecția pot susține interogările conducerii și ale altor părți și pot furniza, de asemenea, informații despre entitate și mediul său. Exemple de astfel de proceduri includ observarea sau inspecția următoarelor:
- Operațiunilor entității.
 - Documentelor (precum planurile și strategiile de afaceri), evidențelor și manualelor de control intern.
 - Rapoartelor întocmite de conducere (precum rapoartele trimestriale ale conducerii și situațiile financiare interimare) și de persoanele însărcinate cu guvernanta (precum procesele-verbale ale ședințelor consiliului de directori).
 - Sediului și facilităților de producție ale entității.

Informații obținute în perioadele anterioare (a se vedea punctul 9)

- A12. Experiența anterioară a auditorului cu privire la entitate și la procedurile de audit efectuate în cadrul auditurilor anterioare pot furniza auditorului informații despre aspecte precum:
- Denaturări anterioare și măsura în care acestea au fost corectate la timp.
 - Natura entității și a mediului său, și a controlului intern al entității (inclusiv deficiențele din controlul intern).
 - Schimbări semnificative prin care entitatea sau operațiunile sale se poate să fi trecută de la perioada financiară anterioară, care îl pot ajuta pe au-

ditor să câștige o înțelegere suficientă a entității pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă.

A13. Auditorului i se impune să determine măsura în care informațiile obținute în perioadele anterioare rămân relevante, dacă auditorul intenționează să utilizeze acele informații în scopul auditului curent. Aceasta deoarece modificările din mediul de control, de exemplu, pot afecta relevanța informațiilor obținute în anul precedent. Pentru a determina măsura în care au avut loc modificări care pot afecta relevanța acestor informații, auditorul poate derula interogări și poate efectua alte proceduri de audit adecvate, precum testele de parcurgere a sistemelor relevante.

Discuția din cadrul echipei misiunii (a se vedea punctul 10)

A14. Discuția din cadrul echipei misiunii cu privire la susceptibilitatea ca situațiile financiare ale entității să conțină denaturări semnificative:

- Oferă o oportunitate pentru ca membrii mai experimentați ai echipei misiunii, inclusiv partenerul de misiune, să își împărtășească opiniile în baza cunoștințelor lor despre entitate.
- Permite membrilor echipei misiunii să facă schimb de informații privind riscurile afacerii la care este supusă entitatea și modul în care și cazurile când situațiile financiare pot fi susceptibile de denaturare semnificativă cauzată de fraudă sau eroare.
- Ajută membrii echipei misiunii să obțină o mai bună înțelegere a potențialului de denaturare semnificativă a situațiilor financiare în domeniul specifice atribuite acestora, și să înțeleagă modul în care rezultatele procedurilor de audit pe care le efectuează pot afecta alte aspecte ale auditului inclusiv deciziile privind natura, plasarea în timp sau amplasarea procedurilor de audit ulterioare.
- Furnizează, pentru membrii echipei misiunii, o bază de comunicare și schimb de noi informații obținute pe parcursul auditului care pot afecta evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă sau procedurile de audit efectuate pentru a aborda aceste riscuri.

ISA 240 furnizează cerințe și îndrumări suplimentare în legătură cu discuția echipei misiunii cu privire la riscurile de fraudă.⁵

A15. Nu este întotdeauna necesar sau practic pentru o discuție să includă toți membrii într-o sigură discuție (ca, de exemplu, într-un audit efectuat în mai multe locații), și nici nu este necesar ca toți membrii echipei misiunii să fie informați în legătură cu toate deciziile care se iau în cadrul discuției. Partenerul de misiune poate discuta aspecte cu membrii principali ai echi-

⁵ ISA 240, punctul 15.

pei misiunii inclusiv, dacă se consideră potrivit, cu specialiștii și cu persoanele responsabile cu auditul componentelor, în timp ce delegă discuția cu alte părți, ținând cont de amploarea comunicării considerată necesară în cadrul echipei misiunii. Un plan de comunicare, convenit cu partenerul de misiune, poate fi util.

Considerente specifice entităților mici

A16. Multe audituri mici sunt desfășurate integral de către partenerul de misiune (care poate fi un practician individual). În astfel de situații, partenerul de misiune este cel care, derulând personal planificarea auditului, ar fi responsabil pentru luarea în considerare a posibilității ca situațiile financiare ale entității să conțină denaturări semnificative cauzate de fraudă sau eroare.

Înțelegerea prevăzută a entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern al entității

Entitatea și mediul său

Factori aferenți domeniului de activitate, factori de reglementare și alți factori externi [a se vedea punctul 11 litera (a)]

Factori aferenți domeniului de activitate

A17. Factorii relevanți aferenți domeniului de activitate includ condițiile din domeniul de activitate precum mediul concurențial, relațiile cu furnizorii și clienții și progresele tehnologice. Exemplele de aspecte pe care auditorul le poate lua în considerare includ:

- Piața și concurența, inclusiv cererea, capacitatea, și concurența prețurilor.
- Activitatea ciclică sau sezonieră.
- Tehnologia de produs aferentă produselor entității.
- Aprovizionarea cu energie electrică și costurile acesteia.

A18. Domeniul în care activează entitatea poate genera riscuri specifice de denaturare semnificativă care decurg din natura activității sau gradul de reglementare. De exemplu, contractele pe termen lung pot implica estimări semnificative ale veniturilor și cheltuielilor care generează riscuri de denaturare semnificativă. În astfel de cazuri, este important ca echipa misiunii să includă membri cu un nivel suficient de cunoștințe și experiență relevante.⁶

Factori de reglementare

A19. Factorii relevanți de reglementare includ mediul de reglementare. Mediul de reglementare încorporează, printre altele, cadrul general de raportare

⁶ ISA 220, „Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare”, punctul 14.

financiară aplicabil și mediul legal și politic. Exemple de aspecte pe care auditorul le poate lua în considerare includ:

- Principiile contabile și practicile specifice domeniului de activitate.
- Cadrul general de reglementare pentru un domeniu de activitate reglementat.
- Legislația și reglementările care afectează semnificativ operațiunile entității, inclusiv activitățile de supraveghere directă.
- Impozitarea (corporativă și de altă natură).
- Politicile guvernamentale care afectează în prezent derularea activității entității, precum stimulentele monetare, inclusiv controale ale schimbului valutar, stimulente fiscale, financiare (de exemplu, programe de subvenții guvernamentale), și politici tarifare sau de restricții comerciale.
- Cerințele de mediu care afectează domeniul de activitate și activitatea entității.

A20. ISA 250 include anumite cerințe specifice aferente cadrului legal și de reglementare aplicabil entității și domeniului de activitate sau sectorului în care operează entitatea.⁷

Considerente specifice entităților din sectorul public

A21. Pentru auditurile entităților din sectorul public, legea, reglementările sau altă autoritate pot afecta operațiunile entității. Astfel de elemente sunt esențial de luat în considerare pentru a obține o înțelegere a entității și a mediului său.

Alți factori externi

A22. Exemple de alți factori externi care afectează entitatea pe care auditorul îi poate lua în considerare includ condițiile economice generale, ratele dobânzii și disponibilitatea finanțării, precum și inflația sau reevaluarea monedei.

Natura Entității [a se vedea punctul 11 litera (b)]

A23. O înțelegere a naturii unei entități îi permite auditorului să înțeleagă astfel de aspecte precum:

- Măsura în care entitatea are o structură complexă, de exemplu dispune de sucursale sau alte componente în locații multiple. Structurile complexe introduc adesea aspecte care pot genera riscuri de denaturare semnificativă. Astfel de aspecte pot include măsura în care fondul comercial, asocierile în participație, investițiile sau entitățile cu scop special sunt contabilizate adecvat.

⁷ ISA 250, „Luarea în considerare a legii și reglementărilor într-un audit al situațiilor financiare”, punctul 12.

- Forma de proprietate, și relațiile dintre proprietari și alte persoane sau entități. Această înțelegere ajută la determinarea măsurii în care tranzacțiile cu părți afiliate au fost identificate și contabilizate adecvat. ISA 550⁸ stabilește cerințe și furnizează îndrumări cu privire la considerentele auditorului relevante pentru părțile afiliate.
- A24. Exemplele de aspecte pe care auditorul le poate lua în considerare la obținerea înțelegerii naturii entității includ:
- Operațiuni de activități - precum:
 - Natura surselor de venit, produselor sau serviciilor, și piețelor, inclusiv implicarea în comerțul electronic precum activități de vânzări și marketing prin Internet.
 - Derularea de operațiuni (de exemplu, etape și metode de producție, sau activități expuse riscurilor de mediu).
 - Alianțe, asocieri în participație și activități de externalizare.
 - Dispersie geografică și segmentare pe domenii de activitate.
 - Locația facilităților de producție, depozitelor și birourilor, și locația și cantitățile stocurilor.
 - Clienți principali și furnizori importanți de bunuri și servicii, acorduri de angajare (inclusiv existența unor contracte sindicale, pensii și alte beneficii post-angajare, opțiuni de cumpărare de acțiuni sau acorduri privind acordarea de stimulente sub formă de bonusuri și reglementări guvernamentale legate de aspectele angajării).
 - Activități de cercetare și dezvoltare și cheltuieli.
 - Tranzacții cu părțile afiliate.
 - Investiții și activități investiționale - precum:
 - Achiziții sau dezinvestiri planificate sau efectuate recent.
 - Investiții și cesionări de titluri de valori și împrumuturi.
 - Activități de investiții de capital.
 - Investiții în entități neconsolidate, inclusiv parteneriate, asocieri în participație și entități cu scop special.
 - Finanțare și activități de finanțare - precum:
 - Sucursale majore și entități asociate, inclusiv structuri consolidate și neconsolidate.
 - Structura datoriilor și termenii împrumuturilor, inclusiv angajamentele extrabilanțiere de finanțare și contractele de leasing.
 - Uzufructuari (locali, străini, reputația în afaceri și experiența) și părți afiliate.
 - Utilizarea instrumentelor financiare derivate.

⁸ ISA 550, „Părțile afiliate” .

- Raportare financiară - precum:
 - Principii contabile și practici specifice domeniului de activitate, inclusiv categorii semnificative specifice domeniului de activitate (de exemplu, împrumuturi și investiții pentru bănci, sau activități de cercetare și dezvoltare pentru fabricanții de produse farmaceutice).
 - Practici de recunoaștere a veniturilor.
 - Contabilizarea valorilor juste.
 - Active, datorii și tranzacții valutare.
 - Contabilizarea tranzacțiilor neobișnuite sau complexe, inclusiv a celor din domeniile controversate sau în curs de dezvoltare (de exemplu, contabilizarea compensărilor pe bază de acțiuni).

A25. Modificările semnificative ale entității din perioadele anterioare pot genera sau modifica riscurile de denaturare semnificativă.

Natura entităților cu scop special

A26. O entitate cu scop special (uneori denumită vehicul cu scop special) este o entitate care este, în general, înființată pentru un scop restrâns și bine definit, precum a realiza un contract de leasing sau o securitizare de active financiare, sau a desfășura activități de cercetare și dezvoltare. Aceasta poate lua forma unei corporații, a unui trust, parteneriat sau entitate neîncorporată. Entitatea în numele căreia a fost creată entitatea cu scop special poate, adeseori, transfera activele acesteia din urmă (de exemplu, ca parte a unei tranzacții de derecunoaștere care implică active financiare), poate obține dreptul de a utiliza activele acesteia sau de a desfășura servicii pentru aceasta, în timp ce alte părți pot furniza finanțarea ei. Așa cum indică ISA 550, în unele circumstanțe, o entitate cu scop special poate fi o parte afiliată a entității.⁹

A27. Cadrele generale de raportare financiară specifică deseori condițiile detaliate care sunt considerate echivalente controlului, sau circumstanțele în care entitatea cu scop special ar trebui să fie luată în considerare pentru consolidare. Interpretarea cerințelor acestor cadre generale cere, deseori, o cunoaștere detaliată a acordurilor relevante care implică entitatea cu scop special.

Selectarea și aplicarea politicilor contabile de către entitate [a se vedea punctul 11 litera (c)]

A28. O înțelegere a selectării și aplicării politicilor contabile de către entitate poate include astfel de aspecte precum:

- Metodele pe care entitatea le utilizează pentru a contabiliza tranzacțiile semnificative și neobișnuite.

⁹ ISA 550, "Părți afiliate", punctul A7.

- Efectul politicilor contabile semnificative în domenii controversate sau în curs de dezvoltare pentru care există o lipsă de îndrumări cu valoare de normă sau un consens.
- Modificări în politicile contabile ale entității.
- Standardele de raportare financiară și legile și reglementările care sunt noi pentru entitate și momentul și modul în care entitatea va adopta aceste cerințe.

Obiective și strategii și riscurile aferente ale afacerii [a se vedea punctul 11 litera (d)]

- A29. Entitatea își derulează activitatea în contextul factorilor aferenți domeniului de activitate, factorilor de reglementare și altor factori interni și externi. Pentru a răspunde acestor factori, conducerea entității sau persoanele însărcinate cu guvernanta definesc obiectivele, care reprezintă planurile generale pentru entitate. Strategiile sunt abordări prin care conducerea intenționează să își atingă obiectivele. Obiectivele și strategiile entității se pot modifica pe parcursul timpului.
- A30. Riscul afacerii este mai cuprinzător decât riscul de denaturare semnificativă al situațiilor financiare, deși îl include pe acesta din urmă. Riscul afacerii poate fi generat de o modificare sau de complexitate. Nerecunoașterea nevoii de schimbare poate, de asemenea, genera risc al afacerii. Riscul afacerii poate apărea, de exemplu, din:
- Conceperea de produse sau servicii noi care pot înregistra eșec;
 - Piață care, chiar dacă s-a dezvoltat cu succes, este neadecvată pentru a susține un produs sau serviciu; sau
 - Defecte ale unui produs sau serviciu care pot avea drept rezultat datorii și risc reputațional.
- A31. O înțelegere a riscurilor afacerii cu care se confruntă entitatea sporește probabilitatea de identificare a riscurilor de denaturare semnificativă, deoarece majoritatea riscurilor afacerii vor avea în cele din urmă consecințe financiare și, deci, un efect asupra situațiilor financiare. Totuși, auditorul nu are responsabilitatea de a identifica sau evalua toate riscurile afacerii deoarece nu toate riscurile afacerii generează riscuri de denaturare semnificativă.
- A32. Exemplele de aspecte pe care auditorul le poate lua în considerare în obținerea înțelegerii obiectivelor, strategiilor și riscurilor afacerii entității care pot avea drept rezultat un risc de denaturare semnificativă a situațiilor financiare includ:
- Evoluțiile din domeniul de activitate (un potențial risc al afacerii ar putea fi, de exemplu, faptul că entitatea nu dispune de personalul sau de ex-

- pertiza necesară pentru a trata modificările din domeniul de activitate).
 - Produsele și serviciile noi (un potențial risc al afacerii ar putea fi, de exemplu, existența unei răspunderi sporite privind produsul).
 - Extinderea activității (un potențial risc al afacerii ar putea fi, de exemplu, faptul că cererea nu a fost estimată cu precizie).
 - Noile cerințe contabile (un potențial risc al afacerii ar putea fi, de exemplu, implementarea incompletă sau necorespunzătoare, sau costuri sporite).
 - Cerințe de reglementare (un potențial risc al afacerii ar putea fi, de exemplu, faptul că există o expunere legală sporită).
 - Cerințe de finanțare actuale și preconizate (un potențial risc al afacerii aferent ar putea, de exemplu, implica pierderea finanțării din cauza incapacității entității de a respecta cerințele).
 - Utilizarea echipamentelor IT (un potențial risc al afacerii ar putea fi, de exemplu, faptul că sistemele și procesele sunt incompatibile).
 - Efectele implementării unei strategii, în special orice efecte care vor duce la noi cerințe contabile (un potențial risc al afacerii ar putea fi, de exemplu, o implementare incompletă sau necorespunzătoare).
- A33. Un risc al afacerii poate avea o consecință imediată pentru riscul de denaturare semnificativă pentru clasele de tranzacții, solduri ale conturilor, și prezentări la nivelul afirmațiilor sau la nivelul situațiilor financiare. De exemplu, riscul afacerii ce rezultă din scăderea portofoliului de clienți poate spori riscul de denaturare semnificativă asociat evaluării creanțelor. Totuși, același risc, în special în combinație cu o economie care se contractă, poate avea, de asemenea, o consecință pe termen mai lung, pe care auditorul o ia în considerare la evaluarea gradului de adecvare al prezumției de continuitate a activității. Faptul că un risc al afacerii poate avea drept rezultat un risc de denaturare semnificativă este, deci, luat în considerare din perspectiva circumstanțelor aferente entității. Exemple de condiții și evenimente care pot indica riscuri de denaturare semnificativă sunt indicate în Anexa 2.
- A34. De obicei, conducerea identifică riscurile afacerii și elaborează abordări care să răspundă acestora. Un astfel de proces de evaluare a riscului face parte din controlul intern și este discutat în punctul 15 și în punctele A79-A80.

Considerente specifice entităților din sectorul public

- A35. Pentru auditurile entităților din sectorul public, „obiectivele conducerii” pot fi influențate de preocupări legate de răspunderea publică și pot include obiective care au își au sursele în lege, reglementare sau altă autoritate.

Evaluarea și revizuirea performanței financiare a entității [a se vedea punctul 11 litera (e)]

- A36. Conducerea și alte părți vor evalua și revizui acele fapte pe care le consideră importante. Evaluările performanței, externe sau interne, creează presiuni asupra entității. Acest presiuni, la rândul lor, pot motiva conducerea să ia măsuri pentru creșterea performanței în afaceri sau pentru a denatura situațiile financiare. În consecință, o înțelegere a performanței entității ajută auditorul să analizeze măsura în care presiunile pentru atingerea standardelor de performanță pot avea drept rezultat acțiuni ale conducerii care sporesc riscurile de denaturare semnificativă, inclusiv cele cauzate de fraudă. A se vedea ISA 240 pentru cerințe și îndrumări în legătură cu riscurile de fraudă.
- A37. Evaluarea și revizuirea performanței financiare nu coincid cu monitorizarea controalelor (discutată ca o componentă a controlului intern la punctele A98-A104), deși scopurile acestora se pot suprapune:
- Evaluarea și revizuirea performanței vizează măsura în care performanța afacerii îndeplinește obiectivele stabilite de conducere (sau părți terțe).
 - Monitorizarea controalelor vizează în mod special derularea eficientă a controlului intern.
- În anumite cazuri, totuși, indicatorii de performanță furnizează, de asemenea, informații care îi permit conducerii să identifice deficiențele din controlul intern.
- A38. Exemplele de informații generate intern utilizate de către conducere pentru evaluarea și revizuirea performanței financiare, și pe care auditorul le poate lua în considerare, includ:
- Indicatorii principali de performanță (financiari și nefinanciari) și principalele ponderi, tendințe și statistici operaționale.
 - Analizele performanțelor financiare în fiecare perioadă.
 - Bugete, previziuni, analiza variației, informații pe segmente și rapoarte pe divizie, departament sau alte niveluri ale performanței.
 - Evaluări ale performanțelor angajaților și politici de compensare prin stimulente.
 - Comparații ale performanței unei entități cu cele ale concurenților.
- A39. Părțile externe pot, de asemenea, evalua și revizui performanța financiară a entității. De exemplu, informațiile externe precum rapoartele analiștilor și rapoartele agențiilor de rating pentru credite pot reprezenta informații utile pentru auditor. Astfel de rapoarte pot fi adesea obținute de la entitatea care este auditată.

A40. Măsurile interne pot pune în evidență rezultate sau tendințe neașteptate, care impun conducerii să determine cauza acestora și să ia măsuri corective (inclusiv, în anumite cazuri, detectarea și corectarea la timp a denaturărilor). Evaluările performanței pot, de asemenea, indica auditorului faptul că riscurile de denaturare din situațiile financiare aferente există într-adevăr. De exemplu, evaluările performanței pot indica faptul că entitatea a înregistrat o creștere sau profitabilitate neobișnuit de rapidă în comparație cu alte entități din același domeniu de activitate. Astfel de informații, mai ales dacă sunt combinate cu alți factori precum acordarea de bonusuri sau renumerații stimulente pe baza performanței, pot indica potențialul risc de influență a conducerii în întocmirea situațiilor financiare.

Considerente specifice entităților mici

A41. Entitățile mici deseori nu au procese de evaluare și revizuire a performanței financiare. Prin interogarea conducerii se poate descoperi faptul că aceasta se bazează pe anumiți indicatori principali pentru a evalua performanța financiară și pentru a lua măsuri adecvate. Dacă o astfel de interogare indică o absență a procesului de evaluare sau de revizuire a performanței, poate exista un risc sporit ca denaturările să nu fie detectate și corectate.

Controlul intern al entității

A42. O înțelegere a controlului intern ajută auditorul în identificarea tipurilor de potențiale denaturări și a factorilor care afectează riscurile de denaturare semnificativă, precum și la stabilirea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de audit următoare.

A43 Următorul material de aplicare privind controlul intern este prezentat în patru secțiuni, după cum urmează:

- Natura generală și caracteristicile controlului intern.
- Controalele relevante pentru audit.
- Natura și amploarea înțelegerii controalelor relevante.
- Componentele controlului intern.

Natura generală și caracteristicile controlului intern (a se vedea punctul 12)

Scopul controlului intern

A44. Control intern este conceput, implementat și menținut pentru a aborda riscurile identificate ale afacerii, care amenință atingerea oricăruia dintre obiectivele entității care se referă la:

- Credibilitatea raportării financiare a entității;
- Eficiența și eficacitatea operațiunilor acesteia; și
- Conformitatea sa cu legile și reglementările aplicabile.

Modul în care controlul intern este conceput, implementat și menținut variază în funcție de mărimea și complexitatea entității.

Considerente specifice entităților mici

- A45. Entitățile mici pot utiliza mijloace mai puțin structurate și procese și proceduri mai simple pentru a își atinge obiectivele.

Limitările controlului intern

- A46. Controlul intern, indiferent de cât este de eficient, poate furniza unei entități doar o asigurare rezonabilă cu privire la îndeplinirea obiectivelor de raportare financiară a entității. Probabilitatea îndeplinirii acestora este afectată de limitările inerente controlului intern. Acestea includ realități precum faptul că raționamentul uman în luarea de decizii poate fi eronat și că slăbiciunile controlului intern pot apărea din cauza erorii umane. De exemplu, poate exista o eroare în conceperea sau în modificarea, unui control. De asemenea, efectuarea unui control poate să nu fie eficientă, ca atunci când informațiile produse în scopul controlului intern (de exemplu, un raport de excepție) nu sunt utilizate eficient deoarece persoana responsabilă de revizuirea informațiilor nu înțelege scopul acestora sau nu reușește să ia măsurile adecvate.
- A47. În plus, controalele pot fi împiedicate prin coluziunea a două sau mai multe persoane sau eludarea controlului intern de către conducere. De exemplu, conducerea poate încheia acorduri separate cu clienții care modifică termenii și condițiile contractelor standard de vânzare ale entității, ceea ce poate avea drept rezultat o recunoaștere necorespunzătoare a veniturilor. De asemenea, validări ale editărilor într-un program software care sunt concepute pentru a identifica și raporta tranzacțiile care depășesc limitele de credit specificate pot fi eludate sau dezactivate.
- A48. În plus, pentru conceperea și implementarea controalelor, conducerea poate emite raționamente cu privire la natura și amploarea controalelor pe care alege să le implementeze, și la natura și amploarea riscurilor pe care alege să și le asume.

Considerente specifice entităților mici

- A49. Entitățile mici au adesea mai puțini angajați, ceea ce poate limita amploarea cu care segregarea sarcinilor este practicabilă. Totuși, într-o societate mică gestionată de un proprietar, proprietarul-manager poate fi capabil să exercite o supraveghere mai eficientă decât într-o entitate mare. Această supraveghere poate compensa oportunitățile în general mai limitate pentru segregarea sarcinilor.

A50. Pe de altă parte, proprietarul-manager poate avea o mai mare capacitate de a eluda controalele deoarece sistemul de control intern este mai puțin structurat. Acest aspect este luat în considerare de către auditor la identificarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.

Structurarea controlului intern pe componente

A51. Structurarea controlului intern pe următoarele cinci componente, în contextul ISA-urilor, oferă un cadru util pentru auditori pentru a lua în considerare modul în care diferite aspecte ale controlului intern al unei entități pot afecta auditul:

- (a) Mediul de control;
- (b) Procesul de evaluare a riscurilor entității;
- (c) Sistemul informațional, inclusiv procesele de afaceri aferente, relevante pentru raportarea financiară, și comunicare;
- (d) Activitățile de control; și
- (e) Monitorizarea controalelor.

Structurarea nu reflectă neapărat modul în care o entitate concepe, implementează și menține controlul intern sau modul în care poate clasifica orice componentă specifică. Auditorii pot utiliza diferite terminologii sau cadre generale pentru a descrie diferitele aspecte ale controlului intern și efectul acestora asupra auditului, pe lângă cele utilizate în prezentul ISA, cu condiția ca toate componentele descrise în prezentul ISA să fie abordate.

A52. Materialul de aplicare referitor la cele cinci componente ale controlului intern, dat fiind faptul că acestea se referă la un audit al situațiilor financiare, este descris la punctele A69-A104 de mai jos. Anexa 1 furnizează explicații suplimentare ale acestor componente ale controlului intern.

Caracteristicile elementelor manuale și automate ale controlului intern relevante pentru evaluarea riscurilor de către auditor.

A53. Sistemul de control intern al unei entități conține elemente manuale și adesea elemente automate. Caracteristicile elementelor manuale sau automate sunt relevante pentru evaluarea riscurilor de către auditor și pentru procedurile de audit următoare bazate pe acestea.

A54. Utilizarea elementelor manuale sau automate în controlul intern afectează, de asemenea, modalitatea în care sunt inițiate, înregistrate, procesate și raportate tranzacțiile:

- Controalele dintr-un sistem manual pot include astfel de proceduri precum aprobări și revizuiți ale tranzacțiilor, precum și reconcilierii și urmăriți ale elementelor reconciliante. În mod alternativ, o entitate poate utiliza proceduri automate de inițiere, înregistrare, procesare și raportare

a tranzacțiilor, caz în care înregistrările în format electronic înlocuiesc documentele tipărite.

- Controalele din sistemele informatice constau într-o combinație de controale automate (de exemplu, controale încorporate în programe informatice) și controale manuale. Mai mult, controalele manuale pot fi independente de sistemul informatic, pot utiliza informații generate de sistemul informatic, sau pot fi limitate la monitorizarea funcționării eficiente a sistemului informatic și a controalelor automate și la tratarea excepțiilor. Atunci când un sistem informatic este utilizat pentru a iniția, înregistra, procesa sau raporta tranzacții, sau alte date financiare de inclus în situațiile financiare, sistemele și programele pot include controale aferente afirmațiilor corespunzătoare pentru conturi semnificative sau pot fi esențiale pentru funcționarea eficientă a controalelor manuale care depind de sistemul informatic.

Combinarea elementelor manuale și automate de control intern ale unei entități diferă în funcție de natura și complexitatea modului de utilizare a sistemului informatic de către entitate.

A55. În general, sistemul informatic este benefic controlului intern al unei entități, permițându-i entității să:

- Aplice în mod consecvent normele de afaceri predefinite și să efectueze calcule complexe pentru procesarea unor volume mari de tranzacții sau date;
- Să crească oportunitatea, disponibilitatea și acuratețea informațiilor;
- Să faciliteze analiza suplimentară a informațiilor;
- Să crească capacitatea de monitorizare a performanței activităților entității și a politicilor și procedurilor acesteia;
- Să reducă riscul de evitare a efectuării controalelor; și
- Să crească capacitatea de realizare a unei segregări eficiente a sarcinilor prin implementarea controalelor de siguranță în cadrul aplicațiilor, bazelor de date, și sistemelor de operare.

A56. Sistemul informatic presupune, de asemenea, riscuri specifice pentru controlul intern al unei entități, inclusiv, de exemplu:

- Relevanța acordată unor sisteme sau programe care procesează datele necorespunzător, procesează date inexacte, sau ambele.
- Accesul neautorizat la date care poate avea drept rezultat distrugerea datelor sau modificări necorespunzătoare ale datelor, inclusiv înregistrarea de tranzacții neautorizate sau inexistente, sau înregistrarea necorespunzătoare a tranzacțiilor. Pot apărea riscuri specifice atunci când utilizatori

multipli accesează o bază de date comună.

- Posibilitatea ca personalul IT să dobândească acces privilegiat, dincolo de ceea ce este necesar pentru a își desfășura sarcinile desemnate, prin aceasta nerespectând segregarea sarcinilor.
- Modificări neautorizate ale datelor din fișierele principale.
- Modificări neautorizate ale sistemelor sau programelor.
- Neoperarea modificărilor necesare în cadrul sistemelor sau programelor.
- Intervenția manuală necorespunzătoare.
- Posibila pierdere a datelor sau imposibilitatea de accesare a datelor, așa cum se impune.

A57. Elementele manuale ale controlului intern pot fi mai adecvate atunci când se impune raționament și discreție, precum în situațiile de mai jos:

- Tranzacții mari, neobișnuite sau non-recurente.
- Circumstanțe în care erorile sunt dificil de definit, anticipat sau prevăzut.
- În situații schimbătoare care impun un răspuns al controlului în afara domeniului de aplicare al unui control automat existent.
- În monitorizarea eficienței controalelor automate.

A58. Elementele manuale ale controlului intern pot fi mai puțin fiabile decât elementele automate deoarece sunt mai ușor de evitat, ignorat, sau eludat și sunt, de asemenea, mai des supuse erorilor și greșelilor simple. Consecvența aplicării unui element de control manual nu poate fi așadar presupusă. Elementele de control manual pot fi mai puțin potrivite în următoarele situații:

- Tranzacții cu volum mare sau recurente, sau în situațiile în care erorile care pot fi anticipate sau prevăzute pot fi prevenite, sau detectate și corectate, cu ajutorul parametrilor de control care sunt automați.
- Activități de control în care modalitățile specifice de derulare a controlului pot fi concepute adecvat și pot fi automate

A59. Amploarea și natura riscurilor legate de controlul intern variază în funcție de natura și caracteristicile sistemului informațional al entității. Entitatea răspunde riscurilor generate de utilizarea sistemului informațional sau de utilizarea elementelor manuale în controlul intern prin stabilirea unor controale eficiente în lumina caracteristicilor sistemului informațional al entității.

Controalele relevante pentru audit

A60. Există o relație directă între obiectivele unei entități și controalele pe care aceasta le implementează pentru a oferi o asigurare rezonabilă cu privire la realizarea acestora. Obiectivele entității, și deci controalele, se referă la raportarea financiară, operațiuni și conformitate; totuși, nu toate aceste

obiective și controale sunt relevante pentru evaluarea riscurilor de către auditor.

- A61. Factorii relevanți pentru raționamentul auditorului privind măsura în care un control, individual sau în combinație cu altele, este relevant pentru audit pot include astfel de aspecte precum:
- Pragul de semnificație.
 - Semnificația riscului aferent.
 - Mărimea entității.
 - Natura activității entității, inclusiv caracteristicile sale privind organizarea și forma de proprietate.
 - Diversitatea și complexitatea operațiunilor entității.
 - Dispozițiile legale și de reglementare aplicabile.
 - Circumstanțele și componenta aplicabilă a controlului intern.
 - Natura și complexitatea sistemelor care fac parte din controlul intern al entității, inclusiv utilizarea organizațiilor prestatoare de servicii.
 - Măsura și modul în care un control specific, individual sau în combinație cu altele, previne sau detectează și corectează denaturarea semnificativă.
- A62. Controalele cu privire la exhaustivitatea și acuratețea informațiilor generate de către entitate pot fi relevante pentru audit dacă auditorul intenționează să utilizeze aceste informații în conceperea și derularea de proceduri următoare. Controalele aferente obiectivelor privind operațiunile și conformitatea pot fi, de asemenea, relevante pentru un audit dacă acestea se referă la datele pe care auditorul le evaluează sau le utilizează în aplicarea procedurilor de audit.
- A63. Controlul intern privind protejarea activelor împotriva achiziției, utilizării, sau cesionării neautorizate poate include controale referitoare atât la obiectivele de raportare financiară, cât și la cele privind operațiunile. Atenția acordată de auditor acestui tip de controale este în general limitată la cele relevante pentru credibilitatea raportării financiare.
- A64. O entitate are, în general, controale privind obiective care nu sunt relevante pentru audit și așadar nu trebuie luate în considerare. De exemplu, o entitate se poate baza pe un sistem sofisticat de controale automate pentru a asigura operațiuni eficiente și eficace (precum un sistem de controale automate al unei companii aeriene pentru a respecta orarele de zbor), însă aceste controale nu sunt, de obicei, relevante pentru audit. Mai mult, deși controlul intern se aplică întregii entități sau oricăreia dintre unitățile sale operaționale sau procese de afaceri, o înțelegere a controlului intern aferent fiecăreia dintre unitățile operaționale și procesele de afaceri poate să nu fie relevantă pentru audit.

Considerente specifice entităților din sectorul public

A65. Auditorii din sectorul public au deseori responsabilități suplimentare referitoare la controlul intern, de exemplu de a raporta cu privire la conformitatea cu un cod de practică stabilit. Auditorii din sectorul public pot avea, de asemenea, responsabilități de raportare cu privire la conformitatea cu legile, reglementările sau altă autoritate. Ca rezultat, revizuirea controlului intern de către aceștia poate fi mai complexă și mai detaliată.

Natura și amploarea înțelegerii controalelor relevante (a se vedea punctul 13)

A66. Evaluarea conceperii unui control implică luarea în considerare a măsurii în care controlul, individual sau în combinație cu alte controale, este capabil să prevină în mod eficient, sau să detecteze și corecteze, denaturările semnificative. Implementarea unui control presupune că acel control există și că entitatea îl utilizează. Nu este prea indicată evaluarea implementării unui control care nu este eficient, și deci conceperea unui control este luată în considerare în primul rând. Un control conceput în mod necorespunzător poate reprezenta o deficiență semnificativă a controlului intern.

A67. Procedurile de evaluare a riscului pentru obținerea de probe de audit despre conceperea și implementarea controalelor relevante pot include:

- Interogarea personalului entității.
- Observarea aplicării controalelor specifice.
- Inspectarea documentelor și rapoartelor.
- Urmărirea tranzacțiilor prin intermediul sistemului informațional relevant pentru raportarea financiară.

Doar interogarea, totuși, nu este suficientă în aceste scopuri.

A68. Obținerea înțelegerii controalelor unei entități nu este suficientă pentru a testa eficiența lor operațională, cu excepția cazului în care există anumite operațiuni automate care asigură funcționarea consecventă a controalelor. De exemplu, obținerea de probe de audit privind implementarea unui control manual la un anumit moment din timp nu furnizează probe de audit despre eficiența operațională a controlului în alte momente în perioada supusă auditului. Totuși, din cauza consecvenței inerente a procesării IT (a se vedea punctul A55), derularea procedurilor de audit pentru a determina măsura în care a fost implementat un control automat poate servi drept test al eficienței operaționale a controlului respectiv, în funcție de evaluarea și testarea de către auditor a controalelor, precum cele privind modificările programelor. Testele privind eficiența operațională a controalelor sunt descrise mai detaliat în ISA 330.¹⁰

¹⁰ ISA 330, „Răspunsul auditorului la riscurile evaluate”.

Componentele controlului intern - Mediul de control (a se vedea punctul 14)

- A69. Mediul de control include funcțiile de guvernanta și conducere și atitudinile, sensibilizarea, și acțiunile persoanelor însărcinate cu guvernanta și conducerea cu privire la controlul intern al entității și importanța acestuia în cadrul entității. Mediul de control stabilește caracterul unei organizații, influențând gradul de conștientizare a controlului de către angajații acesteia.
- A70. Elementele mediului de control care pot fi relevante în obținerea înțelegerii mediului de control includ următoarele:
- (a) *Comunicarea și aplicarea valorilor de integritate și etică* - Acestea sunt elemente esențiale care influențează eficiența conceperii, administrării și monitorizării controalelor.
 - (b) *Angajamentul privind competența* - Aspecte precum atenția acordată de conducere nivelurilor de competență pentru anumite posturi și modul în care aceste niveluri se traduc în abilități și cunoștințe necesare.
 - (c) *Participarea persoanelor însărcinate cu guvernanta* - Atributele persoanelor însărcinate cu guvernanta, precum:
 - Independența față de conducere.
 - Experiența și statutul lor.
 - Amploarea implicării lor și a informațiilor pe care le primesc, și cercetarea activităților.
 - Gradul de adecvare al acțiunilor acestora, inclusiv măsura în care problemele dificile sunt puse în discuție și urmărite cu conducerea, și interacțiunea acestora cu auditorii interni și externi.
 - (d) *Filozofia conducerii și stilul de lucru* - Caracteristici ale conducerii, precum:
 - Abordarea cu privire la asumarea și gestionarea riscurilor afacerii.
 - Atitudini și acțiuni cu privire la raportarea financiară.
 - Atitudini cu privire la procesarea informațiilor și contabilizarea funcțiilor și personalului.
 - (e) *Structura organizatorică* - Cadrul în care activitățile unei entități de îndeplinire a obiectivelor sale sunt planificate, efectuate, controlate, și revizuite.
 - (f) *Atribuirea autorității și responsabilității* - Aspecte precum modul în care sunt atribuite autoritatea și responsabilitatea pentru derularea activităților și modul în care sunt stabilite relațiile de raportare și ierarhiile de autorizare.
 - (g) *Politici și practici de resurse umane* - Politici și practici care se referă,

de exemplu, la recrutare, îndrumare, formare, evaluare, consiliere, promovare, compensare, și acțiuni de remediere.

Probe de audit pentru elementele mediului de control

A71. Probele de audit relevante pot fi obținute prin combinarea interogărilor și a altor proceduri de evaluare a riscului precum interogări coroborate prin observarea sau inspecția documentelor. De exemplu, prin interogări ale conducerii și angajaților, auditorul poate obține o înțelegere a modului în care conducerea comunică angajaților opiniile sale cu privire la practicile de afaceri și comportamentul etic. Auditorul poate apoi să determine măsura în care controalele relevante au fost implementate luând în considerare, de exemplu, măsura în care conducerea dispune de un cod de conduită scris și măsura în care aceasta acționează într-un mod care sprijină codul.

Efectul mediului de control asupra evaluării riscurilor de denaturare semnificativă

A72. Anumite elemente ale mediului de control al entității au un efect universal asupra evaluării riscurilor de denaturare semnificativă. De exemplu, conștientizarea controlului de către o entitate este influențată semnificativ de către persoanele însărcinate cu guvernanta, deoarece unul din rolurile acestora este de a contrabalansa presiunile făcute asupra conducerii cu privire la raportarea financiară care pot fi generate de cererile pieței sau schemele de remunerare. Eficiența conceperii mediului de control în legătură cu participarea persoanelor însărcinate cu guvernanta este deci influențată de astfel de aspecte precum:

- Independența lor față de conducere și capacitatea lor de a evalua acțiunile conducerii.
- Măsura în care înțeleg tranzacțiile de afaceri ale entității.
- Amploarea cu care evaluează măsura în care situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu cadrul general de raportare financiară aplicabil.

A73. Un consiliu de administrație activ și independent poate influența filozofia și stilul de lucru al conducerii executive. Totuși, alte elemente pot fi mai limitate ca efect. De exemplu, deși politicile și practicile de resurse umane vizând angajarea de personal financiar, contabil și IT competent pot reduce riscul de erori în procesarea informațiilor financiare, acestea nu pot reduce o influență puternică a conducerii de vârf pentru exagerarea câștigurilor.

A74. Existența unui mediu de control satisfăcător poate fi un factor pozitiv atunci când auditorul evaluează riscurile de denaturare semnificativă. Totuși, deși acesta poate contribui la diminuarea riscului de fraudă, un mediu de control satisfăcător nu este un mijloc absolut de descurajare a fraudei. Invers, deficiențele mediului de control pot submina eficiența controalelor, în

special cu privire la fraudă. De exemplu, nealocarea de către conducere a unor resurse suficiente pentru a aborda riscurile de securitate a sistemului informatic poate afecta în mod negativ controlul intern permițând operarea unor modificări necorespunzătoare ale programelor informatice sau ale datelor, sau procesarea unor tranzacții neautorizate. După cum se explică în ISA 330, mediul de control influențează, de asemenea, natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor următoare ale auditorului.¹¹

- A75. Mediul de control în sine nu previne, sau detectează și corectează, denaturarea semnificativă. Acesta poate, totuși, influența evaluarea auditorului cu privire la eficiența altor controale (de exemplu, monitorizarea controalelor și derularea activităților specifice de control) și astfel, evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă.

Considerente specifice entităților mici

- A76. Mediul de control din entitățile mici este posibil să difere de cel din entitățile mari. De exemplu, persoanele însărcinate cu guvernanta din entitățile mici este posibil să nu includă un membru independent sau extern, și rolul de guvernanta poate fi exercitat direct de către proprietarul-manager atunci când nu există alți proprietari. Natura mediului de control poate, de asemenea, influența semnificația altor controale, sau absența lor. De exemplu, implicarea activă a unui proprietar-manager poate reduce anumite riscuri generate de o lipsă a segregării sarcinilor în cadrul unei entități mici; aceasta poate, totuși, spori alte riscuri, de exemplu, riscul de eludare a controalelor.
- A77. În plus, probele de audit pentru elementele mediului de control în cadrul entităților mici pot să nu fie disponibile sub formă de documente, în special atunci când comunicarea dintre conducere și alte categorii de personal poate fi informală, totuși eficientă. De exemplu, entitățile mici s-ar putea să nu aibă un cod de conduită scris dar, în schimb, să dezvolte o cultură care accentuează importanța integrității și a comportamentului etic prin comunicare orală și prin exemplul conducerii.
- A78. În consecință, atitudinile, sensibilizarea și acțiunile conducerii sau ale proprietarului-manager au o importanță deosebită pentru înțelegerea de către auditor a mediului de control al unei entități mici.

Componentele controlului intern - Procesul de evaluare a riscurilor entității (a se vedea punctul 15)

- A79. Procesul de evaluare a riscurilor entității reprezintă baza pentru modul în care conducerea determină riscurile care urmează a fi gestionate.

¹¹ ISA 330, punctele A2-A3.

Dacă acel proces este adecvat circumstanțelor, inclusiv naturii, mărimii și complexității entității, aceasta îl va ajuta pe auditor în identificarea riscurilor de denaturare semnificativă. Măsura în care procesul de evaluare a riscurilor entității este adecvat circumstanțelor reprezintă o chestiune de raționament.

Considerente specifice entităților mici (a se vedea punctul 17)

A80. Este puțin probabil ca un proces de evaluare a riscurilor entității să fie stabilit într-o entitate mică. În astfel de cazuri, este probabil ca respectiva conducere să identifice riscuri prin implicarea personală directă în derularea activității. Indiferent de circumstanțe, totuși, interogarea cu privire la riscurile identificate și la modul de abordare a acestora de către conducere este încă necesară.

Componentele controlului intern - Sistemul informațional, inclusiv procesele de afaceri aferente, relevante pentru raportarea financiară și comunicare

Sistemul informațional, inclusiv procesele de afaceri aferente, relevante pentru raportarea financiară (a se vedea punctul 18).

A81. Sistemul informațional relevant pentru obiectivele de raportare financiară, care include sistemul contabil, constă în proceduri și înregistrări concepute și stabilite pentru a:

- Iniția, înregistra, procesa, și raporta tranzacțiile entității (precum și evenimentele și condițiile) și pentru a menține răspunderea pentru activele, datoriile și capitalul propriu;
- Remedia procesarea incorectă a tranzacțiilor, de exemplu, fișierele cu tranzacții suspendate automat și procedurile utilizate în vederea eliminării la timp a elementelor suspendate;
- Procesa și justifica evitățile sistemului și eludarea controalelor;
- Transfera informațiile de la sistemele de procesare a tranzacțiilor în registrul general;
- Colecta informații relevante pentru raportarea financiară pentru evenimente și condiții altele decât tranzacțiile, precum deprecierea și amortizarea activelor și modificări ale recuperabilității creanțelor; și
- Asigura faptul că informațiile a căror prezentare este prevăzută de cadrul de raportare financiară aplicabil sunt acumulate, înregistrate, procesate, prezentate succint și raportate corespunzător în situațiile financiare.

Intrările în registru

- A82. Sistemul informațional al unei entități include, de obicei, utilizarea unor intrări în registru care sunt prevăzute în mod recurent pentru înregistrarea tranzacțiilor. Exemplele în acest sens ar putea fi intrările în registru care înregistrează vânzări, achiziții, și rambursări de numerar în registrul general, sau care înregistrează estimările contabile efectuate periodic de către conducere, precum modificările în estimarea creanțelor irecuperabile.
- A83. Procesul de raportare financiară al unei entități include, de asemenea, utilizarea intrărilor non-standard în registru pentru a înregistra tranzacții non-recurente, neobișnuite sau ajustări. Exemplele de astfel de intrări includ ajustările în scopuri de consolidare și intrările aferente unei combinări de întreprinderi sau cesionări ale unei societăți sau estimări non-recurente precum deprecierea unui activ. În sistemele manuale aferente registrului general, intrările non-standard în registru pot fi identificate prin inspectarea registrelor, jurnalelor și documentației justificative. Atunci când sunt utilizate proceduri automate pentru păstrarea registrului general și pentru întocmirea situațiilor financiare, astfel de intrări pot exista numai în format electronic și pot fi deci mai ușor de identificat utilizând tehnici de audit asistate de calculator.

Procese de afaceri aferente

- A84. Procesele de afaceri ale unei entități reprezintă activități concepute pentru a:
- Dezvolta, achiziționa, produce, vinde și distribui produsele și serviciile unei entități;
 - Asigura conformitatea cu legile și reglementările; și
 - Înregistra informații, inclusiv informații contabile și de raportare financiară.

Procese de afaceri au drept rezultat tranzacții care sunt înregistrate, procesate și raportate de sistemul informațional. Obținerea înțelegerii proceselor de afaceri ale unei entități, care includ modul în care sunt inițiate tranzacțiile, ajută auditorul în obținerea înțelegerii sistemului informațional al unei entități relevant pentru raportarea financiară într-o modalitate care este adecvată circumstanțelor entității.

Considerente specifice entităților mici

- A85. Sistemele informaționale și procesele de afaceri aferente relevante pentru raportarea financiară a entităților mici este posibil să fie mai puțin sofisticate decât cele ale entităților mari, însă rolul acestora este la fel de semnificativ. Entitățile mici în care există o implicare activă a conducerii pot să nu necesite descrieri detaliate ale procedurilor contabile, înregistrări contabile

sofisticate sau politici scrise. Înțelegerea sistemelor și proceselor entității poate fi așadar mai ușoară într-un audit al entităților mici, și poate depinde mai mult de interogare decât de revizuirea documentației. Nevoia de a obține o înțelegere rămâne, totuși, importantă.

Comunicarea (a se vedea punctul 19)

A86. Comunicarea de către entitate a rolurilor și responsabilităților de raportare financiară și a aspectelor semnificative aferente raportării financiare implică o înțelegere a rolurilor și responsabilităților individuale aferente controlului intern al raportării financiare. Aceasta include aspecte precum măsura în care personalul înțelege modul în care activitățile sale aferente sistemului informațional de raportare financiară sunt legate de activitatea altor părți și de mijloacele de raportare a excepțiilor la un nivel superior adecvat în cadrul entității. Comunicarea poate lua forma unor manuale de politici și manuale de raportare financiară. Canalele de comunicare deschise ajută la oferirea unei asigurări că excepțiile sunt raportate și se întreprind acțiuni în funcție de acestea.

Considerente specifice entităților mici

A87. Comunicarea poate fi mai puțin structurată și mai ușor de realizat într-o entitate mică decât într-o entitate mare datorită nivelurilor de responsabilitate mai reduse și unei mai mari transparențe și disponibilități a conducerii.

Componentele controlului intern - Activități de control (a se vedea punctul 20)

A88. Activitățile de control sunt politicile și procedurile care ajută la oferirea unei asigurări că directivele conducerii sunt puse în aplicare. Activitățile de control, în măsura în care au loc în sistemul informatic sau în sistemele manuale, au diferite obiective și sunt aplicate la diferite niveluri organizaționale și funcționale. Exemplele de activități de control specifice le includ pe cele referitoare la următoarele:

- Autorizare.
- Revizuirea performanței.
- Procesarea informațiilor.
- Controale fizice.
- Segregarea sarcinilor.

A89. Activitățile de control care sunt relevante pentru audit sunt:

- Cele care se impun a fi tratate ca atare, fiind activități de control care se referă la riscuri semnificative și cele care sunt aferente riscurilor pentru care procedurile de fond singure nu oferă suficiente probe de audit adec-

vate, cum prevăd punctele 29 și 30; sau

- Cele care sunt considerate drept relevante, potrivit raționamentului auditorului.

- A90. Raționamentul auditorului despre măsura în care o activitate de control este relevantă pentru audit este influențat de riscul pe care l-a identificat auditorul, care poate genera o denaturare semnificativă și de măsura în care auditorul crede că poate fi adecvată testarea eficienței operaționale a controlului în determinarea amplitudinii testării de fond.
- A91. Auditorul se poate concentra asupra identificării și obținerii înțelegerii activităților de control care abordează domenii în care auditorul consideră că riscurile de denaturare semnificativă pot fi mai ridicate. Atunci când multiple activități ating fiecare același obiectiv, nu este necesară obținerea înțelegerii fiecăreia dintre activitățile de control aferente acestui obiectiv.
- A92. Cunoștința auditorului despre prezența sau absența activităților de control obținută prin înțelegerea celorlalte componente ale controlului intern îl ajută pe auditor în determinarea măsurii în care este necesar să acorde o atenție suplimentară obținerii înțelegerii activităților de control.

Considerente specifice entităților mici

- A93. Conceptele care stau la baza activităților de control din entitățile mici pot fi similare celor din entitățile mari, însă formalitatea cu care acționează acestea poate varia. Mai mult, entitățile mici pot găsi că anumite tipuri de activități de control nu sunt relevante din cauza controalelor efectuate de către conducere. De exemplu, doar autoritatea conducerii de a acorda credit clienților și de a aproba achizițiile semnificative poate asigura un control ferm asupra soldurilor conturilor și tranzacțiilor importante, reducând sau eliminând nevoia de a derula mai multe activități de control detaliate.
- A94. Activitățile de control relevante pentru auditul unei entități mici pot fi aferente principalelor cicluri ale tranzacțiilor precum veniturile, achizițiile și cheltuielile cu angajații.

Riscuri generate de sistemul informațional (a se vedea punctul 21)

- A95. Utilizarea sistemului informațional afectează modul în care sunt implementate activitățile de control. Din perspectiva auditorului, controalele sistemelor informaționale sunt eficiente atunci când păstrează integritatea informațiilor și securitatea datelor pe care aceste sisteme le procesează, și includ controale generale ale sistemelor informaționale și controale ale aplicațiilor.
- A96. Controalele generale ale sistemelor informatice sunt politici și proceduri aferente numeroaselor aplicații și susțin funcționarea eficientă a controa-

lelor aplicațiilor. Acestea se aplică cadrului principal, cadrului secundar și mediilor utilizatorilor finali. Controalele generale ale sistemelor informatice care păstrează integritatea informațiilor și securitatea datelor includ, în mod normal, controale privind următoarele:

- Centrul de date și operațiunile de rețea.
- Achiziția, modificarea și mentenanța sistemului de software.
- Schimbarea programului.
- Siguranța accesului.
- Achiziția, dezvoltarea și mentenanța sistemelor de aplicații.

Acestea sunt în general implementate pentru a trata riscurile la care se face referire la punctul A56 de mai sus.

- A97. Controalele aplicațiilor sunt proceduri manuale sau automate care funcționează, de obicei, la nivel de proces de afaceri al entității și se aplică procesării tranzacțiilor de către aplicațiile individuale. Controalele aplicațiilor pot avea o natură de prevenire sau detectare și sunt concepute pentru a asigura integritatea înregistrărilor contabile. În consecință, controalele aplicațiilor implică proceduri utilizate pentru a iniția, înregistra, procesa și raporta tranzacții sau alte date financiare. Aceste controale ajută la oferirea unei asigurări că tranzacțiile survenite sunt autorizate și sunt înregistrate și procesate complet și precis. Exemplele includ validarea editărilor datelor de intrare și verificări ale secvențelor numerice cu urmărirea manuală a rapoartelor de excepție sau corectarea la momentul intrării datelor.

Componentele controlului intern - Monitorizarea controalelor (a se vedea punctul 22)

- A98. Monitorizarea controalelor este un proces de evaluare a eficienței performanțelor controlului intern în timp. Aceasta implică evaluarea eficienței controalelor la momentul oportun și luarea măsurilor de remediere necesare. Conducerea efectuează monitorizarea controalelor prin activități permanente, evaluări separate sau o combinație a celor două. Activitățile de monitorizare permanente sunt adesea încorporate în activitățile normale recurente ale unei entități și includ activitățile obișnuite de conducere și supraveghere.
- A99. Activitățile de monitorizare ale conducerii pot include utilizarea de informații din comunicările de la părțile externe precum plângeri ale clienților și comentarii ale organului de reglementare care pot indica probleme sau pot evidenția domenii care necesită îmbunătățiri.

Considerente specifice entităților mici

A100. Monitorizarea controlului de către conducere este adesea realizată prin implicarea directă a conducerii sau a proprietarului-manager în operațiuni. Această implicare va identifica adesea variații semnificative față de așteptări și inexactități ale datelor financiare care duc la acțiuni de remediere a controlului.

Funcții de audit intern (a se vedea punctul 23)

A101. Funcția de audit intern a entității poate fi relevantă pentru audit dacă natura responsabilităților și activităților funcției de audit intern este legată de raportarea financiară a entității, și auditorul se așteaptă să utilizeze activitatea auditorilor interni pentru a modifica natura sau plasarea în timp, sau a reduce amploarea procedurilor de audit care urmează a fi efectuate. Dacă auditorul determină că funcția de audit intern poate fi relevantă pentru audit, se aplică ISA 610.

A102. Obiectivele unei funcții de audit intern, și deci natura responsabilităților sale și statutul său în cadrul organizației, variază foarte mult și depind de dimensiunea și structura entității și de cerințele conducerii și, după caz, ale persoanelor însărcinate cu guvernanta. Responsabilitățile unei funcții de audit intern pot include, de exemplu, monitorizarea controlului intern, gestiunea riscului și revizuirea conformității cu legile și reglementările. Pe de altă parte, responsabilitățile funcției de audit intern pot fi limitate la revizuirea economiei, eficacității și eficienței operațiunilor, de exemplu, și în consecință pot să nu fie legate de raportarea financiară a entității.

A103. Dacă natura responsabilităților funcției de audit intern este legată de raportarea financiară a entității, luarea în considerare de către auditorul extern a activităților efectuate sau care urmează a fi efectuate de funcția de audit intern poate include revizuirea planului de audit al funcției de audit intern aferent perioadei, dacă există, și discutarea acestuia cu auditorii interni.

Surse de informații (a se vedea punctul 24)

A104. Majoritatea informațiilor utilizate în cadrul monitorizării pot fi generate de sistemul informațional al entității. În cazul în care conducerea presupune că datele utilizate pentru monitorizare sunt exacte fără a avea o bază pentru această presupunere, erorile care pot exista cu privire la informații ar putea face conducerea să ajungă la concluzii incorecte în urma activităților de monitorizare. Prin urmare, se impune o înțelegere a:

- surselor de informații aferente activităților de monitorizare ale entității; și
- bazei conform căreia conducerea consideră informațiile suficient de sigure în acest scop

ca parte a înțelegerii de către auditor a activităților de monitorizare drept componentă a controlului intern.

Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă

Evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare [a se vedea punctul 25 litera (a)]

A105. Riscurile de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare fac referire la riscurile care sunt legate mai degrabă la situațiile financiare ca întreg și pot afecta numeroase afirmații. Riscurile de această natură nu sunt neapărat riscuri care pot fi identificate cu afirmații specifice pentru clasa de tranzacții, soldul contului sau nivelul de prezentare. Mai degrabă acestea reprezintă circumstanțe care pot spori riscurile de denaturare semnificativă la nivelul afirmațiilor, de exemplu, prin eludarea de către conducere a controlului intern. Riscurile de la nivelul situațiilor financiare pot fi relevante, în special pentru luarea în considerare de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă generate de fraudă.

A106. Riscurile la nivelul situațiilor financiare pot deriva, în special, dintr-un mediu de control deficient (deși aceste riscuri pot fi, de asemenea, corelate cu alți factori, precum condițiile economice nefavorabile). De exemplu, deficiențele precum lipsa competenței conducerii pot avea un efect mai universal asupra situațiilor financiare și pot prevedea un răspuns general din partea auditorului.

A107. Înțelegerea controlului intern de către auditor poate genera îndoieli cu privire la capacitatea de auditare a situațiilor financiare ale unei entități. De exemplu:

- Îngrijorările legate de integritatea conducerii entității pot fi atât de serioase încât să îl facă pe auditor să ajungă la concluzia că riscul privind declarațiile false ale conducerii în situațiile financiare este atât de semnificativ încât un audit nu poate fi desfășurat.
- Îngrijorările legate de condiția și credibilitatea evidențelor unei entități pot face ca auditorul să ajungă la concluzia că este puțin probabil ca suficiente probe de audit adecvate să fie disponibile pentru a susține o opinie nemodificată cu privire la situațiile financiare.

A108. ISA 705¹² stabilește cerințe și furnizează îndrumări pentru a determina măsura în care există o necesitate ca auditorul să exprime o opinie calificată sau să îi fie imposibil să exprime o opinie sau, după cum poate fi cerut în anumite cazuri, să se retragă din misiune atunci când retragerea este posibilă prin prisma legilor sau reglementărilor aplicabile.

¹² ISA 705, „Modificări ale opiniei raportului auditorului independent”.

Evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul afirmațiilor [a se vedea punctul 25 litera (b)]

A109. Riscurile de denaturare semnificativă la nivelul afirmațiilor pentru clasele de tranzacții, solduri ale conturilor și prezentări trebuie luate în considerare deoarece acest lucru ajută direct la determinarea naturii, plasării în timp, și amplitudinii procedurilor de audit următoare la nivelul afirmațiilor, necesare pentru obținerea de suficiente probe de audit adecvate. În identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul afirmațiilor, auditorul poate ajunge la concluzia că riscurile identificate sunt corelate, în mod mai evident, cu situațiile financiare ca întreg și pot afecta numeroase afirmații.

Utilizarea afirmațiilor

A110. Declarând că situațiile financiare sunt în conformitate cu cadrul general de raportare financiară aplicabil, conducerea implicit sau explicit face afirmații cu privire la recunoașterea, măsurarea, descrierea și prezentarea diferitelor elemente din situațiile financiare și prezentări aferente.

A111. Afirmațiile utilizate de auditor pentru a lua în considerare diferitele tipuri de denaturări potențiale care pot apărea se încadrează în următoarele trei categorii și pot avea următoarele forme:

- (a) Afirmații cu privire la clasele de tranzacții și evenimente pentru perioada supusă auditului:
 - (i) Apariția - tranzacțiile și evenimentele care au fost înregistrate au avut loc și sunt caracteristice entității.
 - (ii) Exhaustivitate - toate tranzacțiile și evenimentele care ar fi trebuit să fie înregistrate au fost înregistrate.
 - (iii) Exactitate - valorile și alte date cu privire la tranzacțiile și evenimentele înregistrate au fost înregistrate corespunzător.
 - (iv) Data de închidere - tranzacțiile și evenimentele au fost înregistrate în perioada contabilă corectă.
 - (v) Clasificare - tranzacțiile și evenimentele au fost înregistrate în conturile adecvate.
- (b) Afirmații despre soldurile conturilor la sfârșitul perioadei:
 - (i) Existența - există active, datorii și participații la capitalul propriu.
 - (ii) Drepturi și obligații - entitatea deține sau controlează drepturile la active, iar datoriile reprezintă obligațiile entității.
 - (iii) Exhaustivitatea - toate activele, datoriile și participațiile la capitalul propriu care ar fi trebuit înregistrate au fost înregistrate.
 - (iv) Evaluare și alocare - activele, datoriile și participațiile la capitalul

propriu sunt incluse în situațiile financiare la valorile corespunzătoare și orice ajustări de evaluare sau alocare ce rezultă din acestea sunt înregistrate corespunzător.

(c) Afirmații privind descrierea și prezentarea:

- (i) Apariția și drepturi și obligații - evenimentele, tranzacțiile și alte aspecte prezentate au avut loc și sunt caracteristice entității.
- (ii) Exhaustivitatea - toate prezentările care ar fi trebuit incluse în situațiile financiare au fost incluse.
- (iii) Clasificarea și gradul de înțelegere - informațiile financiare sunt descrise și ilustrate corespunzător, iar prezentările sunt exprimate clar.
- (iv) Exactitate și evaluare - Informațiile financiare și alte informații sunt prezentate corespunzător și la valorile adecvate.

A112. Auditorul poate utiliza afirmații după cum este descris mai sus sau le poate exprima în mod diferit, cu condiția ca toate aspectele descrise mai sus să fie acoperite. De exemplu, auditorul poate alege să combine afirmațiile referitoare la tranzacții și evenimente cu afirmațiile referitoare la soldurile conturilor.

Considerente specifice entităților din sectorul public

A113. Atunci când face afirmații referitoare la situațiile financiare ale entităților din sectorul public, în plus față de afirmațiile prezentate la punctul A111, conducerea poate adesea afirma că tranzacțiile și evenimentele au fost derulate în conformitate cu legile, reglementările sau cu altă autoritate. Astfel de afirmații pot intra în domeniul de aplicare al auditului situațiilor financiare.

Procesul de identificare a riscurilor de denaturare semnificativă [a se vedea punctul 26 litera (a)]

A114. Informațiile acumulate prin derularea procedurilor de evaluare a riscului, inclusiv a probelor de audit obținute din evaluarea conceperii controalelor și din determinarea măsurii în care ele au fost implementate, sunt utilizate ca probe de audit pentru a susține evaluarea riscurilor. Evaluarea riscurilor determină natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de audit următoare care urmează a fi efectuate.

A115. Anexa 2 oferă exemple de condiții și evenimente care pot indica existența riscurilor de denaturare semnificativă.

Corelarea controalelor cu afirmațiile [a se vedea punctul 26 litera (c)]

A116. În efectuarea de evaluări ale riscurilor, auditorul poate identifica controa-

lele care pot preveni, sau detecta și corecta, denaturarea semnificativă în cadrul afirmațiilor specifice. În general, este utilă obținerea înțelegerii controalelor și corelarea acestora cu afirmațiile în contextul proceselor și sistemelor în care există, deoarece activitățile de control individuale nu abordează deseori ele însele un risc. Deseori, numai activitățile de control multiple, împreună cu alte componente ale controlului intern, vor fi suficiente pentru abordarea unui risc.

- A117. Invers, anumite activități de control pot avea un efect specific asupra unei afirmații individuale încorporate într-o anumită clasă de tranzacții sau într-un anumit sold al contului. De exemplu, activitățile de control pe care le stabilește o entitate pentru a asigura faptul că personalul său contorizează și înregistrează corespunzător stocul fizic anual sunt corelate direct cu existența și exhaustivitatea afirmațiilor pentru soldul contului de stocuri.
- A118. Controalele pot fi corelate fie direct, fie indirect cu o afirmație. Cu cât relația este mai indirectă, cu atât controlul poate fi mai puțin eficient pentru prevenirea, sau detectarea și corectarea, denaturărilor informațiilor din afirmația respectivă. De exemplu, revizuirea de către un director de vânzări a sumarului activității de vânzări pentru anumite magazine în funcție de regiune este de obicei asociată doar indirect cu exhaustivitatea afirmațiilor referitoare la veniturile din vânzări. În consecință, aceasta poate fi mai puțin eficientă în reducerea riscului pentru acea afirmație decât controalele corelate mai direct cu afirmația respectivă, precum corelarea documentelor de transport cu documentele de facturare.

Riscuri semnificative

Identificarea riscurilor semnificative (a se vedea punctul 28)

- A119. Riscurile semnificative sunt deseori corelate cu tranzacții semnificative care ies din rutină sau cu aspecte raționale. Tranzacțiile care ies din rutină sunt tranzacțiile care sunt neobișnuite, din cauza fie a dimensiunii, fie a naturii, și care, deci, apar frecvent. Aspectele raționale pot include elaborarea unor estimări contabile pentru care există o incertitudine semnificativă a evaluării. Tranzacțiile de rutină, non-complexe care sunt supuse procesării sistematice, sunt mai puțin susceptibile să genereze riscuri semnificative.
- A120. Riscurile de denaturare semnificativă pot fi mai mari pentru tranzacțiile semnificative care ies din rutină, generate de aspecte precum următoarele:
- mai mare intervenție a conducerii pentru a specifica tratamentul contabil.
 - mai mare intervenție manuală pentru colectarea și procesarea datelor.
 - calcule sau principii contabile complexe.

- natura tranzacțiilor care ies din rutină, care pot îngreuna implementarea de către entitate a controalelor eficiente privind riscurile.
- A121. Riscurile de denaturare semnificativă pot fi mai mari pentru aspectele raționale semnificative care impun realizarea unor estimări contabile, generate de aspecte precum următoarele:
- Principii contabile pentru estimări contabile sau recunoașterea veniturilor pot face obiectul unor interpretări diferite.
 - Raționamentul care trebuie efectuat poate fi subiectiv sau complex, sau prevede premise cu privire la efectele evenimentelor viitoare, de exemplu, raționamentul cu privire la valoarea justă.
- A122. ISA 330 descrie consecințele pe care identificarea unui risc semnificativ le poate avea asupra următoarelor proceduri de audit.¹³
Riscuri semnificative aferente riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă
- A123. ISA 240 furnizează cerințe și îndrumări suplimentare în raport cu identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.¹⁴
Înțelegerea controalelor aferente riscurilor semnificative (a se vedea punctul 29)
- A124. Deși riscurile aferente aspectelor semnificative care ies din rutină sau aspectelor raționale sunt deseori mai puțin suspuse unor controale de rutină, conducerea poate avea alte răspunsuri care intenționează să trateze aceste riscuri. În consecință, înțelegerea de către auditor a măsurii în care entitatea a conceput și implementat controale privind riscurile semnificative generate de aspectele care ies din rutină sau raționale include măsura și modul în care conducerea răspunde riscurilor. Astfel de răspunsuri ar putea include:
- Activități de control precum revizuirea premiselor de către conducerea superioară sau de către experți.
 - Procese documentate pentru estimări.
 - Aprobarea de către persoanele însărcinate cu guvernanta.
- A125. De exemplu, acolo unde există evenimente unice precum primirea notificării unui proces semnificativ, analizarea răspunsului entității poate include de aspecte precum măsura în care s-a făcut apel la experții adecvați (precum consilierul juridic intern sau extern), măsura în care a fost efectuată o evaluare a efectului potențial și modul în care se propune să fie prezentate circumstanțele în situațiile financiare.
- A126. În anumite cazuri, conducerea este posibil să nu fi răspuns adecvat la riscurile semnificative de denaturare semnificativă prin implementarea de con-

¹³ ISA 330, punctele 15 și 21.

¹⁴ ISA 240, punctele 25-27.

troale ale acestor riscuri semnificative. Eșecul conducerii de a implementa astfel de controale este un indicator al unei deficiențe semnificative în controlul intern.¹⁵

Riscuri pentru care doar procedurile de fond nu furnizează suficiente probe de audit adecvate (a se vedea punctul 30)

A127. Riscurile de denaturare semnificativă a informațiilor pot fi corelate direct cu înregistrarea claselor de tranzacții sau a soldurilor conturilor de rutină și cu întocmirea situațiilor financiare credibile. Astfel de riscuri pot include riscurile cu privire la procesarea inexactă sau incompletă a claselor de tranzacții de rutină și semnificative precum veniturile unei entități, achizițiile și încasările în numerar sau plățile în numerar.

A128. Acolo unde astfel de tranzacții de afaceri de rutină sunt supuse unei procesări foarte automatizate cu o intervenție manuală redusă sau absentă, se poate să nu fie posibil să se efectueze doar procedurile de fond în raport cu riscul. De exemplu, auditorul poate considera că acesta este cazul în circumstanțele în care o parte semnificativă din informațiile unei entități este inițiată, înregistrată, procesată sau raportată numai în format electronic, precum un sistem integrat. În astfel de cazuri:

- Probele de audit pot fi disponibile doar în format electronic, și suficiența și gradul de adecvare al acestora depinde, de obicei, de eficiența controalelor exactității și exhaustivității lor.
- Potențialul apariției și nedectării inițierii necorespunzătoare sau modificării informațiilor poate fi mai mare dacă controalele adecvate nu sunt efectuate în mod eficient.

A129. Consecințele procedurilor de audit următoare de identificare a acestor riscuri sunt descrise în ISA 330.¹⁶

Analiza evaluării riscurilor (a se vedea punctul 31)

A130. În timpul auditului, este posibil ca în atenția auditorului să ajungă anumite informații care diferă semnificativ de informațiile pe care s-a bazat evaluarea riscurilor. De exemplu, evaluarea riscurilor se poate baza pe ipoteza că anumite controale operează eficient. În efectuarea testelor privind aceste controale, auditorul poate obține probe de audit conform cărora acestea nu au operat eficient la momente relevante în timpul auditului. În mod similar, în derularea de proceduri de fond, auditorul poate detecta denaturări sunt mai mari în volum sau frecvență decât este consecvent cu evaluările riscu-

¹⁵ ISA 265, „Comunicarea deficiențelor în controlul intern către persoanele însărcinate cu guvernanța și către conducere”, punctul A7.

¹⁶ ISA 330, punctul 8.

rilor de către auditor. În astfel de circumstanțe, evaluarea riscurilor poate să nu reflecte adecvat circumstanțele corecte ale entității și procedurile de audit următoare planificate pot să nu fie eficiente în detectarea denaturărilor semnificative. A se vedea ISA 330 pentru îndrumări suplimentare.

Documentația (a se vedea punctul 32)

- A131. Determinarea modalității în care sunt documentate cerințele de la punctul 32 rămâne la latitudinea auditorului care utilizează în acest sens raționamentul profesional. De exemplu, în auditurile entităților mici, documentația poate fi încorporată în documentația auditorului pentru strategia generală și planul de audit.¹⁷ În mod similar, de exemplu, rezultatele evaluării riscurilor pot fi documentate separat, sau pot fi documentate ca parte a documentației auditorului pentru procedurile următoare.¹⁸ Forma și amploarea documentației sunt influențate de natura, mărimea și complexitatea entității și a controlului său intern, de disponibilitatea informațiilor furnizate de către entitate și de metodologia de audit și tehnologia utilizată pe parcursul auditului.
- A132. Pentru entitățile care au activități și procese simple relevante pentru raportarea financiară, documentația poate fi simplă ca formă și relativ succintă. Nu este necesară documentarea integralității cunoștințelor pe care auditorul le-a dobândit despre entitate și despre aspectele legate de aceasta. Principalele elemente de înțelegere documentate de auditor le includ pe cele pe care auditorul și-a bazat evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă.
- A133. Amploarea documentației poate reflecta, de asemenea, experiența și competențele membrilor echipei misiunii de audit. Cu condiția respectării permanente a cerințelor ISA 230, un audit efectuat de o echipă a misiunii incluzând persoane cu mai puțină experiență poate necesita o documentație mai detaliată, pentru a-i ajuta pe aceștia să obțină o înțelegere adecvată a entității, decât documentația unei echipe care include persoane cu experiență.
- A134. Pentru auditurile recurente, o anumită parte a documentației poate fi folosită și pentru perioada următoare, actualizată după caz, pentru a reflecta modificările activităților sau proceselor entității.

¹⁷ ISA 300, „Planificarea unui audit al situațiilor financiare”, punctele 7 și 9.

¹⁸ ISA 330, punctul 28.

Anexa 1

[a se vedea punctele 4 litera(c), 14-24, A69-A104]

Componentele controlului intern

1. Prezenta Anexă explică în detaliu componentele controlului intern, așa cum sunt stabilite la punctele 4 litera (c), 14-24 și A69-A104 și în raport cu un audit al situațiilor financiare.

Mediul de control

2. Mediul de control înglobează următoarele elemente:
 - (a) *Comunicarea și aplicarea integrității și valorilor etice.* Eficiența controalelor nu poate depăși integritatea și valorile etice ale persoanelor care le creează, gestionează și monitorizează. Integritatea și comportamentul etic sunt rezultate ale standardelor etice și comportamentale ale entității, ale modului în care sunt comunicate și aplicate în practică. Aplicarea integrității și valorilor etice include, de exemplu, acțiuni ale conducerii pentru a elimina sau diminua stimulentele sau tentațiile care pot face ca personalul să se angajeze în acțiuni necinstite, ilegale sau lipsite de etică. Comunicarea politicilor entității cu privire la integritate și valori etice poate include comunicarea standardelor comportamentale către personal prin declarații de politici și coduri de conduită și prin puterea exemplului.
 - (b) *Asumarea competenței.* Competența reprezintă cunoștințele și abilitățile necesare pentru îndeplinirea sarcinilor care definesc activitatea unei persoane.
 - (c) Participarea de către persoanele însărcinate cu guvernanta. Conștiința unei entități cu privire la control este influențată semnificativ de persoanele însărcinate cu guvernanta. Importanța responsabilităților persoanelor însărcinate cu guvernanta este recunoscută în codurile de practică și alte legi și reglementări sau îndrumări elaborate în beneficiul persoanelor însărcinate cu guvernanta. Alte responsabilități ale persoanelor însărcinate cu guvernanta includ supravegherea conceperii și utilizării efective a procedurilor și procesului de semnalare a neregulilor pentru a revizui eficiența controlului intern al entității.
 - (d) *Filozofia și stilul de lucru al conducerii.* Filozofia și stilul de lucru al conducerii înglobează o gamă largă de caracteristici. De exemplu, atitudinile și acțiunile conducerii cu privire la raportarea financiară se pot manifesta printr-o selecție conservatoare sau agresivă a principiilor contabile alternative disponibile, sau prin conștiinciozitatea și conservatorismul cu care sunt elaborate estimările contabile.

- (e) *Structura organizațională.* Stabilirea unei structuri organizaționale relevante include luarea în considerare a domeniilor principale de autoritate și responsabilitate și liniile de raportare adecvate. Gradul de adecvare al structurii organizaționale a unei entități depinde, parțial, de mărimea sa și de natura activităților sale.
- (f) *Atribuirea autorității și responsabilității.* Atribuirea autorității și responsabilității poate include politici cu privire la practicile de afaceri adecvate, cunoștințele și experiența personalului principal, și resursele furnizate pentru îndeplinirea sarcinilor. În plus, acestea pot include politici și comunicări directe pentru a garanta că întreg personalul înțelege obiectivele entității, cunoaște modul în care interrelaționează acțiunile individuale și contribuie la acele obiective, și recunoaște modul în care și scopul pentru care va fi făcut răspunzător.
- (g) *Politici și practici de resurse umane.* Politicile și practicile de resurse umane demonstrează deseori aspecte importante în raport cu conștiința controlului unei entități. De exemplu, standardele de recrutare a persoanelor cel mai bine calificate - cu accent pe cadrul educațional, experiența profesională anterioară, realizări anterioare, și dovada integrității și comportamentului etic - demonstrează angajamentul unei entități față de persoanele competente și demne de încredere. Politicile de formare care comunică viitoarele roluri și responsabilități și includ practici precum centre de formare și organizarea de seminarii ilustrează nivelurile de performanță și comportament așteptate. Promovările făcute în urma evaluărilor periodice ale performanțelor demonstrează angajamentul entității față de avansarea personalului calificat la niveluri de responsabilitate superioare.

Procesul entității de evaluare a riscurilor

- 3. În scopul raportării financiare, procesul entității de evaluare a riscurilor include modul în care conducerea identifică riscurile afacerii relevante pentru întocmirea situațiilor financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil al entității, estimează pragul lor de semnificație, evaluează probabilitatea apariției acestora și decide cu privire la acțiunile pentru a le răspunde și gestiona și rezultatele acestor acțiuni. De exemplu, procesul de evaluare a riscurilor entității poate aborda modul în care entitatea ia în considerare posibilitatea unor tranzacții neînregistrate sau identifică și analizează estimările semnificative înregistrate în situațiile financiare.
- 4. Riscurile relevante pentru raportarea financiară credibilă includ evenimente, tranzacții sau circumstanțe interne și externe care pot avea loc și care

pot afecta în mod negativ capacitatea unei entități de a iniția, înregistra, procesa și raporta datele financiare consecvent cu afirmațiile conducerii în situațiile financiare. Conducerea poate iniția planuri, programe sau acțiuni pentru a aborda riscurile specifice sau poate decide să accepte un risc din cauza costurilor sau din alte considerente. Riscurile pot fi generate sau pot fi modificate din cauza unor circumstanțe precum următoarele:

- *Modificările mediului de lucru.* Modificările mediului de reglementare sau de lucru pot avea drept rezultat modificări ale presiunilor concurenței și riscuri, în mod semnificativ, diferite
- *Personalul nou angajat.* Personalul nou angajat poate avea un grad diferit de abordare sau înțelegere a controlului intern.
- *Sisteme informaționale noi sau actualizate.* Modificările semnificative și rapide ale sistemelor informaționale pot modifica riscul aferent controlului intern.
- *Creșterea rapidă.* Extinderea semnificativă și rapidă a operațiunilor poate exercita o presiune importantă asupra controalelor și poate duce la creșterea riscului de apariție a unui blocaj în cadrul controalelor.
- *Noua tehnologie.* Încorporarea noilor tehnologii în procesele de producție sau sistemele informaționale poate modifica riscul asociat controlului intern.
- *Modele de afaceri, produse, sau activități noi.* Demararea activității în anumite domenii sau încheierea de tranzacții în care o entitate are experiență redusă pot antrena noi riscuri asociate controlului intern.
- *Restructurările corporative.* Restructurările pot fi însoțite de reducerea de personal și de modificări cu privire la supervizarea și segregarea sarcinilor care pot modifica riscul asociat controlului intern.
- *Unități de lucru extinse în străinătate.* Extinderea sau achiziția unor unități de lucru în străinătate implică riscuri noi și deseori unice care pot afecta controlul intern, de exemplu, riscuri suplimentare sau modificate ce decurg din tranzacțiile valutare.
- *Prevederi contabile noi.* Adoptarea de principii contabile noi sau modificarea principiilor contabile poate afecta riscurile privind întocmirea situațiilor financiare.

Sistemul informațional, inclusiv procesele de afaceri aferente, relevante pentru raportarea financiară și comunicare

5. Un sistem informațional implică infrastructura (componentele fizice și hardware), software, resurse umane, proceduri și date. Numeroase sisteme informaționale utilizează în mod extensiv tehnologia informației (TI).

6. Sistemul informațional relevant pentru obiectivele de raportare financiară, care include sistemul de raportare financiară, înglobează metode și înregistrări care:
 - Identifică și înregistrează toate tranzacțiile valabile.
 - Descriu la timp tranzacțiile cu detalii suficiente pentru a permite clasificarea corespunzătoare a tranzacțiilor pentru raportarea financiară.
 - Măsoară valoarea tranzacțiilor într-o manieră care permite înregistrarea valorii lor monetare adecvate în situațiile financiare.
 - Determină perioada de timp în care au avut loc tranzacțiile pentru a permite înregistrarea tranzacțiilor în perioada contabilă adecvată.
 - Prezintă în mod adecvat tranzacțiile și informațiile aferente din situațiile financiare.
7. Calitatea informațiilor generate de sistem afectează capacitatea conducerii de a lua deciziile adecvate privind gestionarea și controlul activităților entității și de a întocmi rapoarte financiare credibile.
8. Comunicarea, care implică furnizarea unei înțelegeri a rolurilor și responsabilităților individuale aferente controlului intern cu privire la raportarea financiară, poate lua forma unor manuale de politici, manuale de contabilitate și raportare financiară și memorandumuri. Comunicarea se poate face, de asemenea, electronic, verbal și prin intermediul acțiunilor conducerii.

Activități de control

9. În general, activitățile de control care pot fi relevante pentru un audit pot fi clasificate ca politici și proceduri ce aparțin următoarelor domenii:
 - *Analize ale performanței.* Aceste activități de control includ revizuirii și analize ale performanțelor efective raportate la bugete, previziuni și performanțe din perioada anterioară; corelează diferite seturi de date - operaționale sau financiare – unele cu celelalte, împreună cu analize ale relațiilor și acțiuni investigative și corective; compararea datelor interne cu surse externe de informații; și revizuirea performanței funcționale sau aferente activității.
 - *Procesarea informațiilor.* Cele două mari grupe ale activităților de control ale sistemelor informaționale sunt controale ale aplicațiilor, care se aplică la procesarea aplicațiilor individuale, și controale generale ale sistemelor informatice, care sunt politici și proceduri corelate cu numeroase aplicații și care susțin funcționarea eficientă a controalelor aplicațiilor ajutând la asigurarea unei funcționări permanente corespunzătoare a sistemelor informaționale. Exemplele de controale ale aplicațiilor includ

verificarea exactității matematice a înregistrărilor, menținerea și revizuirea conturilor și soldurilor de verificare, controale automate precum validările editărilor privind datele de intrare și verificări ale secvențelor numerice, și urmărirea manuală a rapoartelor de excepție. Exemplele de controale generale ale sistemelor informatice sunt controale ale modificării programelor, controale care restricționează accesul la programe sau date, controale ale implementării noilor versiuni ale aplicațiilor software, și controale ale software-ului de sistem care restricționează accesul la sau monitorizează utilizarea utilităților sistemului care ar putea modifica datele financiare sau înregistrările fără a lăsa o pistă pentru audit.

- *Controale fizice.* Controalele care încorporează:
 - Securitatea fizică a bunurilor, inclusiv măsurile de protecție adecvate precum facilitățile securizate aferente accesului la bunuri și înregistrări.
 - Autorizarea accesului la programele informatice și la fișierele de date.
 - Contorizarea periodică și compararea cu valorile indicate în înregistrările de control (de exemplu, compararea rezultatelor contorizării numerarului, valorilor mobiliare și stocurilor cu înregistrările contabile).

Măsura în care controalele fizice care vizează prevenirea furtului de active sunt relevante pentru credibilitatea întocmirii situațiilor financiare, și așadar pentru audit, depinde de circumstanțe, cum ar fi situația în care aceste active sunt deosebit de susceptibile de a fi sustrate.

- *Segregarea sarcinilor.* Atribuirea către diferite persoane a responsabilităților privind autorizarea tranzacțiilor, înregistrarea tranzacțiilor și menținerea custodiei activelor. Segregarea sarcinilor vizează reducerea oportunităților care permit oricărei persoane să fie în poziția atât de a comite, cât și de a tăinui o eroare sau fraudă survenită în timpul exercitării normale a atribuțiilor persoanei.
10. Anumite activități de control pot depinde de existența unor politici la un nivel superior adecvate, stabilite de către conducere sau de către persoanele însărcinate cu guvernanta. De exemplu, controalele de autorizare pot fi delegate conform unor îndrumări stabilite, precum criteriile de investiții stabilite de către persoanele însărcinate cu guvernanta; în mod alternativ, tranzacțiile care ies din rutină precum achizițiile majore sau dezinvestițiile pot necesita aprobarea specifică de la un nivel superior, inclusiv în anumite cazuri, aprobarea acționarilor.

Monitorizarea controalelor

11. O responsabilitate importantă a conducerii este de a stabili și menține controlul intern permanent. Monitorizarea controalelor de către conducere include luarea în considerare a măsurii în care acestea operează în modul vizat și sunt modificate, după caz, dacă apar schimbări ale condițiilor. Monitorizarea controalelor poate include activități precum revizuirea de către conducere a măsurii în care sunt întocmite permanent reconcilieri bancare, evaluarea de către auditorii interni a conformității personalului din vânzări cu politicile entității potrivit termenilor contractelor de vânzări și supravegherea de către departamentul juridic a politicilor etice sau de conduită comercială ale entității. Monitorizarea este, de asemenea, efectuată pentru a garanta că în timp controalele continuă să funcționeze eficient. De exemplu, dacă nu este monitorizată periodicitatea și exactitatea reconcilierilor bancare, personalul poate înceta să le mai efectueze.
12. Auditorii interni sau personalul care îndeplinesc funcții similare pot contribui la monitorizarea controalelor unei entități prin evaluări separate. De obicei, aceștia oferă, în mod periodic, informații despre funcționarea controlului intern, alocând o atenție considerabilă evaluării eficienței controlului intern și comunică informații despre punctele forte și deficiențele controlului intern și recomandări pentru optimizarea controlului intern.
13. Activitățile de monitorizare pot include utilizarea informațiilor din comunicările părților terțe care pot indica probleme sau pot evidenția domenii care necesită îmbunătățiri. Clienții coroborează implicit datele de facturare prin plățirea facturilor lor sau prin reclamații privind tarifele. În plus, organele de reglementare pot comunica entității aspectele care afectează derularea controlului intern, de exemplu, comunicări cu privire la examinările efectuate de agențiile de reglementare din domeniul bancar. De asemenea, în derularea activităților de monitorizare conducerea poate lua în considerare comunicările privind controlul intern primite de la auditorii externi.

Anexa 2

(a se vedea punctulele A33, A115)

Condiții și evenimente care pot indica riscuri de denaturare semnificativă

Următoarele sunt exemple de condiții și evenimente care pot indica existența unor riscuri de denaturare semnificativă. Exemplele furnizate acoperă o gamă largă de condiții și evenimente; totuși, nu toate condițiile și evenimentele sunt relevante pentru fiecare misiune de audit și lista exemplelor nu este neapărat completă.

- Operațiuni în regiuni care sunt instabile din punct de vedere economic, de exemplu, țări în care există o devalorizare semnificativă a monedei sau economii puternic hiperinflaționiste.
- Operațiuni expuse piețelor volatile, de exemplu, tranzacționarea contractelor futures.
- Operațiuni care sunt supuse unei reglementări foarte complexe.
- Aspecte legate de continuitatea activității și lichiditate inclusiv pierderea clienților importanți.
- Constrângeri cu privire la disponibilitatea de capital și credit.
- Modificări ale sectorului în care activează entitatea.
- Modificări ale lanțului de furnizare.
- Dezvoltarea sau oferirea de noi produse sau servicii, sau trecerea la noi sectoare de activitate.
- Extinderea în noi locații.
- Modificări ale entității, precum mari achiziții sau reorganizări sau alte evenimente neobișnuite.
- Entități sau segmente de activitate care pot fi vândute.
- Existența unor alianțe și asocieri în participație complexe.
- Utilizarea datelor financiare extrabilanțiere, a entităților cu scop special, și a altor acorduri financiare complexe.
- Tranzacții semnificative cu părțile afiliate.
- Lipsa personalului cu abilități contabile și de raportare financiară adecvate.
- Modificări cu privire la personalul principal inclusiv plecări ale cadrelor principale din conducere.
- Deficiențe în controlul intern, în special cele neabordate de către conducere.
- Inconsecvențele dintre strategia informatică a entității și strategiile sale de afaceri.

- Modificări ale mediului informatic.
- Instalarea de noi sisteme informatice semnificative aferente raportării financiare.
- Interogări cu privire la operațiunile sau rezultatele financiare ale entității efectuate de către organismele de reglementare sau guvernamentale.
- Denaturări anterioare, istoricul erorilor sau un volum semnificativ de ajustări la sfârșitul perioadei.
- Volum semnificativ de tranzacții care ies din rutină sau nesistematice inclusiv tranzacții în cadrul unui grup și tranzacții mari privind veniturile la sfârșitul perioadei.
- Tranzacții care sunt înregistrate pe baza intenției conducerii, de exemplu, refinanțarea datoriilor, activele care urmează a fi vândute și clasificarea titlurilor de valoare deținute în vederea tranzacționării.
- Aplicarea noilor prevederi contabile.
- Evaluări contabile care implică procese complexe.
- Evenimente sau tranzacții care implică o incertitudine de evaluare semnificativă, inclusiv estimările contabile.
- Litigii pe rol și datorii contingente, de exemplu, garanții comerciale, garanții financiare și măsuri de remediere a mediului.

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 320

PRAGUL DE SEMNIFICAȚIE ÎN PLANIFICAREA ȘI DESFĂȘURAREA UNUI AUDIT

(Aplicabil pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele cu începere de la sau ulterior datei de 15 decembrie 2009)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA	1
Pragul de semnificație în contextul unui audit	2-6
Data intrării în vigoare	7
Obiectiv	8
Definiție	9
Cerințe	
Determinarea pragului de semnificație și a pragului de semnificație funcțional în momentul planificării auditului	10–11
Revizuire pe măsură ce auditul progresează	12–13
Documentația	14
Aplicare și alte materiale explicative	
Pragul de semnificație și riscul de audit	A1
Determinarea pragului de semnificație și a pragului de semnificație funcțional în momentul planificării auditului	A2-A12
Revizuire pe măsură ce auditul progresează	A13

Standardul Internațional de Audit (ISA) 320, „Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit” trebuie citit în paralel cu ISA 200 „Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit”

Introducere

Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Standardul internațional de audit (ISA) tratează responsabilitatea auditorului de a aplica conceptul de prag de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit al situațiilor financiare. ISA 450¹ explică modul în care pragul de semnificație se aplică în evaluarea efectului denaturărilor identificate asupra auditului și a denaturărilor necorectate, dacă ele există, asupra situațiilor financiare.

Pragul de semnificație în contextul unui audit

2. Cadrele de raportare financiară discută adesea despre conceptul de prag de semnificație în contextul pregătirii și prezentării situațiilor financiare. Deși cadrele de raportare financiară ar putea să trateze subiectul pragului de semnificație folosind termeni diferiți, ele explică în general faptul că:
 - Denaturările, inclusiv omisiunile, sunt considerate a fi semnificative dacă, s-ar putea aștepta ca ele, în mod individual sau agregat, să influențeze deciziile economice ale utilizatorilor, luate în baza situațiilor financiare;
 - Judecățile cu privire la pragul de semnificație sunt făcute în lumina circumstanțelor date, și sunt afectate de mărimea sau natura denaturării, sau o combinație a celor două; și
 - Judecățile cu privire la aspecte care sunt importante pentru utilizatorii situațiilor financiare sunt bazate pe luarea în considerare a nevoilor comune de informare a utilizatorilor ca grup cu privire la situațiile financiare.² Efectul posibil al unei denaturări asupra unor utilizatori individuali specifici, ale căror nevoi ar putea să varieze mult, nu este luat în considerare.
3. O asemenea discuție, în cazul în care este prezentă în cadrul de raportare financiară aplicabil, oferă un cadru de referință pentru auditor în determinarea pragului de semnificație pentru audit. Dacă cadrul de raportare financiară aplicabil nu include o discuție cu privire la conceptul de prag de semnificație, caracteristicile la care se face referire la punctul 2 vor oferi auditorului un asemenea cadru de referință.
4. Determinarea pragului de semnificație de către auditor reprezintă un aspect

¹ ISA 450, „Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului”

² De exemplu, „Cadrul pentru pregătirea și prezentarea situațiilor financiare” adoptat de Consiliul internațional pentru standarde de contabilitate în Aprilie 2001, indică faptul că pentru o entitate orientată spre obținerea de profit, deoarece investitorii sunt cei ce furnizează capitalul de risc entității, situațiile financiare care îndeplinesc nevoile acestora vor îndeplini de asemenea și majoritatea nevoilor altor utilizatori care vor putea fi satisfăcute de situații financiare.

ce ține de judecata profesională, și este afectat de percepția auditorului cu privire la nevoile de informații financiare a utilizatorilor situațiilor financiare. În acest context, este rezonabil ca auditorul să presupună faptul că utilizatorii:

- (a) Au o înțelegere rezonabilă cu privire la afacere, la activitățile economice și la contabilitate și bunăvoința de a studia informațiile din situațiile financiare cu o diligență rezonabilă;
 - (b) Înțeleg faptul că situațiile financiare sunt pregătite, prezentate și auditate la nivelul pragurilor de semnificație;
 - (c) Recunosc incertitudinile inerente evaluării sumelor pe baza folosirii de estimări, judecată și luarea în considerare a evenimentelor viitoare; și
 - (d) Iau decizii economice rezonabile pe baza informațiilor din situațiile financiare.
5. Conceptul de prag de semnificație este aplicat de auditor atât în planificarea și efectuarea auditului, cât și în evaluarea efectului denaturărilor identificate asupra auditului și a denaturărilor necorectate, dacă există, asupra situațiilor financiare și în formarea opiniei din raportul auditorului. (a se vedea punctul A1)
6. În planificarea auditului, auditorul face judecăți cu privire la mărimea denaturărilor care vor fi considerate semnificative. Aceste judecăți oferă o bază pentru:
- (e) Determinarea naturii, momentului și domeniului de aplicare a procedurilor de evaluare a riscului;
 - (f) Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă; și
 - (g) Determinarea naturii, momentului și ariei de cuprindere a procedurilor de audit suplimentare.

Pragul de semnificație determinat în momentul planificării auditului nu stabilește în mod necesar o valoare sub care denaturările necorectate, în mod individual sau agregat, vor fi evaluate întotdeauna ca fiind nesemnificative. Circumstanțele legate de anumite denaturări ar putea face ca auditorul să le evalueze ca fiind semnificative chiar dacă se află sub pragul de semnificație. Deși nu este practică elaborarea de proceduri de audit pentru detectarea denaturărilor care ar putea fi semnificative doar datorită naturii lor, auditorul ia în considerare nu doar mărimea dar și natura denaturărilor necorectate, și circumstanțele aparte în care acestea s-au produs, atunci când evaluează efectul acestora asupra situațiilor financiare.³

Data intrării în vigoare

³ ISA 450, punctul A16.

7. Prezentul ISA se aplică pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele cu începere de la sau ulterior datei de 15 decembrie 2009.

Obiectiv

8. Obiectivul auditorului este acela de a aplica conceptul de prag de semnificație în planificarea și efectuarea auditului.

Definiție

9. În contextul ISA-urilor, pragul de semnificație funcțional reprezintă suma sau sumele stabilite de auditor la un nivel mai scăzut decât pragul de semnificație pentru situațiile financiare ca întreg, pentru a reduce la un nivel adecvat de scăzut probabilitatea ca denaturările necorectate sau nedetectate agregate să depășească pragul de semnificație pentru situațiile financiare ca întreg. Dacă este cazul, pragul de semnificație funcțional se va referi și la suma sau sumele stabilite de auditor la un nivel mai scăzut decât pragul sau pragurile de semnificație pentru anumite clase de tranzacții, solduri de conturi sau prezentări.

Cerințe

Determinarea pragului de semnificație și a pragului de semnificație funcțional în momentul planificării auditului

10. Atunci când se stabilește strategia generală de audit, auditorul trebuie să determine pragul de semnificație pentru situațiile financiare ca întreg. Dacă în circumstanțele specifice entității, există una sau mai multe clase de tranzacții specifice, solduri de conturi, sau prezentări pentru care se așteaptă să existe denaturări având o valoare mai mică decât pragul de semnificație stabilit la nivelul situațiilor financiare, care să influențeze deciziile economice ale utilizatorilor luate în baza situațiilor financiare, auditorul trebuie să determine de asemenea și nivelul sau nivelurile pragului de semnificație ce vor fi aplicate pentru respectivele clase de tranzacții, solduri de conturi sau prezentări. (a se vedea punctele A2-A11)
11. Auditorul trebuie să determine pragul de semnificație funcțional în scopul evaluării riscului de denaturare semnificativă și a determinării naturii, momentului și ariei de cuprindere a procedurilor de audit suplimentare. (a se vedea punctul A12)

Revizuire pe măsură ce auditul progresează

12. Auditorul trebuie să revizuiască pragul de semnificație pentru situațiile financiare ca întreg (și, dacă este cazul, nivelul sau nivelurile pragurilor de semnificație pentru anumite clase de tranzacții, solduri de conturi sau pre-

zentări) în situația în care pe parcursul auditului descoperă informații care l-ar fi determinat pe acesta ca inițial să stabilească o valoare (mai multe valori) diferită(e). (a se vedea punctul A13)

13. Dacă auditorul concluzionează că este adecvată adoptarea unui prag de semnificație mai scăzut pentru situațiile financiare ca întreg (și dacă este cazul, un nivel sau niveluri mai scăzute ale pragurilor de semnificație pentru anumite clase de tranzacții, solduri de conturi sau prezentări) decât cel determinat inițial, auditorul trebuie să determine dacă este cazul să revizuiască pragul de semnificație funcțional, și dacă natura, momentul și domeniul de aplicare a procedurilor de audit suplimentare rămâne adecvată.

Documentația

14. Auditorul trebuie să includă în documentația de audit următoarele valori și factorii luați în considerare în determinarea lor:⁴
 - (h) Pragul de semnificație pentru situațiile financiare ca întreg (a se vedea punctul 10);
 - (i) Dacă este cazul, nivelul sau nivelurile pragurilor de semnificație pentru anumite clase de tranzacții, solduri de conturi sau prezentări (a se vedea punctul 10);
 - (j) Pragul de semnificație funcțional (a se vedea punctul 11); și
 - (k) Orice revizuire a valorilor menționate la literele (a)-(c) pe măsură ce auditul progresează (a se vedea punctele 12-13).

Aplicare și alte materiale explicative

Pragul de semnificație și riscul de audit (a se vedea punctul 5)

- A1. În efectuarea unui audit al situațiilor financiare, obiectivele generale ale auditorului constau în obținerea unei asigurări rezonabile cu privire la faptul dacă situațiile financiare ca întreg nu conțin denaturări semnificative, fie ca urmare a fraudei sau erorii, permițându-i astfel auditorului să exprime o opinie cu privire la faptul dacă situațiile financiare sunt pregătite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil ; și să raporteze cu privire la situațiile financiare , și să comunice cele descoperite de auditor așa cum dispun ISA-urile⁵. Auditorul obține o asigurare rezonabilă, prin obținerea de probe de audit suficiente și adecvate

⁴ ISA 230, „Documentația de audit,” punctele 8-11 și punctul A6.

⁵ ISA 200, „Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit,” punctul 11.

pentru a reduce riscul de audit la un nivel acceptabil de scăzut.⁶ Riscul de audit este riscul ca auditorul să exprime o opinie inadecvată atunci când situațiile financiare sunt denaturate semnificativ. Riscul de audit este stabilit în funcție de riscul de denaturare semnificativă și riscul de detectare.⁷ Pragul de semnificație și riscul de audit sunt luate în considerare pe parcursul auditului, în special atunci când:

- (a) Se identifică și se evaluează riscurile de denaturare semnificativă;⁸
- (b) Se determină natura, momentul și domeniul de aplicare șal procedurilor de audit suplimentare;⁹ și
- (c) Se evaluează efectul denaturărilor necorectate, dacă există, asupra situațiilor financiare¹⁰ și asupra formării opiniei din raportul auditorului.¹¹

Determinarea pragului de semnificație și a pragului de semnificație funcțional în momentul planificării auditului

Considerații specifice entităților din sectorul public (a se vedea punctul 10)

- A2. În cazul unei entități din sectorul public, legiuitorii și cei ce emit regulamente sunt adesea utilizatorii principali ai situațiilor financiare. Mai mult, situațiile financiare ar putea fi folosite pentru a lua decizii, altele decât decizii economice. Determinarea pragului de semnificație a situațiilor financiare ca întreg (și dacă este cazul nivelul sau nivelurile pragurilor de semnificație pentru o anumită clasă de tranzacții, solduri de conturi sau prezentări) într-un audit al situațiilor financiare ale unei entități din sectorul public, este deci influențată de lege, regulament sau altă autoritate, și de nevoile de informații financiare ale legiuitorilor și ale publicului, în relație cu programele din sectorul public.

Folosirea reperelor în determinarea pragului de semnificație pentru situațiile financiare ca întreg (a se vedea punctul 10)

- A3. Determinarea pragului de semnificație implică exercitarea judecății profesionale. Un procent este adesea aplicat unui reper ales ca un punct de plecare în determinarea pragului de semnificație pentru situațiile financiare ca întreg. Factori care ar putea afecta identificarea unui reper adecvat includ următoarele:

⁶ ISA 200, punctul 17.

⁷ ISA 200, punctul 13 litera (c).

⁸ ISA 315, „Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său.”

⁹ ISA 330, „Răspunsul auditorului la riscurile evaluate.”

¹⁰ ISA 450, “Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului”

¹¹ ISA 700, „Formularea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare.”

- Elementele situațiilor financiare (de exemplu, active, datorii, capital propriu, venituri, cheltuieli);
- Dacă există elemente pe care are tendința să se concentreze atenția utilizatorilor situațiilor financiare ale unei entități anume (de exemplu, în scopul evaluării performanței financiare, utilizatorii ar putea tinde să se concentreze pe profit, venituri sau active nete);
- Natura entității, acolo unde entitatea este în ciclul său de viață, și industria și mediul economic în care entitatea operează;
- Structura de proprietate a entității și modul în care este finanțată (de exemplu, dacă o entitate este finanțată în exclusivitate prin îndatorare în defavoarea capitalului propriu, utilizatorii ar putea să pună un accent mai mare pe active, și pe drepturi de creanță referitoare la acestea, decât pe câștigurile entității); și

Volatilitatea relativă a reperului.

- A4. Exemple de repere care ar putea fi adecvate, în funcție de circumstanțele entității, includ categorii de venituri declarate ca de exemplu profit înainte de impozitare, total venituri, profit brut și total cheltuieli, total capitaluri proprii sau valoarea activelor nete. Profitul înainte de impozitare din activități continue este adesea folosit pentru entități orientate către profit. Atunci când profitul înainte de impozitare din activități continue este volatil, alte repere ar putea fi considerate mai adecvate, ca de exemplu profitul brut sau total venituri.
- A5. În legătură cu reperul ales, informații financiare relevante includ în mod obișnuit rezultatele financiare și pozițiile financiare ale perioadelor precedente, și bugete sau previziuni pentru perioada curentă, ajustate pentru schimbări semnificative în circumstanțele entității (de exemplu o achiziție semnificativă pentru afacere) și schimbări relevante ale condițiilor din industrie sau mediul economic în care entitatea operează. De exemplu, atunci când, ca și punct de plecare, pragul de semnificație pentru situațiile financiare ca întreg este determinat pentru o entitate aparte pe baza unui procentaj a profitului înainte de impozitare din activități continue, circumstanțele care dau naștere la o scădere sau creștere excepțională a unui asemenea profit, ar putea să-l determine pe auditor să concluzioneze că pragul de semnificație pentru situațiile financiare ca întreg, ar fi determinat mai adecvat folosind un profit înainte de impozitare din activități continue normalizat, calculat pe baza unor rezultate din trecut.
- A6. Pragul de semnificație se referă la situațiile financiare cu privire la care auditorul raportează. Acolo unde situațiile financiare sunt pregătite pentru o perioadă de raportare mai mare sau mai mică de doisprezece luni, cum ar

putea fi cazul unei entități noi sau a unei schimbări în perioada de raportare financiară, pragul de semnificație se referă la situațiile financiare pregătite pentru acea perioadă de raportare financiară.

- A7. Determinarea unui procent care să fie aplicat asupra unui reper ales implică exercitarea raționamentului profesional. Există o relație între procentul și reperul ales, în sensul că un procent aplicat la profitul înainte de impozitare din activități continue va fi în mod normal mai mare decât procentul aplicat la total venituri. De exemplu, auditorul ar putea să considere că cinci la sută din profitul înainte de impozitare din activități continue ar fi adecvat pentru o entitate orientată către profit dintr-o industrie prelucrătoare, în timp ce auditorul ar putea să considere că unu la sută din total venituri sau total cheltuieli ar fi adecvat pentru o entitate non-profit. Procente mai ridicate sau mai scăzute, totuși, ar putea fi considerate adecvate în funcție de circumstanțe.

Considerente specifice entităților mici

- A8. Acolo unde profitul înainte de impozitare al unei entități este în mod consecvent nominal, așa cum ar putea fi cazul pentru o afacere condusă de proprietar, unde proprietarul ia marea parte a profitului înainte de impozitare sub forma remunerației, un reper ca profit înainte de remunerare și impozitare ar putea fi mai relevant.

Considerente specifice entităților din sectorul public

- A9. În auditul unei entități din sectorul public, costul total sau costul net (cheltuieli minus venituri sau cheltuieli minus încasări) ar putea fi un reper mai adecvat pentru activitățile programate. Acolo unde o entitate din sectorul public are în custodie active proprietate publică, activele ar putea reprezenta un reper adecvat.

Nivelul sau nivelurile pragurilor de semnificație pentru anumite clase de tranzacții, solduri de conturi sau prezentări (a se vedea punctul 10)

- A10. Factori care ar putea indica existența uneia sau mai multor clase de tranzacții, solduri de conturi sau prezentări pentru care denaturări în sume mai mici decât pragul de semnificație stabilit la nivelul situațiilor financiare ca întreg, și care ar putea în mod rezonabil să influențeze deciziile economice ale utilizatorilor, luate în baza situațiilor financiare includ:
- Faptul dacă legea, regulamentul sau cadrul de raportare financiară aplicabil afectează așteptările utilizatorilor cu privire la evaluarea sau prezentarea anumitor elemente (de exemplu, tranzacții cu părți afiliate, și remunerarea conducerii și a celor însărcinați cu guvernanta).

- Prezentările cheie în legătură cu industria în care entitatea operează (de exemplu costuri de cercetare și dezvoltare pentru o companie farmaceutică).
- Dacă atenția se concentrează pe un aspect particular al afacerii entității care este prezentat separat în situațiile financiare (de exemplu, o afacere nou achiziționată).

A11. Când determină dacă, în circumstanțele specifice ale entității, asemenea clase de tranzacții, solduri de conturi sau prezentări există, auditorul ar putea considera util să obțină o înțelegere cu privire la opiniile și așteptările celor însărcinați cu guvernanta și ale conducerii.

Pragul de semnificație funcțional (a se vedea punctul 11)

A12. Planificarea auditului doar pentru a detecta denaturări semnificative individuale, trece cu vederea faptul că totalitatea denaturărilor nesemnificative individuale pot cauza denaturarea semnificativă a situațiilor financiare, și nu lasă nici o marjă pentru posibilele denaturări nedetectate. Pragul de semnificație funcțional (care, așa cum este definit, poate fi reprezentat de una sau mai multe valori) este stabilit pentru a reduce la un nivel adecvat de scăzut probabilitatea ca totalitatea denaturărilor necorectate sau nedetectate din situațiile financiare să depășească pragul de semnificație stabilit la nivelul situațiilor financiare ca întreg. În mod similar, pragul de semnificație funcțional legat de nivelul pragului de semnificație pentru o anumită clasă de tranzacții, sold de cont sau prezentare, este stabilit pentru a reduce la un nivel adecvat de scăzut probabilitatea ca totalitatea denaturărilor necorectate sau nedetectate din respectiva clasă de tranzacții, sold de cont sau prezentare să depășească pragul de semnificație pentru acea anumită clasă de tranzacții, sold de cont sau prezentare. Determinarea pragului de semnificație funcțional nu este un simplu calcul mecanic și implică exercitarea judecății profesionale. Acesta este afectat de înțelegerea auditorului cu privire la entitate, actualizată pe parcursul efectuării procedurilor de evaluare a riscurilor; și de natura și întinderea denaturărilor identificate în auditurile precedente și prin aceasta de așteptările auditorului în legătură cu denaturările din perioada curentă.

Revizuire pe măsură ce auditul progresează (a se vedea punctul 12)

A13. Pragul de semnificație pentru situațiile financiare ca întreg (și dacă este cazul, nivelul sau nivelurile pragurilor de semnificație pentru anumite clase de tranzacții, solduri de conturi, sau prezentări) ar putea să necesite revizuire ca urmare a unei schimbări în circumstanțe care a avut loc în tim-

pul auditului (de exemplu o decizie de ceda o parte majoră a afacerii), noi informații, sau o schimbare în înțelegerea auditorului cu privire la entitate și operațiile sale ca urmare a efectuării de proceduri de audit suplimentare. De exemplu, dacă pe parcursul auditului pare că este posibil ca rezultatele financiare efective să fie substanțial diferite față de rezultatele financiare anticipate pentru sfârșitul perioadei, care au fost inițial folosite pentru determinarea pragului de semnificație pentru situațiile financiare ca întreg, auditorul va revizui acel prag de semnificație.

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 330

RĂSPUNSUL AUDITORULUI LA RISCURILE EVALUATE

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele cu începere de la sau ulterior datei de 15 decembrie 2009)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA	1
Data intrării în vigoare	2
Obiectiv	3
Definiții	4
Cerințe	
Răspunsuri generale	5
Proceduri de audit ca răspuns la riscurile evaluate ale unor denaturări semnificative la nivelul afirmațiilor	6 – 23
Caracterul adecvat al prezentării și descrierii	24
Evaluarea suficienței și a gradului de adecvare al probelor de audit	25 – 27
Documentație	28 – 30
Mod de aplicare și alte materiale explicative	
Răspunsuri generale	A1-A3
Proceduri de audit ca răspuns la riscurile evaluate ale unor denaturări semnificative la nivelul afirmațiilor	A4-58
Caracterul adecvat al prezentării și descrierii	A59
Evaluarea suficienței și a gradului de adecvare al probelor de audit	A60-62
Documentație	A63

Standardul internațional de audit 330 „Răspunsul auditorului la riscurile evaluate” trebuie citit în paralel cu ISA 200 „Obiective generale al auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit”

Introducere

Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează subiectul responsabilității auditorului cu privire la proiectarea și implementarea răspunsurilor la riscurile unor denaturări semnificative identificate și evaluate de către auditor, în conformitate cu ISA 315 ¹ în cadrul unui audit al situațiilor financiare.

Data intrării în vigoare

2. Prezentul ISA se aplică pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele cu începere de la sau ulterior datei de 15 decembrie 2009.

Obiectiv

3. Obiectivul auditorului este de a obține suficiente probe de audit adecvate cu privire la riscurile unor denaturări semnificative, prin proiectarea și implementarea unor reacții adecvate la acele riscuri.

Definiții

4. În contextul ISA, următorii termeni au semnificațiile atribuite mai jos:
 - (a) Procedură de fond – O procedură de audit proiectată pentru a detecta denaturări semnificative la nivelul afirmațiilor. Procedurile de fond cuprind:
 - (i) Teste de detaliu (ale claselor de tranzacții, soldurilor conturilor și prezentărilor); și
 - (ii) Proceduri analitice de fond.
 - (b) Test al controalelor – O procedură de audit proiectată pentru a evalua eficacitatea operațională a controalelor de a preveni, detecta și corecta denaturări semnificative la nivelul afirmațiilor.

Cerințe

Răspunsuri generale

5. Auditorul va proiecta și implementa reacții generale pentru a trata riscurile evaluate ale unor denaturări semnificative la nivelul situației financiare. (a se vedea punctele A1-A3)

Proceduri de audit ca răspuns la riscurile evaluate ale unor denaturări semnificative la nivelul afirmațiilor

6. Auditorul va proiecta și efectua proceduri de audit următoare a căror natu-

¹ ISA 315 „Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său.”

ră, moment și arie de cuprindere se bazează pe, și vin ca răspuns la, riscurile evaluate ale unor denaturări semnificative la nivelul afirmațiilor. (a se vedea punctele A4-A8)

7. În proiectarea procedurilor următoare de audit ce trebuie efectuate, auditorul va:

- (a) Lua în considerare motivele ce stau la baza evaluării acordate riscului unor denaturări semnificative la nivelul afirmațiilor pentru fiecare clasă de tranzacții, sold al contului și prezentare, inclusiv:
 - (i) Probabilitatea de apariție a denaturării semnificative ca urmare a caracteristicilor particulare ale clasei de tranzacții, soldului contului sau prezentării relevante (mai exact, riscul inherent); și
 - (ii) Dacă evaluarea riscului ia în considerare controalele relevante (mai exact, riscul de control), impunând astfel auditorului obținerea de probe de audit pentru a determina măsura în care controalele funcționează în mod eficace (mai exact, auditorul intenționează să se bazeze pe eficacitatea operațională a controalelor pentru a determina natura, momentul și aria de cuprindere a procedurilor de fond); și (a se vedea punctele A9-A18)
- (b) Obține probe de audit mai convingătoare cu cât evaluarea riscului de către auditor este mai mare. (a se vedea punctul A19)

Teste ale controalelor

- 8. Auditorul va proiecta și efectua teste ale controalelor pentru a obține suficiente probe de audit adecvate cu privire la eficacitatea operațională a controalelor relevante dacă:
 - (a) Evaluarea auditorului cu privire la riscurile unor denaturări semnificative la nivelul afirmațiilor se bazează pe faptul că aceste controale funcționează în mod eficace (mai exact, auditorul intenționează să se bazeze pe eficacitatea operațională a controalelor în determinarea naturii, momentului și ariei de cuprindere a procedurilor de fond); sau
 - (b) Doar procedurile de fond nu pot asigura suficiente probe de audit adecvate la nivelul afirmațiilor. (a se vedea punctele A20-A24)
- 9. În proiectarea și efectuarea testelor controalelor, auditorul va obține mai multe probe de audit convingătoare cu cât auditorul se bazează în mai mare măsură pe eficacitatea unui control. (a se vedea punctele A25)

Natura și aria de cuprindere a testelor controalelor

- 10. În proiectarea și efectuarea testelor controalelor, auditorul va:
 - (a) Efectua alte proceduri de audit în combinație cu interviuarea pentru a

obține probe de audit cu privire la eficacitatea operațională a controalelor, inclusiv:

- (i) Modul în care au fost aplicate controalele la momente relevante în timpul perioadei auditate;
 - (ii) Consecvența cu care au fost aplicate; și
 - (iii) De către cine și prin ce mijloace au fost aplicate. (a se vedea punctele A26-29)
- (b) Determina dacă acele controale ce vor fi testate depind de alte controale (controale indirecte) și, în acest caz, dacă este necesar să obțină probe de audit pentru a justifica funcționarea eficace a acelor controale indirecte. (a se vedea punctele A30-31)

Momentul efectuării testelor controalelor

11. Auditorul va testa controalele pentru momentul, sau întreaga perioadă, pentru care auditorul intenționează să se bazeze pe acele controale, sub rezerva punctelor 12 și 15 de mai jos, pentru a asigura o bază adecvată pentru încrederea pe care auditorului intenționează să o acorde acestora. (a se vedea punctul A32)

Utilizarea probelor de audit obținute în timpul unei perioade interimare

12. Dacă auditorul obține probe de audit cu privire la eficacitatea operațională a controalelor în timpul unei perioade interimare, auditorul va:
- (a) Obține probe de audit cu privire la modificările semnificative ale controalelor ulterior perioadei interimare; și
 - (b) Determina probele de audit suplimentare ce trebuie obținute pentru perioada rămasă. (a se vedea punctele A33-A34)

Utilizarea probelor de audit obținute în auditurile anterioare

13. În determinarea faptului dacă este adecvată utilizarea probelor de audit obținute în auditurile anterioare cu privire la eficacitatea operațională a controalelor și, în acest caz, perioada de timp care poate să treacă înainte de a retesta un control, auditorul va lua în considerare următoarele:
- (a) Eficacitatea altor elemente ale controlului intern, inclusiv mediul de control, monitorizarea controalelor de către entitate și procesul entității de evaluare a riscului;
 - (b) Riscurile rezultând din caracteristicile controlului, inclusiv dacă acesta este manual sau automatizat;
 - (c) Eficacitatea controalelor generale ale sistemelor informatice;
 - (d) Eficacitatea controlului și a aplicării sale de către entitate, inclusiv natura și gradul de deviere în aplicarea controlului observate în auditurile precedente, precum și dacă au fost efectuate modificări de personal

- care afectează în mod semnificativ aplicarea controlului;
 - (e) Dacă absența unei schimbări într-un anumit control provoacă un risc ca urmare a modificării circumstanțelor; și
 - (f) Riscurile unor denaturări semnificative și gradul de încredere acordat controlului. (a se vedea punctul A35)
14. Dacă auditorul intenționează să folosească probe de audit dintr-un audit precedent cu privire la eficacitatea operațională a unor controale specifice, auditorul va stabili continuitatea relevanței acelor probe prin obținerea unor probe de audit cu privire la faptul dacă au avut loc modificări semnificative în acele controale ulterior auditului precedent. Auditorul va obține aceste probe prin efectuarea unor interviuri combinate cu observare sau inspecție, pentru a confirma înțelegerea acelor controale specifice, și:
- (a) Dacă au avut loc schimbări care afectează continuitatea relevanței probelor de audit dintr-un audit anterior, auditorul va testa controalele în cadrul auditului curent. (a se vedea punctul A36)
 - (b) Dacă nu au avut loc astfel de schimbări, auditorul va testa controalele cel puțin o dată la fiecare al treilea audit și va testa o parte dintre controale la fiecare audit, pentru a evita posibilitatea ca auditorul să testeze toate controalele pe care auditorul intenționează să se bazeze într-o singură perioadă auditată fără a mai efectua nicio testare a controalelor în următoarele două perioade auditate. (a se vedea punctul A37-39)

Controale asupra riscurilor semnificative

15. Dacă auditorul intenționează să se bazeze pe anumite controale ale unui risc pe care auditorul l-a determinat a fi un risc semnificativ, auditorul va testa acele controale în perioada curentă.

Evaluarea eficacității operaționale a controalelor

16. În evaluarea eficacității operaționale a controalelor relevante, auditorul va evalua dacă denaturările care au fost detectate prin procedurile de fond indică faptul că aceste controale nu funcționează în mod eficace. Totuși, absența denaturărilor detectate prin proceduri de fond nu furnizează probe de audit cu privire la eficacitatea controalelor corespunzătoare afirmației care se testează. (a se vedea punctul A40)
17. Dacă sunt detectate devieri de la controalele pe care auditorul intenționează să se bazeze, auditorul va efectua interviuri specifice pentru a înțelege aceste aspecte și consecințele lor potențiale, și va determina dacă (a se vedea punctul A41):
- (a) Testele controalelor care au fost efectuate asigură o bază adecvată pentru a avea încredere în acele controale;
 - (b) Este necesară efectuarea unor teste suplimentare ale controalelor; și

- (c) Este necesar ca riscurile potențiale de denaturare să fie tratate utilizând proceduri de fond. (a se vedea punctul A41)

Proceduri de fond

18. Indiferent de riscurile evaluate semnificativă auditorul va proiecta și efectua proceduri de fond pentru fiecare clasă de tranzacții, sold de cont și prezentare semnificativă. (a se vedea punctele A42-A47)
19. Auditorul va examina dacă procedurile de confirmare externe trebuie efectuate ca proceduri de audit de fond. (a se vedea punctele A48-A51)

Proceduri de fond corespunzătoare procesului de închidere a situațiilor financiare

20. Procedurile de fond ale auditorului vor include următoarele proceduri de audit corespunzătoare procesului de închidere a situației financiare:
 - (a) Concordanța sau reconcilierea situațiilor financiare cu înregistrările contabile ce stau la baza acestora; și
 - (b) Examinarea înregistrărilor contabile și a altor ajustări efectuate în timpul procesului de întocmire a situațiilor financiare. (a se vedea punctul A52)

Proceduri de fond ca răspuns la riscurile semnificative

21. Dacă auditorul a determinat faptul că un risc evaluat al unor denaturări semnificative la nivelul afirmațiilor este un risc semnificativ, auditorul va efectua proceduri de fond care răspund în mod specific la acel risc. Atunci când modul de abordare al unui risc semnificativ consistă numai în proceduri de fond, acele proceduri vor include și teste de detaliu. (a se vedea punctul A53)

Momentul efectuării procedurilor de fond

22. Dacă procedurile de fond se efectuează la date interimare, auditorul va acoperi perioada rămasă prin efectuarea:
 - (a) unor proceduri de fond, combinate cu teste ale controalelor pentru perioada intervenită; sau
 - (b) dacă auditorul consideră că acest lucru este suficient, doar a procedurilor de fond următoare care asigură o bază rezonabilă pentru extinderea concluziilor de audit de la data interimară la sfârșitul perioadei. (a se vedea punctele A54-A57)
23. Dacă anumite denaturări la care auditorul nu se aștepta în evaluarea riscurilor unor denaturări semnificative sunt detectate la o dată interimară, auditorul va evalua dacă este necesară modificarea evaluării aferente a riscului și a planificării naturii, momentului și ariei de cuprindere a procedurilor de fond ce acoperă perioada rămasă. (a se vedea punctul A58)

Caracterul adecvat al prezentării și descrierii

24. Auditorul va efectua proceduri de audit pentru a evalua dacă prezentarea generală a situațiilor financiare, inclusiv descrierile aferente, sunt în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. (a se vedea punctul A59).

Evaluarea suficienței și a gradului de adecvare al probelor de audit

25. Pe baza procedurilor de audit efectuate și a probelor de audit obținute, auditorul va evalua înainte de finalizarea auditului dacă evaluările riscurilor unor denaturări semnificative la nivelul afirmațiilor rămân adecvate. (a se vedea punctele A60-61)
26. Auditorul va hotărî dacă au fost obținute suficiente probe de audit adecvate. În formarea unei opinii, auditorul va lua în considerare toate probele de audit relevante, indiferent dacă acestea par a fi coroborate cu afirmațiile din situațiile financiare sau par a le contrazice. (a se vedea punctul A62)
27. Dacă auditorul nu a obținut suficiente probe de audit adecvate cu privire la o afirmație semnificativă din situațiile financiare, auditorul va încerca să obțină probe de audit suplimentare. Dacă auditorul nu este în măsură să obțină suficiente probe de audit adecvate, auditorul va exprima o opinie cu rezerve sau imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la situațiile financiare.

Documentație

28. Auditorul va include următoarele în documentația de audit²:
 - (a) Răspunsurile generale pentru tratarea riscurilor evaluate ale unor denaturări semnificative la nivelul situațiilor financiare, precum și natura, momentul și aria de cuprindere a următoarelor proceduri de audit efectuate;
 - (b) Legătura dintre acele proceduri cu riscurile evaluate la nivelul afirmațiilor; și
 - (c) Rezultatele procedurilor de audit, inclusiv concluziile în cazul în care acestea nu sunt clare. (a se vedea punctul A63)
29. Dacă auditorul intenționează să utilizeze probe de audit cu privire la eficacitatea operațională a controalelor obținute în cadrul auditurilor precedente, auditorul va include în documentația de audit concluziile trase cu privire la încrederea în aceste controale care au fost testate într-un audit anterior.
30. Documentația auditorilor va demonstra faptul că situațiile financiare sunt în concordanță sau reconciliate cu înregistrările contabile ce stau la baza acestora.

² ISA 230 „Documentația de audit”, punctele 8-11 și punctul A6.

Mod de aplicare și alte materiale explicative

Răspunsuri generale (a se vedea punctul 5)

- A1. Răspunsurile generale pentru tratarea riscurilor evaluate ale unor denaturări semnificative la nivelul situațiilor financiare pot include:
- Sublinierea către echipa de audit a necesității de a menține scepticismul profesional.
 - Desemnarea unor angajați cu mai multă experiență sau pe cei cu aptitudini speciale sau utilizarea unor experți.
 - Asigurarea unui grad mai mare de supraveghere.
 - Încorporarea unor elemente adiționale de imprevizibilitate în selectarea procedurilor de audit următoare ce vor fi efectuate.
 - Efectuarea unor schimbări generale în natura, momentul și aria de cuprindere a procedurilor de audit, de exemplu: aplicarea procedurilor de fond la sfârșitul perioadei, nu la o dată interimară; sau modificarea naturii procedurilor de audit ce au scopul de a obține probe de audit mai convingătoare.
- A2. Evaluarea riscurilor unor denaturări semnificative la nivelul situațiilor financiare, precum și, în consecință, răspunsurile generale ale auditorului, sunt afectate de înțelegerea de către auditor a mediului de control. Un mediu de control eficace poate permite auditorului să aibă mai multă încredere în controlul intern și în credibilitatea probelor de audit generate intern în cadrul entității, și astfel, să permită auditorului, de exemplu, să efectueze unele proceduri de audit la o dată interimară și nu la sfârșitul perioadei. Deficiențele în mediul de control, totuși, au efectul opus; de exemplu, auditorul poate reacționa la un mediu de control ineficace prin:
- Efectuarea mai multor proceduri de audit mai degrabă la sfârșitul perioadei decât la o dată interimară.
 - Obținerea mai multor probe de audit utilizând proceduri de fond.
 - Creșterea numărului de locații ce sunt incluse în aria de aplicabilitate a auditului.
- A3. În consecință, astfel de considerații au un efect semnificativ asupra abordării generale a auditorului, de exemplu, un accent asupra procedurilor de fond (abordare de fond), sau o abordare care utilizează atât teste ale controalelor cât și proceduri de fond (abordare combinată).

Proceduri de audit ca răspuns la riscurile evaluate ale unor denaturări semnificative la nivelul afirmațiilor

Natura, momentul și aria de cuprindere a procedurilor de audit următoare (a se vedea punctul 6)

- A4. Evaluarea de către auditor a riscurilor identificate la nivelul afirmațiilor asigură o bază pentru determinarea abordării adecvate de audit pentru proiectarea și efectuarea procedurilor de audit următoare. De exemplu, auditorul poate determina că:
- (a) Doar prin efectuarea testelor controalelor auditorul poate obține un răspuns eficace la riscurile evaluate ale unor denaturări semnificative pentru o anumită afirmație.
 - (b) Efectuarea doar a procedurilor de fond este adecvată pentru o anumită afirmație și, astfel, auditorul exclude efectul controalelor din evaluarea relevantă a riscului. Acest lucru este posibil pentru că procedurile de evaluare a riscului ale auditorului nu au identificat niciun control eficace relevant pentru acea afirmație, sau pentru că testarea controalelor ar fi ineficientă și, prin urmare, auditorul nu intenționează să se bazeze pe eficacitatea operațională a controalelor în determinarea naturii, momentului și ariei de cuprindere a procedurilor de fond; sau
 - (c) O abordare eficace este abordarea combinată în care se utilizează atât teste ale controalelor cât și proceduri de fond.
- Totuși, așa cum dispune punctul 18, indiferent de abordarea selectată, auditorul proiectează și efectuează proceduri de fond pentru fiecare clasă de tranzacții, sold de conturi și prezentare semnificativă.
- A5. Natura unei proceduri de audit se referă la scopul (mai exact, test al controalelor sau procedură de fond) și la tipul său (mai exact, inspecție, observare, interviu, confirmare, recalculare, reefectuare sau procedură analitică). Natura procedurii de audit este foarte importantă pentru stabilirea răspunsuri la riscurile evaluate.
- A6. Momentul unei proceduri de audit se referă la data la care aceasta este efectuată, sau perioada sau data căreia i se aplică probele de audit.
- A7. Aria de cuprindere a unei proceduri de audit se referă la cantitatea ce va fi efectuată, de exemplu, dimensiunea unui eșantion sau numărul de observări al unei activități de control.
- A8. Proiectarea și efectuarea procedurilor de audit următoare ale căror natură, moment și arie de cuprindere se bazează pe, sau vin ca răspuns la, riscurile evaluate ale unor denaturări semnificative la nivelul afirmațiilor asigură o

legătură clară între procedurile următoare de audit ale auditorilor și evaluarea riscului.

Reacția la riscurile evaluate la nivelul afirmațiilor [a se vedea punctul 7 litera (a)]

Natura

- A9. Riscurile evaluate ale auditorului ar putea afecta atât tipurile de proceduri ce vor fi efectuate, cât și combinarea acestora. De exemplu, în cazul în care un risc este evaluat ca fiind ridicat, auditorul poate confirma, cu cealaltă parte implicată în contract, faptul că termenii unui contract sunt compleți, în plus față de inspectarea documentului. Mai mult, anumite proceduri de audit pot fi mai potrivite pentru anumite afirmații decât pentru altele. De exemplu, în legătură cu veniturile, testele controalelor ar putea fi cele mai potrivite ca răspuns la riscul evaluat de denaturare a afirmației privind exhaustivitatea, pe când procedurile de fond ar putea fi mai potrivite ca reacție la riscul evaluat de denaturarea a afirmației privind apariția.
- A10. Motivele ce stau la baza unei evaluări a riscului sunt relevante pentru determinarea naturii procedurilor de audit. De exemplu, dacă un risc evaluat este mai scăzut datorită caracteristicilor particulare ale unei clase de tranzacții, fără a lua în considerare controalele aferente, atunci auditorul poate stabili faptul că procedurile analitice de fond singure furnizează suficiente probe de audit adecvate. Pe de altă parte, dacă riscul evaluat este mai scăzut datorită controalelor interne, iar auditorul intenționează să folosească drept bază a procedurilor de fond acea evaluare scăzută, atunci auditorul efectuează teste ale acelor controale, conform cerințelor de la punctul 8 litera (a). Aceasta ar putea fi situația, de exemplu, pentru o clasă de tranzacții cu caracteristici rezonabil de uniforme și non-complexe, care sunt procesate și controlate în mod curent de sistemul informatic al entității.

Momentul

- A11. Auditorul poate efectua teste ale controalelor sau proceduri de fond la o dată interimară sau la sfârșitul perioadei. Cu cât este mai mare riscul unor denaturări semnificative, cu atât este mai probabil ca auditorul să decidă că este mai eficace să efectueze proceduri de fond mai aproape de, sau la, sfârșitul perioadei decât la o dată mai avansată sau să efectueze proceduri de audit în mod inopinat sau la momente imprevizibile (de exemplu, efectuarea în mod inopinat de proceduri de audit la locațiile selectate). Acest lucru este deosebit de relevant atunci când se analizează reacția la riscurile de fraudă. De exemplu, auditorul poate ajunge la concluzia că procedurile de audit prin care se extind concluziile de audit de la o dată interimară la

sfârșitul perioadei nu ar fi eficace, în cazul în care au fost identificate riscuri de denaturare sau manipulare intenționată.

- A12. Pe de altă parte, efectuarea procedurilor de audit înainte de sfârșitul perioadei ar putea sprijini auditorul în identificarea aspectelor semnificative din faza de început a auditului, și, în consecință, rezolvarea lor cu ajutorul conducerii sau elaborarea unei abordări eficace de audit pentru a trata astfel de aspecte.
- A13. În plus, anumite proceduri de audit pot fi efectuate numai la sfârșitul perioadei sau după acesta, de exemplu:
- Reconcilierea dintre situațiile financiare și înregistrările contabile;
 - Examinarea ajustărilor efectuate în timpul întocmirii situațiilor financiare; și
 - Proceduri ca răspuns la riscul ca, la sfârșitul perioadei, entitatea să se fi implicat în contracte neadecvate de vânzări, sau ca tranzacțiile să nu fi fost finalizate.
- A14. Alți factori relevanți care influențează considerația auditorului cu privire la momentul în care se efectuează procedurile de audit includ următoarele:
- Mediul de control.
 - Momentul în care sunt disponibile informațiile relevante (de exemplu, faptul că fișierele electronice ar putea fi ulterior rescrise sau că procedurile ce trebuie observate pot avea loc numai la anumite momente).
 - Natura riscului (de exemplu, dacă există riscul ca veniturile să fie umflate, pentru a îndeplini unele așteptări privind câștigurile, prin crearea ulterioară a unor acorduri false de vânzări, auditorul ar putea dori să examineze contractele disponibile la data de sfârșit a perioadei).
 - Perioada sau data căreia îi sunt aferente probele de audit.

Aria de cuprindere

- A15. Aria de cuprindere a unei proceduri de audit considerată necesară este determinată după analizarea pragului de semnificație, a riscurilor evaluate și a gradului de asigurare pe care auditorul intenționează să-l obțină. În cazul în care se atinge un singur scop printr-o combinație de proceduri, aria fiecărei proceduri este considerată separat. În general, aria de cuprindere a procedurilor de audit se extinde pe măsură ce crește riscul unor denaturări semnificative. De exemplu, ca răspuns la riscul evaluat al unor denaturări semnificative ca urmare a fraudei, poate fi adecvată creșterea dimensiunii eșantionului sau efectuarea unor proceduri analitice de fond la un nivel mai detaliat. Totuși, extinderea ariei de cuprindere a unei proceduri de audit este eficace numai dacă procedura de audit în sine este relevantă pentru riscul respectiv.

A16. Utilizarea tehnicilor de audit asistate de calculator (CAAT) ar putea asigura o testare mai extensivă a tranzacțiilor electronice și a fișelor de cont, care ar putea fi utilă atunci când auditorul decide să modifice aria de cuprindere a testării, de exemplu, ca răspuns la riscurile unor denaturări semnificative ca urmare a fraudei. Astfel de tehnici pot fi utilizate pentru a selecta eșantioane de tranzacții din fișiere electronice cheie, pentru a sorta tranzacțiile cu caracteristici specifice sau a testa o populație întreagă și nu numai un eșantion.

Considerații specifice entităților din sectorul public

A17. Pentru auditurile entităților din sectorul public, mandatul de audit și orice alte cerințe speciale de audit pot afecta considerația auditorului cu privire la natura, momentul și aria de cuprindere a procedurilor de audit următoare.

Considerații specifice entităților mai mici

A18. În cazul entităților foarte mici, este posibil să nu existe multe activități de control care să poată fi identificate de auditor, sau pentru care gradul de documentare al entității cu privire la existența și operarea lor poate fi limitat. În astfel de cazuri, ar putea fi mai eficient pentru auditor să efectueze proceduri de audit următoare care sunt în primul rând proceduri de fond. Totuși, în unele cazuri rare, absența activităților de control sau a altor componente ale controlului ar putea să facă imposibilă obținerea de suficiente probe de audit adecvate.

Evaluări mai mari ale riscurilor [a se vedea punctul 7 litera (b)]

A19. Pentru obținerea unor probe de audit mai convingătoare din cauza evaluării mai mari a riscului, auditorul poate crește cantitatea de probe, sau poate să obțină probe mai relevante sau mai credibile, de exemplu, prin punerea accentului pe obținerea probelor de la terțe părți sau prin obținerea unor probe ce pot fi coroborate din partea mai multor surse independente.

Teste ale controalelor

Conceperea și efectuarea testelor controalelor (a se vedea punctul 8)

A20. Testele controalelor se efectuează numai asupra acelor controale despre care auditorul a stabilit că sunt elaborate în mod adecvat pentru a preveni, sau detecta și corecta, o denaturare semnificativă dintr-o afirmație. În cazul în care au fost utilizate controale substanțial diferite la momente diferite în timpul perioadei auditate, fiecare este luat în considerare separat.

A21. Testarea eficacității operaționale a controalelor este diferită de obținerea unei înțelegeri cu privire la controale și de evaluarea proiectării și implementării acestora. Totuși, se folosesc aceleași tipuri de proceduri de au-

dit. Auditorul poate, astfel, decide că este eficient să testeze eficacitatea operațională a controalelor în același timp cu evaluarea proiectării lor și a determinării faptului că acestea au fost implementate.

A22. Mai departe, este posibil ca, deși unele proceduri de evaluare a riscului să nu fi fost proiectate în mod specific ca teste ale controalelor, totuși acestea să poată furniza probe de audit cu privire la eficacitatea operațională a controalelor și, în consecință, să poată servi drept teste ale controalelor. De exemplu, procedurile auditorului de evaluare a riscului ar fi putut să includă:

- Intervievări cu privire la modul de utilizare a bugetelor de către conducere.
- Observarea modului în care conducerea compară cheltuielile lunare cuprinse în buget cu cele efective.
- Rapoarte de inspecție cu privire la investigarea variațiilor dintre cheltuielile cuprinse în buget și cele efective.

Aceste proceduri de audit furnizează cunoștințe despre modul în care sunt proiectate politicile entității de întocmire a bugetului și măsura în care acestea au fost implementate, dar ar putea să furnizeze și probe de audit cu privire la eficacitatea funcționării politicilor de întocmire a bugetului în prevenirea sau detectarea denaturărilor semnificative în clasificarea cheltuielilor.

A23. În plus, auditorul poate proiecta teste ale controalelor pentru a fi efectuate în paralel cu un test de detaliu asupra aceleiași tranzacții. Deși scopul unui test al controalelor este diferit de scopul unui test de detaliu, ambele pot fi realizate în același timp prin efectuarea testului controalelor și a testului de detaliu asupra aceleiași tranzacții, cunoscut și drept test cu scop dual. De exemplu, auditorul ar putea proiecta și evalua rezultatele unui test pentru examinarea unei facturi pentru a determina dacă aceasta a fost aprobată și pentru a furniza probe de audit de fond cu privire la o tranzacție. Un test cu scop dual este proiectat și evaluat prin luarea în considerare a fiecărui scop al testului separat.

A24. În unele cazuri, ar putea fi imposibil pentru auditor să proiecteze proceduri de fond eficace care să furnizeze prin ele însele probe de audit adecvate la nivelul afirmațiilor³. Acest lucru se poate întâmpla atunci când entitatea își desfășoară activitatea utilizând tehnologia informației și nu se produce și păstrează niciun fel de documentare a tranzacțiilor, alta decât cea prin sistemul IT. În astfel de cazuri, cerințele de la punctul 8 litera (b) prevăd ca auditorul să efectueze teste ale controalelor relevante.

³ ISA 315, punctul 29.

Probe de audit și gradul de încredere ce se intenționează a fi acordat acestora (a se vedea punctul. 9)

A25. Poate fi urmărită atingerea unui nivel mai mare de asigurare cu privire la eficacitatea operațională a controalelor atunci când abordarea adoptată cuprinde în primul rând teste ale controalelor, în special în cazul în care nu este posibil sau practicabil să se obțină suficiente probe de audit adecvate numai ca urmare a procedurilor de fond.

Natura și aria de cuprindere a testelor controalelor

Alte proceduri de audit în combinație cu interviuarea [a se vedea punctul 10 litera (a)]

A26. Doar interviuarea nu este suficientă pentru a testa eficacitatea operațională a controalelor. Astfel, alte proceduri de audit sunt efectuate în combinație cu interviuarea. Cu privire la acest aspect, interviuarea combinată cu inspecția sau reefectuarea ar putea furniza un grad mai mare de asigurare decât interviuarea sau observarea, de vreme ce observarea este pertinentă doar pentru momentul la care are loc.

A27. Natura unui anumit controlului influențează tipul de procedură necesar pentru a obține probe de audit cu privire la măsura în care controlul funcționează în mod eficace. De exemplu, dacă eficacitatea operațională este dovedită prin documentație, auditorul poate decide să o inspecteze pentru a obține probe de audit cu privire la eficacitatea operațională. Pentru alte controale, totuși, documentația ar putea să nu fie disponibilă sau să nu fie relevantă. De exemplu, documentația operațiunii ar putea să nu existe pentru unii factori din mediul de control, precum atribuirea autorității și responsabilității, sau pentru alte tipuri de activități de control, precum activități de control efectuate de un calculator. În aceste condiții, probele de audit cu privire la eficacitatea operațională pot fi obținute prin interviuare în combinație cu alte proceduri de audit, precum observarea sau utilizarea tehnicilor de audit asistate de calculator (CAAT).

Aria de cuprindere a testelor controalelor

A28. Atunci când este necesară obținerea unor probe de audit mai convingătoare cu privire la eficacitatea unui control, ar putea fi adecvat să se extindă aria de cuprindere a testării controlului. Precum gradul de încredere în controale, aspectele pe care auditorul le poate lua în considerare la determinarea ariei de cuprindere a testelor controalelor includ următoarele:

- Frecvența efectuării controlului de către entitate în timpul perioadei.
- Durata de timp din perioada auditată în care auditorul se bazează pe eficacitatea operațională a controlului.

- Rata așteptată de deviere de la un control.
- Relevanța și credibilitatea probelor de audit ce trebuie obținute cu privire la eficacitatea operațională a controlului la nivelul afirmațiilor.
- Măsura în care probele de audit se obțin în urma testelor altor controale legate de afirmație.

ISA 530⁴ conține recomandări suplimentare asupra ariei de cuprindere a testării.

A29. Datorită consecvenței inerente a procesării IT, ar putea să nu fie necesar să se extindă aria de cuprindere a testării unui control automatizat. Se poate aștepta ca un control automatizat să funcționeze consecvent cu excepția cazului în care se modifică programul (inclusiv tabelele, fișierele sau alte date permanente utilizate de program). O dată ce auditorul determină faptul că un control automatizat funcționează așa cum s-a intenționat (ceea ce ar putea avea loc la momentul la care controlul este implementat inițial sau la o altă dată), auditorul poate lua în considerare efectuarea testelor pentru a determina faptul că acel control continuă să funcționeze eficace. Astfel de teste ar putea include determinarea faptului că:

- Nu se efectuează modificări ale programului fără ca acestea să facă obiectul controalelor adecvate privind modificarea programelor;
- Se utilizează versiunea autorizată a programului pentru procesarea tranzacțiilor; și
- Alte controale generale relevante sunt eficace.

Astfel de teste ar putea include, de asemenea, determinarea faptului că nu au fost efectuate modificări ale programelor, așa cum ar putea fi cazul atunci când entitatea utilizează aplicații software în pachet fără a le modifica sau întreține. De exemplu, auditorul poate inspecta evidența administrației securității IT pentru a obține probe de audit cu privire la faptul că nu a avut loc niciun acces neautorizat în timpul perioadei.

Testarea controalelor indirecte [a se vedea punctul 10 litera (b)]

A30. În unele circumstanțe, poate fi necesară obținerea unor probe de audit care să justifice funcționarea eficace a controalelor indirecte. De exemplu, atunci când auditorul decide să testeze eficacitatea revizuirii de către utilizator a rapoartelor privind excepțiile, ce detaliază vânzările ce depășesc limitele de credit autorizate, revizuirea utilizatorului și acțiunea relevantă de urmărire este controlul care are relevanță directă pentru auditor. Controale asupra exactitudinii informației din rapoarte (de exemplu, controale generale ale sistemelor informatice) sunt descrise drept controale „indirecte”.

⁴ ISA 530 „Eșantionarea în audit”

A31. Datorită consecvenței inerente a procesării IT, probele de audit cu privire la implementarea unui control automatizat al aplicațiilor, atunci când este luat în considerare în combinație cu probele de audit cu privire la eficacitatea operațională a controalelor generale ale entității (în special, controalele modificărilor), pot furniza, de asemenea, probe de audit de fond cu privire la eficacitatea lor operațională.

Momentul efectuării testelor controalelor

Perioada de încredere preconizată (a se vedea punctul 11)

A32. Probele de audit ce se referă numai la un anumit moment în timp ar putea fi suficiente pentru scopul auditorului, de exemplu, atunci când se testează controalele asupra inventarului entității la sfârșitul perioadei. Dacă, pe de altă parte, auditorul intenționează să se bazeze pe un control pentru o anumită perioadă, sunt adecvate testele care au capacitatea de a furniza probe de audit cu privire la funcționarea eficace a acelui control la anumite momente relevante în timpul acelei perioade. Astfel de teste ar putea include teste ale monitorizării controalelor de către entitate.

Utilizarea probelor de audit obținute în timpul unei perioade interimare [a se vedea punctul 12 litera (b)]

A33. Factorii relevanți pentru determinarea probelor de audit adiționale care trebuie obținute cu privire la controalele care funcționau în timpul perioadei rămase după perioada interimară, includ:

- Semnificația riscurilor evaluate ale unor denaturări semnificative la nivelul afirmațiilor.
- Controalele specifice care au fost testate în timpul perioadei interimare și modificările semnificative ale acestora după momentul în care au fost testate, inclusiv modificările operate în sistemul informatic, procese și personal.
- Măsura în care s-au obținut probe de audit cu privire la eficacitatea operațională a acelor controale.
- Perioada rămasă.
- Măsura în care auditorul intenționează să reducă procedurile de fond următoare pe baza credibilității controalelor.
- Mediul de control.

A34. Probe de audit suplimentare ar putea fi obținute, de exemplu, prin extinderea testelor controalelor asupra perioadei rămase sau testarea monitorizării controalelor de către entitate.

Utilizarea probelor de audit obținute în auditurile anterioare (a se vedea punctul 13)

- A35. În anumite circumstanțe, probele de audit obținute din auditurile anterioare ar putea furniza probe de audit atunci când auditorul efectuează proceduri de audit pentru a stabili continuitatea relevanței acestora. De exemplu, în efectuarea unui audit anterior, auditorul ar fi putut determina faptul că un control automatizat funcționa corect. Auditorul ar putea obține probe de audit pentru a determina dacă au fost efectuate modificări ale controalelor automatizate care afectează funcționarea lor eficace continuă prin, de exemplu, interviuarea conducerii și inspecția jurnalelor pentru a indica ce controale au fost modificate. Analiza probelor de audit cu privire la aceste modificări ar putea justifica fie creșterea, fie scăderea, cantității preconizate de probe de audit ce vor fi obținute în perioada curentă cu privire la eficacitatea operațională a controalelor.

Controale care s-au modificat de la auditurile anterioare [a se vedea punctul 14 litera (a)]

- A36. Modificările ar putea afecta relevanța probelor de audit obținute în auditurile anterioare astfel încât ar putea să nu mai existe o bază pentru continuarea menținerii încrederii. De exemplu, este posibil ca modificările unui sistem efectuate pentru a permite unei entități să primească un raport nou din partea sistemului să nu afecteze relevanța probelor de audit din auditul anterior; totuși, o modificare ce are ca efect acumularea sau calcularea în mod diferit a datelor, o afectează.

Controale care nu s-au modificat de la auditurile anterioare [a se vedea punctul 14 litera (b)]

- A37. Decizia auditorului de a se baza pe probele de audit obținute în auditurile anterioare pentru controale care:

- (a) nu s-au modificat de când au fost testate ultima oară; și
- (b) nu sunt controale care diminuează un risc semnificativ

Este o problemă de raționament profesional. În plus, durata perioadei scurse până la retestarea acestor controale este, de asemenea, o problemă de raționament profesional, dar punctul 14 litera (b) prevede faptul că aceasta trebuie efectuată cel puțin o dată la trei ani.

- A38. În general, cu cât este mai mare riscul unei denaturări semnificative sau cu cât este mai mare gradul de încredere în controale, cu atât este mai probabil ca perioada scursă, dacă există, să fie mai scurtă. Factorii care ar putea conduce la micșorarea perioadei dinainte de retestarea unui control, sau care ar putea avea ca rezultat lipsa totală a încrederii în probele de audit obținute în auditurile anterioare, includ următoarele:

- un mediu de control deficient.

- monitorizarea deficientă a controalelor.
- un element manual semnificativ în controalele relevante.
- modificări ale personalului care afectează în mod semnificativ aplicarea controlului.
- modificarea circumstanțelor care indică necesitatea efectuării unor schimbări la nivelul controlului.
- controale generale ale sistemelor informatice slabe.

A39. În cazul în care există mai multe controale pentru care auditorul intenționează să se bazeze pe probe de audit obținute în audituri anterioare, testarea unei părți din acele controale în cadrul fiecărui audit permite obținerea de informații ce pot fi coroborate cu privire la eficacitatea continuă a mediului de control. Acest lucru contribuie la decizia auditorului de a se baza sau nu pe probele de audit obținute în auditurile anterioare.

Evaluarea eficacității operaționale a controalelor (a se vedea punctele 16-17)

- A40. O denaturare semnificativă detectată în urma procedurilor auditorului este un indicator important pentru indicarea existenței unei deficiențe semnificative în controlul intern.
- A41. Conceptul de eficacitate operațională a controalelor recunoaște faptul că pot avea loc unele devieri în modul în care sunt aplicate controalele de către entitate. Devierile de la controalele prescrise ar putea fi cauzate de factori precum modificări în personalul cheie, fluctuații sezoniere semnificative în volumul tranzacțiilor și eroarea umană. Rata de deviere detectată, în special în comparație cu rata așteptată, poate indica faptul că acel control nu poate fi luat în considerare ca bază pentru reducerea riscului de la nivelul afirmațiilor la cel evaluat de auditor.

Proceduri de fond (a se vedea punctul 18)

- A42. Punctul 18 prevede faptul că auditorul trebuie să proiecteze și să efectueze proceduri de fond pentru fiecare clasă de tranzacții, sold al contului și prezentare semnificative, indiferent de riscurile evaluate ale unor denaturări semnificative. Această cerință reflectă faptul că: (a) evaluarea riscului de către auditor ține de aplicarea raționamentului și astfel ar putea să nu identifice toate riscurile unor denaturări semnificative; și (b) există limitări inerente în controlul intern, inclusiv evitarea de către conducere a acestora.

Natura și aria de cuprindere a procedurilor de fond

- A43. În funcție de circumstanțe, auditorul poate determina faptul că:
- Efectuarea doar a procedurilor analitice de fond va fi suficientă pentru a reduce riscul de audit la un nivel acceptabil de scăzut. De exemplu,

acolo unde evaluarea riscului de către auditor este justificată de probe de audit obținute în urma testelor controalelor.

- Sunt adecvate numai testele de detaliu.
- Cea mai bună răspuns la riscurile evaluate este o combinație între procedurile analitice de fond și testele de detaliu.

- A44. Procedurile analitice de fond sunt în general mai potrivite pentru volume mari de tranzacții care tind să fie previzibile în timp. ISA 520⁵ stabilește cerințe și oferă recomandări cu privire la aplicarea procedurilor analitice în timpul unui audit.
- A45. Natura riscului și a afirmației sunt relevante pentru proiectarea testelor de detaliu. De exemplu, testele de detaliu legate de afirmațiile cu privire la existență sau apariție, ar putea implica selectarea dintre elementele unei valori cuprinse într-o situație financiară și obținerea probelor de audit relevante. Pe de altă parte, testele de detaliu legate de afirmația cu privire la exhaustivitate poate presupune selectarea dintre elementele care se preconizează că sunt incluse în valoarea cuprinsă în situația financiară relevantă și investigarea faptului dacă acestea sunt incluse.
- A46. Din cauza faptului că evaluarea riscului unor denaturări semnificative ia în considerare controlul intern, ar putea fi necesară extinderea ariei de cuprindere a procedurilor de fond în cazul în care rezultatele testelor controalelor sunt nesatisfăcătoare. Totuși, extinderea ariei de cuprindere a unei proceduri de audit este adecvată numai dacă procedura de audit în sine este relevantă pentru riscul specific.
- A47. În proiectarea testelor de detaliu, în mod obișnuit, aria de cuprindere a testării se gândește în termeni de dimensiune a eșantionului. Totuși, alte aspecte sunt de asemenea relevante, inclusiv dacă este mai eficace să se folosească alte metode selective de testare. Vezi ISA 500⁶.

Examinarea necesității efectuării procedurilor de confirmare externe (a se vedea punctul 19)

- A48. Procedurile de confirmare externă sunt în mod frecvent relevante în evaluarea afirmațiilor asociate soldurilor de conturi și elementele acestora, dar nu trebuie restricționate doar la aceste elemente. De exemplu, auditorul poate solicita confirmări externe cu privire la termeni contractuali, contracte sau tranzacții între o entitate și alte părți. Proceduri de confirmare externă pot fi efectuate pentru a obține probe cu privire la absența anumitor condiții. De exemplu, o solicitare va putea urmări confirmarea faptului că nu exis-

⁵ ISA 520, „Proceduri analitice”

⁶ ISA 500 „Probe de audit”, punctul 10

tă „înțelegeri ascunse” care ar putea fi relevante cu privire la afirmațiile entității legate de cut-off la conturile de venituri. Alte situații în care procedurile externe ar putea oferi probe de audit relevante ca răspuns la riscurile evaluate de denaturare semnificativă includ:

- Soldurile conturilor bancare și alte informații relevante în relațiile cu băncile
- Soldurile conturilor de creanță și termenii
- Stocuri deținute de terți și păstrate în depozite pentru procesare sau în consignație
- Acte care atestă proprietatea deținute de avocați sau reprezentanți financiari spre păstrare în siguranță sau ca și garanție
- Investiții deținute spre păstrare în siguranță de către terți sau achiziționate de la brokeri dar încă nelivrate la data bilanțului
- Sume datorate creditorilor, inclusiv termenele de plată relevante și prevederi restrictive
- Solduri la conturi de furnizori și termenii

A49. Deși confirmările externe pot oferi probe de audit relevante în legătură cu anumite afirmații, există anumite afirmații pentru care confirmările externe oferă mai puține probe de audit relevante. De exemplu, confirmările externe oferă mai puține probe de audit relevante în ceea ce privește posibilitatea de recuperare a soldurilor conturilor de creanțe, decât în ceea ce privește existența acestora.

A50. Auditorul poate considera că procedurile de confirmare externă efectuate pentru un anumit scop oferă posibilitatea de a obține probe de audit cu privire la alte aspecte. De exemplu cererile de confirmare privind soldurile conturilor bancare adesea includ cereri de informații relevante pentru alte afirmații la nivel de situații financiare. Asemenea considerații ar putea influența decizia auditorului în legătură cu efectuarea procedurilor de confirmare externă.

A51. Factori care pot ajuta auditorul în determinarea necesității efectuării procedurilor de confirmare externă ca proceduri de audit de fond, includ:

- Informațiile părții care confirmă cu privire la subiectul în discuție - răspunsurile ar putea oferi mai multă încredere dacă sunt oferite de o persoană din cadrul părții care confirmă care are cunoștințele necesare cu privire la informațiile confirmate.
- Capacitatea sau dorința părții căreia i se adresează cererea de confirmare de a răspunde - de exemplu, partea care confirmă:
 - Ar putea să nu accepte responsabilitatea de a răspunde la o cerere de confirmare;

- Ar putea să considere că un răspunsul costă prea mult sau cere prea mult timp;
- Ar putea să fie preocupată de posibila răspundere legală ce ar rezulta din răspuns;
- Ar putea să contabilizeze tranzacțiile în alte monede; sau
- Ar putea să opereze într-un mediu în care răspunsul la o cerere de confirmare nu reprezintă un aspect semnificativ în operațiunile zilnice.

În asemenea situații, părțile care oferă confirmarea s-ar putea să nu răspundă, să ofere un răspuns neglijent sau să încerce să restricționeze fiabilitatea care poate fi acordată răspunsului.

- Obiectivitatea părții căreia i se adresează cererea de confirmare – dacă partea care confirmă este o parte afiliată a entității, răspunsurile primite la cererile de confirmare ar putea să fie mai puțin fiabile.

Proceduri de fond legate de procesul de definitivare a situațiilor financiare [a se vedea punctul 20 litera (b)]

A52. Natura, precum și aria de cuprindere a examinării de către auditor a înregistrărilor contabile și a altor ajustări depind de natura și complexitatea procesului de raportare financiară a entității și de riscurile aferente de denaturări semnificative.

Proceduri de fond ca răspuns la riscurile semnificative (a se vedea punctul 21)

A53. Punctul 21 al prezentului ISA prevede cerința ca auditorul să efectueze proceduri de fond ca răspuns specific la riscurile pe care auditorul le-a determinat ca fiind riscuri semnificative. Probele de audit reprezentate de confirmările externe primite direct de către auditor de la părțile care trebuie să ofere confirmarea pot ajuta auditorul în obținerea probelor de audit cu un grad ridicat fiabilitate de care auditorul are nevoie pentru a răspunde la riscurile de denaturare semnificativă datorate fraudei sau erorii. De exemplu, dacă auditorul identifică faptul că există presiuni asupra conducerii de a îndeplini anumite așteptări cu privire la venituri, ar putea exista riscul de supraevaluare a vânzărilor de către conducere prin recunoașterea neadecvată a veniturilor corespunzătoare unor acorduri de vânzare ai căror termeni împiedică recunoașterea veniturilor sau prin facturarea vânzărilor înainte de expediere. În aceste condiții, auditorul ar putea, de exemplu, concepe proceduri de confirmare externă, nu numai pentru a confirma sumele neîncasate, dar și pentru a confirma detaliile acordurilor de vânzare, inclusiv data, condițiile de returnare și de livrare. Suplimentar, auditorul poate considera eficient să suplimenteze astfel de proceduri de confirmare externă cu interviuarea personalului entității neimplicat în activități financiare cu

privire la orice modificări ale acordurilor de vânzare și ale condițiilor de livrare.

Momentul efectuării procedurilor de fond (a se vedea punctele. 22-23)

A54. În majoritatea cazurilor, probele de audit din procedurile de fond ale unui audit anterior oferă puține probe de audit sau deloc cu privire la perioada curentă. Există totuși excepții, de exemplu, o opinie juridică, obținută în cadrul unui audit anterior, legată de structura unei securitizări, față de care nu au apărut modificări, ar putea fi relevantă pentru perioada curentă. În astfel de cazuri, ar putea fi adecvat să se utilizeze probe de audit din procedurile de fond ale unui audit anterior, dacă acele probe și obiectul lor nu au fost modificate în mod fundamental, și au fost efectuate proceduri de audit în timpul perioadei curente pentru a stabili continuitatea relevanței acestora.

Utilizarea probelor de audit obținute în timpul unei perioade interimare (a se vedea punctul 22)

A55. În unele situații, auditorul poate considera că este eficace să efectueze proceduri de fond la o dată interimară și să compare și să reconcilieze informațiile cu privire la soldul de la sfârșitul perioadei cu informațiile comparabile de la data interimară, pentru a:

- (a) Identifica sumele care par neobișnuite;
- (b) Investiga orice astfel de sume; și
- (c) Efectua proceduri analitice de fond sau teste de detaliu pentru a testa perioada ce a intervenit.

A56. Efectuarea procedurilor de fond la o dată interimară, fără a efectua proceduri suplimentare la o dată ulterioară, conduce la creșterea riscului ca auditorul să nu detecteze denaturările care ar putea exista la sfârșitul perioadei. Acest risc crește cu cât perioada rămasă este mai lungă. Factori precum cei ce urmează ar putea influența decizia de a efectua proceduri de fond la o dată interimară:

- Mediul de control și alte controale relevante.
- Disponibilitatea la o dată ulterioară a informațiilor necesare pentru procedurile auditorului.
- Scopul procedurilor de fond.
- Riscul evaluat al unor denaturări semnificative.
- Natura clasei de tranzacții sau a soldului contului și afirmațiilor aferente.
- Capacitatea auditorului de a efectua proceduri de fond adecvate sau proceduri de fond combinate cu teste ale controalelor pentru a acoperi perioada rămasă cu scopul de a reduce riscul de a nu detecta denaturările care ar putea exista la sfârșitul perioadei.

A57. Factori precum cei ce urmează ar putea influența decizia de a efectua proceduri analitice de fond cu privire la perioada dintre data interimară și

sfârșitul perioadei:

- Dacă soldurile la sfârșitul perioadei pentru clasele de tranzacții sau soldurile conturilor specifice sunt previzibile în mod rezonabil cu privire la sumă, semnificație relativă și alcătuire.
- Dacă procedurile entității pentru analizarea și ajustarea acestor clase de tranzacții sau solduri ale conturilor la date interimare și pentru stabilirea perioade contabile potrivite sunt adecvate.
- Dacă sistemul informatic relevant pentru raportarea financiară va furniza informații privind soldurile la sfârșitul perioadei și tranzacțiile din perioada rămasă suficiente pentru a permite investigarea:
 - (a) Tranzacțiilor sau înregistrărilor neobișnuite (inclusiv a celor din apropierea sfârșitului perioadei sau de la sfârșitul perioadei);
 - (b) Altor cauze de fluctuații semnificative, sau fluctuații așteptate ce nu au avut loc; și
 - (c) Modificărilor din compoziția claselor de tranzacții sau soldurilor conturilor.

Denaturări detectate la o dată interimară (a se vedea punctul 23)

A58. Atunci când auditorul ajunge la concluzia că planificarea naturii, momentului sau ariei de cuprindere a procedurilor de fond ce acoperă perioada rămasă trebuie modificate ca urmare a unor denaturări neașteptate detectate la o dată interimară, astfel de modificări ar putea include extinderea sau repetarea la sfârșitul perioadei a procedurilor efectuate la data interimară.

Caracterul adecvat al prezentării și descrierii (a se vedea punctul 24)

A59. Evaluarea prezentării generale a situațiilor financiare, inclusiv a descrierilor aferente, are legătură cu problema dacă situațiile financiare individuale sunt prezentate într-o manieră care reflectă clasificarea și descrierea adecvată a informației financiare, precum și forma, alcătuirea și conținutul situațiilor financiare și a notelor anexate. Aceasta include, de exemplu, terminologia utilizată, detaliile oferite, clasificarea elementelor în situații și baza valorilor stabilite pentru acestea.

Evaluarea suficienței și a gradului de adecvare al probelor de audit (a se vedea punctele 25-27)

A60. Un audit al situațiilor financiare este un proces cumulativ și iterativ. Pe măsură ce auditorul efectuează procedurile de audit planificate, probele de audit obținute l-ar putea determina pe auditor să modifice natura, momentul și aria de cuprindere a altor proceduri de audit. În atenția auditorului pot ajunge informații ce diferă în mod semnificativ de informațiile pe care s-a bazat analiza riscului. De exemplu,

- Aria de cuprindere a denaturărilor detectate de către auditor prin efectuarea procedurilor de fond poate modifica raționamentul auditorului cu privire la evaluările riscului și poate indica o deficiență semnificativă în controlul intern.
- Auditorul poate deveni conștient de anumite discrepanțe în înregistrările contabile sau de probe contradictorii sau lipsă.
- Procedurile analitice efectuate la nivelul general de revizuire al auditului poate indica un risc al unor denaturări semnificative nerecunoscute anterior.

În astfel de circumstanțe, auditorul ar putea fi obligat să reevalueze procedurile planificate de audit, pe baza unei analize revizuite a riscurilor evaluate pentru toate sau unele clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări și afirmațiile aferente. ISA 315 conține recomandări suplimentare cu privire la revizuirea evaluării riscului de către auditor⁷.

- A61. Auditorul nu poate presupune că un caz de fraudă sau eroare este o întâmplare izolată. Astfel, analizarea modului în care detectarea unei denaturări afectează riscurile evaluate ale unor denaturări semnificative este importantă pentru determinarea măsurii în care evaluarea rămâne adecvată.
- A62. Raționamentul auditorului cu privire la ceea ce constituie suficiente probe de audit adecvate este influențat de factori precum cei ce urmează:
- Semnificația denaturării potențiale a afirmației și probabilitatea ca aceasta să aibă un efect semnificativ, în mod individual sau agregat cu alte denaturări potențiale, asupra situațiilor financiare.
 - Eficacitatea reacțiilor și controalelor conducerii de tratare a riscurilor.
 - Experiența câștigată în timpul auditurilor anterioare cu privire la denaturări potențiale similare.
 - Rezultatele procedurilor de audit efectuate, inclusiv dacă astfel de proceduri de audit au identificat cazuri specifice de fraudă sau eroare.

Sursa și credibilitatea informațiilor disponibile.

Concludența probelor de audit.

Înțelegerea entității și mediului său, inclusiv a controlului intern al entității.

Documentația (a se vedea punctul 28)

- A63. Forma și aria de cuprindere a documentației de audit este o problemă de raționament profesional, și sunt influențate de natura, dimensiunea și complexitatea entității și a controlului său intern, disponibilitatea informației din partea entității și metodologia și tehnologia de audit utilizate în cadrul auditului.

⁷ ISA 315, punctul 31.

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 402

CONSIDERAȚII DE AUDIT AFERENTE UNEI ENTITĂȚI CARE UTILIZEAZĂ O ORGANIZAȚIE PRESTATOARE DE SERVICII

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele cu începere de la sau ulterior datei de 15 decembrie 2009)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA	1-5
Data intrării în vigoare	6
Obiective	7
Definiții	8
Cerințe	
Obținerea unei înțelegeri cu privire la serviciile prestate de o organizație prestatoare de servicii, inclusiv cu privire la controlul intern	9-14
Răspunsul la riscurile evaluate de denaturare semnificativă	15-17
Rapoarte de tip 1 sau tip 2 care exclud serviciile unui subcontractant al organizației prestatoare de servicii.	18
Fraudă, neconformitate cu legea și reglementările și denaturări necorectate cu privire la activitățile organizației prestatoare de servicii	19
Raportarea auditorului beneficiar	20-22
Aplicare și alte materiale explicative	
Obținerea unei înțelegeri cu privire la serviciile prestate de o organizație prestatoare de servicii, inclusiv cu privire la controlul intern	A1-A23
Răspunsul la riscurile evaluate de denaturare semnificativă	A24-A39
Rapoarte de tip 1 sau tip 2 care exclud serviciile unui subcontractant al organizației prestatoare de servicii	A40
Fraudă, neconformitatea cu legea și reglementările și denaturări necorectate cu privire la activitățile organizației prestatoare de servicii	A41
Raportarea auditorului beneficiar	A42-A44

Standardul Internațional de Audit (ISA) 402, „Considerații de audit aferente unei entități care utilizează o organizație prestatoare de servicii” trebuie citit în paralel cu ISA 200 „Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit”.

Introducere

Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitatea auditorului beneficiar de a obține suficiente probe de audit adecvate atunci când o entitate beneficiară utilizează serviciile uneia sau ale mai multor organizații prestatoare de servicii. În special, tratează felul în care auditorul beneficiar aplică ISA 315¹ și ISA 330² în obținerea unei înțelegeri cu privire la entitatea beneficiară, inclusiv cu privire la controlul intern relevant pentru audit, suficientă pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă și pentru conceperea și efectuarea procedurilor de audit suplimentare care să abordeze acele riscuri.
2. Multe entități externalizează aspecte ale activității lor către organizații care prestează servicii pornind de la îndeplinirea unei anumite sarcini sub îndrumarea entității până la înlocuirea completă a unor funcții și departamente ale entității, cum ar fi funcția de conformitate fiscală. Deși o mare parte a serviciilor furnizate de astfel de organizații fac parte integrantă din operațiunile entității, nu toate serviciile respective sunt relevante pentru audit.
3. Serviciile prestate de o organizație prestatoare de servicii sunt relevante pentru auditul situațiilor financiare ale entității beneficiare atunci când serviciile respective, și controalele aplicate acestora, fac parte din sistemul informațional al entității beneficiare, inclusiv procesele operaționale aferente, relevante pentru raportarea financiară. Deși este probabil ca majoritatea controalelor la organizația prestatoare de servicii să aibă legătură cu raportarea financiară, este posibil să existe și alte controale care ar putea fi relevante pentru audit, cum ar fi controalele asupra asigurării activelor. Serviciile unei organizații prestatoare de servicii fac parte din sistemul informațional al entității beneficiare, inclusiv procesele operaționale aferente, relevante pentru raportarea financiară dacă aceste servicii afectează oricare din aspectele următoare:
 - (a) Clasele de tranzacții din cadrul operațiunilor entității beneficiare semnificative pentru situațiile financiare ale entității beneficiare;
 - (b) Procedurile, atât cele privitoare la tehnologia informației (IT) cât și la sistemele manuale, prin care tranzacțiile entității sunt inițiate, înregistrate, procesate, corectate în funcție de necesitate, transferate către registrul general și raportate în situațiile financiare;

¹ ISA 315, “Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său”.

² ISA 330, “Răspunsul auditorului la riscurile evaluate”

- (c) Evidențele contabile aferente, fie în formă electronică, fie scrise de mână, care fundamentează informațiile și conturile specifice din situațiile financiare ale entității beneficiare și care sunt utilizate pentru a iniția, înregistra, procesa și raporta tranzacțiile entității beneficiare; acest aspect include și corectarea informațiilor incorecte și maniera în care informațiile sunt transferate către registrul general;
 - (d) Modul în care sistemul informațional al entității beneficiare captează evenimente și condiții semnificative pentru situațiile financiare, altele decât tranzacțiile;
 - (e) Procesul de raportare financiară utilizat pentru întocmirea situațiilor financiare ale entității beneficiare, inclusiv estimările contabile și prezentările semnificative; și
 - (f) Controalele asupra intrărilor din registrul jurnal, inclusiv intrările ne-standardizate pentru înregistrarea tranzacțiilor nerecurente, neobișnuite sau a ajustărilor.
4. Natura și amploarea activității ce urmează a fi efectuată de auditorul beneficiar cu privire la serviciile prestate de o organizație prestatoare de servicii depind de natura și semnificația serviciilor pentru entitatea beneficiară și de relevanța serviciilor respective pentru audit.
5. Prezentul ISA nu se aplică serviciilor prestate de instituțiile financiare care se limitează la procesarea tranzacțiilor autorizate specific de entitate, în beneficiul contului entității existent la instituția financiară respectivă, cum ar fi procesarea tranzacțiilor aferente extraselor de cont de către o bancă sau procesarea tranzacțiilor aferente titlurilor de valori de către un broker. În completare, prezentul ISA nu se aplică auditului tranzacțiilor legate de deținerea unei participații financiare în alte entități, cum ar fi parteneriatele, corporațiile sau asocierile în participație, atunci când participațiile sunt contabilizate și raportate deținătorilor lor.

Data intrării în vigoare

6. Prezentul ISA se aplică pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele cu începere de la sau ulterior datei de 15 decembrie 2009.

Obiective

7. Obiectivele auditorului beneficiar, atunci când entitatea beneficiară utilizează serviciile unei organizații prestatoare de servicii, sunt:
- (a) Să obțină o înțelegere, suficientă pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă, cu privire la natura și semnificația serviciilor prestate de organizația prestatoare de servicii și cu privire la

efectul acestora asupra controlului intern al entității beneficiare relevant pentru audit; și

- (b) Să conceapă și să efectueze proceduri de audit care să abordeze riscurile respective.

Definiții

- 8. În contextul ISA-urilor, termenii următori au semnificațiile atribuite mai jos:

- (a) Controale complementare ale entității beneficiare – Controale pe care organizația prestatoare de servicii, în conceperea serviciilor sale, presupune că le vor implementa entitățile beneficiare, și care, în cazul în care este necesar în vederea atingerii obiectivelor controlului, sunt identificate în descrierea sistemului său.
- (b) Raport cu privire la descrierea și conceperea controalelor la o organizație prestatoare de servicii (în prezentul ISA se face referire la acesta ca la raportul de tip 1) – Un raport care conține:
 - (i) O descriere, întocmită de conducerea organizației prestatoare de servicii, a sistemului organizației prestatoare de servicii, a obiectivelor controlului și a controalelor aferente care au fost concepute și implementate la o anumită dată; și
 - (ii) Un raport al auditorului prestator de servicii care are drept obiectiv exprimarea unei asigurări rezonabile care include opinia auditorului prestator de servicii cu privire la descrierea sistemului organizației prestatoare de servicii, a obiectivelor controlului și a controalelor aferente și a caracterului adecvat al modului în care sunt concepute controalele în vederea atingerii obiectivelor lor specificate.
- (c) Raport cu privire la descrierea, conceperea și eficacitatea operațională a controalelor la o organizație prestatoare de servicii (în prezentul ISA se face referire la acesta prin raport tip 2) – Un raport care conține:
 - (i) O descriere, întocmită de conducerea organizației prestatoare de servicii, a sistemului organizației prestatoare de servicii, a obiectivelor controlului și a controalelor aferente, a conceperii și a implementării lor la o anumită dată sau într-o perioadă de timp determinată și, în anumite cazuri, a eficacității lor operaționale într-o perioadă determinată; și
 - (ii) Un raport al auditorului prestator de servicii care are drept obiectiv exprimarea unei asigurări rezonabile care include:
 - (a) Opinia auditorului prestator de servicii cu privire la descrierea sistemului organizației prestatoare de servicii, a obiectivelor

controlului precum și a controalelor aferente, a caracterului adecvat al modului în care sunt concepute controalele în vederea atingerii obiectivelor lor specificate și a eficacității operaționale a controlului; și

- (b) O descriere a testelor auditorului prestator de servicii cu privire la controale și la rezultatele acestora.
- (d) Auditor prestator de servicii – Un auditor care, la solicitarea organizației prestatoare de servicii, furnizează un raport de asigurare cu privire la controalele organizației prestatoare de servicii.
- (e) Organizație prestatoare de servicii – O organizație terță (sau un segment dintr-o organizație terță) care furnizează servicii entităților beneficiare care fac parte din sistemele informaționale ale entităților respective relevante pentru raportarea financiară.
- (f) Sistem al organizației prestatoare de servicii – Politicile și procedurile concepute, implementate și întreținute de organizația prestatoare de servicii pentru a presta servicii acoperite de raportul auditorului prestator de servicii pentru entitățile beneficiare.
- (g) Subcontractant al organizației prestatoare de servicii – O organizație prestatoare de servicii utilizată de altă organizație prestatoare de servicii pentru a efectua anumite servicii prestate pentru entitățile beneficiare, care fac parte din acele sisteme informaționale ale entităților beneficiare relevante pentru raportarea financiară.
- (h) Auditor beneficiar – Un auditor care auditează și raportează cu privire la situațiile financiare ale entității beneficiare.
- (i) Entitate beneficiară – O entitate care utilizează o organizație prestatoare de servicii și ale cărei situații financiare sunt auditate.

Cerințe

Obținerea unei înțelegeri cu privire la serviciile prestate de o organizație prestatoare de servicii, inclusiv cu privire la controlul intern

- 9. Atunci când obține o înțelegere cu privire la entitatea beneficiară în conformitate cu ISA 315³, auditorul beneficiar trebuie să obțină o înțelegere cu privire la felul în care o entitate beneficiară utilizează serviciile unei organizații prestatoare de servicii în operațiunile entității beneficiare, inclusiv: (a se vedea punctele A1-A2)
 - (a) Natura serviciilor prestate de organizația prestatoare de servicii și semnificația acelor servicii pentru entitatea beneficiară, inclusiv a efectului

³ ISA 315, punctul 11

- acestora asupra controlului intern al entității beneficiare; (a se vedea punctele A3-A5)
- (b) Natura și semnificația tranzacțiilor procesate sau conturile sau procesele de raportare financiară afectate de serviciile organizației prestatoare de servicii; (a se vedea punctul A6)
 - (c) Gradul de interacțiune dintre activitățile organizației prestatoare de servicii și activitățile entității beneficiare; și (a se vedea punctul A7)
 - (d) Natura relației dintre entitatea beneficiară și organizația prestatoare de servicii, inclusiv termenii contractuali relevanți pentru activitățile întreprinse de organizația prestatoare de servicii. (a se vedea punctele A8-A11)
10. Atunci când obține o înțelegere cu privire la controlul intern relevant pentru audit în conformitate cu ISA 315⁴, auditorul beneficiar trebuie să evalueze conceperea și implementarea controalelor relevante la entitatea beneficiară care au legătură cu serviciile prestate de organizația prestatoare de servicii, inclusiv cele care se aplică tranzacțiilor procesate de organizația prestatoare de servicii. (a se vedea punctele A12-A14)
11. Auditorul beneficiar trebuie să stabilească dacă s-a obținut o înțelegere suficientă cu privire la natura și semnificația serviciilor prestate de organizația prestatoare de servicii și la efectul acestora asupra controlului intern al entității relevant pentru audit, astfel încât să furnizeze o bază pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă.
12. Dacă auditorul beneficiar nu este capabil să obțină o înțelegere suficientă de la entitatea beneficiară, auditorul beneficiar trebuie să obțină înțelegerea respectivă prin una sau mai multe din procedurile următoare:
- (a) Obținerea unui raport de tip 1 sau 2, dacă este posibil;
 - (b) Contactarea organizației prestatoare de servicii, prin intermediul entității beneficiare, pentru a obține informații specifice;
 - (c) Vizitarea organizației prestatoare de servicii și efectuarea procedurilor care vor furniza informațiile necesare cu privire la controalele relevante la organizația prestatoare de servicii; sau
 - (d) Utilizarea unui alt auditor în vederea efectuării procedurilor care vor furniza informațiile necesare cu privire la controalele relevante la organizația prestatoare de servicii. (a se vedea punctele A15-A20)

Utilizarea raportului tip 1 sau tip 2 pentru a-l sprijini pe auditorul beneficiar în înțelegerea organizației prestatoare de servicii

13. În determinarea gradului de adecvare și de suficiență a probelor de audit

⁴ ISA 315, punctul 12

furnizate de un raport de tip 1 sau tip 2, auditorul beneficiar trebuie să fie satisfăcut de:

- (a) Competența profesională și independența față de organizația prestatoare de servicii a auditorului prestator de servicii; și
 - (b) Adecvarea standardelor în conformitate cu care a fost emis raportul de tip 1 sau tip 2. (a se vedea punctul A21)
14. Dacă auditorul beneficiar plănuiește să utilizeze un raport de tip 1 sau de tip 2 drept probă de audit pentru a-l sprijini pe auditorul beneficiar în înțelegerea conceperii și implementării controalelor la organizația prestatoare de servicii, auditorul beneficiar trebuie:
- (a) Să evalueze dacă descrierea și conceperea controalelor la organizația prestatoare de servicii sunt realizate la o dată determinată sau sunt pentru o perioadă adecvată pentru scopurile auditorului beneficiar;
 - (b) Să evalueze gradul de adecvare și de suficiență a probelor furnizate de raport pentru înțelegerea controlului intern al entității beneficiare relevant pentru audit; și
 - (c) Să stabilească dacă controalele complementare ale entității beneficiare identificate de organizația prestatoare de servicii sunt relevante pentru entitatea beneficiară și, dacă da, să obțină o înțelegere dacă entitatea beneficiară a conceput și implementat asemenea controale. (a se vedea punctele A22-A23)

Răspunsul la riscurile evaluate de denaturare semnificativă

15. Ca răspuns la riscurile evaluate în conformitate cu ISA 330, auditorul beneficiar trebuie:
- (a) Să stabilească dacă există suficiente probe de audit adecvate cu privire la afirmațiile situațiilor financiare relevante în evidențele entității beneficiare; și, dacă nu,
 - (b) Să efectueze proceduri de audit suplimentare pentru a obține suficiente probe de audit adecvate sau să utilizeze un alt auditor pentru a efectua procedurile respective la organizația prestatoare de servicii pentru auditorul beneficiar. (a se vedea punctele A24-A28)

Teste ale controalelor

16. Atunci când evaluarea auditorului beneficiar cu privire la risc include o așteptare conform căreia controalele la organizația prestatoare de servicii funcționează în mod eficient, auditorul beneficiar trebuie să obțină probe de audit cu privire la eficacitatea operațională a acelor controale prin intermediul uneia sau al mai multora din următoarele proceduri:

- (a) Obținerea unui raport tip 2, în cazul în care există;
- (b) Efectuarea unor teste ale controalelor adecvate la organizația prestatoare de servicii; sau
- (c) Utilizarea unui alt auditor pentru a efectua teste ale controalelor la organizația prestatoare de servicii pentru auditorul beneficiar. (a se vedea punctele A29-A30)

Utilizarea raportului tip 2 drept probă de audit că controalele de la organizația prestatoare de servicii funcționează în mod eficace

17. Dacă, în conformitate cu punctul 16 litera (a), auditorul beneficiar plănuiește să utilizeze un raport tip 2 drept probă de audit că controalele de la organizația prestatoare de servicii funcționează în mod eficace, auditorul beneficiar trebuie să stabilească dacă raportul auditorului prestator de servicii furnizează suficiente probe de audit adecvate cu privire la eficacitatea controalelor în vederea fundamentării evaluării riscului de către auditorul beneficiar prin:

- (a) Evaluarea dacă descrierea, conceperea și eficacitatea operațională a controalelor de la organizația prestatoare de servicii sunt la o dată determinată sau pentru o perioadă determinată de timp care este convenabilă pentru scopurile auditorului beneficiar;
- (b) Stabilirea dacă controalele complementare ale entității beneficiare identificate de organizația prestatoare de servicii sunt relevante pentru entitatea beneficiară și, dacă da, obținerea unei înțelegeri dacă entitatea beneficiară a conceput și implementat astfel de controale și, dacă da, testarea eficacității lor operaționale;
- (c) Evaluarea gradului de adecvare a perioadei de timp acoperite de testele controalelor și a timpului scurs de la efectuarea testelor controalelor; și
- (d) Evaluarea dacă testele controalelor efectuate de auditorul prestator de servicii și rezultatele acestor teste, așa cum sunt descrise în raportul auditorului prestator de servicii, sunt relevante pentru afirmațiile din situațiile financiare ale entității beneficiare și furnizează suficiente probe de audit adecvate pentru a sprijini evaluarea riscului de către auditorul beneficiar. (a se vedea punctele A31-A39)

Rapoarte tip 1 sau tip 2 care exclud serviciile unui subcontractant al organizației prestatoare de servicii

18. Dacă auditorul beneficiar plănuiește să utilizeze un raport tip 1 sau tip 2 care exclude serviciile prestate de un subcontractant al organizației prestatoare de servicii și acele servicii sunt relevante pentru auditul situațiilor financiare ale entității beneficiare, auditorul beneficiar trebuie să aplice ce-

rințele prezentului ISA cu privire la serviciile prestate de subcontractanții organizației prestatoare de servicii. (a se vedea punctul A40)

Fraudă, neconformitate cu legea și reglementările și denaturări necorectate cu privire la activitățile organizației prestatoare de servicii

19. Auditorul beneficiar trebuie să intervieveze conducerea entității beneficiare pentru a afla dacă organizația prestatoare de servicii a raportat entității beneficiare sau dacă entitatea beneficiară este la curent în alt mod cu o eventuală fraudă sau neconformitate cu legea și reglementările sau cu eventuale denaturări necorectate care afectează situațiile financiare ale entității beneficiare. Auditorul beneficiar trebuie să evalueze cum afectează astfel de aspecte natura, plasarea în timp sau amploarea procedurilor de audit suplimentare ale auditorului beneficiar, inclusiv efectul asupra concluziilor auditorului beneficiar și asupra raportului auditorului beneficiar. (a se vedea punctul A41)

Raportarea auditorului beneficiar

20. Auditorul beneficiar trebuie să modifice opinia din raportul auditorului beneficiar în conformitate cu ISA 705⁵ atunci când auditorul beneficiar nu este capabil să obțină suficiente probe de audit adecvate cu privire la serviciile prestate de organizația prestatoare de servicii relevante pentru auditul situațiilor financiare ale entității beneficiare. (a se vedea punctul A42)
21. Auditorul beneficiar nu trebuie să facă referire la activitatea unui auditor prestator de servicii în raportul auditorului beneficiar care conține o opinie nemodificată, excepție făcând cazul în care acest lucru este dispus de lege sau de reglementări. Atunci când o asemenea referire este dispusă de lege sau de reglementări, raportul auditorului beneficiar trebuie să indice că referirea respectivă nu diminuează responsabilitatea auditorului beneficiar pentru opinia de audit. (a se vedea punctul A 43)
22. Dacă referirea la activitatea unui auditor prestator de servicii este relevantă pentru înțelegerea unei modificări a opiniei auditorului beneficiar, raportul auditorului beneficiar trebuie să indice că astfel de referiri nu diminuează responsabilitatea auditorului beneficiar pentru respectiva opinie. (a se vedea punctul A44)

⁵ ISA 705, „Modificări ale opiniei raportului auditorului independent”, punctul 6

Aplicare și alte materiale explicative

Obținerea unei înțelegeri cu privire la serviciile prestate de o organizație prestatoare de servicii, inclusiv cu privire la controlul intern

Sursele de informații (a se vedea punctul 9)

- A1. Informațiile cu privire la natura serviciilor prestate de o organizație prestatoare de servicii pot fi disponibile dintr-o largă varietate de surse, precum ar fi:
- Manuale de utilizare.
 - Descrieri ale sistemelor.
 - Manuale tehnice.
 - Contractul sau acordul privind nivelul serviciului între entitatea beneficiară și organizația prestatoare de servicii.
 - Rapoarte ale organizației prestatoare de servicii, ale auditorilor interni sau ale autorităților de reglementare cu privire la controalele organizației prestatoare de servicii.
 - Rapoarte ale auditorului prestator de servicii, inclusiv scrisori ale conducerii, acolo unde există.
- A2. Cunoștințele obținute din experiența auditorului beneficiar cu organizația prestatoare de servicii, de exemplu, din experiența cu alte misiuni de audit, pot fi de asemenea utile în obținerea unei înțelegeri cu privire la natura serviciilor prestate de organizația prestatoare de servicii. Aceasta poate fi în special utilă în cazul în care serviciile și controalele de la organizația prestatoare de servicii asupra serviciilor respective sunt puternic standardizate.

Natura serviciilor prestate de organizația prestatoare de servicii [a se vedea punctul 9, litera (a)]

- A3. O entitate beneficiară poate utiliza o organizație prestatoare de servicii ca pe o entitate care procesează tranzacții și menține responsabilitatea aferentă, sau ține evidența tranzacțiilor și procesează informațiile aferente. Organizațiile prestatoare de servicii care prestează astfel de servicii includ, de exemplu, departamente ale băncilor care investesc și întrețin active pentru planuri de beneficii pentru angajați sau pentru alte părți; bănci pentru credite ipotecare care prestează servicii ipotecare pentru alte părți și prestatori de servicii de aplicații care furnizează aplicații software sub formă de pachete și mediul tehnologic care permite clienților să proceseze tranzacțiile financiare și comerciale.

- A4. Exemplele de servicii ale organizațiilor prestatoare de servicii relevante pentru audit includ:
- Ținerea registrelor contabile ale entității beneficiare.
 - Managementul activelor.
 - Inițierea, ținerea evidenței și procesarea tranzacțiilor în calitate de agent al entității beneficiare.

Considerații specifice entităților mai mici

- A5. Entitățile mai mici pot utiliza servicii externe de evidență contabilă care cuprind de la procesarea anumitor tranzacții (ex.: plata impozitelor pe salarii) și ținerea registrelor contabile până la întocmirea situațiilor financiare. Utilizarea unei astfel de organizații prestatoare de servicii pentru întocmirea situațiilor financiare nu scutește conducerea unei entități mai mici și, acolo unde este cazul, persoanele însărcinate cu guvernanta, de responsabilitățile acestora cu privire la situațiile financiare⁶.

Natura și semnificația tranzacțiilor procesate de organizația prestatoare de servicii [a se vedea punctul 9, litera (b)]

- A6. O organizație prestatoare de servicii poate elabora politici și proceduri care afectează sistemul de control intern al entității beneficiare. Aceste politici și proceduri sunt separate cel puțin în parte din punct de vedere fizic și operațional de entitatea beneficiară. Semnificația controalelor organizației prestatoare de servicii pentru controalele entității beneficiare depinde de natura serviciilor prestate de organizația prestatoare de servicii, inclusiv natura și semnificația tranzacțiilor procesate pentru entitatea beneficiară. În anumite situații, este posibil ca tranzacțiile procesate și conturile afectate de organizația prestatoare de servicii să nu apară ca fiind semnificative pentru situațiile financiare ale entității beneficiare, dar natura tranzacțiilor procesate poate fi semnificativă și este posibil ca auditorul beneficiar să determine că o înțelegere a controalelor respective este necesară în aceste circumstanțe.

Gradul de interacțiune dintre activitățile organizației prestatoare de servicii și entitatea beneficiară [a se vedea punctul 9 litera (c)]

- A7. Semnificația controalelor organizației prestatoare de servicii pentru controalele entității beneficiare depinde de asemenea de gradul de interacțiune dintre activitățile sale și cele ale entității beneficiare. Gradul de interacțiune se referă la măsura în care o entitate beneficiară poate implementa și alege să

⁶ ISA 200, “Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit”, punctele 4 și A2-A3

implementeze controale eficace cu privire la procesarea efectuată de organizația prestatoare de servicii. De exemplu, există un grad înalt de interacțiune între activitățile entității beneficiare și cele ale organizației prestatoare de servicii atunci când entitatea beneficiară autorizează tranzacțiile și organizația prestatoare de servicii le procesează și ține contabilitatea pentru tranzacțiile respective. În aceste circumstanțe, poate fi viabil pentru entitatea beneficiară să implementeze controale eficace asupra acelor tranzacții. În schimb, atunci când organizația prestatoare de servicii inițiază sau ține evidența, procesează și efectuează contabilitatea pentru tranzacțiile entității beneficiare, există un grad mai scăzut de interacțiune între cele două organizații. În aceste circumstanțe, entitatea beneficiară poate să nu fie capabilă, sau poate alege să nu implementeze controale eficace asupra acestor tranzacții la entitatea beneficiară și se poate baza pe controalele de la organizația prestatoare de servicii.

Natura relațiilor dintre entitatea beneficiară și organizația prestatoare de servicii [a se vedea punctul 9 litera (d)]

- A8. Contractul sau acordul privind nivelul serviciului dintre entitatea beneficiară și organizația prestatoare de servicii poate să prevadă aspecte precum:
- Informația ce urmează a fi furnizată către entitatea beneficiară și responsabilitățile pentru inițierea tranzacțiilor referitoare la activitățile întreprinse de organizația prestatoare de servicii;
 - Aplicarea dispozițiilor organelor de reglementare cu privire la forma evidențelor care trebuie ținute, sau accesul la acestea;
 - Despăgubirea, acolo unde este cazul, ce urmează a fi acordată entității beneficiare în eventualitatea unui eșec al activității;
 - Dacă organizația prestatoare de servicii furnizează un raport cu privire la controalele sale, și dacă da, dacă acest raport va fi tip 1 sau tip 2;
 - Dacă auditorul beneficiar are drepturi de accesare a registrelor contabile ale entității beneficiare ținute de organizația prestatoare de servicii și a altor informații necesare pentru efectuarea auditului, și
 - Dacă acordul permite comunicarea directă între auditorul beneficiar și auditorul prestator de servicii.
- A9. Există o relație directă între organizația prestatoare de servicii și entitatea beneficiară și între organizația prestatoare de servicii și auditorul prestator de servicii. Aceste relații nu creează în mod necesar o relație directă între auditorul beneficiar și auditorul prestator de servicii. Acolo unde nu există o relație directă între auditorul beneficiar și auditorul prestator de servicii, comunicarea între auditorul beneficiar și auditorul prestator de servicii are loc, de obicei, prin intermediul entității beneficiare și al organizației

prestatoare de servicii. O relație directă poate fi creată de asemenea între auditorul beneficiar și auditorul prestator de servicii, dacă se au în vedere considerațiile privind etica și confidențialitatea. Un auditor beneficiar, de exemplu, poate utiliza un auditor prestator de servicii în vederea efectuării de proceduri pentru auditorul beneficiar, cum ar fi:

- (a) Teste ale controalelor la organizația prestatoare de servicii; sau
- (b) Proceduri de fond cu privire la tranzacțiile din situațiile financiare ale entității beneficiare și cu privire la soldurile ținute de o organizație prestatoare de servicii.

Considerații specifice pentru entitățile din sectorul public

- A10. În general auditorii din sectorul public au drepturi mai largi de acces instituite prin lege. Cu toate acestea, este posibil să existe situații în care astfel de drepturi de acces nu sunt disponibile, de exemplu, atunci când organizația prestatoare de servicii este localizată într-o jurisdicție diferită. În astfel de cazuri, este posibil să fie necesar ca un auditor din sectorul public să obțină o înțelegere cu privire la legislația aplicabilă în cealaltă jurisdicție pentru a stabili dacă pot fi obținute drepturi de acces adecvate. De asemenea, un auditor din sectorul public poate obține sau poate solicita entității beneficiare să includă drepturi de acces în clauzele contractuale dintre entitatea beneficiară și organizația prestatoare de servicii.
- A11. De asemenea, auditorii din sectorul public pot utiliza un alt auditor în vederea efectuării de teste ale controalelor sau de proceduri de fond în privința conformității cu legea, reglementările sau cu altă autoritate.

Înțelegerea controalelor aferente serviciilor prestate de organizația prestatoare de servicii (a se vedea punctul 10)

- A12. Entitatea beneficiară poate institui controale asupra serviciilor prestate de organizația prestatoare de servicii care pot fi testate de auditorul beneficiar și care pot permite auditorul beneficiar să concluzioneze că respectivele controale ale entității beneficiare funcționează în mod eficace pentru unele sau pentru toate afirmațiile aferente, independent de controalele care au loc la organizația prestatoare de servicii. Dacă o entitate beneficiară, de exemplu, utilizează o organizație prestatoare de servicii în vederea procesării tranzacțiilor aferente statului de plată, entitatea beneficiară poate institui controale asupra furnizării și primirii informațiilor aferente statului de plată care ar putea preveni sau identifica denaturările semnificative. Aceste controale pot include:
 - Compararea informațiilor trimise către organizația prestatoare de servi-

cii cu rapoartele asupra informațiilor primite de la organizația prestatoare de servicii, după ce informațiile au fost procesate.

- Recalcularea unui eșantion de valori din statul de plată pentru acuratețe și revizuirea caracterului rezonabil al valorii totale din statul de plată.

A13. În această situație, auditorul beneficiar poate efectua teste ale controalelor entității beneficiare cu privire la procesarea statului de plată care ar furniza o bază pentru formularea de concluzii de către auditor conform cărora controalele entității beneficiare funcționează în mod eficace pentru afirmațiile aferente tranzacțiilor din statul de plată.

A14. Așa cum este prezentat în ISA 315⁷, cu privire la anumite riscuri, auditorul beneficiar poate judeca că nu este posibil sau practicabil să obțină probe de audit suficiente și adecvate numai din proceduri de fond. Astfel de riscuri pot avea legătură cu înregistrarea inadecvată sau incompletă a claselor obișnuite și semnificative de tranzacții și de solduri ale conturilor, ale căror caracteristici permit adesea o procesare foarte automatizată, fără nicio intervenție manuală sau cu o astfel de intervenție scăzută. Astfel de caracteristici de procesare automatizată pot fi prezente în special atunci când entitatea beneficiară utilizează serviciile unei organizații prestatoare de servicii. În astfel de cazuri, controalele entității beneficiare cu privire la asemenea riscuri sunt relevante pentru audit și auditorului beneficiar i se cere să obțină o înțelegere și să evalueze astfel de controale în conformitate cu punctele 9 și 10 din prezentul ISA.

Proceduri suplimentare atunci când nu poate fi obținută o înțelegere suficientă de la entitatea beneficiară (a se vedea punctul 12)

A15. Decizia auditorului beneficiar cu privire la ce proceduri de la punctul 12 să efectueze, individual sau cumulat, în vederea obținerii informațiilor necesare pentru a furniza o bază pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă în relație cu utilizarea organizației prestatoare de servicii de către entitatea beneficiară poate fi influențată de aspecte precum:

- Atât dimensiunea entității beneficiare, cât și a organizației prestatoare de servicii;
- Complexitatea tranzacțiilor de la entitatea beneficiară și complexitatea serviciilor prestate de organizația prestatoare de servicii;
- Localizarea organizației prestatoare de servicii (de exemplu, auditorul beneficiar poate decide să utilizeze alt auditor pentru efectuarea procedurilor la organizația prestatoare de servicii pentru auditorul beneficiar

⁷ ISA 200, “Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit”, punctele 4 și A2-A3

- dacă organizația prestatoare de servicii se află într-un loc îndepărtat);
- Dacă se așteaptă ca procedura(ile) să furnizeze în mod eficace auditorului beneficiar probe de audit suficiente și adecvate; și
 - Natura relațiilor dintre entitatea beneficiară și organizația prestatoare de servicii.
- A16. Organizația prestatoare de servicii poate angaja un auditor prestator de servicii pentru a raporta cu privire la descrierea și conceperea controalelor sale (raport tip 1) sau cu privire la descrierea și conceperea controalelor sale și la eficacitatea operațională a acestora (raport tip 2). Rapoartele tip 1 sau tip 2 pot fi emise în conformitate cu Standardul Internațional privind Misiunile de Asigurare (ISAE) 3402⁸ sau în conformitate cu standardele elaborate de un organism de standardizare recunoscut și autorizat (care le pot identifica prin denumiri diferite, precum rapoarte tip A sau tip B).
- A17. În general, disponibilitatea unui raport tip 1 sau tip 2 va depinde de existența unei clauze care să prevadă un astfel de raport furnizat de organizația prestatoare de servicii în contractul dintre o organizație prestatoare de servicii și o entitate beneficiară. De asemenea, o organizație prestatoare de servicii poate alege, din motive practice, să pună la dispoziția entităților beneficiare un raport de tip 1 sau tip 2. Cu toate acestea, este posibil ca în anumite cazuri, un raport de tip 1 sau tip 2 să nu fie disponibil pentru entitățile beneficiare.
- A18. În anumite circumstanțe, o entitate beneficiară poate externaliza unul sau mai multe departamente sau funcții importante, cum ar fi întreaga planificare a impozitelor și funcțiile de conformitate, sau finanțele și contabilitatea sau funcția de control, către una sau mai multe organizații prestatoare de servicii. Având în vedere că este posibil ca în astfel de circumstanțe să nu fie disponibil un raport asupra funcției de control la organizația prestatoare de servicii, vizitarea organizației prestatoare de servicii poate fi cea mai eficace procedură pentru auditorul beneficiar în vederea obținerii unei înțelegeri cu privire la controalele de la organizația prestatoare de servicii, având în vedere că este foarte posibil să existe o interacțiune directă a conducerii entității beneficiare cu conducerea organizației prestatoare de servicii.
- A19. Un alt auditor poate fi utilizat pentru a efectua proceduri de audit care vor furniza informații necesare cu privire la controalele relevante de la organizația prestatoare de servicii. Dacă a fost emis un raport de tip 1 sau tip 2, auditorul beneficiar poate utiliza auditorul prestator de servicii pentru a efectua procedurile respective având în vedere că auditorul prestator

⁸ ISA 315, punctul 30

de servicii are o relație cu organizația prestatoare de servicii. În utilizarea activității unui alt auditor, auditorul beneficiar poate găsi îndrumarea din ISA 600⁹ utilă datorită faptului că face referire la înțelegerea unui alt auditor (inclusiv înțelegerea independenței și competenței profesionale a auditorului respectiv), implicarea în activitatea unui alt auditor în planificarea naturii, amplitudinii și plasării în timp a activității respective, și în evaluarea gradului de suficiență și de adecvare a probelor de audit obținute.

- A20. O entitate beneficiară poate utiliza organizația prestatoare de servicii care la rândul său utilizează un subcontractant pentru a furniza anumite servicii prestate unei entități beneficiare care fac parte din sistemul informațional al entității beneficiare relevant pentru raportarea financiară. Subcontractantul organizației prestatoare de servicii poate fi o entitate separată de organizația prestatoare de servicii sau poate fi o societate afiliată cu organizația prestatoare de servicii. Este posibil să fie necesar ca un auditor beneficiar să ia în considerare controalele de la subcontractantul organizației prestatoare de servicii. În situațiile în care sunt utilizate unul sau mai mulți subcontractanți ai organizației prestatoare de servicii, interacțiunea dintre activitățile entității beneficiare și cele ale organizației prestatoare de servicii este extinsă astfel încât să includă interacțiunea dintre entitatea beneficiară, organizația prestatoare de servicii și subcontractanții organizației prestatoare de servicii. Gradul acestei interacțiuni, precum și natura și semnificația tranzacțiilor procesate de organizația prestatoare de servicii și de subcontractanții organizației prestatoare de servicii reprezintă cei mai importanți factori pe care auditorul beneficiar trebuie să îi ia în considerare atunci când stabilește semnificația controalelor organizației prestatoare de servicii și ale subcontractantului organizației prestatoare de servicii pentru controalele entității beneficiare.

Utilizarea unui raport tip 1 sau tip 2 pentru a-l sprijini pe auditorul beneficiar în înțelegerea organizației prestatoare de servicii (a se vedea punctele 13-14)

- A21. Auditorul beneficiar poate intervieva organizația profesională din care face parte auditorul prestator de servicii cu privire la auditorul prestator de servicii sau poate intervieva alți practicieni dacă auditorul prestator de servicii se află sub supraveghere reglementată. Auditorul prestator de servicii își poate desfășura activitatea într-o jurisdicție în care sunt respectate standarde diferite cu privire la rapoartele asupra controalelor la organizația prestatoare de

⁹ ISAE 3402, "Rapoarte de asigurare cu privire la controalele la o organizație prestatoare de servicii terță"

- servicii, și auditorul beneficiar poate obține informații cu privire la standardele utilizate de auditorul prestator de servicii de la organul de reglementare.
- A22. Un raport de tip 1 sau tip 2, împreună cu informațiile cu privire la entitatea beneficiară, poate sprijini auditorul beneficiar în obținerea unei înțelegeri cu privire la:
- (a) Aspectele controalelor la organizația prestatoare de servicii care pot afecta procesarea tranzacțiilor entității beneficiare, inclusiv utilizarea unor subcontractanți;
 - (b) Fluxul de tranzacții semnificative prin intermediul organizației prestatoare de servicii în vederea stabilirii punctelor din fluxul de tranzacții în care ar putea apărea denaturări semnificative în situațiile financiare ale entității beneficiare;
 - (c) Obiectivele controlului la organizația prestatoare de servicii relevante pentru afirmațiile din situațiile financiare ale entității beneficiare; și
 - (d) Dacă controalele de la organizația prestatoare de servicii sunt concepute și implementate corespunzător în vederea prevenirii sau detectării erorilor de procesare care ar putea rezulta în denaturări semnificative ale situațiilor financiare ale entității beneficiare. Un raport de tip 1 sau tip 2 poate sprijini auditorul beneficiar în obținerea unei înțelegeri suficiente pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă. Cu toate acestea, un raport de tip 1 nu furnizează nicio probă cu privire la eficacitatea operațională a controalelor relevante.
- A23. Un raport de tip 1 sau tip 2 datat la, sau pentru o perioadă în afara perioadei de raportare a unei entități beneficiare poate sprijini auditorul beneficiar în obținerea unei înțelegeri preliminare a controalelor implementate la organizația prestatoare de servicii atunci când raportul este suplimentat cu informații actualizate din alte surse. Dacă descrierea organizației prestatoare de servicii cu privire la controale este datată la, sau pentru o perioadă care precede începutul perioadei supuse auditului, auditorul beneficiar poate efectua proceduri pentru a actualiza informațiile din raportul de tip 1 sau tip 2, precum ar fi:
- Discutarea modificărilor de la organizația prestatoare de servicii cu personalul entității beneficiare care ar putea fi în poziția de a avea cunoștință de astfel de lucruri;
 - Revizuirea documentației și a corespondenței curente emise de organizația prestatoare de servicii; sau
 - Discutarea schimbărilor cu personalul organizației prestatoare de servicii.

Răspunsul la riscurile evaluate de denaturare semnificativă (a se vedea punctul 15)

- A24. Creșterea riscurilor de denaturare semnificativă la entitatea beneficiară prin utilizarea unei organizații prestatoare de servicii depinde de natura serviciilor prestate și de controalele cu privire la aceste servicii; în anumite cazuri, utilizarea organizației prestatoare de servicii poate reduce riscul de denaturare semnificativă la entitatea beneficiară, în mod special dacă entitatea beneficiară însăși nu posedă expertiza necesară de a întreprinde activități particulare, precum inițierea, procesarea și înregistrarea tranzacțiilor, sau nu are resurse adecvate (ex: un sistem IT).
- A25. Atunci când organizația prestatoare de servicii menține elemente semnificative ale înregistrărilor contabile ale entității beneficiare, accesul direct la acele înregistrări poate fi necesar pentru ca auditorul beneficiar să obțină probe de audit suficiente și adecvate în legătură cu operarea controalelor cu privire la înregistrările respective sau pentru a justifica tranzacțiile și soldurile aferente înregistrate, sau ambele. Un astfel de acces poate implica fie inspecția fizică a înregistrărilor la sediul organizației prestatoare de servicii sau consultarea înregistrărilor păstrate electronic de la entitatea beneficiară sau din altă locație, sau din ambele. Acolo unde se obține acces electronic direct, auditorul beneficiar poate să obțină probe cu privire la gradul de adecvare al controalelor operate de organizația prestatoare de servicii asupra exhaustivității și integralității informațiilor entității beneficiare pentru care este responsabilă organizația prestatoare de servicii.
- A26. În determinarea naturii și amplitudinii probelor de audit ce urmează a fi obținute în legătură cu soldurile care reprezintă activele deținute sau tranzacțiile întreprinse de o organizație prestatoare de servicii pentru auditorul beneficiar, auditorul beneficiar poate avea în vedere următoarele proceduri:
- (a) Inspectarea înregistrărilor și documentelor ținute de entitatea beneficiară: credibilitatea acestei surse de probe este determinată de natura și amploarea înregistrărilor contabile și a documentației suport deținute de entitatea beneficiară. În anumite cazuri, entitatea beneficiară poate să nu păstreze înregistrări detaliate independente sau documentația tranzacțiilor specifice întreprinse pentru aceasta.
 - (b) Inspectarea înregistrărilor și documentelor ținute de organizația prestatoare de servicii: accesul auditorului beneficiar la înregistrările organizației prestatoare de servicii poate constitui o componentă a clauzelor contractuale dintre entitatea beneficiară și organizația prestatoare de servicii. De asemenea, auditorul beneficiar poate utiliza un alt audi-

tor, pentru ca acesta să obțină în numele său acces la registrele entității beneficiare ținute de organizația prestatoare de servicii.

- (c) Obținerea confirmărilor cu privire la solduri și tranzacții de la organizația prestatoare de servicii: atunci când entitatea beneficiară ține registre independente ale soldurilor și tranzacțiilor, confirmarea de la organizația prestatoare de servicii care coroborează registrele entității beneficiare poate constitui o probă de audit credibilă cu privire la existența tranzacțiilor și activelor implicate. De exemplu, atunci când sunt utilizate mai multe organizații prestatoare de servicii, precum un manager de investiții și un depozitar, și aceste organizații prestatoare de servicii țin registre independente, auditorul beneficiar poate confirma soldurile cu aceste organizații în vederea comparării acestor informații cu registrele independente ale entității beneficiare.

Dacă entitatea beneficiară nu ține registre independente, informațiile obținute prin confirmările de la organizația prestatoare de servicii reprezintă o declarație cu privire la ceea ce se reflectă în registrele ținute de organizația prestatoare de servicii. Prin urmare, astfel de confirmări, luate individual, nu constituie probe de audit credibile. În astfel de circumstanțe, auditorul beneficiar poate lua în considerare posibilitatea identificării unei surse alternative de probe independente.

- (d) Efectuarea de proceduri analitice cu privire la registrele ținute de entitatea beneficiară sau cu privire la rapoartele primite de la organizația prestatoare de servicii: este probabil ca eficacitatea procedurilor analitice să varieze în funcție de afirmații, fiind afectată de amploarea și detalierea informațiilor disponibile.

- A27. Un alt auditor poate efectua proceduri a căror natură să fie una de fond în beneficiul auditorilor beneficiari. O astfel de misiune poate implica efectuarea, de către un alt auditor, de proceduri convenite între entitatea beneficiară și auditorul acesteia și între organizația prestatoare de servicii și auditorul acesteia. Observațiile rezultate din procedurile efectuate de un alt auditor sunt revizuite de auditorul beneficiar pentru a stabili dacă acestea constituie probe de audit suficiente și adecvate. În completare, este posibil să existe cerințe impuse de autorități guvernamentale sau prin intermediul clauzelor contractuale în conformitate cu care auditorul prestator de servicii efectuează proceduri desemnate a căror natură este una de fond. Rezultatele aplicării procedurilor dispuse cu privire la soldurile și tranzacțiile procesate de organizația prestatoare de servicii pot fi utilizate de auditorii beneficiari ca făcând parte din probele necesare pentru fundamentarea opi-

niilor de audit. În aceste circumstanțe, poate fi util ca auditorul beneficiar și auditorul prestator de servicii să convină, anterior efectuării procedurilor, asupra documentației de audit sau asupra accesului la documentația de audit care va fi furnizată auditorului beneficiar.

- A28. În anumite circumstanțe, în particular acolo unde o entitate beneficiară externalizează o parte sau toate funcțiile sale financiare către o organizație prestatoare de servicii, auditorul beneficiar se poate confrunta cu o situație în care o parte semnificativă a probelor de audit se află la organizația prestatoare de servicii. Este posibil să fie nevoie ca procedurile de fond să fie efectuate la organizația prestatoare de servicii de către auditorul beneficiar sau de alt auditor pentru cel dintâi. Un auditor prestator de servicii poate furniza un raport tip 2 și, în completare, poate efectua proceduri de fond pentru auditorul beneficiar. Implicarea unui alt auditor nu afectează responsabilitatea auditorului beneficiar de a obține probe de audit suficiente și adecvate care să constituie o bază rezonabilă pentru opinia auditorului beneficiar. În conformitate, concluzia auditorului beneficiar cu privire la obținerea de probe de audit suficiente și adecvate și cu privire la necesitatea ca auditorul beneficiar să efectueze proceduri de fond suplimentare include implicarea auditorului beneficiar sau dovada acestei implicări în direcționarea, supervizarea și efectuarea procedurilor de fond efectuate de un alt auditor.

Teste ale controalelor (a se vedea punctul 16)

- A29. ISA 330¹⁰ dispune ca auditorul beneficiar să conceapă și să efectueze teste ale controalelor în vederea obținerii de probe de audit suficiente și adecvate pentru eficacitatea operațională a controalelor relevante în anumite circumstanțe. În contextul unei organizații prestatoare de servicii, această cerință se aplică atunci când:
- (a) Evaluarea auditorului beneficiar cu privire la riscurile de denaturare semnificativă include o așteptare conform căreia controalele organizației prestatoare de servicii funcționează în mod eficace (adică auditorul beneficiar intenționează să se bazeze pe eficacitatea operațională a controalelor de la organizația prestatoare de servicii în stabilirea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de fond); sau
 - (b) Procedurile de fond individuale, sau cumulate cu teste ale eficacității

¹⁰ ISA 600, „Considerente speciale – auditul situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)”, punctul 2, susține: „Auditorul poate considera acest ISA util, adaptat în funcție de circumstanțe, în cazul în care auditorul implică alți auditori în auditul situațiilor financiare care nu sunt situații financiare ale grupului...”. A se vedea de asemenea și punctul 19 din ISA 600.

operaționale a controalelor de la entitatea beneficiară, nu pot furniza probe de audit suficiente și adecvate la nivelul afirmației.

- A30. Dacă un raport de tip 2 nu este disponibil, un auditor beneficiar poate contacta organizația prestatoare de servicii, prin intermediul entității beneficiare, pentru a solicita ca un auditor prestator de servicii să fie angajat pentru a furniza un raport tip 2 care include teste ale eficacității operaționale a controalelor relevante sau auditorul beneficiar poate utiliza un alt auditor pentru ca acesta să efectueze proceduri la organizația prestatoare de servicii care să testeze eficacitatea operațională ale controalelor respective. De asemenea, un auditor beneficiar poate vizita organizația prestatoare de servicii și efectua teste ale controalelor relevante dacă organizația prestatoare de servicii este de acord cu acest lucru. Evaluările riscurilor ale auditorului beneficiar sunt bazate pe probele cumulate furnizate de activitatea unui alt auditor și de procedurile auditorului beneficiar.

Utilizarea unui raport tip 2 în calitate de probă de audit care atestă faptul că controalele de la organizația prestatoare de servicii funcționează în mod eficace (a se vedea punctul 17)

- A31. Un raport tip 2 poate fi întocmit pentru a satisface nevoile mai multor auditori beneficiari; prin urmare este posibil ca testele controalelor și rezultatele descrise în raportul auditorului prestator de servicii să nu fie relevante pentru afirmațiile semnificative din situațiile financiare ale entității beneficiare. Testele relevante ale controalelor și rezultatele sunt evaluate pentru a stabili dacă raportul auditorului prestator de servicii furnizează probe de audit suficiente și adecvate cu privire la eficacitatea controalelor pentru a sprijini evaluarea riscului de către auditorul beneficiar. În acest proces, auditorul beneficiar poate lua în considerare următorii factori:

- (a) Perioada de timp acoperită de testele controalelor și timpul scurs de la efectuarea testelor controalelor;
- (b) Domeniul de aplicare al activității auditorului prestator de servicii și serviciile și procesele acoperite, controalele testate și testele care au fost întreprinse, și maniera în care controalele testate au legătură cu controalele entității beneficiare; și
- (c) Rezultatele acelor teste ale controalelor și opinia auditorului prestator de servicii cu privire la eficacitatea operațională a controalelor.

- A32. Pentru anumite afirmații, cu cât perioada acoperită de un test specific este mai scurtă și perioada de timp scursă de la efectuarea testului este mai lungă, cu atât testul poate furniza mai puține probe de audit. În compararea perioadei acoperite de raportul de tip 2 cu perioada de raportare financiară a

entității beneficiare, auditorul beneficiar poate concluziona că raportul tip 2 furnizează mai puține probe de audit dacă există o suprapunere scurtă între perioada acoperită de raportul tip 2 și perioada pentru care auditorul beneficiar intenționează să se bazeze pe raport. Într-un astfel de caz, un raport tip 2 care acoperă perioada precedentă sau ulterioară poate furniza probe de audit suplimentare. În alte cazuri, auditorul beneficiar poate stabili că este necesară efectuarea, sau utilizarea unui alt auditor în vederea efectuării, de teste ale controalelor la organizația prestatoare de servicii pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la eficacitatea operațională a controalelor respective.

A33. De asemenea, poate fi necesar ca auditorul beneficiar să obțină probe suplimentare cu privire la modificările semnificative aplicate controalelor relevante de la organizația prestatoare de servicii în afara perioadei acoperite de raportul tip 2 sau să stabilească procedurile de audit suplimentare care vor fi efectuate. Factorii relevanți în stabilirea probelor de audit suplimentare care vor fi obținute cu privire la controalele de la organizația prestatoare de servicii care funcționau în afara perioadei acoperite de raportul auditorului prestator de servicii pot include:

- Semnificația riscurilor evaluate de denaturare semnificativă la nivelul afirmațiilor;
- Controalele specifice care au fost testate în timpul perioadei interimare și modificările semnificative aplicate acestora după testare, inclusiv modificările din sistemul informațional, ale proceselor și ale personalului;
- Gradul în care au fost obținute probele de audit cu privire la eficacitatea operațională a controalelor respective;
- Durata perioadei rămase;
- Măsura în care auditorul beneficiar intenționează să reducă procedurile de fond suplimentare bazându-se pe credibilitatea controalelor; și
- Eficacitatea mediului controlului și monitorizarea controalelor de la entitatea beneficiară.

A34. Probele de audit suplimentare pot fi obținute, de exemplu, prin extinderea testelor controalelor pe perioada rămasă sau prin testarea monitorizării controalelor entității beneficiare.

A35. Dacă perioada de testare a auditorului prestator de servicii este complet în afara perioadei de raportare financiară a entității beneficiare, auditorul beneficiar nu va putea să se bazeze pe acestea pentru a concluziona că controalele entității beneficiare funcționează în mod eficace, deoarece acestea nu furnizează probe de audit din perioada curentă cu privire la eficacitatea

- controalelor, excepție făcând cazul în care sunt efectuate alte proceduri.
- A36. În anumite circumstanțe, un serviciu prestat de o organizație prestatoare de servicii poate fi conceput pornind de la prezumția că anumite controale vor fi implementate de către entitatea beneficiară. De exemplu, serviciul poate fi conceput prezumând că entitatea beneficiară va avea controale implementate pentru autorizarea tranzacțiilor înainte ca acestea să fie trimise către organizația prestatoare de servicii pentru a fi procesate. Într-o astfel de situație, descrierea controalelor de către organizația prestatoare de servicii poate include o descriere a controalelor complementare ale entității beneficiare. Auditorul beneficiar analizează dacă acele controale complementare ale entității beneficiare sunt relevante pentru serviciile prestate către entitatea beneficiară.
- A37. Dacă auditorul beneficiar consideră că este posibil ca raportul auditorului prestator de servicii să nu furnizeze probe de audit suficiente și adecvate, de exemplu, dacă raportul unui auditor prestator de servicii nu conține o descriere a testelor controalelor ale auditorului prestator de servicii și a rezultatelor acestora, auditorul beneficiar poate suplimenta înțelegerea procedurilor și a concluziilor auditorului prestator de servicii prin contactarea organizației prestatoare de servicii, prin intermediul entității beneficiare, pentru a solicita o discuție cu auditorul prestator de servicii cu privire la domeniul de aplicare și la rezultatele activității auditorului prestator de servicii. De asemenea, dacă auditorul beneficiar consideră necesar, poate contacta organizația prestatoare de servicii, prin intermediul entității beneficiare, pentru a solicita ca auditorul prestator de servicii să efectueze proceduri la organizația prestatoare de servicii. Alternativ, auditorul beneficiar, sau un alt auditor la solicitarea auditorului beneficiar, poate efectua astfel de proceduri.
- A38. Raportul tip 2 al auditorului prestator de servicii identifică rezultatele testelor, inclusiv excepțiile și alte informații care ar putea afecta concluziile auditorului beneficiar. Excepțiile notate de auditorul prestator de servicii sau o opinie modificată în raportul de tip 2 al auditorului prestator de servicii nu înseamnă în mod necesar că raportul tip 2 al auditorului prestator de servicii nu va fi util pentru auditul situațiilor financiare ale entității beneficiare în evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă. Mai degrabă, excepțiile și aspectele care determină modificarea opiniei în raportul tip 2 al auditorului prestator de servicii sunt luate în considerare în evaluarea auditorului beneficiar cu privire la testele controalelor efectuate de auditorul prestator de servicii. În considerarea excepțiilor și aspectelor care determină modi-

ficarea opiniei, auditorul beneficiar poate discuta astfel de aspecte cu auditorul prestator de servicii. O astfel de comunicare depinde de contactarea entității prestatoare de servicii de către entitatea beneficiară și de obținerea aprobării din partea organizației prestatoare de servicii pentru efectuarea a comunicării.

Comunicarea deficiențelor din controlul intern identificate pe parcursul auditului

A39. Auditorului beneficiar i se cere să comunice la timp, în scris, deficiențele semnificative identificate pe parcursul auditului atât conducerii, cât și persoanelor însărcinate cu guvernanta¹¹. De asemenea, auditorului beneficiar i se cere să comunice conducerii, la un nivel de responsabilitate adecvat și la timp, alte deficiențe din controlul intern identificate pe parcursul auditului care, în raționamentul profesional al auditorului beneficiar, sunt de o importanță suficientă pentru a fi supuse atenției conducerii¹². Aspectele pe care auditorul beneficiar le poate identifica pe parcursul auditului și pe care le poate comunica conducerii și persoanelor însărcinate cu guvernanta entității beneficiare includ:

- Orice monitorizare a controalelor care ar putea fi implementate de către entitatea beneficiară, inclusiv cele identificate în urma obținerii unui raport de tip 1 sau tip 2;
- Cazurile în care controalele complementare ale entității beneficiare sunt notate în raportul de tip 1 sau tip 2 și nu sunt implementate la entitatea beneficiară; și
- Controalele care ar putea fi necesare la organizația prestatoare de servicii și care nu apar ca fiind implementate sau care nu sunt acoperite în mod specific de un raport de tip 2.

Rapoarte de tip 1 sau tip 2 care exclud serviciile unui subcontractant al organizației prestatoare de servicii (a se vedea punctul 18)

A40. Dacă o organizație prestatoare de servicii utilizează un subcontractant, raportul auditorului prestator de servicii poate fie să includă, fie să excludă obiectivele relevante ale controlului subcontractantului organizației prestatoare de servicii sau controalele aferente din descrierea organizației prestatoare de servicii cu privire la sistemul său și din domeniul de aplicare al misiunii auditorului prestator de servicii. Aceste două metode de raportare sunt cunoscute drept metoda inductivă și, respectiv, metoda

¹¹ ISA 330, punctul 8

¹² ISA 265, „Comunicarea deficiențelor în controlul intern către persoanele însărcinate cu guvernanta și către conducere”,
punctele 9-10

deductivă. Dacă raportul de tip 1 sau de tip 2 exclude controalele la un subcontractant al organizației prestatoare de servicii, și serviciile acestuia sunt relevante pentru auditul situațiilor financiare ale entității beneficiare, se dispune ca auditorul beneficiar să aplice cerințele prezentului ISA cu privire la subcontractantul organizației prestatoare de servicii. Natura și amploarea activității ce urmează a fi efectuată de auditorul beneficiar cu privire la serviciile prestate de un subcontractant al organizației prestatoare de servicii depinde de natura și semnificația acelor servicii pentru entitatea beneficiară și de relevanța acelor servicii pentru audit. Aplicarea cerinței de la punctul 9 îl ajută pe auditorul beneficiar în stabilirea efectului subcontractantului organizației prestatoare de servicii și a naturii și amplitudinii activității ce urmează a fi efectuată.

Fraudă, neconformitate cu legea și reglementările și denaturări necorectate cu privire la activitățile organizației prestatoare de servicii (a se vedea punctul 19)

- A41. Este posibil ca termenii contractului cu entitățile beneficiare să dispună ca organizația prestatoare de servicii să prezinte entităților beneficiare afec-tate orice fraudă, orice neconformitate cu legea și reglementările sau orice denaturări necorectate ce pot fi atribuite conducerii organizației prestatoare de servicii sau angajaților. Așa cum este dispus la punctul 19, auditorul beneficiar interviează conducerea entității beneficiare pentru a afla dacă organizația prestatoare de servicii a raportat astfel de aspecte și evaluează dacă orice aspecte raportate de organizația prestatoare de servicii afectează natura, plasarea în timp sau amploarea procedurilor de audit suplimentare ale auditorului beneficiar. În anumite circumstanțe, auditorul beneficiar poate solicita informații suplimentare pentru a efectua această evaluare și poate solicita entității beneficiare să contacteze organizația prestatoare de servicii în vederea obținerii informațiilor necesare.

Raportarea auditorului beneficiar (a se vedea punctul 20)

- A42. Atunci când auditorul beneficiar nu este capabil să obțină probe de audit suficiente și adecvate cu privire la serviciile prestate de o organizație prestatatoare de servicii relevante pentru auditul situațiilor financiare ale entității beneficiare, există o limitare a domeniului de aplicare al auditului. Acesta poate fi cazul atunci când:
- Auditorul beneficiar nu este capabil să obțină o înțelegere suficientă a serviciilor furnizate de organizația prestatoare de servicii și nu are o bază pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă;

- Evaluarea riscului a auditorului beneficiar include o așteptare ca controalele de la organizația prestatoare de servicii să funcționeze în mod eficace și auditorul beneficiar nu este capabil să obțină probe de audit suficiente și adecvate cu privire la eficacitatea operațională a acestor controale; sau
- Probele de audit suficiente și adecvate sunt disponibile doar în registrele ținute la organizația prestatoare de servicii și auditorul beneficiar nu este capabil să obțină acces direct la aceste registre.

Dacă auditorul beneficiar exprimă o opinie modificată sau refuză o opinie depinde de concluzia auditorului beneficiar cu privire la eventualitatea ca posibilele efecte asupra situațiilor financiare să fie substanțiale sau omni-prezente.

Referire la activitatea unui auditor prestator de servicii (a se vedea punctele 21-22)

- A43. În anumite cazuri, legea și reglementările pot dispune o referire la activitatea auditorului prestator de servicii în raportul auditorului beneficiar, de exemplu, pentru transparența în sectorul public. În astfel de circumstanțe, auditorul beneficiar poate avea nevoie de consimțământul auditorului prestator de servicii înainte de a face o asemenea referire.
- A44. Faptul că o entitate beneficiară utilizează o organizație prestatoare de servicii nu afectează responsabilitatea auditorului beneficiar, în conformitate cu ISA-urile, de a obține probe de audit suficiente și adecvate pentru a putea avea o bază rezonabilă pentru opinia auditorului beneficiar. Prin urmare, auditorul beneficiar nu face referire la raportul auditorului prestator de servicii în calitate de bază chiar parțială pentru opinia auditorului beneficiar cu privire la situațiile financiare ale entității beneficiare. Cu toate acestea, atunci când auditorul beneficiar exprimă o opinie modificată datorită unei opinii modificate dintr-un raport al auditorului prestator de servicii, auditorului beneficiar nu îi este interzisă referirea la raportul auditorului prestator de servicii dacă o astfel de referire constituie un fundament pentru explicarea motivului care stă la baza opiniei modificate a auditorului beneficiar. În astfel de circumstanțe, înainte de a face o astfel de referire, auditorul beneficiar poate avea nevoie de consimțământul auditorului prestator de servicii.

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 450

EVALUAREA DENATURĂRILOR IDENTIFICATE PE PARCURSUL AUDITULUI

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele începând de
la sau ulterior datei de 15 decembrie 2009)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA	1
Data intrării în vigoare	2
Obiectiv	3
Definiții	4
Cerințe	
Cumularea denaturărilor identificate	5
Luarea în considerare a denaturărilor identificate pe măsură ce auditul progresează	6-7
Comunicarea și corectarea denaturărilor	8-9
Evaluarea efectului denaturărilor necorectate	10-13
Declarații scrise	14
Documentație	15
Aplicare și alte materiale explicative	
Definiția denaturării	A1
Cumularea denaturărilor identificate	A2-A3
Luarea în considerare a denaturărilor identificate pe măsură ce auditul progresează	A4-A6
Comunicarea și corectarea denaturărilor	A7-A10
Evaluarea efectului denaturărilor necorectate	A11-A23
Declarații scrise	A24
Documentație	A25

Standardul Internațional de Audit (ISA) 450 „Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului” trebuie citit în paralel cu ISA 200 „Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit”.

Introducere

Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitatea auditorului în evaluarea efectului denaturărilor identificate asupra auditului și a denaturărilor necorectate, dacă există, asupra situațiilor financiare. ISA 700 tratează responsabilitatea auditorului, în formarea unei opinii cu privire la situațiile financiare, pentru a trage concluzii cu privire la faptul dacă s-a obținut o asigurare rezonabilă privind faptul că situațiile financiare ca întreg nu conțin denaturări semnificative. Concluzia auditorului cerută de ISA 700 ia în considerare evaluarea de către auditor a efectului denaturărilor necorectate, dacă acestea există, asupra situațiilor financiare, în conformitate cu prezentul ISA.¹ ISA 320² tratează responsabilitatea auditorului în aplicarea adecvată a conceptului de prag de semnificație în planificarea și efectuarea unui audit al situațiilor financiare.

Data intrării în vigoare

2. Prezentul ISA se aplică pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele începând de la sau ulterior datei de 15 decembrie 2009.

Obiectiv

3. Obiectivul auditorului este acela de a evalua:
 - (a) Efectul denaturărilor identificate asupra auditului; și
 - (b) Efectul denaturărilor necorectate, dacă există, asupra situațiilor financiare.

Definiții

4. **În scopurile ISA-urilor, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:**
 - (a) Denaturare – O diferență între suma, clasificarea, prezentarea, sau dezvoltarea unui element raportat în situațiile financiare și suma, clasificarea, prezentarea, sau dezvoltarea care este cerută pentru ca elementul să fie în conformitate cu cadrul general de raportare financiar aplicabil. Denaturările pot apărea ca urmare a erorii sau fraudei. (a se vedea punctul A1)

Atunci când auditorul exprimă o opinie cu privire la faptul dacă situațiile financiare oferă o imagine corectă și fidelă sau sunt prezentate fidel, sub toate aspectele semnificative, denaturările includ de asemenea și acele ajustări ale sumelor, clasificărilor, prezentărilor sau dezvoltărilor care, în opinia

¹ ISA 700, „Formularea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare,” punctele 10-11.

² ISA 320, „Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit.”

auditorului, sunt necesare pentru ca situațiile financiare să ofere o imagine corectă și fidelă, sau să fie prezentate fidel, sub toate aspectele semnificative.

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

Cerințe

Cumularea denaturărilor identificate

- 5. Auditorul va cumula denaturări identificate în timpul auditului, altele decât cele care sunt evident triviale. (a se vedea punctele A2-A3)

Luarea în considerare a denaturărilor identificate pe măsură de auditul progresează

- 6. Auditorul va determina dacă strategia generală de audit și planul de audit trebuie să fie revizuite dacă:
 - (a) Natura denaturărilor identificate și circumstanțele în care acestea au avut loc indică faptul că ar putea să existe alte denaturări, care dacă ar fi considerate în mod agregat împreună cu denaturările cumulate în timpul auditului, ar putea fi semnificative; sau (a se vedea punctul A4)
 - (b) Totalitatea denaturărilor cumulate pe parcursul auditului se apropie de valoarea pragului de semnificație determinat în conformitate cu ISA 320. (a se vedea punctul A5)
- 7. Dacă, la cererea auditorului, conducerea a examinat o clasă de tranzacții, sold de cont sau prezentare, și denaturările care au fost detectate, auditorul va efectua proceduri adiționale de audit pentru a determina dacă denaturările rămân valabile. (a se vedea punctul A6)

Comunicarea și corectarea denaturărilor

- 8. Auditorul va comunica nivelului adecvat de conducere, la timp, toate denaturările cumulate pe parcursul auditului, cu excepția situației în care acest lucru îi este interzis prin lege sau regulament.³ Auditorul va solicita conducerii să corecteze acele denaturări. (a se vedea punctele A7-A9)
- 9. Dacă, conducerea refuză să corecteze anumite sau toate denaturările comunicate de auditor, auditorul va obține o înțelegere cu privire la motivele conducerii pentru a refuza corecțiile și va lua acea înțelegere în considerare la evaluarea faptului dacă situațiile financiare ca întreg nu conțin denaturări semnificative. (a se vedea punctul A10)

Evaluarea efectului denaturărilor necorectate

³ ISA 260, „Comunicarea cu persoanele însărcinate cu guvernarea,” punctul 7.

10. Înainte de evaluarea efectului denaturărilor necorectate, auditorul va reevalua pragul de semnificație determinat în conformitate cu ISA 320 pentru a confirma dacă rămâne valabil în contextul rezultatelor financiare efective ale entității. (a se vedea punctele A11-A12)
11. Auditorul va determina dacă denaturările necorectate sunt semnificative, în mod individual sau în mod agregat. În determinarea acestui fapt auditorul va lua în considerare:
 - (a) Mărimea și natura denaturărilor, atât în legătură cu anumite clase de tranzacții, solduri de conturi sau prezentări, cât și cu situațiile financiare ca întreg, și circumstanțele particulare în care acestea au loc; și (a se vedea punctele A13-A17, A19-A20)
 - (b) Efectul denaturărilor necorectate, legate de perioade anterioare, asupra claselor de tranzacții, soldurilor de conturi sau prezentărilor relevante și asupra situațiilor financiare ca întreg. (a se vedea punctul A18)

Comunicarea cu cei însărcinați cu guvernanta

12. Auditorul va comunica denaturările necorectate și efectele pe care acestea le pot avea în mod individual sau agregat asupra opiniei din raportul auditorului, celor însărcinați cu guvernanta, exceptând situația în care acest lucru îi este interzis prin lege sau regulament.⁴ Comunicarea auditorului va identifica în mod individual denaturările semnificative necorectate. Auditorul va solicita ca denaturările necorectate să fie corectate. (a se vedea punctele A21-A23)
13. Auditorul va comunica de asemenea celor însărcinați cu guvernanta efectul denaturărilor necorectate, legate de perioade anterioare, asupra claselor de tranzacții, soldurilor de conturi sau prezentărilor relevante și asupra situațiilor financiare ca întreg.

Declarații scrise

14. Auditorul va solicita declarații scrise din partea conducerii și acolo unde este cazul din partea celor însărcinați cu guvernanta, cu privire la faptul că aceștia consideră că efectele denaturărilor sunt nesemnificative, fie în mod individual fie în mod agregat, la nivelul situațiilor financiare ca întreg. Un sumar al unor asemenea elemente va fi inclus în sau atașat la declarația scrisă. (a se vedea punctul A24)

Documentație

15. Auditorul va include în documentația de audit:⁵ (a se vedea punctul A25)

⁴ A se vedea nota de subsol 3.

⁵ ISA 230, „Documentația de audit,” punctele 8-11, și punctul A6.

- (a) Valoarea sub care denaturările ar fi privite ca fiind în mod clar triviale (a se vedea punctul 5);
- (b) Toate denaturările cumulate pe parcursul auditului și dacă acestea au fost corectate. (a se vedea punctele 5, 8 și 12); și
- (c) Concluzia auditorului cu privire la faptul dacă denaturările necorectate sunt semnificative, în mod individual sau în mod agregat, și baza pentru acea concluzie (a se vedea punctul 11).

Aplicare și alte materiale explicative

Definiția denaturării [a se vedea punctul 4 litera (a)]

A1. Denaturările ar putea rezulta din:

- (a) O lipsă a acurateței în strângerea sau procesarea de informații pe baza cărora sunt pregătite situațiile financiare;
- (b) O omisiune a unei sume sau a unei prezentări;
- (c) O estimare contabilă incorectă rezultată din trecerea cu vederea sau o clară interpretare greșită a faptelor; și
- (d) Judecăți ale conducerii cu privire la estimările contabile pe care auditorul nu le consideră a fi rezonabile sau selectarea și aplicarea politicilor contabile pe care auditorul le consideră a fi inadecvate.

Exemple de denaturări rezultate ca urmare a fraudei sunt oferite în ISA 240.⁶

Cumularea denaturărilor identificate (a se vedea punctul 5)

- A2. Auditorul ar putea desemna o valoare sub care denaturările ar fi în mod evident triviale și nu ar necesita cumulare ca urmare a faptului că auditorul se așteaptă în mod clar ca cumularea unor asemenea sume să nu aibă un efect semnificativ asupra situațiilor financiare. “Evident triviale” nu este o expresie sinonimă cu “nesemnificative.” Aspecte care sunt în mod evident triviale vor avea o magnitudine cu totul diferită (mai mică) decât pragul de semnificație determinat în conformitate cu ISA 320 și vor fi aspecte care sunt în mod clar lipsite de importanță, fie că sunt luate în mod individual sau în mod agregat, fie că sunt judecate în baza oricărui criteriu de mărime, natură sau circumstanțe. Atunci când există incertitudini cu privire la faptul dacă unul sau mai multe elemente sunt în mod evident triviale, aspectul nu este considerat a fi în mod evident trivial.

⁶ ISA 240, „Responsabilitățile auditorului privind fraudă în cadrul unui audit al situațiilor financiare,” punctele A1-A6.

- A3. Pentru a-l ajuta pe auditor în evaluarea efectului denaturărilor cumulate pe parcursul auditului și în comunicarea denaturărilor conducerii și celor însărcinați cu guvernanta, ar putea fi util să se facă distincție între denaturări efective, denaturări legate de judecată și denaturări proiectate.
- Denaturările efective sunt denaturările cu privire la care nu există nici un dubiu.
 - Denaturările legate de judecată sunt diferențe care rezultă din judecăți ale conducerii cu privire la estimări contabile pe care auditorul nu le consideră a fi rezonabile, sau selectarea sau aplicarea politicilor contabile pe care auditorul le consideră inadecvate.
 - Denaturările proiectate sunt cea mai bună estimare a auditorului cu privire la denaturările în populații, care implică proiecția denaturărilor detectate în eșantioanele de audit la întreaga populație din care au fost selectate eșantioanele. Îndrumări cu privire la denaturările proiectate și evaluarea rezultatelor este prezentată în ISA 530.⁷

Luarea în considerare a denaturărilor identificate pe măsură ce auditul progresa (a se vedea punctele 6-7)

- A4. O denaturare ar putea să nu fie un eveniment izolat. Probe cu privire la faptul că ar putea să existe și alte denaturări includ de exemplu, situația în care auditorul a determinat faptul că o denaturare a rezultat dintr-un eșec al controlului intern sau din presupuneri inadecvate sau metode de evaluare care au fost aplicate la scară largă de către entitate.
- A5. Dacă denaturările agregate cumulate pe parcursul auditului se apropie de pragul de semnificație determinat în conformitate cu ISA 320, ar putea să existe un risc mai mare decât nivelul acceptabil de scăzut ca posibilele denaturări nedetectate, atunci când sunt luate în considerare împreună cu denaturările cumulate pe parcursul auditului, să depășească pragul de semnificație. Denaturările nedetectate ar putea exista datorită prezenței riscului de eșantionare sau al celui de neeșantionare.⁸
- A6. Auditorul ar putea solicita conducerii să examineze o clasă de tranzacții, sold de cont sau prezentare pentru ca aceasta să înțeleagă cauza denaturării identificate de auditor, să efectueze proceduri pentru a determina valoarea denaturărilor efective din clasele de tranzacții, solduri de conturi sau prezentări, și să efectueze ajustări adecvate la situațiile financiare. O asemenea cerință ar putea fi exprimată, de exemplu, pe baza proiecției auditorului cu privire la denaturările identificate într-un eșantion de audit, extinsă la întreaga populație din care eșantionul a fost extras.

⁷ ISA 530, „Eșantionarea în audit,” punctele 14-15.

⁸ ISA 530, punctul 5 literele(c)-(d).

Comunicarea și corectarea denaturărilor (a se vedea punctele 8-9)

- A7. Comunicarea la timp a denaturărilor către nivelul adecvat de conducere este importantă deoarece permite conducerii să evalueze dacă elementele sunt denaturări, să îl informeze pe auditor în situația în care nu este de acord cu acesta, și să ia măsuri în funcție de necesitate. În mod obișnuit, nivelul adecvat de conducere este acela care are responsabilitatea și autoritatea să evalueze denaturările și să ia măsurile necesare.
- A8. Legea sau regulamentul ar putea să restricționeze comunicarea auditorului cu conducerea sau alte persoane din cadrul entității cu privire la anumite denaturări. De exemplu, legea sau regulamentul ar putea în mod specific să interzică comunicarea, sau altă acțiune care ar putea prejudicia o investigație de către o autoritate adecvată, cu privire la un act într-adevăr ilegal sau suspectat a fi ilegal. În anumite circumstanțe, conflictele potențiale între obligațiile auditorului și obligațiile de a comunica ar putea fi complexe. În asemenea situații auditorul ar putea considera adecvat să solicite consultanță juridică.
- A9. Corectarea de către conducere a tuturor denaturărilor, inclusiv a celor comunicate de către auditor, permite conducerii să mențină registre și arhive exacte și reduce riscul de denaturare semnificativă a viitoarelor situații financiare datorat efectului cumulativ al denaturărilor ne semnificative necorectate cumulate legate de perioade precedente.
- A10. ISA 700 cere auditorului să evalueze dacă situațiile financiare sunt pregătite și prezentate, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cerințele cadrului general de raportare aplicabil. Această evaluare include luarea în considerare a aspectelor calitative ale practicilor contabile ale entității, inclusiv indicatori ai unei posibile judecăți părtinitoare a conducerii⁹ care ar putea fi afectată de înțelegerea de către auditor a motivelor conducerii care stau la baza neefectuării corecțiilor.

Evaluarea efectului denaturărilor necorectate (a se vedea punctele 10-11)

- A11. Determinarea pragului de semnificație de către auditor în conformitate cu ISA 320 se bazează adesea pe estimări ale rezultatelor financiare ale entității, datorate faptului că rezultatele efective ar putea să nu fie încă cunoscute. Ca urmare, înainte de evaluarea efectului denaturărilor necorectate, ar putea fi necesar să se revizuiască pragul de semnificație determinat în conformitate cu ISA 320 pe baza rezultatelor financiare efective.
- A12. ISA 320 explică faptul că, pe măsură ce auditul progresează, pragul de semnificație la nivelul situațiilor financiare ca întreg (și dacă este cazul, nivelul sau nivelurile pentru anumite clase de tranzacții, solduri de conturi

⁹ ISA 700, punctul 12.

sau prezentări) este revizuit în situația în care auditorul primește informații pe parcursul auditului care l-ar fi determinat să stabilească inițial o valoare (valori) diferită.¹⁰ De aceea, orice revizuire semnificativă este posibil să fi fost făcută înainte ca auditorul să evalueze efectul denaturărilor necorectate. Totuși, dacă reevaluarea de către auditor a pragului de semnificație determinat în conformitate cu ISA 320 (vezi punctul 10 al prezentului ISA) dă naștere la o valoare (valori) mai scăzută, atunci pragul de semnificație funcțional și gradul de adecvare al naturii, momentului și întinderii procedurilor de audit suplimentare sunt reconsiderate pentru a obține probe de audit adecvate suficiente pe care să se bazeze opinia de audit.

- A13. Fiecare denaturare individuală este considerată în evaluarea efectului său asupra claselor de tranzacții, soldurilor de conturi sau prezentărilor relevante, inclusiv faptul dacă nivelul pragului de semnificație pentru acea clasă de tranzacții, sold de cont sau prezentare, dacă există, a fost depășit.
- A14. Dacă o denaturare individuală este considerată a fi semnificativă, este puțin probabil că va putea fi echilibrată de o altă denaturare. De exemplu dacă veniturile au fost supraevaluate semnificativ, situațiile financiare ca întreg vor fi denaturate semnificativ, chiar dacă efectul denaturării câștigurilor este complet echilibrat de o denaturare echivalentă a cheltuielilor. Ar putea fi adecvat să se echilibreze denaturările în cadrul aceluiași sold de cont sau a aceleiași clase de tranzacții; totuși, riscul ca denaturări suplimentare nedetectate să existe este luat în considerare înainte de a concluziona că echilibrarea chiar și a denaturărilor nesemnificative este adecvată.¹¹
- A15. Determinarea faptului dacă o denaturare de clasificare este semnificativă implică evaluarea considerațiilor calitative, ca de exemplu efectul denaturării de clasificare asupra datoriei sau a altor clauze contractuale, efectul asupra unor elemente de linie individuale sau subtotaluri, sau efectul asupra unor rate cheie. Ar putea exista circumstanțe în care auditorul concluzionează că o denaturare de clasificare nu este semnificativă în contextul situațiilor financiare ca întreg, chiar dacă ar putea să depășească nivelul sau nivelurile pragului de semnificație aplicate în evaluarea altor denaturări. De exemplu, s-ar putea ca o clasificare greșită între elementele linie din bilanț să nu fie considerată semnificativă în contextul situațiilor financiare privite în ansamblul lor în cazul în care valoarea clasificată greșit este mică raportat la mărimea elementelor linie corespunzătoare din bilanț iar clasificarea greșită nu afectează contul de profit și pierdere sau alte rate cheie.

¹⁰ ISA 320, punctul 12.

¹¹ Identificarea unui număr de denaturări nesemnificative în cadrul aceluiași sold de cont sau clase de tranzacții ar putea necesita ca auditorul să reevalueze riscul de denaturare semnificativă pentru acel sold de cont sau clasă de tranzacții.

A16. Circumstanțele legate de anumite denaturări ar putea să îl determine pe auditor să le considere ca fiind semnificative, în mod individual sau atunci când sunt luate în considerare împreună cu alte denaturări cumulate pe parcursul auditului, chiar dacă acestea sunt mai scăzute decât pragul de semnificație pentru situațiile financiare ca întreg. Circumstanțele care ar putea să afecteze evaluarea includ măsura în care denaturarea:

- Afectează respectarea dispozițiilor de reglementare;
- Afectează respectarea clauzelor legate de datorii sau a altor clauze contractuale;
- Are legătură cu selectarea sau aplicarea incorectă a unei politici contabile care are un efect nesemnificativ asupra situațiilor financiare ale perioadei curente dar este probabil să aibă un efect semnificativ asupra situațiilor financiare ale perioadei viitoare;
- Maschează o schimbare în câștiguri sau alte trenduri, mai ales în contextul economic general și condițiile industriei;
- Afectează ratele folosite pentru evaluarea poziției financiare a entității, rezultatele operațiilor sau fluxurile de numerar;
- Afectează informații ale unui segment prezentate în situațiile financiare (de exemplu importanța aspectului asupra unui segment sau a altei porțiuni din afacerea entității care a fost identificată ca jucând un rol important în profitabilitatea sau operațiunile entității);
- Are un efect ce constă în creșterea compensației conducerii, de exemplu prin asigurarea faptului că cerințele pentru acordarea primelor sau a altor stimulente sunt satisfăcute;
- Este semnificativă având în vedere înțelegerea auditorului cu privire la comunicările precedente către utilizatorilor, de exemplu în legătură cu câștigurile previzionate;
- Se referă la elemente care implică anumite părți (de exemplu, dacă părțile externe din tranzacție sunt legate de membrii ai conducerii entității);
- Este o omisiune sau o informație care nu este cerută în mod specific de cadrul de raportare financiară aplicabil dar care, în judecata auditorului este importantă pentru ca utilizatorii să înțeleagă poziția financiară, performanța financiară sau fluxurile de numerar ale entității; sau
- Afectează alte informații care vor fi comunicate în documente care conțin situațiile financiare auditate (de exemplu informații ce urmează a fi incluse într-o „Discuție și analiză cu conducerea” sau într-o „Revizuire operațională și financiară”) de la care s-ar putea să se aștepte în mod rezonabil să influențeze deciziile economice ale utilizatorilor situațiilor

financiare. ISA 720¹² tratează considerațiile auditorului referitoare la alte informații, cu privire la care auditorul nu are nici o obligație de raportare, în documente care conțin situațiile financiare auditate.

Aceste circumstanțe sunt doar exemple; nu toate sunt susceptibile de a apărea în toate auditurile și nici lista nu este în mod necesar completă. Existența oricăror circumstanțe de genul acesta nu conduce în mod necesar la concluzia că denaturarea este semnificativă.

- A17. ISA 240¹³ explică modul în care implicațiile unei denaturări care este, sau ar putea fi, rezultatul unei fraude ar trebui luată în considerare în corelație cu alte aspecte ale auditului, chiar dacă mărimea denaturării nu este semnificativă în relație cu situațiile financiare.
- A18. Efectul cumulativ al denaturărilor ne semnificative necorectate legate de perioadele precedente ar putea avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare din perioada curentă. Există diferite abordări acceptabile privind evaluarea de către auditor a unor asemenea denaturări necorectate asupra situațiilor financiare ale perioadei curente. Folosirea aceleiași abordări de evaluare asigură consecvență de la o perioadă la alta.

Considerații specifice entităților din sectorul public

- A19. În cazul unui audit al unei entități din sectorul public, evaluarea faptului dacă o denaturare este semnificativă ar putea fi afectată și de responsabilitățile auditorului stabilite de lege, regulament sau altă autoritate pentru a raporta cu privire la anumite aspecte, inclusiv, de exemplu, fraudă.
- A20. Mai mult, aspecte ca de exemplu interesul public, răspunderea, probitatea și asigurarea supravegherii legislative eficace, în particular ar putea afecta evaluarea faptului dacă un element este semnificativ prin virtutea naturii sale. Acest fapt este în mod particular valabil pentru elemente care se leagă de respectarea legii, a unor regulamente sau a altor autorități.

Comunicarea cu cei însărcinați cu guvernanta (a se vedea punctul 12)

- A21. Dacă denaturările necorectate au fost comunicate persoanelor cu responsabilități de conducere, și acea(ele) persoană(e) au și responsabilități de guvernanta, nu este necesar să se comunice din nou cu acea (ele) persoană(e) în rolul lor de însărcinați cu guvernanta. Totuși auditorul trebuie să fie satisfăcut că, comunicarea cu persoana(ele) cu responsabilități de conducere duce la informarea adecvată a celor cu care în caz contrar auditorul ar comunica în calitatea lor de însărcinați cu guvernanta.¹⁴

¹² ISA 720, “Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații din documentele care conțin situații financiare auditate.”

¹³ ISA 240, punctul 35.

¹⁴ ISA 260, punctul 13.

- A22. Acolo unde există un număr mare de denaturări individuale nesemnificative necorectate, auditorul ar putea comunica mai degrabă numărul și efectul monetar agregat al denaturărilor necorectate, decât detalii legate de fiecare denaturare necorectată individuală.
- A23. ISA 260 dispune ca auditorul să comunice celor însărcinați cu guvernanta declarația scrisă pe care auditorul o solicită (a se vedea punctul 14 din prezentul ISA).¹⁵ Auditorul ar putea discuta cu cei însărcinați cu guvernanta motivele, și implicațiile unei incapacități de a corecta denaturările, având în vedere mărimea și natura denaturărilor, judecate în circumstanțele înconjurătoare, și posibilele implicații în legătură cu viitoarele situații financiare.

Declarații scrise (a se vedea punctul 14)

- A24. Datorită faptului că pregătirea situațiilor financiare cere ca, conducerea și acolo unde este cazul, cei însărcinați cu guvernanta să ajusteze situațiile financiare pentru a corecta denaturările semnificative, auditorul trebuie să le ceară să dea o declarație scrisă cu privire la denaturările necorectate. În anumite circumstanțe conducerea, și acolo unde este cazul, cei însărcinați cu guvernanta ar putea să nu creadă că anumite denaturări necorectate sunt denaturări. Din acel motiv, ei ar putea să dorească să adauge la declarația lor scrisă expresii precum: “Noi nu suntem de acord cu faptul că elementele ... și ... constituie denaturări deoarece [descrierea motivelor].” Obținerea acestei declarații nu îl eliberează totuși pe auditor de nevoia de a forma o concluzie cu privire la efectul denaturărilor necorectate.

Documentație (a se vedea punctul 15)

- A25. Documentația auditorului cu privire la denaturările necorectate ar putea lua în considerare:
- (a) Considerarea efectului agregat al denaturărilor necorectate;
 - (b) Evaluarea faptului dacă nivelul sau nivelurile pragului de semnificație pentru anumite clase de tranzacții, solduri de conturi sau prezentări, dacă există, a fost sau nu depășit; și
 - (c) Evaluarea efectului denaturărilor necorectate asupra ratelor cheie sau trend-urilor, și respectarea dispozițiilor legale, de reglementare sau contractuale (de exemplu clauze privind datoriile).

¹⁵ ISA 260, punctul 16 litera (c) subpunctul (ii).

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 500

PROBE DE AUDIT

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare cu începere de la sau ulterior datei de 15 decembrie 2009)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA	1-2
Data intrării în vigoare	3
Obiectiv	4
Definiții	5
Cerințe	
Suficiente probe de audit adecvate	6
Informații de utilizat drept probe de audit	7-9
Selectarea elementelor de testat pentru obținerea de probe de audit	10
Inconsecvența sau îndoieli cu privire la credibilitatea probelor de audit	11
Aplicare și alte materiale explicative	
Suficiente probe de audit adecvate	A1-A25
Informații de utilizat drept probe de audit	A26-A51
Selectarea elementelor de testat pentru obținerea de probe de audit	A52-A56
Inconsecvența sau îndoieli cu privire la credibilitatea probelor de audit	A57

Standardul Internațional de Audit (ISA) 500, “Probe de audit” trebuie citit în paralel cu ISA 200, “Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit.”

Introducere

Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) explică ceea ce constituie probe de audit într-un audit al situațiilor financiare, și tratează responsabilitatea auditorului de a concepe și desfășura proceduri de audit pentru a obține suficiente probe de audit adecvate pentru a putea ajunge la concluzii rezonabile pe care să își bazeze opinia auditorului.
2. Prezentul ISA este aplicabil tuturor probelor de audit obținute pe parcursul unui audit. Alte ISA-uri tratează aspecte specifice ale auditului (de exemplu, ISA 315¹), probele de audit care urmează a fi obținute în raport cu un element specific (de exemplu, ISA 570²), procedurile specifice de obținere a probelor de audit (de exemplu, ISA 520³), și evaluarea măsurii în care au fost obținute suficiente probe de audit adecvate (ISA 200⁴ și ISA 330⁵).

Data intrării în vigoare

3. Prezentul ISA se aplică pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele cu începere de la sau ulterior datei de 15 decembrie 2009.

Obiectiv

4. Obiectivul auditorului este de a concepe și desfășura proceduri de audit astfel încât să îi permită auditorului să obțină suficiente probe de audit adecvate pentru a putea ajunge la concluzii rezonabile pe care să își bazeze opinia auditorului.

Definiții

5. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au semnificațiile atribuite mai jos:
 - (a) Înregistrări contabile – Înregistrările contabile inițiale și documentele justificative, precum verificări și înregistrări ale transferurilor electronice de fonduri; facturi; contracte; registrul jurnal și jurnale adiacente; înregistrările în jurnal și alte ajustări ale situațiilor financiare care nu sunt reflectate în înregistrările în jurnal; și înregistrări precum documentele de lucru și foile de calcul care justifică alocările costurilor, calculele, reconcilierile și prezentările.
 - (b) Grad de adecvare (al probelor de audit) – Măsura calității probelor de

¹ ISA 315, „Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său”.

² ISA 570, „Continuitatea activității”.

³ ISA 520, „Proceduri analitice”.

⁴ ISA 200, „Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit”.

⁵ ISA 330, „Răspunsul auditorului la riscurile evaluate”.

audit; mai precis, relevanța și credibilitatea acestora în justificarea concluziilor pe care se bazează opinia auditorului.

- (c) Probe de audit – Informațiile utilizate de auditor pentru emiterea de concluzii pe care se bazează opinia auditorului. Probele de audit includ atât informațiile cuprinse în înregistrările contabile pe care se bazează situațiile financiare, cât și alte informații.
- (d) Expert din partea conducerii – O persoană sau o organizație care deține experiență într-un domeniu altul decât contabilitate sau audit, a cărui activitate în acel domeniu este utilizată de entitate pentru a asista entitatea în întocmirea situațiilor financiare.
- (e) Suficiența (probelor de audit) – Măsura cantității probelor de audit. Cantitatea probelor de audit necesare este afectată de evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă și de asemenea, de calitatea acestor probe de audit.

Cerințe

Suficiente probe de audit adecvate

- 6. Auditorul trebuie să stabilească și să desfășoare proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor în scopul obținerii de probe de audit suficiente și adecvate. (a se vedea punctele A1-A25)

Informații de utilizat drept probe de audit

- 7. În conceperea și desfășurarea de proceduri de audit, auditorul trebuie să ia în considerare relevanța și credibilitatea informațiilor de utilizat drept probe de audit. (a se vedea punctele A26-A33)
- 8. Dacă informațiile de utilizat drept probe de audit au fost întocmite utilizând activitatea unui expert din partea conducerii, auditorul trebuie, în măsura necesității, ținând cont de importanța activității acelui expert în scopuri de audit: (a se vedea punctele A34-A36)
 - (a) Să evalueze competența, abilitățile și obiectivitatea acelui expert; (a se vedea punctele A37-A43)
 - (b) Să obțină înțelegerea activității acelui expert; și (a se vedea punctele A44-A47)
 - (c) Să evalueze gradul de adecvare al activității acelui expert drept probă de audit pentru afirmația relevantă. (a se vedea punctul A48)
- 9. Atunci când utilizează informații generate de către entitate, auditorul trebuie să evalueze dacă informațiile sunt suficient de credibile pentru scopurile auditorului, inclusiv, dacă sunt necesare în următoarele circumstanțe:
 - (a) Obținerea de probe de audit cu privire la corectitudinea și exhaustivitatea informațiilor; și (a se vedea punctele A49-A50)

- (b) Evaluarea măsurii în care informațiile sunt suficient de precise și detaliate pentru scopurile auditorului. (a se vedea punctul A51)

Selectarea elementelor de testat pentru obținerea de probe de audit

10. În conceperea testelor controalelor și testelor de detaliu, auditorul trebuie să determine mijloacele de selectare a elementelor de testare care sunt eficiente pentru a îndeplini scopurile procedurii de audit. (a se vedea punctele A52-A56)

Inconsecvența sau îndoieli cu privire la credibilitatea probelor de audit

11. Dacă:
- (a) probele de audit obținute dintr-o sursă sunt inconsecvente cu cele obținute din altă sursă; sau
 - (b) auditorul are îndoieli cu privire la credibilitatea informațiilor de utilizat drept probe de audit,
- auditorul trebuie să determine ce modificări sau adăugiri sunt necesare a fi aduse procedurilor de audit pentru a rezolva acest aspect și trebuie să ia în considerare efectul aceluia aspect, dacă există, asupra altor aspecte ale auditului. (a se vedea punctul A57)

Aplicare și alte materiale explicative

Suficiente probe de audit adecvate (a se vedea punctul 6)

- A1. Probele de audit sunt necesare pentru a justifica opinia și raportul auditorului. Acestea sunt cumulative ca natură și sunt obținute, în principal, prin intermediul procedurilor de audit desfășurate pe parcursul auditului. Acestea pot, totuși, include de asemenea, informații obținute din alte surse precum din auditurile anterioare (cu condiția ca auditorul să fi determinat dacă au avut loc modificări de la data auditului anterior care pot afecta relevanța pentru auditul curent⁶) sau procedurile de control al calității ale unei firme pentru acceptarea sau continuarea relației cu clientul. În plus față de alte surse din interiorul sau din exteriorul entității, înregistrările contabile ale entității reprezintă o sursă importantă de probe de audit. De asemenea, informațiile care pot fi utilizate drept probe de audit pot să fi fost întocmite utilizând activitatea unui expert din partea conducerii. Probele de audit includ atât informații care justifică și completează afirmațiile conducerii, cât și orice informații care contrazic astfel de declarații. În plus, în anumite cazuri absența informațiilor (de exemplu, refuzul conducerii de a

⁶ ISA 315, punctul 9.

furniza declarația solicitată) este utilizată de către auditor, și în consecință, constituie de asemenea probe de audit.

- A2. O mare parte din activitatea auditorului în formularea opiniei auditorului o constituie obținerea și evaluarea probelor de audit. Procedurile de audit în vederea obținerii de probe de audit pot include inspecția, observația, confirmarea, recalcularea, reefectuarea activității și proceduri analitice, deseori în anumite combinații, în plus față de interogare. Cu toate că interogarea poate furniza probe de audit importante, și poate genera chiar probe ale unei denaturări, doar interogarea nu furnizează suficiente probe de audit ale absenței unei denaturări semnificative la nivelul afirmațiilor, nici ale eficienței operaționale a controalelor.
- A3. Așa cum se explică în ISA 200⁷, asigurarea rezonabilă este obținută atunci când auditorul a obținut suficiente probe de audit adecvate pentru a reduce riscul de audit (de ex., riscul ca auditorul să exprime o opinie neadecvată atunci când situațiile financiare sunt denaturate semnificativ) la un nivel acceptabil de scăzut.
- A4. Suficiența și gradul de adecvare al probelor de audit sunt interconectate. Suficiența este măsura cantității probelor de audit. Cantitatea probelor de audit necesare este afectată de evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare (cu cât sunt mai ridicate riscurile evaluate, cu atât vor fi solicitate mai multe probe de audit) și de asemenea, de calitatea acestor probe de audit (cu cât calitatea este mai ridicată, cu atât vor fi solicitate mai puține probe de audit). Obținerea de mai multe probe de audit, totuși, nu poate compensa calitatea slabă a acestora.
- A5. Gradul de adecvare reprezintă măsura calității probelor de audit; mai precis, relevanța și credibilitatea sa în furnizarea de justificări pentru concluziile pe care este bazată opinia auditorului. Credibilitatea probelor este influențată de sursa și natura lor, și depinde de circumstanțele individuale în care sunt obținute.
- A6. ISA 330 prevede ca auditorul să exprime o concluzie privind măsura în care au fost obținute suficiente probe de audit adecvate . Măsura în care au fost obținute suficiente probe de audit adecvate pentru a reduce riscul de audit la un nivel acceptabil de scăzut, și deci care îi permit auditorului să ajungă la concluzii rezonabile pe care să bazeze opinia auditorului, este un aspect ce ține de raționamentul profesional. ISA 200 discută unele aspecte precum natura procedurilor de audit, plasarea în timp a raportării financiare, și echilibrul cost-beneficiu, care sunt factori relevanți atunci când auditorul își exercită raționamentul profesional cu privire la măsura în care au fost obținute suficiente probe de audit adecvate.

⁷ ISA 200, punctul 5.

Sursele probelor de audit

- A7. Unele probe de audit sunt obținute prin efectuarea de proceduri de audit pentru testarea înregistrărilor contabile, de exemplu, prin intermediul analizei și revizuirii, reefectuarea procedurilor derulate în procesul de raportare financiară și reconcilierea tipurilor și aplicațiilor aferente ale aceleiași informații. Prin efectuarea de astfel de proceduri de audit, auditorul poate determina că înregistrările contabile sunt consecvente pe plan intern și se reconciliază cu situațiile financiare.
- A8. De obicei se obține o mai mare asigurare prin probele de audit consecvente obținute din diferite surse sau de natură diferită decât din elementele probelor de audit luate în considerare individual. De exemplu, confirmarea informațiilor obținute dintr-o sursă independentă de entitate poate întări asigurarea pe care auditorul o obține din probele de audit care sunt generate intern, precum probele existente în cadrul înregistrărilor contabile, minutele întâlnirilor sau declarațiilor conducerii.
- A9. Informațiile din surse independente de entitate pe care auditorul le poate utiliza drept probe de audit pot include confirmări de la părți terțe, rapoarte ale analiștilor, și date comparabile cu privire la concurență (date de referință).

Proceduri de audit pentru obținerea de probe de audit

- A10. Așa cum prevede, și cum se explică mai detaliat în, ISA 315 și ISA 330, probele de audit în vederea formulării de concluzii rezonabile pe care să se bazeze opinia auditorului sunt obținute prin desfășurarea de:
 - (a) Proceduri de evaluare a riscului; și
 - (b) Proceduri de audit ulterioare, care cuprind:
 - (i) Teste ale controalelor, atunci când acestea sunt prevăzute de ISA-uri sau când auditorul a ales să le efectueze; și
 - (ii) Proceduri de fond, inclusiv teste de detaliu și proceduri de fond analitice.
- A11. Procedurile de audit descrise la punctele A14-A25 de mai jos pot fi utilizate drept proceduri de evaluare a riscului, teste ale controalelor sau proceduri de fond, în funcție de contextul în care acestea sunt aplicate de auditor. Așa cum se explică în ISA 330, probele de audit obținute în urma auditurilor anterioare pot, în anumite circumstanțe, furniza probe de audit adecvate atunci când auditorul efectuează proceduri de audit pentru a stabili continuitatea relevanței acestora⁸.
- A12. Natura și plasarea în timp a procedurilor de audit care urmează a fi utilizate pot fi afectate de faptul că unele dintre datele contabile sau alte informații pot fi disponibile doar în format electronic sau numai la anumite momente

⁸ ISA 330, punctul A35.

sau perioade de timp. De exemplu, documentele sursă, precum comenzile de achiziții sau facturile, pot exista doar în format electronic atunci când entitatea utilizează comerțul electronic sau pot fi înlăturate în urma scanării, atunci când entitatea utilizează sisteme de procesare a imaginilor în vederea facilitării stocării și efectuării de trimeri la acestea.

- A13. Se poate ca anumite informații electronice să nu poată fi recuperate după o perioadă de timp specificată, de exemplu, dacă fișierele sunt modificate sau dacă nu există fișiere de back-up. În consecință, auditorul poate considera necesar, ca urmare a politicilor de păstrare a datelor unei entități, să solicite păstrarea anumitor informații în scopul efectuării de revizui sau să efectueze proceduri de audit, la un moment la care informațiile sunt disponibile.

Inspecția

- A14. Inspecția implică examinarea înregistrărilor sau a documentelor interne sau externe, în formă tipărită, electronică sau sub altă formă, sau o examinare fizică a unui activ. Inspecția înregistrărilor și a documentelor furnizează probe de audit cu grade variate de credibilitate, în funcție de natura și sursa acestora și, în cazul înregistrărilor și documentelor interne, în funcție de eficacitatea controalelor exercitate în timpul obținerii acestora. Un exemplu de inspecție utilizată ca test al controalelor îl constituie inspecția înregistrărilor drept probă a autorizării.
- A15. Unele documente reprezintă probe de audit directe ale existenței unui activ, de exemplu, un document care constituie un instrument financiar, precum o acțiune sau o obligațiune. Inspecția unor astfel de documente poate să nu ofere, în mod necesar, o probă de audit cu privire la proprietate sau valoare. În plus, inspecția unui contract executat poate furniza probe de audit relevante pentru aplicarea de către entitate a politicilor contabile, precum recunoașterea veniturilor.
- A16. Inspecția imobilizărilor corporale poate furniza probe de audit relevante cu privire la existența lor, dar nu neapărat cu privire la drepturile și obligațiile entității sau evaluarea activelor. Inspecția elementelor individuale ale stocurilor poate însoți observarea inventarierii stocurilor.

Observarea

- A17. Observarea constă în urmărirea unui proces sau a unei proceduri care este efectuată de alte părți, de exemplu, observarea de către auditor a inventarierii stocurilor de către personalul entității sau a efectuării activităților de control. Observarea furnizează probe de audit cu privire la efectuarea unui proces sau a unei proceduri, dar este limitată la momentul în care observarea are loc, și de faptul că actul de a fi observat poate afecta modul în care

se desfășoară procesul sau procedura respectivă. A se vedea ISA 501 pentru îndrumări suplimentare cu privire la observarea inventarierii stocurilor.⁹

Confirmarea externă

A18. O confirmare externă reprezintă proba de audit obținută de auditor drept răspuns scris primit direct de la o terță parte (partea care efectuează confirmarea), în format hârtie, sau electronic sau prin alt mijloc. Procedurile frecvente de confirmare externă sunt relevante atunci când sunt abordate afirmațiile asociate cu anumite solduri ale conturilor și cu elementele acestora. Cu toate acestea, confirmările externe nu trebuie să fie restricționate doar la soldurile conturilor. De exemplu, auditorul poate solicita confirmarea termenilor acordurilor sau tranzacțiilor pe care o entitate le-a încheiat cu terțe părți; confirmarea solicitată poate avea scopul de a întreba dacă a fost adusă vreo modificare contractului și dacă da, care sunt detaliile relevante. Procedurile de confirmări externe sunt utilizate, de asemenea, pentru a obține probe de audit cu privire la absența anumitor condiții, de exemplu, absența unui „contract secundar” care poate influența recunoașterea veniturilor. A se vedea ISA 505 pentru îndrumări suplimentare.¹⁰

Recalcularea

A19. Recalcularea constă în verificarea corectitudinii matematice a documentelor sau înregistrărilor. Recalcularea poate fi efectuată manual sau electronic.

Reefectuarea

A20. Reefectuarea implică executarea de către auditor, în mod independent, a procedurilor sau controalelor care au fost efectuate inițial ca parte a controlului intern al entității.

Proceduri analitice

A21. Procedurile analitice reprezintă evaluări ale informațiilor financiare efectuate prin intermediul unui studiu al relațiilor plauzibile dintre datele financiare și nefinanciare. Procedurile analitice cuprind, de asemenea, investigarea fluctuațiilor și a relațiilor identificate care nu sunt consecvente cu alte informații relevante sau care se abat în mod semnificativ de la valorile previzionate. A se vedea ISA 520 pentru îndrumări suplimentare.

Interogarea

A22. Interogarea constă în căutarea de informații, atât financiare, cât și nefinanciare, la persoanele informate, fie din interiorul, fie din afara entității. In-

⁹ ISA 501, „Probe de audit — Considerații specifice pentru elementele selectate.”

¹⁰ ISA 505, „Confirmări externe.”

terogarea este utilizată extensiv pe parcursul auditului în plus față de alte proceduri de audit. Interogările pot varia de la interogări oficiale scrise la interogări neoficiale verbale. Evaluarea răspunsurilor la interogări reprezintă o parte integrantă a procesului de interogare.

- A23. Răspunsurile la interogări pot oferi auditorului informații pe care nu le deținea anterior sau care se coroborează cu probele de audit. În mod alternativ, răspunsurile pot furniza informații care diferă în mod semnificativ de alte informații pe care le-a obținut auditorul, de exemplu, informații cu privire la posibilitatea de eludare a controalelor de către conducere. În unele cazuri, răspunsurile la interogări furnizează auditorului o bază pentru modificarea sau efectuarea de proceduri de audit suplimentare.
- A24. Deși coroborarea probelor obținute prin intermediul interogării este deseori de o importanță specifică, în cazul interogărilor cu privire la intenția conducerii, informațiile disponibile care să susțină intențiile conducerii pot fi limitate. În aceste cazuri, înțelegerea modului în care conducerea și-a respectat în trecut intențiile declarate, a motivelor declarate pentru care conducerea a ales să întreprindă anumite acțiuni și a capacității conducerii de a urma o anumită serie de acțiuni pot furniza informații relevante de coroborat cu probele obținute prin interogare.
- A25. În ceea ce privește unele aspecte, auditorul poate considera necesar să obțină declarații scrise din partea conducerii și, după caz, din partea persoanelor însărcinate cu guvernarea care să confirme răspunsurile la interogările verbale. A se vedea ISA 580 pentru îndrumări suplimentare.¹¹

Informații de utilizat drept probe de audit

Relevanța și credibilitatea (a se vedea punctul 7)

- A26. Așa cum se menționează la punctul A1, cu toate că probele de audit sunt obținute în primul rând de pe urma procedurilor de audit efectuate pe parcursul auditului, acestea pot include, de asemenea, informații obținute din alte surse precum, de exemplu, auditurile anterioare, în anumite circumstanțe, și procedurile de control al calității ale unei firme pentru acceptarea și continuarea relației cu clientul. Calitatea tuturor probelor de audit este afectată de relevanța și credibilitatea informațiilor pe care acestea se bazează.

Relevanța

- A27. Relevanța tratează legătura logică cu, sau care afectează, scopul procedurii de audit și, după caz, afirmația luată în considerare. Relevanța informațiilor de utilizat drept probe de audit poate fi afectată de intenția testării. De

¹¹ ISA 580, „Declarații scrise”.

exemplu, dacă scopul unei proceduri de audit este testarea existenței unei supraevaluări a existenței sau a evaluării datoriilor, testarea datoriilor înregistrate poate fi o procedură de audit relevantă. Pe de altă parte, atunci când se testează subevaluarea existenței sau evaluării datoriilor, testarea datoriilor înregistrate nu ar fi relevantă, dar testarea acelor informații precum debursările ulterioare, facturile neplătite, situațiile furnizorilor și rapoartele de primire fără facturi corespondente pot fi relevante.

- A28. Un set dat de proceduri de audit poate furniza probe de audit care sunt relevante pentru anumite afirmații, dar nu pentru altele. De exemplu, inspectarea documentelor aferente colectării creanțelor ulterior sfârșitului perioadei poate furniza probe de audit cu privire la existență și evaluare, dar nu neapărat cu privire la data situațiilor financiare. În mod similar, obținerea de probe de audit referitoare la o afirmație specifică, de exemplu, existența unui stoc, nu reprezintă un substitut pentru obținerea de probe de audit referitoare la o altă afirmație, de exemplu, evaluarea aceluși stoc. Pe de altă parte, probele de audit obținute din diferite surse sau de natură diferită pot fi, deseori, relevante pentru aceeași afirmație.
- A29. Testele controalelor au scopul de a evalua eficacitatea operațională a controalelor în prevenirea, sau detectarea și corectarea, denaturărilor semnificative de la nivelul afirmațiilor. Conceperea de teste ale controalelor în vederea obținerii de probe de audit relevante include identificarea condițiilor (caracteristici sau attribute) care indică efectuarea unui control, și a condițiilor de deviere care indică abaterile de la efectuarea adecvată. Prezența sau absența acestor condiții poate fi testată de către auditor.
- A30. Procedurile de fond au scopul de a detecta denaturările semnificative de la nivelul afirmațiilor. Acestea cuprind teste ale detaliilor și proceduri de fond analitice. Elaborarea procedurilor de fond include identificarea condițiilor relevante în scopul testului care constituie o denaturare a afirmației relevante.

Credibilitatea

- A31. Credibilitatea informațiilor de utilizat drept probe de audit, și deci a probelor de audit înseși, este influențată de sursa și natura lor, și de circumstanțele în care sunt obținute, inclusiv de controalele aferente întocmirii și păstrării lor, dacă acestea sunt relevante. Așadar, generalizările cu privire la credibilitatea diferitelor tipuri de probe de audit fac obiectul unor excepții importante. Chiar atunci când informațiile de utilizat drept probe de audit sunt obținute din surse externe entității, pot exista circumstanțe care ar putea afecta credibilitatea lor. De exemplu, informațiile obținute dintr-o sursă independentă externă pot să nu fie credibile dacă sursa nu este în cunoștință

de cauză, sau dacă un expert din partea conducerii este lipsit de obiectivitate. Cu toate că se recunoaște existența excepțiilor, următoarele generalizări cu privire la credibilitatea probelor de audit pot fi utile:

- Credibilitatea probelor de audit este mai mare atunci când acestea sunt obținute din surse independente din afara entității.
- Credibilitatea probelor de audit care sunt generate intern este mai mare atunci când controalele aferente, inclusiv cele cu privire la întocmirea și păstrarea lor, impuse de entitate sunt eficiente.
- Probele de audit obținute direct de auditor (de exemplu, observarea aplicării unui control) sunt mai credibile decât probele de audit obținute indirect sau prin deducție (de exemplu, interogarea cu privire la aplicarea unui control).
- Probele de audit în format documentat, fie în format hârtie, electronic, sau pe alt suport, sunt mai credibile decât probele obținute verbal (de exemplu, o înregistrare scrisă concomitentă a unei întâlniri este mai credibilă decât o reprezentare verbală ulterioară a aspectelor discutate).
- Probele de audit furnizate de documentele originale sunt mai credibile decât probele de audit furnizate prin intermediul fotocopiilor sau facsimilelor, sau a documentelor care au fost filmate, transpuse pe suport digital sau transferate pe alt suport în format electronic, a căror credibilitate poate depinde de controalele asupra întocmirii și păstrării lor.

A32. ISA 520 furnizează îndrumări suplimentare cu privire la credibilitatea datelor utilizate în scopurile conceperii de proceduri de fond analitice drept proceduri de fond.¹²

A33. ISA 240 tratează circumstanțele în care auditorul are motive să creadă că un document poate să nu fie autentic, sau se poate să fi fost modificat fără ca acea modificare să îi fie prezentată auditorului.¹³

Credibilitatea informațiilor emise de un expert din partea conducerii (a se vedea punctul 8)

A34. Întocmirea situațiilor financiare ale unei entități poate solicita expertiză într-un domeniu altul decât contabilitate sau audit, precum calcule actuariale, evaluări, sau date tehnice. Entitatea poate angaja sau contracta experți în aceste domenii pentru a obține expertiza necesară întocmirii situațiilor financiare. Neluarea acestor măsuri atunci când o astfel de expertiză este necesară crește riscul de denaturare semnificativă.

¹² ISA 520, punctul 5 litera (a).

¹³ ISA 240, „Responsabilitățile auditorului privind fraudă în cadrul unui audit al situațiilor financiare”, punctul 13.

- A35. Atunci când informațiile de utilizat drept probe de audit au fost întocmite utilizând activitatea unui expert din partea conducerii, se aplică cerința de la punctul 8 din prezentul ISA. De exemplu, o persoană sau o organizație poate deține expertiză în aplicarea modelelor de estimare a valorii juste a titlurilor de valori pentru care nu există nicio piață observabilă. Dacă persoana sau organizația își exercită expertiza în realizarea unei estimări pe care entitatea o utilizează în întocmirea situațiilor sale financiare, persoana sau organizația este un expert din partea conducerii și se aplică punctul 8. Dacă, pe de altă parte, persoana sau organizația furnizează puține date privind prețurile tranzacțiilor private care nu sunt disponibile prin alt mijloc entității, pe care entitatea le utilizează în propriile sale metode de estimare, astfel de informații, dacă sunt utilizate drept probe de audit, fac obiectul punctului 7 din prezentul ISA, dar nu reprezintă utilizarea unui expert din partea conducerii de către entitate.
- A36. Natura, plasarea în timp și amplexarea procedurilor de audit în raport cu cerința de la punctul 8 din prezentul ISA, pot fi afectate de astfel de aspecte, precum:
- Natura și complexitatea aspectului cu care are legătură expertul din partea conducerii.
 - Riscurile de denaturare semnificativă aferente aspectului.
 - Disponibilitatea de surse alternative pentru probele de audit.
 - Natura, domeniul de aplicare și obiectivele activității expertului din partea conducerii.
 - Dacă expertul din partea conducerii este angajat de către entitate sau este o parte contractată de aceasta pentru a furniza servicii relevante.
 - Amplexarea cu care conducerea poate exercita control sau influență asupra activității expertului din partea conducerii.
 - Dacă expertul din partea conducerii este subordonat unor standarde tehnice de activitate sau altor cerințe profesionale sau aferente sectorului de activitate.
 - Natura și amplexarea oricăror controale din cadrul entității cu privire la activitatea expertului din partea conducerii.
 - Cunoștințele și experiența auditorului cu privire la domeniul de expertiză a expertului din partea conducerii.
 - Experiența anterioară a auditorului cu privire la activitatea acelui expert.

Competența, capacitățile și obiectivitatea expertului din partea conducerii [a se vedea punctul 8 litera (a)]

- A37. Competența face referire la natura și nivelul de expertiză al expertului din

partea conducerii. Capacitatea face referire la abilitatea expertului din partea conducerii de a își exercita acea competență în cadrul circumstanțelor. Factorii care influențează capacitatea pot include, de exemplu, locația geografică, și disponibilitatea timpului și resurselor. Obiectivitatea se referă la efectele posibile care influențează, conflictele de interese sau influența pe care alte părți o pot avea asupra raționamentului profesional sau de afaceri al expertului din partea conducerii. Competența, capacitățile și obiectivitatea unui expert din partea conducerii și orice controale din cadrul entității cu privire la activitatea acelui expert, reprezintă factori importanți în raport cu credibilitatea oricăror informații emise de un expert din partea conducerii.

- A38. Informațiile referitoare la competența, capacitățile și obiectivitatea unui expert din partea conducerii pot proveni dintr-o varietate de surse, precum:
- Experiența personală în activitatea anterioară a acelui expert.
 - Discuțiile cu acel expert.
 - Discuțiile cu alte părți care sunt familiarizate cu activitatea acelui expert.
 - Cunoștințe referitoare la calificările acelui expert, calitatea sa de membru al unui organism profesional sau asociație din cadrul sectorului de activitate, autorizația de a exercita activitatea sau alte forme de recunoaștere externă.
 - Articole publicate sau cărți scrise de acel expert.
 - Un expert din partea auditorului, dacă există, care îl asistă pe auditor în obținerea de suficiente probe de audit adecvate cu privire la informațiile emise de expertul din partea conducerii.
- A39. Aspectele relevante pentru evaluarea competenței, capacităților și obiectivității unui expert din partea conducerii includ măsura în care activitatea acelui expert este subordonată unor standarde tehnice de lucru sau altor cerințe profesionale sau aferente sectorului de activitate, de exemplu, standarde etice sau alte cerințe ce decurg din calitatea de membru al unui organism profesional sau asociație din cadrul sectorului de activitate, standarde de acreditare ale unui organism de autorizare, sau cerințe impuse prin legi sau reglementări.
- A40. Alte aspecte care pot fi relevante includ:
- Relevanța competenței expertului din partea conducerii pentru aspectul pentru care va fi utilizată activitatea acelui expert, inclusiv orice specializări din cadrul domeniului acelui expert. De exemplu, un anumit actuar se poate specializa în asigurări de proprietate și în caz de accidente, dar poate avea o expertiză limitată în ceea ce privește calculul pensiilor.

- Competența expertului din partea conducerii cu privire la cerințele contabile relevante, de exemplu, cunoștințe ale ipotezelor și metodelor, inclusiv ale modelelor acolo unde sunt aplicabile, care sunt consecvente cu cadrul general de raportare financiară aplicabil.
 - Dacă evenimentele neașteptate, modificările condițiilor sau probele de audit obținute în urma rezultatelor procedurilor de audit indică posibilitatea necesității de a reconsidera evaluarea inițială a competenței, capacităților și obiectivității expertului din partea conducerii pe măsură ce auditul avansează.
- A41. O serie largă de circumstanțe poate amenința obiectivitatea, de exemplu, amenințările generate de interesul propriu, amenințările generate de reprezentare, amenințările generate de obișnuință, amenințările generate de autorevizuire și amenințările generate de intimidare. Măsurile de protecție pot reduce astfel de amenințări, și pot fi create fie de structurile externe (de exemplu, profesia expertului din partea conducerii, legi sau reglementări), sau de mediul de activitate al expertului din partea conducerii (de exemplu, politicile și procedurile de control al calității).
- A42. Cu toate că măsurile de protecție nu pot elimina toate amenințările la adresa obiectivității unui expert din partea conducerii, amenințările precum cele generate de intimidare pot fi mai puțin semnificative pentru un expert contractat de entitate decât pentru un expert angajat de entitate, și eficiența măsurilor de protecție precum politicile și procedurile de control al calității poate fi mai ridicată. Din cauză că amenințarea la adresa obiectivității creată prin faptul de a fi un angajat al entității va fi permanent prezentă, un expert angajat de entitate nu poate fi considerat, în general, ca fiind mai obiectiv decât alți angajați ai entității.
- A43. Atunci când se evaluează obiectivitatea unui expert contractat de entitate, poate fi relevantă discutarea cu conducerea și cu acel expert a oricăror interese și relații care pot crea amenințări la adresa obiectivității expertului, și orice măsuri de protecție aplicabile, inclusiv orice cerințe profesionale aplicabile expertului; și evaluarea măsurii în care sunt adecvate măsurile de protecție. Interesele și relațiile care generează amenințări pot include:
- Interesele financiare.
 - Relațiile de afaceri și personale.
 - Furnizarea de alte servicii.

Obținerea înțelegerii activității expertului din partea conducerii [a se vedea punctul 8 litera (b)]

- A44. O înțelegere a activității expertului din partea conducerii include o înțelegere a domeniului de expertiză relevant. O înțelegere a domeniului

de expertiză relevant poate fi obținută în paralel cu determinarea de către auditor a măsurii în care auditorul deține expertiza de a evalua activitatea expertului din partea conducerii, sau de măsura în care auditorul are nevoie de un expert din partea auditorului în acest scop.¹⁴

A45. Aspectele domeniului de activitate al expertului din partea conducerii relevante pentru înțelegerea auditorului pot include:

- Dacă domeniul de activitate al celui expert conține specializări care sunt relevante pentru audit.
- Dacă se aplică orice standarde profesionale sau de altă natură, și dispoziții de reglementare sau juridice.
- Ipotezele și metodele care sunt utilizate de către expertul din partea conducerii și dacă acestea sunt în general acceptate în cadrul domeniului de activitate a celui expert și sunt adecvate în scopuri de raportare financiară.
- Natura datelor interne și externe sau ale informațiilor pe care expertul auditor le utilizează.

A46. În cazul unui expert din partea conducerii contractat de către entitate, va exista, în mod normal, o scrisoare de misiune sau altă formă scrisă de acord între entitate și acel expert. Evaluarea celui acord în obținerea înțelegerii activității expertului din partea conducerii poate ajuta auditorul în determinarea gradului de adecvare al următoarelor, în scopurile auditorului:

- Natura, domeniul de aplicare și obiectivele activității celui expert;
- Rolurile și responsabilitățile respective ale conducerii și ale celui expert; și
- Natura, plasarea în timp și amplexarea comunicării dintre conducere și acel expert, inclusiv forma oricărui raport care urmează să fie furnizat de acel expert.

A47. În cazul unui expert din partea conducerii angajat de către entitate, este mai puțin probabil să existe un acord scris de acest tip. Interogarea expertului și a altor membri ai conducerii poate reprezenta metoda cea mai adecvată pentru auditor de a obține înțelegerea necesară.

Evaluarea gradului de adecvare a activității expertului din partea conducerii [a se vedea punctul 8 litera (c)]

A48. Considerentele în evaluarea gradului de adecvare a activității expertului din partea conducerii drept probe de audit pentru afirmația relevantă pot include:

- Relevanța și caracterul rezonabil al identificărilor sau concluziilor celui

¹⁴ ISA 620, „Utilizarea activității unui expert din partea auditorului”, punctul 7.

expert, consecvența lor cu alte probe de audit, și dacă au fost reflectate adecvat în situațiile financiare;

- Dacă activitatea celui expert implică utilizarea ipotezelor și metodelor semnificative și relevanța și caracterul rezonabil al acelor ipoteze și metode; și
- Dacă activitatea celui expert implică utilizarea semnificativă a datelor sursă, relevanța, exhaustivitatea și corectitudinea acelor date sursă.

Informațiile emise de către entitate și utilizate în scopurile auditorului [a se vedea punctele 9 literele (a)-(b)]

- A49. Pentru ca auditorul să obțină probe de audit credibile, informațiile emise de entitate care sunt utilizate în efectuarea procedurilor de audit trebuie să fie suficient de complete și corecte. De exemplu, eficacitatea auditării veniturilor prin aplicarea prețurilor standard înregistrărilor volumului de vânzări este afectată de corectitudinea informațiilor referitoare la preț și de caracterul exhaustiv și corectitudinea datelor aferente volumului de vânzări. În mod similar, dacă auditorul intenționează să testeze o anumită caracteristică (de exemplu, autorizarea) a unei populații (de exemplu, plăți) rezultatele testului vor fi mai puțin credibile dacă populația din cadrul căreia sunt selectate elementele în vederea testării nu este completă.
- A50. Obținerea probelor de audit cu privire la corectitudinea și exhaustivitatea acestor informații poate fi desfășurată concomitent cu procedurile de audit reale aplicate informațiilor atunci când obținerea acestor probe de audit face parte integrantă din procedurile de audit înseși. În alte situații, auditorul poate să fi obținut probe de audit ale corectitudinii și exhaustivității acestor informații prin teste ale controalelor întocmirii și păstrării informațiilor. În unele situații, totuși, auditorul poate determina că sunt necesare proceduri de audit suplimentare.
- A51. În unele cazuri, auditorul poate intenționa să utilizeze informațiile emise de entitate în alte scopuri de audit. De exemplu, auditorul poate intenționa să folosească măsurile de performanță ale entității în scopurile procedurilor analitice, sau să folosească informațiile entității emise în scopul activităților de monitorizare, precum rapoartele auditorului intern. În astfel de cazuri, gradul de adecvare al probelor de audit obținute este afectat de măsura în care informațiile sunt suficient de precise sau detaliate în scopurile auditorului. De exemplu, măsurile de performanță utilizate de conducere pot să nu fie destul de precise pentru a detecta denaturările semnificative.

Selectarea elementelor de testat pentru obținerea de probe de audit (a se vedea punctul 10)

A52. Un test eficient furnizează probe de audit adecvate în măsura în care, luate în considerare cu alte probe de audit obținute sau care urmează a fi obținute, vor fi suficiente în scopurile auditorului. În selectarea elementelor de testat, auditorului i se impune, potrivit punctului 7 să determine relevanța și credibilitatea informațiilor care urmează a fi utilizate drept probe de audit; celălalt aspect al eficienței (suficienței) reprezintă un considerent important în selectarea elementelor de testat. Mijloacele disponibile auditorului pentru selectarea elementelor de testat sunt:

- (a) Selectarea tuturor elementelor (examinare 100%);
- (b) Selectarea elementelor specifice; și
- (c) Eșantionarea în audit.

Aplicarea oricăreia dintre acestea sau a unei combinații între aceste mijloace poate fi adecvată în funcție de circumstanțele specifice, de exemplu, riscurile de denaturare semnificativă aferente afirmației supuse testului, și caracterul practic și eficiența diferitelor mijloace.

Selectarea tuturor elementelor

A53. Auditorul poate decide că va fi cel mai adecvat să examineze întreaga populație de elemente care alcătuiesc o clasă de tranzacții sau de solduri ale conturilor (sau un strat din cadrul acelei populații). Examinarea 100% nu este probabilă în cazul testelor controalelor; cu toate acestea, este mai obișnuită în cazul testelor de detaliu. Examinarea 100% poate fi adecvată atunci când, de exemplu:

- Populația este constituită dintr-un număr mic de elemente cu valoare mare;
- Există un risc semnificativ și alte mijloace nu furnizează suficiente probe adecvate de audit; sau
- Natura repetitivă a calculului sau a altui proces efectuat automat de un sistem informațional face ca o examinare 100% să fie eficientă în ceea ce privește costul.

Selectarea elementelor specifice

A54. Auditorul poate decide să selecteze elementele specifice din cadrul unei populații. În luarea acestei decizii, factorii care pot fi relevanți includ înțelegerea entității de către auditor, riscurile evaluate de denaturare semnificativă, și caracteristicile populației care este testată. Selectarea conform raționamentului profesional a elementelor specifice este supusă riscului de ne-eșantionare. Elementele specifice selectate pot include:

- *Elemente ca valoare mare sau elemente-cheie.* Auditorul poate decide să selecteze elemente specifice din cadrul unei populații deoarece valoarea acestora este ridicată, sau prezintă alte caracteristici specifice, de exemplu, elemente suspicioase, neobișnuite, înclinate în mod specific către risc sau care au fost în trecut, supuse erorii.
- *Toate elementele care depășesc o anumită sumă.* Auditorul poate decide să examineze elementele ale căror valori înregistrate depășesc o anumită sumă astfel încât să verifice un procent mare din suma totală a claselor de tranzacții sau solduri ale conturilor.
- *Elemente în vederea obținerii de informații.* Auditorul poate examina elemente pentru a obține informații despre aspecte precum natura entității sau natura tranzacțiilor.

A55. În timp ce examinarea selectivă a elementelor specifice ale unei clase de tranzacții sau solduri ale conturilor va reprezenta, deseori, o metodă eficientă de obținere de probe de audit, aceasta nu reprezintă eșantionare în audit. Rezultatele procedurilor de audit aplicate elementelor selectate astfel nu pot fi extrapolate întregii populații; în consecință, examinarea selectivă a elementelor specifice nu furnizează probe de audit cu privire la restul populației.

Eșantionarea în audit

A56. Eșantionarea în audit are scopul de a permite formularea de concluzii cu privire la o întreagă populație pe baza testării unui eșantion selectat din cadrul acesteia. Eșantionarea în audit este discutată în ISA 530.¹⁵

Inconsecvența sau îndoieli cu privire la credibilitatea probelor de audit (a se vedea punctul 11)

A57. Obținerea de probe de audit din diferite surse de natură diferită poate indica faptul că un element individual al unei probe de audit nu este credibil, precum cazurile în care o probă de audit obținută dintr-o sursă este inconsecventă cu cea obținută din altă sursă. Acesta poate fi cazul atunci când, de exemplu, răspunsurile la interogările conducerii, auditul intern, și altele sunt inconsecvente, sau atunci când răspunsurile la interogările persoanelor însărcinate cu guvernanta efectuate pentru a fi coroborate răspunsurilor la interogările conducerii sunt inconsecvente cu răspunsul conducerii. ISA 230 include o cerință specifică cu privire la documentare, dacă auditorul a identificat informații care sunt inconsecvente cu concluzia finală a auditorului cu privire la un aspect semnificativ.¹⁶

¹⁵ ISA 530, „Eșantionarea în audit”.

¹⁶ ISA 230, „Documentația de audit”, punctul 11.

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 501

PROBE DE AUDIT - CONSIDERAȚII SPECIFICE PENTRU ELEMENTELE SELECTATE

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele cu începere de la sau ulterior datei de 15 decembrie 2009)

	Punct
Introducere	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA	1
Data intrării în vigoare	2
Obiectiv	3
Cerințe	
Stocuri	4-8
Litigii și revendicări	9-12
Informații pe segmente	13
Aplicare și alte materiale explicative	
Stocuri	A1-A16
Litigii și revendicări	A17-A25
Informații pe segmente	A26-A27

Standardul Internațional de Audit (ISA) 501, “Probe de audit - Considerații specifice pentru elementele selectate” trebuie citit în paralel cu ISA 200, “Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit.”

Introducere

Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează considerațiile specifice ale auditorului în obținerea de suficiente probe de audit adecvate în conformitate cu ISA 330,¹ ISA 500² și alte ISA-uri relevante, cu privire la anumite aspecte ale stocurilor, litigiilor și revendicărilor care implică entitatea, și informațiile pe segmente într-un audit al situațiilor financiare.

Data intrării în vigoare

2. Prezentul ISA se aplică pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele cu începere de la sau ulterior datei de 15 decembrie 2009.

Obiectiv

3. Obiectivul auditorului este obținerea de suficiente probe de audit adecvate cu privire la:
 - (a) Existența și condiția stocurilor;
 - (b) Exhaustivitatea litigiilor și revendicărilor care implică entitatea; și
 - (c) Descrierea și prezentarea informațiilor pe segmente în conformitate cu cadrul general de raportare financiară aplicabil.

Cerințe

Stocuri

4. Dacă stocurile sunt semnificative pentru situațiile financiare, auditorul trebuie să obțină suficiente probe de audit adecvate cu privire la existența și condiția stocurilor, prin:
 - (a) Participarea la inventarierea fizică a stocurilor, cu excepția cazului în care acest lucru este impracticabil, pentru: (a se vedea punctele A1-A3)
 - (i) A evalua instrucțiunile și procedurile conducerii de înregistrare și control al rezultatelor inventarierii fizice a stocurilor entității; (a se vedea punctul A4)
 - (ii) A observa efectuarea procedurilor de inventariere ale conducerii; (a se vedea punctul A5)
 - (iii) A inspecta stocurile; și (a se vedea punctul A6)
 - (iv) A efectua teste asupra inventarierii; și (a se vedea punctele A7-A8)
 - (b) Desfășurarea de proceduri de audit aferente listelor finale de inventariere ale entității pentru a determina măsura în care acestea reflectă corect rezultatele inventarierii reale a stocurilor.

¹ ISA 330, "Răspunsul auditorului la riscurile evaluate."

² ISA 500, "Probe de audit."

5. Dacă inventarierea fizică a stocurilor este efectuată la o dată diferită de data situațiilor financiare, auditorul trebuie, pe lângă procedurile prevăzute la punctul 4, să desfășoare proceduri de audit în vederea obținerii de probe de audit cu privire la măsura în care modificările stocurilor între data inventarierii și data situațiilor financiare sunt înregistrate corespunzător. (a se vedea punctele A9-A11)
6. Dacă auditorul nu poate participa la inventarierea fizică a stocurilor din cauza unor circumstanțe neprevăzute, auditorul trebuie să efectueze sau să observe unele inventarieri fizice la o dată diferită, și să efectueze proceduri de audit asupra tranzacțiilor care au loc între timp.
7. Dacă participarea la inventarierea fizică a stocurilor este impracticabilă, auditorul trebuie să desfășoare proceduri de audit alternative în vederea obținerii de suficiente probe de audit adecvate cu privire la existența și condiția stocurilor. Dacă acest lucru nu este posibil, auditorul trebuie să modifice opinia din raportul auditorului în conformitate cu ISA 705.³ (a se vedea punctele A12-A14)
8. Dacă stocurile aflate în custodia și controlul unei părți terțe sunt semnificative pentru situațiile financiare, auditorul trebuie să obțină suficiente probe de audit adecvate cu privire la existența și condiția acelor stocuri prin efectuarea uneia dintre următoarele acțiuni sau a ambelor:
 - (a) Solicitarea confirmării de la partea terță cu privire la cantitățile și condiția stocurilor deținute în numele entității. (a se vedea punctul A15)
 - (b) Efectuarea unei inspecții sau a altor proceduri de audit adecvate circumstanțelor. (a se vedea punctul A16)

Litigii și revendicări

9. Auditorul trebuie să instituie și să desfășoare proceduri de audit în vederea identificării litigiilor și revendicărilor care implică entitatea și care pot genera un risc de denaturare semnificativă, inclusiv: (a se vedea punctele A17-A19)
 - (a) Interogarea conducerii, și, după caz, a altor persoane din cadrul entității, inclusiv a consilierului juridic intern;
 - (b) Revizuirea proceselor verbale ale reuniunilor persoanelor însărcinate cu guvernanta și a corespondenței dintre entitate și consilierul său juridic extern; și
 - (c) Revizuirea conturilor de cheltuieli juridice. (a se vedea punctul A20)
10. Dacă auditorul evaluează un risc de denaturare semnificativă cu privire la litigiile și revendicările identificate, sau atunci când procedurile de audit efec-

³ ISA 705, "Modificări ale opiniei raportului auditorului independent."

tuat indicate posibilitatea existenței unui alt litigiu sau a unei alte revendicări semnificativ(e), auditorul trebuie, pe lângă procedurile prevăzute de alte ISA-uri, să stabilească o comunicare directă cu consilierul juridic extern al entității. Auditorul trebuie să realizeze acest lucru prin intermediul unei scrisori de interogare, întocmită de către conducere și trimisă de către auditor, prin care i se solicită consilierului juridic extern al entității să comunice direct cu auditorul. Dacă legea, reglementările sau organismul profesional competent îi interzice consilierului juridic extern al entității să comunice direct cu auditorul, auditorul trebuie să desfășoare proceduri de audit alternative. (a se vedea punctele A21-A25)

11. Dacă:

- (a) conducerea refuză să îi acorde auditorului permisiunea de a comunica sau de a se întâlni cu consilierul juridic extern al entității, sau dacă consilierul juridic extern al entității refuză să răspundă adecvat scrisorii de interogare, sau i se interzice să răspundă; și
- (b) auditorul nu poate obține suficiente probe de audit adecvate prin desfășurarea de proceduri de audit alternative, auditorul trebuie să modifice opinia din raportul auditorului, în conformitate cu ISA 705.

Declarații scrise

- 12. Auditorul trebuie să solicite conducerii și, după caz, persoanelor însărcinate cu guvernanta să furnizeze declarații scrise potrivit cărora toate litigiile și revendicările cunoscute existente sau posibile ale căror efecte trebuie să fie luate în considerare în întocmirea situațiilor financiare i-au fost prezentate auditorului și au fost contabilizate și prezentate în conformitate cu cadrul general de raportare financiară aplicabil.

Informații pe segmente

- 13. Auditorul trebuie să obțină suficiente probe de audit adecvate cu privire la descrierea și prezentarea informațiilor pe segmente în conformitate cu cadrul general de raportare financiară aplicabil prin: (a se vedea punctul A26)
 - (a) Obținerea unei înțelegeri a metodelor utilizate de către conducere în determinarea informațiilor pe segmente, și: (a se vedea punctul A27)
 - (i) Evaluarea măsurii în care este probabil ca astfel de metode să aibă drept rezultat prezentarea în conformitate cu cadrul general de raportare financiară aplicabil; și
 - (ii) După caz, testarea aplicării acestor metode; și
 - (b) Efectuarea de proceduri analitice sau alte proceduri de audit adecvate circumstanțelor.

Aplicare și alte materiale explicative

Stocuri

Participarea la inventarierea fizică a stocurilor [a se vedea punctul 4 litera (a)]

- A1. Conducerea stabilește, de obicei, proceduri prin care stocurile sunt inventariate fizic cel puțin o dată pe an pentru a servi ca bază pentru întocmirea situațiilor financiare și, după caz, pentru a confirma credibilitatea sistemului de inventar permanent al entității.
- A2. Participarea la inventarierea fizică a stocurilor implică:
 - Inspectarea stocurilor în vederea stabilirii existenței și evaluării condiției acestora, și efectuarea de teste de inventariere;
 - Observarea conformității cu instrucțiunile conducerii și desfășurarea de proceduri în vederea înregistrării și controlării rezultatelor inventarierii fizice a stocurilor; și
 - Obținerea de probe de audit cu privire la credibilitatea procedurilor de inventariere ale conducerii.

Aceste proceduri pot servi drept teste ale controalelor sau proceduri de fond în funcție de evaluarea riscului de către auditor, de abordarea planificată și de procedurile specifice efectuate.

- A3. Aspectele relevante pentru planificarea participării la inventarierea fizică a stocurilor (sau pentru instituirea și desfășurarea de proceduri de audit potrivit punctelor 4-8 din prezentul ISA) includ, de exemplu:
 - Riscurile de denaturare semnificativă aferente stocurilor.
 - Natura controlului intern aferent stocurilor.
 - Măsura în care se estimează că vor fi stabilite proceduri adecvate și vor fi emise instrucțiuni corespunzătoare în ceea ce privește inventarierea fizică a stocurilor.
 - Plasarea în timp a inventarierii fizice a stocurilor.
 - Măsura în care entitatea menține un sistem de inventar permanent.
 - Locațiile la care sunt păstrate stocurile, inclusiv pragul de semnificație al stocurilor și riscurilor de denaturare semnificativă în diferite locații, atunci când se stabilește locația în care prezența este adecvată. ISA 600⁴ tratează implicarea altor auditori și, în consecință, poate fi relevant dacă

⁴ ISA 600, “Considerente speciale – auditurile situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditelor componentelor).”

această implicare se referă la participarea la inventarierea fizică a stocurilor la o locație îndepărtată.

- Măsura în care este necesară asistența unui expert al auditorului. ISA 620⁵ tratează utilizarea unui expert al auditorului care să îl asiste pe auditor în obținerea de suficiente probe de audit adecvate.

Evaluarea instrucțiunilor și procedurilor conducerii [a se vedea punctul 4 litera (a) subpunctul (i)]

A4. Aspectele relevante pentru evaluarea instrucțiunilor și procedurilor conducerii de înregistrare și control al inventarierii fizice a stocurilor include măsura în care acestea abordează, de exemplu:

- Aplicarea activităților de control adecvate, de exemplu, colectarea listelor folosite de inventariere fizică a stocurilor, contabilizarea listelor nefolosite de inventariere fizică a stocurilor, și procedurile de inventariere și reinventariere.
- Identificarea exactă a stadiului finalizării producției în curs de execuție, a elementelor cu mișcare lentă, uzate moral sau deteriorate și a stocurilor deținute de o parte terță, de exemplu, în consignație.
- Procedurile utilizate în estimarea cantităților fizice, după caz, precum poate fi necesar în estimarea cantității fizice a unei grămezi de cărbune.
- Controlul asupra mișcării stocurilor între diferite locații și livrarea și recepția stocurilor înainte și după data de închidere a exercițiilor.

Observarea efectuării procedurilor de inventariere ale conducerii [a se vedea punctul 4 litera (a) subpunctul (ii)]

A5. Observarea efectuării procedurilor de inventariere ale conducerii, de exemplu cele legate de controlul asupra mișcării stocurilor înaintea, în timpul și ulterior inventarierii, ajută auditorul în obținerea de probe de audit potrivit cărora instrucțiunile și procedurile de inventariere ale conducerii sunt instituite și implementate adecvat. Mai mult, auditorul poate obține copii ale informațiilor referitoare la închiderea exercițiului, precum detalii ale mișcării stocurilor, care îl ajută pe auditor în desfășurarea de proceduri de audit cu privire la contabilizarea acestor mișcări la o dată ulterioară.

Inspectarea stocurilor [a se vedea punctul 4 litera (a) subpunctul (iii)]

A6. Inspectarea stocurilor atunci când se participă la inventarierea fizică a stocurilor îl ajută pe auditor în stabilirea existenței stocurilor (cu toate că nu și în stabilirea proprietății acestora), și în identificarea, de exemplu, a stocurilor uzate moral, deteriorate sau învechite.

⁵ ISA 620, “Utilizarea activității unui expert din partea auditorului.”

Desfășurarea de teste de inventariere [a se vedea punctul 4 litera (a) subpunctul (iv)]

- A7. Desfășurarea de teste ale inventarierilor, de exemplu urmărirea elementelor selectate din listele de inventariere ale conducerii în stocul fizic și urmărirea elementelor selectate din stocul fizic în listele de inventariere ale conducerii, furnizează probe de audit cu privire la exhaustivitatea și exactitatea acestor liste.
- A8. În plus față de înregistrarea testelor de inventariere ale auditorului, obținerea de copii ale listelor finale de inventariere fizică ale conducerii îl ajută pe auditor în efectuarea unor proceduri de audit ulterioare în vederea determinării măsurii în care listele finale de inventariere ale entității reflectă exact rezultatele reale ale inventarierii stocurilor.

Inventarierea fizică desfășurată la o dată diferită de data situațiilor financiare (a se vedea punctul 5)

- A9. Din motive practice, inventarierea fizică a stocurilor se poate desfășura la o dată, sau date, diferită(e) de data situațiilor financiare. Acest lucru poate surveni indiferent dacă cantitățile stocurilor sunt determinate de către conducere printr-o inventariere fizică anuală sau dacă este menținut un sistem de inventar permanent. În orice caz, eficacitatea instituirii, implementării și menținerii controalelor aferente modificărilor stocurilor determină măsura în care desfășurarea inventarierii fizice a stocurilor la o dată, sau date, diferită(e) de data situațiilor financiare este adecvată în scopurile auditului. ISA 330 stabilește cerințele și furnizează îndrumări cu privire la procedurile de fond efectuate la o dată interimară.⁶
- A10. Atunci când este menținut un sistem de inventar permanent, conducerea poate efectua inventarieri fizice sau alte teste în vederea stabilirii credibilității informațiilor cu privire la cantitatea stocurilor incluse în listele de inventar permanent ale entității. În unele cazuri, conducerea sau auditorul poate identifica diferențe între listele de inventar permanent și cantitățile fizice, reale și disponibile ale stocurilor; aceasta poate indica faptul că acele controale aferente modificărilor stocurilor nu funcționează eficient.
- A11. Aspectele relevante de luat în considerare atunci când sunt instituite proceduri de audit în vederea obținerii de probe de audit cu privire la măsura în care modificările valorilor stocurilor între data sau datele inventarierii și listele finale de inventariere sunt înregistrate corespunzător, includ:
 - Măsura în care listele de inventar permanent sunt ajustate corespunzător.
 - Credibilitatea listelor de inventar permanent ale entității.

⁶ ISA 330, punctele 22-23.

- Motivele diferențelor semnificative dintre informațiile obținute în cadrul inventarierii fizice și listele de inventar permanent.

Participarea la inventarierea fizică a stocurilor este impracticabilă (a se vedea punctul 7)

- A12. În unele cazuri, participarea la inventarierea fizică a stocurilor poate fi impracticabilă. Acest lucru se poate datora unor factori precum natura și locația stocurilor, de exemplu, atunci când stocul este deținut într-o locație care poate pune în pericol siguranța auditorului. Totuși, aspectul legat de un inconvenient general pentru auditor nu este suficient pentru a susține decizia auditorului potrivit căreia participarea este impracticabilă. Mai mult, așa cum se explică în ISA 200,⁷ aspectul legal de dificultate, timp sau costurile implicate nu reprezintă, în sine, o bază viabilă pentru ca auditorul să omită o procedură de audit pentru care nu există alternativă sau pentru ca acesta să se mulțumească cu o probă de audit care este mai puțin convingătoare.
- A13. În unele cazuri în care participarea este impracticabilă, procedurile de audit alternative, de exemplu inspecția documentației vânzării ulterioare a elementelor de stocuri specifice dobândite sau achiziționate anterior inventarierii fizice a stocurilor, pot furniza suficiente probe de audit adecvate cu privire la existența și condiția stocurilor.
- A14. În alte cazuri, totuși, se poate să nu fie posibilă obținerea de suficiente probe de audit adecvate cu privire la existența și condiția stocurilor prin efectuarea de proceduri de audit alternative. În astfel de cazuri, ISA 705 prevede ca auditorul să modifice opinia din raportul auditorului ca rezultat al limitării domeniului de aplicare.¹⁸

Stocuri aflate sub custodia și controlul unei părți terțe

Confirmarea [a se vedea punctul 8 litera (a)]

- A15. ISA 505⁹ stabilește cerințele și furnizează îndrumări pentru desfășurarea de proceduri de confirmare externă.

Alte proceduri de audit [a se vedea punctul 8 litera (b)]

- A16. În funcție de circumstanțe, de exemplu în cazul în care se obțin informații care generează îndoieli cu privire la integritatea și obiectivitatea părții terțe, auditorul poate considera adecvată efectuarea de proceduri de audit supli-

⁷ ISA 200, “Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit,” punctul A48.

⁸ ISA 705, punctul 13.

⁹ ISA 505, “Confirmări externe.”

mentare în loc de, sau pe lângă, confirmarea cu partea terță. Exemplele de proceduri de audit suplimentare includ:

- Participarea, sau efectuarea de aranjamente în vederea participării unui alt auditor, la inventarierea fizică a stocurilor părții terțe, dacă este posibil.
- Obținerea raportului unui alt auditor, sau a unui raport al auditorului entității subcontractante, cu privire la gradul de adecvare al controlului intern al părții terțe, în vederea obținerii unei asigurări că acele stocuri sunt inventariate corespunzător și protejate adecvat.
- Inspecția documentației cu privire la stocurile deținute de părți terțe, de exemplu, recipisele de depozit.
- Solicitarea confirmării din partea altor părți atunci când stocurile sunt depuse drept gaj.

Litigii și revendicări

Exhaustivitatea litigiilor și revendicărilor (a se vedea punctul 9)

- A17. Litigiile și revendicările care implică entitatea pot avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare și, astfel, se poate să fie necesară prezentarea sau contabilizarea lor în situațiile financiare.
- A18. În plus față de procedurile identificate la punctul 9, alte proceduri relevante de audit includ, de exemplu, utilizarea informațiilor obținute prin intermediul procedurilor de evaluare a riscurilor desfășurate ca parte a obținerii unei înțelegeri a entității și a mediului său pentru a-l ajuta pe auditor să aibă cunoștință de litigiile și revendicările care implică entitatea.
- A19. Probele de audit obținute în scopurile identificării litigiilor și revendicărilor care pot genera un risc de denaturare semnificativă pot furniza de asemenea, probe de audit cu privire la alte considerente relevante, precum evaluarea cu privire la valoarea litigiilor și revendicărilor. ISA 540¹⁰ stabilește cerințe și furnizează îndrumări relevante pentru luarea în considerare de către auditor a litigiilor și revendicărilor care presupun estimări contabile sau prezentări aferente în situațiile financiare.

Revizuirea conturilor de cheltuieli juridice [a se vedea punctul 9 litera (c)]

- A20. În funcție de circumstanțe, auditorul poate considera adecvată examinarea documentelor inițiale, precum facturile pentru cheltuielile juridice, ca parte a revizuirii de către auditor a conturilor de cheltuieli juridice.

Comunicarea cu consilierul juridic extern al entității (a se vedea punctele 10-11)

¹⁰ ISA 540, “Auditarea estimărilor contabile, inclusiv a estimărilor contabile la valoarea justă, și a prezentărilor aferente.”

- A21. Comunicarea directă cu consilierul juridic extern al entității îl ajută pe auditor în obținerea de suficiente probe de audit adecvate cu privire la măsura în care sunt cunoscute posibile litigii și revendicări și sunt rezonabile estimările conducerii aferente implicațiilor financiare, inclusiv costurile.
- A22. În unele cazuri, auditorul poate încerca stabilirea unei comunicări directe cu consilierul juridic extern al entității prin intermediul unei scrisori de interogare generale. În acest scop, o scrisoare de interogare generală îi solicită consilierului juridic extern al entității să îl informeze pe auditor despre orice litigiu sau revendicare de care acesta are cunoștință, alături de evaluarea consecințelor litigiilor și revendicărilor, și o estimare a implicațiilor financiare, inclusiv a costurilor implicate.
- A23. Dacă se consideră puțin probabil ca consilierul juridic extern al entității să răspundă adecvat la o scrisoare de interogare generală, de exemplu, dacă organismul profesional de care aparține consilierul juridic extern interzice răspunsul la o astfel de scrisoare, auditorul poate încerca să comunice direct prin intermediul unui scrisori de interogare specifice. În acest scop, o scrisoare de interogare specifică include:
- (a) O listă a litigiilor și revendicărilor;
 - (b) Acolo unde este aplicabil, evaluarea conducerii cu privire la consecințele fiecărui litigiu sau fiecărei revendicări identificate și estimarea implicațiilor sale financiare, inclusiv a costurilor implicate; și
 - (c) O solicitare adresată consilierului juridic extern al entității de a confirma caracterul rezonabil al evaluărilor conducerii și de a-i furniza auditorului informații suplimentare dacă lista este considerată incompletă sau incorectă de către consilierul juridic extern al entității.
- A24. În anumite circumstanțe, auditorul poate considera, de asemenea, necesar să se întâlnească cu consilierul juridic extern al entității pentru a discuta consecințele probabile ale litigiilor sau revendicărilor. Acesta poate fi cazul, de exemplu, atunci când:
- Auditorul determină că aspectul reprezintă un risc semnificativ.
 - Aspectul este complex.
 - Există o divergență între conducere și consilierul juridic extern al entității.
- De obicei, astfel de întâlniri necesită permisiunea conducerii și se desfășoară cu participarea unui reprezentant al conducerii.
- A25. În conformitate cu ISA 700,¹¹ auditorul trebuie să dateze raportul auditorului nu mai devreme de data la care auditorul a obținut suficiente probe de

¹¹ ISA 700, "Formularea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare," punctul 41.

audit adecvate pe care să își bazeze opinia auditorului cu privire la situațiile financiare. Probele de audit cu privire la stadiul litigiilor și al revendicărilor până la data raportului auditorului pot fi obținute prin interogarea conducerii, inclusiv a consilierului juridic intern, responsabil de aspectele relevante. În unele situații, auditorul poate fi nevoit să obțină informații actualizate de la consilierul juridic extern al entității.

Informații pe segmente (a se vedea punctul 13)

A26. În funcție de cadrul general de raportare financiară aplicabil, entității i se poate solicita sau permite să prezinte informații pe segmente în situațiile financiare. Responsabilitatea auditorului cu privire la descrierea și prezentarea informațiilor pe segmente este legată de situațiile financiare luate ca întreg. În consecință, auditorului nu i se solicită să efectueze proceduri de audit care ar fi necesare în vederea exprimării unei opinii cu privire la informațiile pe segmente prezentate individual.

***Înțelegerea metodelor utilizate de conducere* [a se vedea punctul 13 litera (a)]**

A27. În funcție de circumstanțe, exemplele de aspecte care pot fi relevante pentru obținerea unei înțelegeri a metodelor utilizate de conducere în determinarea informațiilor pe segmente și a măsurii în care aceste metode pot avea drept rezultat prezentarea în conformitate cu cadrul general de raportare financiară aplicabil includ:

- Vânzările, transferurile și cheltuielile dintre segmente, și eliminarea valorilor inter-segmente.
- Comparațiile cu bugetele și alte rezultate prognozate, de exemplu, profiturile din exploatare drept procentaj din vânzări.
- Alocarea activelor și costurilor între segmente.
- Consecvența cu perioadele anterioare și exactitatea prezentărilor din perspectiva inconsecvențelor.

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 505

CONFIRMĂRI EXTERNE

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele cu începere de la sau ulterior datei de 15 decembrie 2009)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA	1
Proceduri de confirmare externă pentru obținerea probelor de audit	2 - 3
Data intrării în vigoare	4
Obiectiv	5
Definiții	6
Cerințe	
Proceduri de confirmare externă	7
Refuzul conducerii de a permite auditorului să expedieze o solicitare de confirmare	8 - 9
Rezultatele procedurilor de confirmare externă	10 - 14
Confirmări negative	15
Evaluarea probelor obținute	16
Aplicare și alte materiale explicative	
Proceduri de confirmare externă	A1-A7
Refuzul conducerii de a permite auditorului să expedieze o solicitare de confirmare	A8-A10
Rezultatele procedurilor de confirmare externă	A11-A22
Confirmări negative	A23
Evaluarea probelor obținute	A24-A25

Standardul Internațional de Audit (ISA) 505, „Confirmări externe” trebuie citit în paralel cu ISA 200, „Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit”.

Introducere

Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard de Audit (ISA) tratează utilizarea de către auditor a procedurilor de confirmare externă în vederea obținerii probelor de audit în conformitate cu cerințele ISA 330¹ și ISA 500². Nu tratează interviurile cu privire la litigii și reclamații, care sunt tratate în ISA 501³.

Proceduri de confirmare externă pentru obținerea probelor de audit

2. ISA 500 indică faptul că credibilitatea probelor de audit este influențată de sursa și natura lor, și este dependentă de circumstanțele individuale în cadrul cărora sunt obținute⁴ probele de audit. De asemenea, respectivul ISA include următoarele generalizări aplicabile probelor de audit⁵:

- Probele de audit sunt mai credibile atunci când sunt obținute din surse independente din exteriorul entității.
- Probele de audit obținute direct de către auditor sunt mai credibile decât alte probe de audit obținute indirect sau prin deducție.
- Probele de audit sunt mai credibile atunci când există în formă documentară, în format imprimat, electronic sau în alt format.

În acest sens, în funcție de circumstanțele auditului, probele de audit sub forma confirmărilor externe primite direct de auditor de la părțile care confirmă pot fi mai credibile decât probele generate pe plan intern de către entitate. Prezentul ISA este menit să ajute auditorul în conceperea și efectuarea procedurilor de confirmare externă pentru a obține probe de audit relevante și credibile.

3. Alte ISA-uri recunosc importanța confirmărilor externe în calitate de probe de audit, de exemplu:
 - ISA 330 discută responsabilitatea auditorului de a concepe și implementa măsurile generale pentru adresarea riscurilor evaluate de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare și de a concepe și efectua proceduri de audit ulterioare ale cărei natură, plasare în timp și amploare sunt bazate pe, și răspund la, riscurile evaluate de denaturare semnificativă la nivelul afirmației⁶. În completare, ISA 330 prevede ca, independent de riscurile evaluate de denaturare semnificativă, auditorul să conceapă și să efectueze proceduri de fond pentru fiecare categorie

¹ ISA 330, „Răspunsul auditorului la riscurile evaluate”

² ISA 500, „Probe de audit”.

³ ISA 501, „Probe de audit – Considerații specifice pentru elementele selectate”.

⁴ ISA 500, punctul A5.

⁵ ISA 500, punctul A31.

⁶ ISA 330, punctele 5 – 6.

semnificativă de tranzacții, soldul contului, și prezentarea informațiilor. De asemenea se prevede ca auditorul să aibă în vedere dacă procedurile de confirmare externă urmează a fi efectuate drept proceduri de audit de fond⁷.

- ISA 330 prevede ca auditorul să obțină probe de audit mai convingătoare cu cât evaluarea sa asupra riscului este mai mare⁸. Pentru a face acest lucru, auditorul poate mări cantitatea de probe sau poate să obțină probe care să fie mai relevante și mai credibile, sau poate recurge la ambele. De exemplu, auditorul poate insista asupra obținerii de probe direct de la părțile terțe sau asupra obținerii de probe care pot fi coroborate provenite de la un număr de surse independente. De asemenea, ISA 330 indică faptul că procedurile de confirmare externă pot asista auditorul în obținerea de probe de audit cu un grad ridicat de credibilitate pe care auditorul le solicită pentru a putea să răspundă la riscurile semnificative de denaturare semnificativă, cauzate de o fraudă sau de o eroare⁹.
- ISA 240 indică faptul că auditorul poate concepe solicitări de confirmare pentru a obține informații suplimentare care pot fi coroborate drept reacție la adresarea riscurilor evaluate de denaturare semnificativă din cauza fraudei la nivelul afirmației.¹⁰
- ISA 500 indică faptul că coroborarea informațiilor obținute dintr-o sursă independentă de entitate, cum ar fi confirmările externe, poate spori asigurarea pe care auditorul o obține din probele existente în evidențele contabile sau în declarațiile conducerii¹¹.

Data intrării în vigoare

4. Prezentul ISA se aplică pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele cu începere de la sau ulterior datei de 15 decembrie 2009.

Obiectiv

5. Obiectivul auditorului, atunci când utilizează proceduri de confirmare externă, este de a concepe și efectua astfel de proceduri pentru a obține probe de audit relevante și credibile.

Definiții

6. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au semnificațiile atribuite mai jos:

⁷ ISA 330, punctele 18-19.

⁸ ISA 330, punctul 7, litera (b.)

⁹ ISA 330, punctul A53.

¹⁰ ISA 240, „Responsabilitățile auditorului privind fraudă în cadrul unui audit al situațiilor financiare”, punctul A37.

¹¹ ISA 500, punctul A8.

- (a) Confirmare externă – Probă de audit obținută sub formă de răspuns scris adresat direct auditorului de către o terță parte (partea care confirmă), în format imprimat, electronic, sau în alt format.
- (b) Solicitare de confirmare pozitivă – O solicitare ca partea care confirmă să răspundă direct auditorului, indicând dacă partea care confirmă este de acord sau nu cu informațiile prezentate în solicitare, sau furnizând informațiile solicitate.
- (c) Solicitare de confirmare negativă – O solicitare ca partea care confirmă să răspundă direct auditorului numai în cazul în care partea care confirmă nu este de acord cu informațiile furnizate în solicitare.
- (d) Non-răspuns – Faptul că partea care răspunde nu răspunde sau răspunde doar parțial la o la o solicitare de confirmare pozitivă, sau o solicitare de confirmare care s-a întors fără să fi ajuns destinatar.
- (e) Excepție – Un răspuns care indică o diferență între informațiile a căror confirmare a fost solicitată sau conținute în evidența entității și informațiile furnizate de partea care confirmă.

Cerințe

Proceduri de confirmare externă

7. Atunci când se utilizează proceduri de confirmare externă, auditorul trebuie să mențină controlul asupra solicitărilor de confirmare externă, inclusiv asupra:
 - (a) Stabilirii informațiilor care vor fi confirmate sau solicitate; (a se vedea punctul A1)
 - (b) Selectării părții corespunzătoare care va confirma; (a se vedea punctul A2)
 - (c) Conceperii solicitărilor de confirmare, inclusiv stabilirea dacă solicitările sunt adresate în mod corespunzător și conțin informații de expediere pentru ca răspunsurile să fie expediate direct auditorului; și (a se vedea punctele A3-A6)
 - (d) Expedierii solicitărilor, inclusiv a solicitărilor ulterioare acolo unde este cazul, către partea care confirmă. (a se vedea punctul A7)

Refuzul conducerii de a permite auditorului să expedieze o solicitare de confirmare

8. Atunci când conducerea refuză să permită auditorului să expedieze o solicitare de confirmare, auditorul trebuie:
 - (a) Să intervieveze conducerea cu privire la motivele refuzului și să cerceteze validitatea și caracterul rezonabil al probelor de audit; (a se vedea punctul A8)

- (b) Evaluarea implicațiilor refuzului conducerii asupra evaluării auditorului cu privire la riscurile relevante de denaturare semnificativă, inclusiv cu privire la riscul de fraudă, și cu privire la natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de audit; și (a se vedea punctul A9)
 - (c) Să efectueze proceduri de audit alternative concepute în vederea obținerii de probe de audit relevante și credibile. (a se vedea punctul A10)
9. Dacă auditorul concluzionează că refuzul conducerii de a permite auditorului să expedieze solicitarea de confirmare nu este rezonabil, sau dacă auditorul este incapabil să obțină probe de audit relevante și credibile din proceduri de audit alternative, auditorul trebuie să comunice cu persoanele însărcinate cu guvernanta în conformitate cu ISA 260¹². De asemenea, auditorul trebuie să stabilească implicațiile asupra auditului și asupra opiniei auditorului în conformitate cu ISA 705¹³.

Rezultatele procedurilor de confirmare externă

Credibilitatea răspunsurilor la solicitările de confirmare

- 10. Dacă auditorul identifică factori care pot favoriza apariția îndoielilor cu privire la credibilitatea răspunsurilor la o solicitare de confirmare, auditorul trebuie să obțină probe de audit ulterioare pentru a elimina aceste îndoieli. (a se vedea punctele A11-A16)
- 11. Dacă auditorul stabilește că un răspuns la o solicitare de confirmare nu este credibil, auditorul trebuie să evalueze implicațiile asupra evaluării riscurilor relevante de denaturare semnificativă, inclusiv asupra riscului de fraudă, și asupra naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de audit. (a se vedea punctul A17)

Non-Răspunsuri

- 12. În cazul fiecărui non-răspuns, auditorul trebuie să efectueze proceduri de audit alternative pentru a obține probe de audit relevante și credibile. (a se vedea punctele A18-A19)

Cazul în care este necesar un răspuns la o solicitare de confirmare pozitivă pentru obținerea de suficiente probe de audit adecvate

- 13. Dacă auditorul a stabilit că un răspuns la o solicitare de confirmare pozitivă este necesar pentru a obține suficiente probe de audit adecvate, procedurile de audit alternative nu vor furniza probele de audit pe care auditorul le solicită. Dacă auditorul nu obține o asemenea confirmare, auditorul trebuie

¹² ISA 260, „Comunicarea cu persoanele însărcinate cu guvernanta”, punctul 16.

¹³ ISA 705, „Modificări ale opiniei raportului auditorului independent”.

să stabilească implicațiile asupra auditului și asupra opiniei auditorului în conformitate cu ISA 705. (a se vedea punctul A 20)

Excepții

14. Auditorul trebuie să investigheze excepțiile pentru a stabili dacă acestea constituie sau nu indicii pentru denaturări. (a se vedea punctele A21-A22)

Confirmări negative

15. Confirmările negative furnizează probe de audit mai puțin convingătoare decât confirmările pozitive. În acest sens, auditorul nu trebuie să utilizeze solicitările de confirmare negativă drept unică procedură de audit de fond de bază pentru a trata un risc evaluat de denaturare semnificativă la nivelul afirmației, decât în cazul în care toate aspectele următoare sunt prezente: (a se vedea punctul A23)
 - (a) Auditorul a evaluat riscul de denaturare semnificativă ca fiind unul scăzut și a obținut suficiente probe de audit adecvate cu privire la eficacitatea operațională a controalelor relevante pentru afirmație;
 - (b) Populația care face obiectul procedurilor de confirmare negativă cuprinde un număr mare de solduri de conturi, tranzacții sau condiții mici și omogene;
 - (c) Se așteaptă obținerea unei rate a excepției foarte scăzută; și
 - (d) Auditorul nu este la curent cu circumstanțe sau condiții care ar determina destinatarii solicitărilor de confirmare negativă să nu dea curs unor astfel de solicitări.

Evaluarea probelor obținute

16. Auditorul trebuie să evalueze dacă rezultatele procedurilor de confirmare externă furnizează probe de audit relevante și credibile sau dacă sunt necesare și alte probe de audit. (a se vedea punctele A24-A25)

Aplicare și alte materiale explicative

Proceduri de confirmare externă

Stabilirea informațiilor ce urmează a fi confirmate sau solicitate [a se vedea punctul 7 litera(a)]

- A1. Procedurile de confirmare externă sunt frecvent efectuate pentru a confirma sau a solicita informații cu privire la soldurile conturilor sau a elementelor acestora. De asemenea, acestea pot fi utilizate și pentru confirmarea termenilor acordurilor, contractelor sau tranzacțiilor dintre entitate și alte părți sau pentru a confirma absența anumitor condiții, cum ar fi un „acord secundar”.

Selectarea părții corespunzătoare care confirmă [a se vedea punctul 7 litera (b)]

- A2. Răspunsurile la solicitările de confirmare furnizează probe de audit mai relevante și mai credibile atunci când solicitările de confirmare sunt trimise unei părți care confirmă pe care auditorul o consideră a fi bine informată cu privire la informațiile ce urmează a fi confirmate - de exemplu, un oficial al unei instituții financiare, care este informat cu privire la tranzacțiile sau acordurile pentru care se solicită confirmare, poate fi cea mai adecvată persoană de la instituția financiară pentru solicitarea confirmării.

Conceperea solicitărilor de confirmare [a se vedea punctul 7 litera (c)]

- A3. Conceperea solicitării de confirmare poate afecta în mod direct rata răspunsului de confirmare, precum și credibilitatea și natura probelor de audit obținute din răspunsuri.
- A4. Factorii care trebuie avuți în vedere atunci când sunt concepute solicitările de confirmare includ:
- Afirmările adresate.
 - Riscurile specifice identificate de denaturare semnificativă, inclusiv riscurile de fraudă.
 - Modul de așezare în pagină și de prezentare a solicitării de confirmare.
 - Experiența anterioară în misiuni de audit sau în misiuni similare.
 - Metoda de comunicare (de exemplu, în format imprimat, electronic sau în alt format).
 - Autorizarea dată de conducere părților care confirmă sau încurajarea acestora să răspundă auditorului. Este posibil ca părțile care confirmă să furnizeze informațiile solicitate, numai în urma autorizării din partea conducerii.
 - Abilitatea presupusei părți care confirmă de a confirma sau furniza informațiile solicitate (de exemplu, valoarea facturilor individuale în comparație cu întregul sold).
- A5. O solicitare de confirmare externă pozitivă cere părții care confirmă să răspundă auditorul în toate cazurile, fie prin indicarea acordului părții care confirmă asupra informațiilor date, fie prin solicitarea părții care confirmă să furnizeze informații. De obicei se așteaptă ca răspunsul la solicitarea de confirmare pozitivă să furnizeze probe de audit credibile. Cu toate acestea, există un risc, ca partea care confirmă să răspundă la solicitarea de confirmare fără să verifice dacă informațiile sunt corecte. Auditorul poate diminua riscul prin utilizarea de solicitări de confirmare pozitivă care nu precizează valoarea (sau alte informații) în solicitarea de confirmare, și să

solicite părți care confirmă să completeze valoarea sau să furnizeze alte informații. Pe de altă parte, utilizarea acestui tip de solicitare de confirmare „în alb” poate avea drept rezultat o rată de răspuns mai scăzută deoarece implică un efort suplimentar din partea părților care confirmă.

- A6. Stabilirea dacă solicitările sunt adresate corespunzător include testarea validității unora sau a tuturor adreselor solicitărilor de confirmare înainte ca acestea să fie expediate.

Urmărirea solicitărilor de confirmare [a se vedea punctul 7 litera (d)]

- A7. Auditorul poate trimite o solicitare de confirmare suplimentară atunci când un răspuns la o solicitare anterioară nu a fost primit în timp util. De exemplu, auditorul poate trimite o solicitare suplimentară sau de revenire, după ce a verificat în prealabil acuratețea adresei originale.

Refuzul conducerii de a permite auditorului să expedieze o solicitare de confirmare

Caracterul rezonabil al refuzului conducerii [a se vedea punctul 8 litera (a)]

- A8. Un refuz al conducerii de a permite auditorului să expedieze o solicitare de confirmare reprezintă o limitare a probelor de audit pe care auditorul dorește să le obțină. Prin urmare, auditorul trebuie să investigheze asupra motivelor limitărilor. Un motiv des întâlnit constă în existența unei dispute legale sau a unei negocieri în curs cu partea care confirmă în cauză, a cărei rezolvare poate fi afectată printr-o solicitare de confirmare inoportună. Auditorul trebuie să caute probe de audit cercetând validitatea și caracterul rezonabil al motivelor, întrucât există riscul ca conducerea să încerce să refuze accesul auditorului la probe de audit care să scoată la iveală o fraudă sau o eroare.

Implicații pentru evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă [a se vedea punctul 8 litera (b)]

- A9. Auditorul poate concluziona din evaluarea de la punctul 8, litera (b) că ar putea fi adecvat să revizuiască evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul afirmației și să modifice procedurile de audit planificate în conformitate cu ISA 315¹⁴. De exemplu, dacă solicitarea conducerii de a nu confirma nu este rezonabilă, acest lucru poate indica un factor de risc de fraudă care impune evaluarea în conformitate cu ISA 240¹⁵.

¹⁴ ISA 315, „Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său”, punctul 31.

¹⁵ ISA 240, punctul 24.

Proceduri de audit alternative [a se vedea punctul 8 litera (c)]

- A10. Procedurile de audit alternative efectuate pot fi similare celor adecvate pentru un non-răspuns, așa cum prevăd punctele A18-A19 ale prezentului ISA. Asemenea proceduri vor ține, de asemenea cont de rezultatele evaluării auditorului de la punctul 8, litera (b) al prezentului ISA.

Rezultatele procedurilor de confirmare externă*Credibilitatea răspunsurilor la solicitările de confirmare (a se vedea punctul 10)*

- A11. ISA 500 indică faptul că, chiar și atunci când probele de audit sunt obținute din surse din exteriorul entității, pot exista circumstanțe care să afecteze credibilitatea acestora¹⁶. Toate răspunsurile prezintă riscuri de interceptare, alterare sau fraudă. Astfel de riscuri există indiferent dacă răspunsul se obține în format imprimat, electronic sau în alt format. Factorii care pot indica îndoieli cu privire la credibilitatea unui răspuns includ faptul că acesta:
- A fost primit indirect de auditor; sau
 - Creează impresia că nu a venit de la partea care confirmă aleasă inițial.
- A12. Răspunsurile primite electronic, de exemplu, prin fax sau prin poșta electronică, implică riscuri cu privire la credibilitate deoarece dovada originii și autorității respondentului poate fi realizată cu dificultate. Un proces utilizat de auditor și de respondent care creează un mediu sigur pentru răspunsurile primite pe cale electronică poate atenua aceste riscuri. Dacă auditorul consideră că un asemenea proces este sigur și controlat în mod corespunzător, credibilitatea răspunsurilor aferente este îmbunătățită. Un proces de confirmare electronică poate încorpora multiple tehnici pentru validarea identității expeditorului informațiilor în format electronic, de exemplu utilizarea criptării, a semnăturilor digitale electronice și a procedurilor de verificare a autenticității paginii de internet.
- A13. Dacă o parte care confirmă utilizează o terță parte pentru a coordona și a furniza răspunsuri la solicitările de confirmare, auditorul poate efectua proceduri pentru a trata riscurile ca:
- (a) Răspunsurile să nu provină de la sursa corespunzătoare;
 - (b) Respondentul să nu fie autorizat să răspundă; și
 - (c) Integritatea transmisiei să fie compromisă.
- A14. ISA 500 prevede ca auditorul să stabilească dacă va modifica sau va adăuga proceduri în vederea soluționării îndoielilor cu privire la credibilitatea

¹⁶ ISA 500, punctul A31.

informațiilor ce urmează a fi utilizate în calitate de probe de audit¹⁷. Auditorul poate alege să verifice sursa și conținuturile unui răspuns la o solicitare de confirmare prin contactarea părții care confirmă. De exemplu, atunci când o parte care confirmă răspunde prin poștă electronică, auditorul poate telefona părții care confirmă pentru a stabili dacă partea care confirmă a trimis, în realitate, răspunsul. Atunci când un răspuns se trimite auditorului, indirect (de exemplu, din cauza faptului că partea care confirmă a adresat-o incorect entității, și nu auditorului), auditorul poate solicita părții care confirmă să răspundă în scris direct auditorului.

- A15. Un răspuns oral în sine la o solicitare de confirmare, nu îndeplinește definiția unei confirmări externe deoarece nu reprezintă un răspuns scris direct către auditor. Cu toate acestea, în urma obținerii unui răspuns oral la o solicitare de confirmare, auditorul poate, în funcție de circumstanțe, să solicite părții care confirmă să răspundă în scris direct auditorului. Dacă nu se primește un astfel de răspuns, în conformitate cu punctul 12, auditorul caută alte probe de audit astfel încât să susțină informațiile din răspunsul oral.
- A16. Un răspuns la solicitarea de confirmare poate conține un limbaj restrictiv cu privire la utilizarea acestuia. Astfel de restricții nu invalidează în mod necesar credibilitatea răspunsului în calitate de probă de audit.

Răspunsuri necredibile (a se vedea punctul 11)

- A17. Atunci când auditorul concluzionează că un răspuns nu este credibil, este posibil ca auditorul să aibă nevoie să revizuiască evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul afirmației și să modifice procedurile de audit planificate pe măsură, în conformitate cu ISA 315¹⁸. De exemplu, un răspuns necredibil poate indica un factor de risc de fraudă care impune evaluarea în conformitate cu ISA 240¹⁹.

Non-răspunsuri (a se vedea punctul 12)

- A18. Exemplele de proceduri de audit alternative pe care auditorul le poate efectua includ:
- Pentru soldurile conturilor de creanțe – examinarea încasărilor ulterioare de numerar specifice, a documentației de livrare și a vânzărilor din preajma sfârșitului perioadei.
 - Pentru soldurile conturilor de datorii – examinarea plăților în numerar ulterioare sau a corespondenței primite de la părțile terțe, și a altor înregistrări, precum bonurile de recepție a mărfurilor.

¹⁷ ISA 500, punctul 11.

¹⁸ ISA 315, punctul 31.

¹⁹ ISA 240, punctul 24.

A19. Natura și amploarea procedurilor alternative de audit sunt afectate de conținutul și de afirmația în cauză. Un non-răspuns la o solicitare de confirmare poate indica un risc neidentificat anterior de denaturare semnificativă. În asemenea situații, este posibil ca auditorul să fie nevoit să revizuiască riscul evaluat de denaturare semnificativă la nivelul afirmației și să modifice procedurile de audit planificate, în conformitate cu ISA 315²⁰. De exemplu, existența unui număr mai mic de răspunsuri la solicitările de confirmare decât s-a preconizat, sau existența unui număr mai mare de răspunsuri decât s-a preconizat, poate indica un factor de risc de fraudă neidentificat anterior care solicită o impune în conformitate cu ISA 240²¹.

Cazul în care un răspuns la o solicitare de confirmare pozitivă este necesar pentru obținerea de suficiente probe de audit adecvate (a se vedea punctul 13)

A20. În anumite circumstanțe, auditorul poate identifica un risc evaluat de denaturare semnificativă la nivelul afirmației pentru care un răspuns la o solicitare de confirmare pozitivă este necesar pentru a obține suficiente probe de audit adecvate. Astfel de circumstanțe pot include cazurile în care:

- Informația disponibilă pentru a corobora afirmația(/iile) conducerii este disponibilă doar în exteriorul entității.
- Factorii de risc de fraudă specifici, precum ar fi riscul eludării controalelor de către conducere, sau riscul de înțelegere secretă care poate implica angajatul(/ii) și/sau conducerea, nu permite auditorului să acorde credibilitate probelor obținute de la entitate.

Excepții (a se vedea punctul 14)

A21. Excepțiile notate în răspunsurile la solicitările de confirmare pot indica denaturări sau potențiale denaturări în situațiile financiare. Atunci când este identificată o denaturare, ISA 240 prevede ca auditorul să evalueze dacă o astfel de denaturare indică o fraudă²². Excepțiile pot furniza indicii referitoare la calitatea răspunsurilor primite de la părțile similare care confirmă sau pentru conturile similare. De asemenea, excepțiile pot indica o deficiență, sau deficiențe, în controlul intern al entității asupra raportării financiare.

A22. Anumite excepții nu reprezintă denaturări. De exemplu, auditorul poate concluziona că diferențele dintre răspunsurile la solicitările de confirmare se datorează plasării în timp, evaluării, sau erorilor de scriere din procedurile de confirmare externă.

²⁰ ISA 315, punctul 31.

²¹ ISA 240, punctul 24.

²² ISA 240, punctul 35.

Confirmări negative (a se vedea punctul 15)

A23. Neprimirea unui răspuns la o solicitare de confirmare negativă nu indică în mod explicit primirea de către la partea care confirmă în cauză cu privire a solicitării de confirmare sau verificarea acurateții informațiilor conținute în solicitare. Prin urmare, eșecul unei părți care confirmă de a răspunde la solicitarea de confirmare negativă furnizează probe de audit mult mai puțin convingătoare decât un răspuns la o solicitare de confirmare pozitivă. De asemenea, este posibil ca părțile care confirmă să răspundă mai degrabă prin indicarea dezacordului acestora cu o solicitare de confirmare atunci când informația din solicitare nu este în favoarea acestora, și este mai puțin probabil să răspundă în celelalte cazuri. De exemplu, este mult mai probabil ca cei care dețin depozite în bancă să răspundă dacă aceștia consideră că soldul contului lor este sub-evaluat în solicitarea de confirmare, în timp ce este mai puțin probabil să răspundă dacă consideră că soldul este supra-evaluat. Prin urmare, trimiterea de solicitări de confirmare negativă persoanelor care dețin depozite în bancă poate fi o procedură utilă pentru a determina dacă că astfel de solduri sunt sub-evaluate, dar este foarte puțin probabil ca acestea să fie eficace dacă auditorul caută probe cu privire la supra-evaluare.

Evaluarea probelor obținute (a se vedea punctul 16)

A24. Atunci când se evaluează rezultatele solicitărilor individuale de confirmare externă, auditorul poate clasifica aceste rezultate după cum urmează:

- (a) Răspuns de la partea corespunzătoare care confirmă, indicând acordul cu informațiile furnizate în solicitarea de confirmare sau furnizând informațiile solicitate fără excepție;
- (b) Răspuns catalogat ca fiind necredibil;
- (c) Non-răspuns; sau
- (d) Răspuns care indică o excepție.

A25. Evaluarea auditorului, atunci când se ia în considerare împreună cu alte proceduri de audit pe care auditorul le-ar fi efectuat, poate ajuta auditorul să determine dacă au fost obținute suficiente probe de audit adecvate sau dacă sunt necesare probe de audit suplimentare, conform ISA 330²³.

²³ ISA 330, punctele 26-27.

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 510

MISIUNI DE AUDIT ÎNȚIALE - SOLDURI ÎNȚIALE

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele cu începere de la sau ulterior datei de 15 decembrie 2009)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA	1
Data intrării în vigoare	2
Obiectiv	3
Definiții	4
Cerințe	
Proceduri de audit	5-9
Concluziile și raportarea auditului	10-13
Aplicare și alte materiale explicative	
Proceduri de audit	A1-A7
Concluziile și raportarea auditului	A8-A9
Anexă: Ilustrații ale rapoartelor auditorilor cu opinii modificate	

Standardul Internațional de Audit (ISA) 510, „Misiuni inițiale - Solduri inițiale” trebuie citit în paralel cu ISA 200, „Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit.”

Introducere

Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitățile auditorului referitoare la soldurile inițiale într-o misiune de audit inițială. Pe lângă valorile din situațiile financiare, soldurile inițiale includ aspecte care necesită a fi prezentate, care au existat la începutul perioadei, precum contingențele și angajamentele. Atunci când situațiile financiare includ informații financiare comparative, se aplică, de asemenea, cerințele și îndrumările din ISA 710¹. ISA 300² include cerințe și îndrumări suplimentare referitoare la activitățile anterioare începerii unui audit inițial.

Data intrării în vigoare

2. Prezentul ISA se aplică pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele cu începere de la sau ulterior datei de 15 decembrie 2009.

Obiectiv

3. În desfășurarea unei misiuni de audit inițiale, obiectivul auditorului cu privire la soldurile inițiale este de a obține suficiente probe de audit adecvate despre măsura în care:
 - (a) Soldurile inițiale conțin denaturări care afectează în mod semnificativ situațiile financiare ale perioadei curente; și
 - (b) Politicile contabile reflectate în soldurile inițiale au fost aplicate consecvent în situațiile financiare ale perioadei curente sau modificările acestora sunt contabilizate adecvat și descrise sau prezentate corect în conformitate cu cadrul general de raportare financiară aplicabil.

Definiții

4. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au semnificațiile atribuite mai jos:
 - (a) Misiune de audit inițială – O misiune în care fie:
 - (i) Situațiile financiare ale perioadei anterioare nu au fost auditate; fie
 - (ii) Situațiile financiare ale perioadei anterioare au fost auditate de un auditor precedent.
 - (b) Solduri inițiale – Acele solduri ale conturilor care există la începutul perioadei. Soldurile inițiale se bazează pe soldurile de închidere ale perioadei precedente și reflectă efectele tranzacțiilor și evenimentelor perioadei precedente și ale politicilor contabile aplicate în perioada precedentă. Soldurile inițiale includ, de asemenea, aspecte care ne-

¹ ISA 710, „Informații comparative – Cifre corespondente și situații financiare comparative.”

² ISA 300, „Planificarea unui audit al situațiilor financiare.”

cesită a fi prezentate, care au existat la începutul perioadei, precum contingentele și angajamentele.

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

Cerințe

Proceduri de audit

Solduri inițiale

5. Auditorul trebuie să citească cele mai recente situații financiare, dacă există, și raportul auditorului precedent cu privire la acestea, dacă există, pentru a obține informații relevante pentru soldurile inițiale, inclusiv pentru prezentări.
6. Auditorul trebuie să obțină suficiente probe de audit adecvate despre măsura în care soldurile inițiale conțin denaturări care afectează în mod semnificativ situațiile financiare ale perioadei curente prin: (a se vedea punctele A1–A2)
 - (a) Determinarea măsurii în care soldurile inițiale ale perioadei precedente au fost corect evidențiate în perioada curentă sau, acolo unde este cazul, au fost retratate;
 - (b) Determinarea măsurii în care soldurile inițiale reflectă aplicarea politicilor contabile adecvate; și
 - (c) Derularea uneia sau mai multor dintre următoarele acțiuni: (a se vedea punctele A3–A7)
 - (i) Atunci când situațiile financiare ale exercițiului precedent au fost auditate, revizuirea foilor de lucru ale auditorului precedent în vederea obținerii de probe cu privire la soldurile inițiale;
 - (ii) Evaluarea măsurii în care procedurile de audit efectuate în perioada curentă furnizează probe relevante pentru soldurile inițiale; sau
 - (iii) Efectuarea de proceduri specifice de audit în vederea obținerii de probe referitoare la soldurile inițiale.
7. Dacă auditorul obține probe de audit potrivit cărora soldurile inițiale conțin denaturări care ar putea afecta în mod semnificativ situațiile financiare ale perioadei curente, auditorul trebuie să efectueze acele proceduri de audit suplimentare care sunt adecvate circumstanțelor pentru a determina efectul asupra situațiilor financiare ale perioadei curente. Dacă auditorul ajunge la concluzia că există astfel de denaturări în situațiile financiare ale perioadei curente, auditorul trebuie să comunice denaturările nivelului adecvat al con-

ducerii și persoanelor însărcinate cu guvernanta în conformitate cu ISA 450.³
Consecvența politicilor contabile

8. Auditorul trebuie să obțină suficiente probe de audit adecvate despre măsura în care politicile contabile reflectate în soldurile inițiale au fost aplicate consecvent în situațiile financiare ale perioadei curente și despre măsura în care modificările politicilor contabile au fost contabilizate corect și descrise și prezentate adecvat în conformitate cu cadrul general de raportare financiară aplicabil.

Informații relevante din raportul auditorului precedent

9. Dacă situațiile financiare ale perioadei precedente au fost auditate de un auditor precedent și a avut loc o modificare a opiniei, auditorul trebuie să analizeze efectul aspectului care a generat modificarea în evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă ale situațiilor financiare ale perioadei curente, în conformitate cu ISA 315.⁴

Concluziile și raportarea auditului

Soldurile inițiale

10. Dacă auditorul nu poate obține suficiente probe de audit adecvate referitoare la soldurile inițiale, auditorul trebuie să exprime o opinie modificată sau să își exercite imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la situațiile financiare, după caz, în conformitate cu ISA 705.⁵ (a se vedea punctul A8)
11. Dacă auditorul ajunge la concluzia că soldurile inițiale conțin o denaturare care afectează în mod semnificativ situațiile financiare ale perioadei curente, și efectul denaturării nu este contabilizat adecvat sau nu este descris sau prezentat corect, auditorul trebuie să exprime o opinie modificată sau o opinie contrară, după caz, în conformitate cu ISA 705.

Consecvența politicilor contabile

12. Dacă auditorul ajunge la concluzia că:
 - (a) politicile contabile ale perioadei curente nu sunt aplicate consecvent în raport cu soldurile inițiale în conformitate cu cadrul general de raportare financiară aplicabil; sau
 - (b) modificare a politicilor contabile nu este contabilizată adecvat sau descrisă sau prezentată corect în conformitate cu cadrul general de raportare financiară aplicabil,

³ ISA 450, „Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului,” punctele 8 și 12.

⁴ ISA 315, „Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său.”

⁵ ISA 705, „Modificări ale opiniei raportului auditorului independent.”

auditorul trebuie să exprime o opinie modificată sau o opinie contrară, după caz, în conformitate cu ISA 705.

Modificarea opiniei din raportul auditorului precedent

13. Dacă opinia auditorului precedent cu privire la situațiile financiare ale perioadei precedente au inclus o modificare a opiniei auditorului care continuă să fie relevantă și semnificativă pentru situațiile financiare ale perioadei curente, auditorul trebuie să modifice opinia auditorului cu privire la situațiile financiare ale perioadei curente, în conformitate cu ISA 705 și ISA 710. (a se vedea punctul A9)

Aplicare și alte materiale explicative

Proceduri de audit

Considerente specifice entităților din sectorul public (a se vedea punctul 6)

- A1. În sectorul public, pot exista limitări legale sau de reglementare cu privire la informațiile pe care auditorul curent le poate obține de la un auditor precedent. De exemplu, dacă o entitate din sectorul public care a fost anterior auditată de un auditor numit în mod statutar (de ex. un Auditor General, sau o altă persoană cu o calificare adecvată numită în locul Auditorului General) este privatizată, gradul de acces la foile de lucru sau la alte informații pe care auditorul numit în mod statutar le poate furniza unui auditor nou numit din sectorul privat, poate fi limitat în temeiul legilor sau reglementărilor privind caracterul privat sau confidențial al informațiilor. În situațiile în care aceste comunicări sunt limitate, se poate ca probele de audit să trebuiască să fie obținute prin alte mijloace, și, dacă nu se pot obține suficiente probe de audit adecvate, trebuie să se ia în considerare efectul asupra opiniei auditorului.
- A2. Dacă auditorul numit în mod statutar externalizează un audit al unei entități din sectorul public unei firme de audit din sectorul privat, și auditorul numit în mod statutar numește o firmă de audit alta decât firma care a auditat situațiile financiare ale entității din sectorul public în perioada precedentă, această situație nu este, în general, privită de către auditorul numit în mod statutar drept o modificare a auditorului. Totuși, în funcție de natura acordului de externalizare, misiunea de audit poate fi considerată o misiune de audit inițială din perspectiva auditorului din sectorul privat în îndeplinirea responsabilităților sale, și așadar, se aplică prezentul ISA.

Solduri inițiale [a se vedea punctul 6 litera (c)]

- A3. Natura și amploarea procedurilor de audit necesare obținerii de suficiente probe de audit adecvate cu privire la soldurile inițiale depind de astfel de aspecte precum:
- Politicile contabile urmate de către entitate.
 - Natura soldurilor conturilor, claselor de tranzacții și prezentărilor și riscurilor de denaturare semnificativă din situațiile financiare ale perioadei curente.
 - Importanța soldurilor inițiale relativ la situațiile financiare ale perioadei curente.
 - Măsura în care situațiile financiare ale perioadei precedente au fost auditate și, în caz afirmativ, măsura în care a fost modificată opinia auditorului precedent.
- A4. Dacă situațiile financiare ale perioadei precedente au fost auditate de un auditor precedent, auditorul poate obține suficiente probe de audit adecvate cu privire la soldurile inițiale prin revizuirea foilor de lucru ale auditorului precedent. Măsura în care o astfel de revizuire furnizează suficiente probe de audit adecvate este influențată de competența profesională și independența auditorului precedent.
- A5. Cerințele etice și profesionale relevante ghidează comunicările auditorului curent cu auditorul precedent.
- A6. În cazul activelor circulante și al datoriilor curente, unele probe de audit privind soldurile inițiale pot fi obișnuite ca parte a procedurilor de audit ale perioadei curente. De exemplu, încasarea (plata) soldurilor inițiale ale conturilor de creanțe (de datorii) în timpul perioadei curente va furniza unele probe de audit referitoare la existența lor, drepturi și obligații, exhaustivitatea și evaluarea de la începutul perioadei. Totuși, în cazul stocurilor, procedurile de audit ale perioadei curente privind soldurile stocurilor de închidere furnizează puține probe de audit cu privire la stocul disponibil la începutul perioadei. Așadar, pot fi necesare proceduri de audit suplimentare, și una sau mai multe dintre măsurile următoare pot furniza suficiente probe de audit adecvate:
- Observarea unei inventarieri fizice curente a stocurilor și reconcilierea acestora cu cantitățile stocurilor inițiale.
 - Efectuarea de proceduri de audit cu privire la evaluarea elementelor stocurilor inițiale.
 - Efectuarea de proceduri de audit cu privire la profitul brut și procedurile de închidere a exercițiului.
- A7. În cazul activelor și datoriilor imobilizate, precum imobilizările corporale,

investițiile și datoriile pe termen lung, unele probe de audit pot fi obținute prin examinarea înregistrărilor contabile și a altor informații care stau la baza soldurilor inițiale. În anumite cazuri, auditorul poate obține unele probe de audit cu privire la soldurile inițiale prin confirmarea cu părțile terțe, de exemplu, în cazul datoriilor pe termen lung și a investițiilor. În alte cazuri, auditorul poate fi nevoit să deruleze proceduri de audit suplimentare.

Concluziile și raportarea de audit

Solduri inițiale (a se vedea punctul 10)

A8. ISA 705 stabilește cerințe și furnizează îndrumări cu privire la circumstanțele care pot avea drept rezultat o modificare a opiniei auditorului cu privire la situațiile financiare, tipul opiniei adecvate circumstanțelor și cuprinsul raportului auditorului atunci când opinia auditorului este modificată. Incapacitatea auditorului de a obține suficiente probe de audit adecvate cu privire la soldurile inițiale poate avea drept rezultat una dintre următoarele modificări ale opiniei din raportul auditorului:

- (a) opinie modificată sau imposibilitatea exprimării unei opinii, după cum este adecvat în circumstanțele date; sau
- (b) Cu excepția cazului în care se interzice prin lege sau reglementări, o opinie care este modificată sau nu este exprimată, după caz, cu privire la rezultatele operațiunilor și fluxurilor de trezorerie, acolo unde este relevant, și o opinie care nu este modificată cu privire la poziția financiară.

Anexa include rapoarte ilustrative ale auditorilor.

Modificarea opiniei din raportul auditorului precedent (a se vedea punctul 13)

A9. În unele situații, o modificare a opiniei auditorului precedent poate să nu fie relevantă și semnificativă pentru opinia cu privire la situațiile financiare ale perioadei curente. Acesta poate fi cazul atunci când, de exemplu, a existat o limitare a domeniului de aplicare în perioada precedentă, dar aspectul care a generat limitarea domeniului de aplicare a fost rezolvată în perioada curentă.

Anexă

(a se vedea punctul A8)

Ilustrații ale rapoartelor auditorilor cu opinii modificate**Ilustrația 1:****Circumstanțele descrise la punctul A8 litera (a) includ următoarele:**

- Auditorul nu a observat inventarierea stocurilor fizice la începutul perioadei curente și nu a putut obține suficiente probe de audit adecvate cu privire la soldurile inițiale ale stocurilor.
- Efectele posibile ale incapacității de a obține suficiente probe de audit adecvate cu privire la soldurile inițiale ale stocurilor sunt considerate a fi semnificative, dar nu omniprezente pentru performanța financiară și fluxurile de trezorerie ale entității.⁶
- Poziția financiară la sfârșitul exercițiului este prezentată fidel.
- În această jurisdicție specifică, legile și reglementările îi interzic auditorului să exprime o opinie modificată cu privire la performanța financiară și la fluxurile de trezorerie și o opinie nemodificată cu privire la poziția financiară.

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

[Destinatarul adecvat]

Raport cu privire la situațiile financiare⁷

Am auditat situațiile financiare însoțitoare 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 aferente exercițiului încheiat la acea dată, și un sumar al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative.

Responsabilitatea conducerii⁸ pentru situațiile financiare

Conducerea este responsabilă de întocmirea și prezentarea fidelă a acestor situații

⁶ Dacă efectele posibile, potrivit raționamentului auditorului, ar fi considerate semnificative și omniprezente pentru performanța financiară și fluxurile de trezorerie ale entității, auditorul și-ar exercita imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la performanța financiară și fluxurile de trezorerie.

⁷ Sub-titlul „Raport cu privire la situațiile financiare” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea sub-titlu „Raport cu privire la alte dispoziții legale și de reglementare” nu este aplicabil.

⁸ Sau alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal dintr-o jurisdicție specifică.

financiare în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară,⁹ și pentru acel control intern pe care conducerea îl determină necesar pentru a permite întocmirea situațiilor financiare care sunt lipsite de denaturare semnificativă, cauzată de fraudă sau eroare.

Responsabilitatea auditorului

Responsabilitatea noastră este de a exprima o opinie cu privire la aceste situații financiare pe baza auditului nostru. Ne-am desfășurat auditul în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit. Aceste standarde prevăd conformitatea cu cerințele etice și planificarea și desfășurarea auditului în vederea obținerii asigurării rezonabile cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt lipsite de denaturare semnificativă.

Un audit implică desfășurarea de proceduri în vederea obținerii de probe de audit cu privire la valorile și prezentările din situațiile financiare. Procedurile selectate depind de raționamentul auditorului, inclusiv de evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, cauzată de fraudă sau eroare. În efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate și prezentarea fidelă¹⁰ a situațiilor financiare în vederea conceperii de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor, dar nu cu scopul exprimării unei opinii cu privire la eficiența controlului intern al entității.¹¹ Un audit include, de asemenea, evaluarea gradului de adecvare a politicilor contabile și a caracterului rezonabil al estimărilor contabile efectuate de către conducere, precum și evaluarea prezentării generale a situațiilor financiare.

Credem că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră de audit modificată.

⁹ Atunci când responsabilitatea conducerii este de a întocmi situații financiare care oferă o imagine corectă și fidelă, această frază se poate formula: „Conducerea este responsabilă pentru întocmirea situațiilor financiare care oferă o imagine corectă și fidelă în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, și pentru acel ...”

¹⁰ În cazul notei de subsol 9, această frază poate fi formulată: „În efectuarea acelor evaluări ale riscurilor, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate a situațiilor financiare care oferă o imagine corectă și fidelă în vederea conceperii de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor, dar nu în scopul exprimării unei opinii cu privire la eficiența controlului intern al entității.”

¹¹ În circumstanțele în care auditorul are, de asemenea, responsabilitatea de a exprima o opinie cu privire la eficiența controlului intern în paralel cu auditul situațiilor financiare, această propoziție ar fi formulată după cum urmează: „În efectuarea acelor evaluări ale riscurilor, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate și prezentarea fidelă a situațiilor financiare în vederea conceperii de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor.” În cazul notei de subsol 9, aceasta frază poate fi formulată: „În efectuarea acelor evaluări ale riscurilor, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate a situațiilor financiare care oferă o imagine corectă și fidelă în vederea conceperii de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor.”

Baza pentru opinia modificată

Noi am fost numiți drept auditori ai companiei la 30 iunie 20X1 și deci, nu am observat inventarierea stocurilor fizice la începutul exercițiului. Nu am putut să ne convingem, prin alte mijloace alternative, cu privire la cantitățile stocurilor deținute la 31 decembrie 20X0. Din moment ce stocurile inițiale intră în determinarea performanței financiare și a fluxurilor de trezorerie, nu am putut determina măsura în care ar fi putut fi necesare ajustări din perspectiva profitului aferent exercițiului financiar raportat în contul de profit și pierdere și a fluxurilor nete de trezorerie din activitățile de exploatare raportate în situația fluxurilor de trezorerie.

Opinia modificată

În opinia noastră, cu excepția efectelor posibile ale aspectului descris în paragraful Baza pentru opinia modificată, situațiile financiare prezintă fidel, din toate punctele de vedere semnificative, (sau oferă o imagine corectă și fidelă cu privire la) poziția financiară a Companiei ABC la data de 31 decembrie 20X1, și (la) performanța financiară și fluxurile sale de trezorerie aferente exercițiului încheiat la acea dată, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară.

Alte explicații

Situațiile financiare ale Companiei ABC aferente exercițiului încheiat la 31 decembrie 20X0 au fost auditate de un alt auditor care a exprimat o opinie nemodificată cu privire la aceste situații la 31 martie 20X1.

Raport cu privire la alte dispoziții legale și de reglementare

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

[Semnătura auditorului]

[Data raportului auditorului]

[Adresa auditorului]

Ilustrația 2:

Circumstanțele descrise la punctul A8 litera (b) includ următoarele:

- **Auditorul nu a observat inventarierea stocurilor fizice la începutul perioadei curente și nu a putut obține suficiente probe de audit adecvate cu privire la soldurile inițiale ale stocurilor.**
- **Efectele posibile ale incapacității de a obține suficiente probe de audit adecvate cu privire la soldurile inițiale ale stocurilor sunt considerate a fi semnificative, dar nu omniprezente pentru performanța financiară și fluxurile de trezorerie ale entității.¹²**
- **Poziția financiară la sfârșitul exercițiului este prezentată fidel.**
- **O opinie care este modificată cu privire la performanța financiară și fluxurile de trezorerie și nemodificată cu privire la poziția financiară este considerată adecvată circumstanțelor.**

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

[Destinatarul adecvat]

Raport cu privire la situațiile financiare¹³

Am auditat situațiile financiare însoțitoare 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 aferente exercițiului încheiat la acea dată, și un sumar al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative.

Responsabilitatea conducerii¹⁴ pentru situațiile financiare

Conducerea este responsabilă de întocmirea și prezentarea fidelă a acestor situații financiare în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară,¹⁵ și pentru acel control intern pe care conducerea îl determină necesar pentru a per-

¹² Dacă efectele posibile, potrivit raționamentului auditorului, ar fi considerate semnificative și omniprezente pentru performanța financiară și fluxurile de trezorerie ale entității, auditorul și-ar exercita imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la performanța financiară și fluxurile de trezorerie.

¹³ Sub-titlul „Raport cu privire la situațiile financiare” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu „Raport cu privire la alte dispoziții legale și de reglementare” nu este aplicabil.

¹⁴ Sau alt termen care este adecvat în contextual cadrului general legal dintr-o jurisdicție specifică.

¹⁵ Atunci când responsabilitatea conducerii este de a întocmi situații financiare care oferă o imagine corectă și fidelă, această frază se poate formula: „Conducerea este responsabilă pentru întocmirea situațiilor financiare care oferă o imagine corectă și fidelă în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară și pentru acel...”

mite întocmirea situațiilor financiare care sunt lipsite de denaturare semnificativă, fie cauzată de fraudă sau eroare.

Responsabilitatea auditorului

Responsabilitatea noastră este de a exprima o opinie cu privire la aceste situații financiare pe baza auditului nostru. Ne-am desfășurat auditul în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit. Aceste standarde prevăd conformitatea cu cerințele etice și planificarea și desfășurarea auditului în vederea obținerii asigurării rezonabile cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt lipsite de denaturare semnificativă.

Un audit implică desfășurarea de proceduri în vederea obținerii de probe de audit cu privire la valorile și prezentările din situațiile financiare. Procedurile selectate depind de raționamentul auditorului, inclusiv de evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, fie cauzată de fraudă sau eroare. În efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate și prezentarea fidelă¹⁶ a situațiilor financiare în vederea conceperii de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor, dar nu cu scopul exprimării unei opinii cu privire la eficiența controlului intern al entității.¹⁷ Un audit include, de asemenea, evaluarea gradului de adecvare a politicilor contabile și a caracterului rezonabil al estimărilor contabile efectuate de către conducere, precum și evaluarea prezentării generale a situațiilor financiare.

Credem că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră de audit nemodificată cu privire la poziția financiară și pentru opinia noastră de audit modificată cu privire la performanța financiară și fluxurile de trezorerie.

Baza pentru opinia modificată cu privire la performanța financiară și fluxurile de trezorerie

¹⁶ În cazul notei de subsol 15, această frază poate fi formulată: „În efectuarea acelor evaluări ale riscurilor, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate a situațiilor financiare care oferă o imagine corectă și fidelă în vederea conceperii de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor, dar nu în scopul exprimării unei opinii cu privire la eficiența controlului intern al entității.”

¹⁷ În circumstanțele în care auditorul are, de asemenea, responsabilitatea de a exprima o opinie cu privire la eficiența controlului intern în paralel cu auditul situațiilor financiare, această propoziție ar fi formulată după cum urmează: „În efectuarea acelor evaluări ale riscurilor, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate și prezentarea fidelă a situațiilor financiare în vederea conceperii de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor.” În cazul notei de subsol 15, aceasta poate fi citită: „În efectuarea acelor evaluări ale riscurilor, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate a situațiilor financiare care oferă o imagine corectă și fidelă în vederea conceperii de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor.”

Noi am fost numiți drept auditori ai companiei la 30 iunie 20X1 și deci, nu am observat inventarierea stocurilor fizice la începutul exercițiului. Nu am putut să ne convingem, prin alte mijloace alternative, cu privire la cantitățile stocurilor deținute la 31 decembrie 20X0. Din moment ce stocurile inițiale intră în determinarea performanței financiare și a fluxurilor de trezorerie, nu am putut determina măsura în care ar fi putut fi necesare ajustări din perspectiva profitului aferent exercițiului financiar raportat în contul de profit și pierdere și a fluxurilor nete de trezorerie din activitățile de exploatare raportate în situația fluxurilor de trezorerie.

Opinia modificată cu privire la performanța financiară și fluxurile de trezorerie

În opinia noastră, cu excepția efectelor posibile ale aspectului descris în paragraful Baza pentru opinia modificată, contul de profit și pierdere și situația fluxurilor de trezorerie prezintă fidel, din toate punctele de vedere semnificative (sau oferă o imagine corectă și fidelă cu privire la) performanța financiară și fluxurile de trezorerie ale Companiei ABC aferente exercițiului încheiat la data de 31 decembrie 20X1, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară.

Opinia cu privire la poziția financiară

În opinia noastră, bilanțul prezintă fidel, din toate punctele de vedere semnificative (sau oferă o imagine corectă și fidelă cu privire la) poziția financiară a Companiei ABC la data de 31 decembrie 20X1, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară.

Alte explicații

Situațiile financiare ale Companiei ABC aferente exercițiului încheiat la 31 decembrie 20X0 au fost auditate de un alt auditor care a exprimat o opinie nemodificată cu privire la aceste situații la 31 martie 20X1

Raport cu privire la alte dispoziții legale și de reglementare

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

[Semnătura auditorului]

[Data raportului auditorului]

[Adresa auditorului]

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 520

PROCEDURI ANALITICE

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele cu începere de la sau ulterior datei de 15 decembrie 2009)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA	1
Data intrării în vigoare	2
Obiective	3
Definiție	4
Cerințe	
Proceduri analitice de fond	5
Proceduri analitice care ajută la formularea unei concluzii generale	6
Investigarea rezultatelor procedurilor analitice	7
Aplicare și alte materiale explicative	
Definiția procedurilor analitice	A1-A3
Proceduri analitice de fond	A4-A16
Proceduri analitice care ajută la formularea unei concluzii generale	A17-A19
Investigarea rezultatelor procedurilor analitice	A20-A21

Standardul Internațional de Audit (ISA) 520, “Proceduri analitice” trebuie citit în paralel cu ISA 200 „Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit”.

Introducere

Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează folosirea de către auditor a procedurilor analitice ca proceduri de fond („proceduri analitice de fond”). Acesta tratează, de asemenea, responsabilitatea auditorului privind efectuarea de proceduri analitice spre sfârșitul auditului și care să îl ajute pe auditor în formularea unei concluzii generale cu privire la situațiile financiare. ISA 315¹ tratează utilizarea procedurilor analitice drept proceduri de evaluare a riscurilor. ISA 330 stabilește cerințe și oferă îndrumări privind natura, momentul și amploarea procedurilor de audit ca răspuns la riscurile evaluate; aceste proceduri de audit ar putea să includă proceduri analitice de fond.²

Data intrării în vigoare

2. Prezentul ISA se aplică pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele cu începere de la, sau ulterior datei de 15 decembrie 2009.

Obiective

3. Obiectivele auditorului sunt:
 - (a) Obținerea de probe de audit relevante și credibile atunci când utilizează proceduri analitice de fond; și
 - (b) Conceperea și efectuarea de proceduri analitice spre sfârșitul auditului care să îl ajute pe auditor în formularea unei concluzii generale cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt consecvente cu înțelegerea entității de către auditor.

Definiție

4. În contextul ISA-urilor, termenul „proceduri analitice” înseamnă evaluări ale informațiilor financiare prin analiza relațiilor plauzibile dintre datele financiare și nefinanciare. Procedurile analitice cuprind, de asemenea, acele investigații considerate necesare cu privire la fluctuațiile sau relațiile care sunt discordante în comparație cu alte informații relevante sau care diferă cu o sumă semnificativă față de valorile așteptate. (a se vedea punctele A1-A3)

Cerințe

Proceduri analitice de fond

5. Atunci când concep și efectuează proceduri analitice de fond, fie în mod

¹ ISA 315, „Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său”, punctul 6 litera (b).

² ISA 330, „Răspunsul auditorului la riscurile evaluate”, punctele 6 și 18.

individual, fie în combinație cu testele de detaliu, drept proceduri de fond în conformitate cu ISA 330³ auditorul trebuie: (a se vedea punctele A4-A5)

- (a) Să determine caracterul corespunzător al procedurilor analitice specifice pentru afirmațiile date, luând în considerare riscurile de denaturare semnificativă evaluate și testele de detaliu, dacă există, pentru aceste afirmații; (a se vedea punctele A6-A11)
- (b) Să evalueze gradul de credibilitate a informațiilor pe baza cărora sunt elaborate așteptările auditorului cu privire la sumele sau ratele înregistrate, luând în considerare sursa, gradul de comparabilitate și natura și relevanța informațiilor disponibile, și a controalelor aferente întocmirii acestora; (a se vedea punctele A12-A14)
- (c) Să elaboreze o așteptare cu privire la sumele sau ratele înregistrate și să evalueze dacă așteptarea este suficient de precisă pentru a identifica o denaturare care, în mod individual sau atunci când este considerată împreună cu alte denaturări, ar putea face ca situațiile financiare să fie semnificativ denaturate; și (a se vedea punctul A15)
- (d) Să determine valoarea oricărei diferențe între sumele înregistrate și valorile așteptate care este acceptabilă, fără investigații suplimentare așa cum prevede punctul 7. (a se vedea punctul A16)

Proceduri analitice care ajută la formularea unei concluzii generale

- 6. Auditorul trebuie să proiecteze și să efectueze proceduri analitice spre sfârșitul auditului care să îl ajute pe auditor în formularea unei concluzii generale cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt consecvente cu înțelegerea entității de către auditor. (a se vedea punctele A17-A19)

Investigarea rezultatelor procedurilor analitice

- 7. Dacă procedurile analitice efectuate în conformitate cu prezentul ISA identifică fluctuații sau relații care nu sunt consecvente cu alte informații relevante sau care diferă cu o sumă semnificativă față de valorile așteptate, auditorul trebuie să investigheze asemenea diferențe prin:
 - (a) Interogarea conducerii și obținerea de probe de audit adecvate relevante pentru răspunsurile conducerii; și
 - (b) Efectuarea altor proceduri de audit considerate necesare în circumstanțele date. (a se vedea punctele A20-A21)

³ ISA 330, punctul 18.

Aplicare și alte materiale explicative

Definiția procedurilor analitice (a se vedea punctul 4)

- A1. Procedurile analitice includ luarea în considerare a comparațiilor între informațiile financiare ale entității și, de exemplu:
- Informațiile comparative pentru perioade precedente.
 - Rezultatele anticipate ale entității, ca de exemplu bugete sau previziuni, sau așteptări ale auditorului, ca de exemplu estimarea amortizării.
 - Informațiile din domenii de activitate similare, ca de exemplu comparații între rata dintre vânzările și creanțele entității cu ratele medii din domeniului de activitate, sau cu ratele altor entități de mărime comparabilă din același domeniu de activitate.
- A2. Procedurile analitice includ, de asemenea, luarea în considerare, de exemplu, a relațiilor:
- Dintre elementele din informațiile financiare care se așteaptă să se conformeze unui model previzibil bazat pe experiența entității, ca de exemplu procente marje brute.
 - Dintre informațiile financiare și informațiile relevante nefinanciare, ca de exemplu costul salariilor față de numărul de angajați.
- A3. Pot fi folosite metode diferite pentru efectuarea de proceduri analitice. Aceste metode variază de la efectuarea unor comparații simple, până la efectuarea unor analize complexe folosind tehnici statistice avansate. Procedurile analitice ar putea să fie aplicate situațiilor financiare, componentelor și elementelor individuale de informație.

Proceduri analitice de fond (a se vedea punctul 5)

- A4. Procedurile de fond ale auditorului la nivelul afirmațiilor pot fi teste de detaliu, proceduri analitice de fond, sau o combinație între cele două. Decizia cu privire la tipul de proceduri efectuate, inclusiv cu privire la măsura în care se utilizează proceduri analitice de fond, are la bază raționamentul auditorului cu privire la gradul de eficacitate așteptat și eficiența procedurilor de audit disponibile pentru a reduce riscul de audit la nivelul afirmațiilor la un nivel acceptabil de scăzut.
- A5. Auditorul poate interoga conducerea cu privire la disponibilitatea și caracterul credibil al informațiilor necesare pentru aplicarea procedurilor analitice de fond, și rezultatele unor asemenea proceduri analitice efectuate de entitate. Poate fi eficientă utilizarea informațiilor analitice întocmite de

conducere, cu condiția ca auditorul să fie satisfăcut că asemenea informații sunt întocmite corespunzător.

Caracterul corespunzător al anumitor proceduri analitice pentru afirmații date [a se vedea punctul 5 litera (a)]

- A6. Procedurile analitice de fond sunt în general mai aplicabile în cazul volumelor mari de tranzacții care tind să fie previzibile cu timpul. Aplicarea procedurilor analitice planificate se bazează pe așteptarea că relațiile dintre informații există și continuă în absența unor condiții cunoscute care ar indica contrariul. Totuși, gradul de adecvare a unei proceduri analitice particulare va depinde de evaluarea auditorului privind eficacitatea acesteia în detectarea unei denaturări care, în mod individual sau împreună cu alte denaturări, ar putea determina ca situațiile financiare să fie denaturate semnificativ.
- A7. În unele cazuri, chiar și un model predictiv nesofisticat poate fi eficace drept procedură analitică. De exemplu, atunci când o entitate are un număr cunoscut de angajați cu salarii fixe pe întreaga durată a perioadei, poate fi posibil ca auditorul să utilizeze această informație pentru a estima costul total al salariilor aferente perioadei cu un grad ridicat de acuratețe oferind astfel probe de audit pentru un element semnificativ din situațiile financiare și reducând nevoia de a efectua teste de detaliu aferente salariilor. Utilizarea ratelor comerciale recunoscute pe scară largă (ca de exemplu marja de profit pentru diferite tipuri de comerț cu amănuntul) poate fi adesea folosită în mod eficient în procedurile analitice de fond pentru a oferi probe care să susțină caracterul rezonabil al valorilor înregistrate.
- A8. Tipuri diferite de proceduri analitice oferă niveluri diferite de asigurare. Procedurile analitice care implică, de exemplu, prezicerea venitului din chirii a unei clădiri împărțite în apartamente, luând în considerare nivelul chiriilor, numărul de apartamente și ratele de ocupare, pot oferi probe convingătoare și ar putea elimina nevoia unei verificări suplimentare prin intermediul testelor de detaliu, cu condiția ca elementele să fie verificate în mod adecvat. În contrast, calcularea și compararea procentelor marjei brute ca mod de confirmare a unei cifre a veniturilor ar putea să ofere probe mai puțin convingătoare, dar ar putea să ofere o coroborare utilă dacă este folosită în combinație cu alte proceduri de audit.
- A9. Determinarea caracterului corespunzător al unei proceduri analitice de fond este influențată de natura afirmației și de evaluarea auditorului cu privire la riscul de denaturare semnificativă. De exemplu, dacă controalele aferente procesării comenzilor de vânzări sunt deficiente, auditorul poate acorda

mai multă credibilitate testelor de detaliu decât procedurilor analitice de fond pentru afirmații legate de creanțe.

- A10. Anumite proceduri analitice de fond pot fi, de asemenea, considerate ca fiind adecvate atunci când testele de detaliu sunt efectuate pentru aceeași afirmație. De exemplu, atunci când se obțin probe de audit privind afirmația de evaluare a soldurilor conturilor de creanțe, auditorul poate aplica procedurile analitice la conturile de clienți în funcție de vechimea acestora, în plus față de efectuarea de teste de detaliu privind încasările ulterioare pentru a determina gradul de recuperare a creanțelor.

Considerente specifice entităților din sectorul public

- A11. Relațiile dintre elementele individuale din situațiile financiare luate în considerare în mod tradițional în auditul entităților comerciale ar putea să nu fie întotdeauna relevante în auditurile guvernelor sau a altor entități din sectorul public care nu desfășoară activități comerciale; de exemplu, în multe dintre entitățile din sectorul public poate exista o relație directă nesemnificativă între venituri și cheltuieli. În plus, deoarece cheltuielile cu privire la achiziția de active pot să nu fie capitalizate, poate să nu existe o relație între cheltuielile aferente, de exemplu, stocurilor și mijloacelor fixe și valoarea acelor active raportate în situațiile financiare. De asemenea, informațiile din domeniul de activitate sau statisticile în scopuri comparative pot să nu fie disponibile în sectorul public. Totuși, alte relații pot fi relevante, de exemplu, variațiile costului pe kilometru pentru construirea unui drum sau numărul vehiculelor achiziționate comparativ cu vehiculele scoase din uz.

Caracterul de credibilitate al informației [a se vedea punctul 5 litera (b)]

- A12. Caracterul credibil al informației este influențat de sursa și natura acesteia și de dependența sa față de circumstanțele în care este obținută. În consecință, următoarele sunt relevante atunci când se determină dacă informația este credibilă în contextul proiectării de proceduri analitice de fond:

- (a) Sursa de informații disponibilă. De exemplu, informațiile pot fi mai credibile atunci când sunt obținute din surse independente din afara entității;⁴
- (b) Gradul de comparabilitate a informațiilor disponibile. De exemplu, datele generale din domeniul de activitate pot necesita completări pentru a fi comparabile cu datele unei entități care produce și vinde produse specializate;
- (c) Natura și relevanța informațiilor disponibile. De exemplu, măsura în care bugetele au fost elaborate ca rezultate de așteptat, mai degrabă decât ca obiective de atins; și

⁴ ISA 500, „Probe de audit,” punctul A31.

(d) Controalele asupra întocmirii informațiilor care sunt elaborate pentru a asigura exhaustivitatea, acuratețea și validitatea acestora. De exemplu, controalele aferente întocmirii, revizuirii și păstrării bugetelor.

A13. Auditorul poate lua în considerare testarea eficacității operaționale a controalelor, dacă există, asupra pregătirii de către entitate a informațiilor folosite de auditor în efectuarea procedurilor analitice de fond ca răspuns la riscurile evaluate. Atunci când asemenea controale sunt eficiente, auditorul are în general o încredere mai mare în caracterul credibil al informației și ca urmare în rezultatelor procedurilor analitice. Gradul de eficacitate a controalelor asupra informațiilor nefinanciare poate fi adesea testat în corelație cu alte teste ale controalelor. De exemplu, în stabilirea controalelor aferente procesării facturilor de vânzări, o entitate poate include controale ale înregistrării vânzărilor pe unitate. În aceste circumstanțe, auditorul poate testa eficacitatea operațională a controalelor înregistrării veniturilor pe unitate în corelație cu teste ale eficacității operaționale a controalelor aferente procesării facturilor de vânzări. În mod alternativ, auditorul poate lua în considerare măsura în care informația a fost supusă testării de audit. ISA 500 stabilește cerințe și oferă îndrumări în determinarea procedurilor de audit care trebuie efectuate cu privire la informațiile ce vor fi folosite pentru proceduri analitice de fond.⁵

A14. Aspectele discutate la punctele A12 literele (a)- (d) sunt relevante indiferent dacă auditorul efectuează proceduri analitice de fond asupra situațiilor financiare ale entității la sfârșitul perioadei, sau la o dată interimară și plănuiește să efectueze proceduri analitice de fond pentru perioada rămasă. ISA 330 stabilește cerințe și oferă îndrumări cu privire la procedurile analitice de fond efectuate la o dată interimară.⁶

Evaluarea măsurii în care așteptările sunt suficient de precise [a se vedea punctul 5 litera (c)]

A15. Aspectele relevante pentru evaluarea de către auditor a măsurii în care se pot dezvolta așteptări destul de precise pentru a detecta o denaturare care, atunci când este corelată cu alte denaturări, ar putea să determine o denaturare semnificativă a situațiilor financiare includ:

- Acuratețea cu care pot fi prezise rezultatele procedurilor analitice de fond. De exemplu, auditorul poate să aștepte o consecvență mai mare în compararea ratelor profitului brut de la o perioadă la alta decât în compararea cheltuielilor discreționare, ca de exemplu cele aferente cer-

⁵ ISA 500, punctul 10.

⁶ ISA 330, punctele 22-23.

- cetării sau publicității.
- Gradul în care informațiile pot fi dezagregate. De exemplu, procedurile analitice de fond pot fi mai eficiente atunci când sunt aplicate informațiilor financiare ale secțiunilor individuale dintr-o operațiune sau situațiilor financiare ale componentelor unei entități diversificate, decât atunci când sunt aplicate situațiilor financiare ale entității, luate per ansamblu.
- Disponibilitatea informațiilor, atât financiare cât și nefinanciare. De exemplu, auditorul poate lua în considerare măsura în care informațiile financiare, precum bugetele sau previziunile, și informațiile nefinanciare, ca de exemplu numărul de unități vândute, sunt disponibile pentru a proiecta proceduri analitice de fond. Dacă informațiile sunt disponibile, auditorul poate, de asemenea, lua în considerare caracterul credibil al informațiilor așa cum se precizează la punctele A12-A13 de mai sus.

Valoarea acceptabilă a diferențelor sumelor înregistrate față de valorile așteptate [a se vedea punctul 5 litera (d)]

A16. Determinarea de către auditor a valorii diferenței diferenței față de așteptare care poate fi acceptată fără investigații suplimentare, este influențată de pragul de semnificație⁷ și de consecvența cu nivelul de asigurare dorit, luând în considerare posibilitatea ca o denaturare, luată în mod individual sau împreună cu alte denaturări să poată determina denaturarea semnificativă a situațiilor financiare. ISA 330 prevede ca auditorul să obțină probe de audit cu atât mai convingătoare cu cât este mai mare evaluarea riscului efectuată de auditor.⁸ În consecință, pe măsură ce riscul evaluat crește, valoarea diferenței considerate ca fiind acceptabilă fără investigații descrește astfel încât să atingă nivelul dorit de probe convingătoare.⁹

Proceduri analitice care ajută la formularea unei concluzii generale (a se vedea punctul 6)

- A17. Concluziile formulate în urma rezultatelor procedurilor analitice concepute și efectuate în conformitate cu punctul 6 sunt menite să sprijine concluziile formulate pe parcursul auditului componentelor individuale sau al elementelor din situațiilor financiare. Acestea îl ajută pe auditor să formuleze de concluzii rezonabile pe care să își bazeze opinia auditorului.
- A18. Rezultatele unor asemenea proceduri analitice pot identifica un risc de denaturare semnificativă nerecunoscut anterior. În asemenea circumstanțe,

⁷ ISA 320, “Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit,” punctul A13.

⁸ ISA 330, punctul 7 litera (b).

⁹ ISA 330, punctul A19

ISA 315 prevede ca auditorul să își revizuiască evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă și să își modifice în consecință procedurile de audit planificate în continuare.¹⁰

A19. Procedurile analitice efectuate în conformitate cu punctul 6 pot fi similare cu cele care ar fi utilizate drept proceduri de evaluare a riscurilor.

Investigarea rezultatelor procedurilor analitice (a se vedea punctul 7)

A20. Probele de audit relevante pentru răspunsurile conducerii pot fi obținute luând în considerare înțelegerea de către auditor a entității și a mediului său, și împreună cu alte probe de audit obținute pe parcursul auditului.

A21. Nevoia de efectuare a unor alte proceduri de audit poate să apară atunci când, de exemplu, conducerea nu poate oferi o explicație, sau explicația împreună cu probele de audit obținute care sunt relevante pentru răspunsul conducerii, nu sunt considerate a fi adecvate.

¹⁰ ISA 315 punctul 31.

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 530

EȘANTIONAREA ÎN AUDIT

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele cu începere de la sau ulterior datei de 15 decembrie 2009)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA	1–2
Data intrării în vigoare	3
Obiectiv	4
Definiții	5
Cerințe	
Proiectarea și dimensiunea eșantionului și selectarea elementelor de testat	6–8
Efectuarea de proceduri de audit	9–11
Natura și cauza deviațiilor și denaturărilor	12–13
Extrapolarea denaturărilor	14
Evaluarea rezultatelor eșantionării în audit	15
Aplicare și alte materiale explicative	
Definiții	A1–A3
Proiectarea și dimensiunea eșantionului și selectarea elementelor de testat	A4–A13
Efectuarea de proceduri de audit	A14–A16
Natura și cauza deviațiilor și denaturărilor	A17
Extrapolarea denaturărilor	A18–A20
Evaluarea rezultatelor eșantionării în audit	A21–A23
Anexa 1: Stratificarea și selectarea în funcție de valoare	
Anexa 2: Exemple de factori care influențează dimensiunea eșantionului în cazul testelor controalelor	
Anexa 3: Exemple de factori care influențează dimensiunea eșantionului în cazul testelor de detaliu	
Anexa 4: Metode de selectare a eșantionului	

Standardul Internațional de Audit (ISA) 530, “Eșantionarea în audit” trebuie citit în paralel cu ISA 200, “Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit.”

Introducere

Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) se aplică atunci când auditorul a decis să utilizeze eșantionarea în audit pentru efectuarea procedurilor de audit. Acesta tratează utilizarea de către auditor a eșantionării statistice și nestatistice în proiectarea și selectarea eșantionului de audit, efectuarea de teste ale controalelor și teste de detaliu și evaluarea rezultatelor eșantionului.
2. Prezentul ISA completează ISA 500,¹ care tratează responsabilitatea auditorului de a proiecta și efectua proceduri de audit pentru a obține suficiente probe de audit adecvate pentru a putea formula concluzii rezonabile pe care auditorul să își bazeze opinia. ISA 500 furnizează îndrumări cu privire la metodele de selectare a elementelor de testat, aflate la dispoziția auditorului, dintre care o metodă este eșantionarea în audit.

Data intrării în vigoare

3. Prezentul ISA se aplică pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele cu începere de la sau ulterior datei de 15 decembrie 2009.

Obiectiv

4. Obiectivul auditorului, atunci când utilizează eșantionarea în audit, este de a furniza o bază rezonabilă pentru auditor de formulare a concluziilor cu privire la populația din care este selectat eșantionul.

Definiții

5. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au semnificațiile atribuite mai jos:
 - (a) Eșantionarea în audit (eșantionare) – Aplicarea procedurilor de audit pentru mai puțin de 100% din elementele din cadrul unei populații cu relevanță pentru audit, astfel încât toate unitățile de eșantionare să aibă posibilitatea de a fi selectate, cu scopul de a furniza auditorului o bază rezonabilă în funcție de care să formuleze concluzii cu privire la întreaga populație.
 - (b) Populație – Întregul set de date din care este selectat un eșantion și pe marginea căruia auditorul dorește să își formuleze concluziile.
 - (c) Riscul de eșantionare – Riscul ca în baza unui eșantion concluzia auditorului să fie diferită de concluzia la care s-ar fi ajuns dacă întreaga populație ar fi fost supusă aceleiași proceduri de audit. Riscul de eșantionare poate duce la două tipuri de concluzii eronate:

¹ ISA 500, "Probe de audit."

- (i) În cazul unui test al controalelor, concluzia potrivit căreia controalele sunt mai eficiente decât sunt ele în realitate, sau în cazul testelor de detaliu, concluzia că nu există o denaturare semnificativă, când există de fapt. Auditorul este preocupat în primul rând de acest tip de concluzie eronată, deoarece aceasta afectează eficacitatea auditului și există o probabilitate mai mare de a conduce la o opinie de audit neadecvată.
- (ii) În cazul unei test al controalelor, concluzia potrivit căreia controalele sunt mai puțin eficiente decât sunt ele în realitate, sau în cazul unui test de detaliu, concluzia că există o denaturare semnificativă, când nu există de fapt. Acest tip de concluzie eronată afectează eficiența auditului, căci de obicei conduce la o muncă suplimentară pentru a se stabili dacă concluziile inițiale sunt incorecte.
- (d) Riscul de neeșantionare – Riscul ca auditorul să ajungă la o concluzie eronată din orice motiv independent de riscul de eșantionare. (a se vedea punctul A1)
- (e) Anomalie – O denaturare sau deviație care se poate demonstra că nu este reprezentativă pentru denaturările sau deviațiile aferente unei populații.
- (f) Unitate de eșantionare – Elementele individuale care constituie o populație. (a se vedea punctul A2)
- (g) Eșantionarea statistică – O abordare a eșantionării care are următoarele caracteristici:
 - (i) Selectarea aleatorie a elementelor eșantionului; și
 - (ii) Utilizarea teoriei probabilității pentru a evalua rezultatele eșantionului, inclusiv evaluarea riscului de eșantionare.
 O abordare a eșantionării care nu prezintă caracteristicile (i) și (ii) este considerată o eșantionare nestatistică.
- (h) Stratificarea – Procesul de divizare a populației în subpopulații, fiecare dintre acestea fiind un grup de unități de eșantionare care prezintă caracteristici similare (deseori valoarea monetară).
- (i) Eroare tolerabilă– O valoare monetară stabilită de către auditor cu privire la care auditorul încearcă să obțină un nivel adecvat al asigurării că valoarea monetară stabilită de către auditor nu este depășită de denaturarea reală din cadrul populației. (a se vedea punctul A3)
- (j) Rata tolerabilă a deviației – O rată a deviației de la procedurile de control intern prescrise, stabilită de către auditor, cu privire la care auditorul încearcă să obțină un nivel adecvat al asigurării că rata deviației

stabilită de către auditor nu este depășită de rata reală a deviației din cadrul populației.

Cerințe

Proiectarea și dimensiunea eșantionului și selectarea elementelor de testat

6. În proiectarea unui eșantion de audit, auditorul trebuie să ia în considerare scopul procedurii de audit și caracteristicile populației din care va fi extras eșantionul. (a se vedea punctele A4-A9)
7. Auditorul trebuie să determine o dimensiune a eșantionului suficientă pentru a reduce riscul de eșantionare la un nivel acceptabil de scăzut. (a se vedea punctele A10-A11)
8. Auditorul trebuie să selecteze elementele eșantionului astfel încât fiecare unitate de eșantionare din cadrul populației să poată fi selectată. (a se vedea punctele A12-A13)

Efectuarea de proceduri de audit

9. Auditorul trebuie să efectueze proceduri de audit, adecvate scopului propus, cu privire la fiecare element selectat.
10. Dacă procedura de audit nu este aplicabilă elementului selectat, auditorul trebuie să efectueze procedura asupra unui element înlocuitor. (a se vedea punctul A14)
11. Dacă auditorul nu poate aplica procedurile de audit proiectate, sau proceduri corespunzătoare alternative cu privire la un element selectat, auditorul trebuie să trateze acel element drept o deviație de la controlul prescris, în cazul testelor controalelor, sau drept o denaturare, în cazul testelor de detaliu. (a se vedea punctele A15-A16)

Natura și cauza deviațiilor și denaturărilor

12. Auditorul trebuie să investigheze natura și cauza oricăror deviații sau denaturări identificate și să evalueze efectul lor posibil asupra scopului procedurii de audit și a altor domenii ale auditului. (a se vedea punctul A17)
13. În circumstanțele extrem de rare în care auditorul consideră o denaturare sau o deviație descoperită în cadrul unui eșantion drept o anomalie, auditorul trebuie să atingă un grad ridicat de certitudine că acea denaturare sau deviație nu este reprezentativă pentru populație. Auditorul trebuie să atingă acest grad ridicat de certitudine prin efectuarea de proceduri de audit suplimentare pentru a obține suficiente probe de audit adecvate că acea denaturare sau deviație nu afectează restul populației.

Extrapolarea denaturărilor

14. În cazul testelor de detaliu, auditorul trebuie să extrapoleze denaturările identificate în eșantion la ansamblul populației. (a se vedea punctele A18-A20)

Evaluarea rezultatelor eșantionării în audit

15. Auditorul trebuie să evalueze:
- (a) Rezultatele aferente eșantionului; și (a se vedea punctele A21-A22)
 - (b) Măsura în care utilizarea eșantionării în audit a furnizat o bază rezonabilă pentru concluziile referitoare la populația care a fost testată. (a se vedea punctul A23)

Aplicare și alte materiale explicative**Definiții*****Riscul de neeșantionare [a se vedea punctul 5 litera (d)]***

- A1. Exemplele de risc de neeșantionare includ utilizarea de proceduri de audit neadecvate, sau interpretarea eronată a probelor de audit și eșecul de a recunoaște o denaturare sau o deviație.

Unitatea de eșantionare [a se vedea punctul 5 litera (f)]

- A2. Unitățile de eșantionare pot fi elemente fizice (de exemplu, cecuri înscrise pe borderourile de depunere, sumele creditoare din extrasele de cont, facturi ale vânzărilor sau solduri debitoare) sau unități monetare.

Eroarea tolerabilă [a se vedea punctul 5 litera (i)]

- A3. În proiectarea unui eșantion, auditorul determină eroarea tolerabilă pentru a aborda riscul ca denaturările nesemnificative individuale cumulate să poată determina denaturarea semnificativă a situațiilor financiare și să ofere o marjă pentru denaturările nedetectate posibile. Eroarea tolerabilă reprezintă aplicarea pragului de semnificație funcțional, așa cum este definit în ISA 320,² unei proceduri specifice de eșantionare. Eroarea tolerabilă poate avea aceeași valoare sau o valoare mai scăzută decât pragul de semnificație funcțional.

Proiectarea și dimensiunea eșantionului și selectarea elementelor de testat***Proiectarea eșantionului (a se vedea punctul 6)***

² ISA 320, "Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit," punctul 9.

- A4. Eșantionarea în audit îi permite auditorului să obțină și să evalueze probele de audit referitoare la anumite caracteristici ale elementelor selectate pentru a formula sau a sprijini formularea unei concluzii cu privire la populația din care a fost extras eșantionul. Eșantionarea în audit poate fi aplicată utilizând fie abordările eșantionării nestatistice, fie abordările eșantionării statistice.
- A5. În proiectarea eșantionului de audit, auditorul ia în considerare scopul specific care trebuie atins și combinația de proceduri de audit cu probabilitatea cea mai mare de a atinge acest scop. Luarea în considerare a naturii probelor de audit căutate și a condițiilor deviației sau denaturării posibile sau a altor caracteristici referitoare la acele probe de audit îl vor ajuta pe auditor să definească ceea ce constituie o deviație sau o denaturare și ce populație să utilizeze pentru eșantionare. În îndeplinirea cerinței de la punctul 10 din ISA 500, în efectuarea eșantionării în audit, auditorul efectuează proceduri de audit pentru a obține probe că populația din care se extrage eșantionul de audit este completă.
- A6. Luarea în considerare de către auditor a scopului procedurii de audit, așa cum prevede punctul 6, include o înțelegere clară a ceea ce constituie o deviație sau o denaturare astfel încât toate, și exclusiv, acele condiții care sunt relevante scopului procedurii de audit să fie incluse în evaluarea deviațiilor sau în extrapolarea denaturărilor. De exemplu, într-un test de detaliu referitor la existența conturilor de creanțe, precum confirmarea, plățile efectuate de client înainte de data confirmării dar încasate la puțin timp după aceea dată de către entitate nu sunt considerate o denaturare. De asemenea, o sumă raportată eronat între două conturi clienți nu afectează soldul total al contului de creanțe. Prin urmare, poate să nu fie adecvat ca această situație să fie considerată o denaturare în evaluarea rezultatelor eșantionului acestei proceduri specifice, chiar dacă ar putea avea un efect important asupra altor domenii ale auditului, precum evaluarea riscului de fraudă sau a caracterului adecvat al provizioanelor pentru creanțe îndoielnice.
- A7. În luarea în considerare a caracteristicilor unei populații, în cazul testelor controalelor, auditorul efectuează o evaluare a ratei de deviație preconizate pe baza înțelegerii de către auditor a controalelor relevante sau pe baza examinării unui număr redus de elemente din cadrul populației. Această evaluare este efectuată în vederea proiectării unui eșantion de audit și determinării dimensiunii eșantionului. De exemplu, dacă rata de deviație preconizată este inacceptabil de ridicată, auditorul va decide, în mod normal, să nu efectueze teste ale controalelor. În mod similar, în cazul testelor de detaliu, auditorul

efectuează o evaluare a denaturării preconizate din cadrul populației. Dacă denaturarea preconizată este ridicată, examinarea în proporție de 100% sau utilizarea unui eșantion de dimensiune mare poate fi adecvată în efectuarea testelor de detaliu.

- A8. În luarea în considerare a caracteristicilor populației din care va fi extras eșantionul, auditorul poate determina că stratificarea sau selectarea în funcție de valoare este adecvată. Anexa 1 furnizează discuții aprofundate referitoare la stratificare și selectare în funcție de valoare.
- A9. Decizia cu privire la măsura în care ar trebui utilizată o abordare nestatistică sau statistică a eșantionării este o chestiune care ține de raționamentul auditorului; cu toate acestea, dimensiunea eșantionului nu reprezintă un criteriu valid de diferențiere între abordările statistică și nestatistică.

Dimensiunea eșantionului (a se vedea punctul 7)

- A10. Nivelul de risc de eșantionare pe care auditorul este dispus să îl accepte afectează dimensiunea prevăzută a eșantionului. Cu cât este mai scăzut riscul pe care auditorul este dispus să îl accepte, cu atât mai mare va trebui să fie dimensiunea eșantionului.
- A11. Dimensiunea eșantionului poate fi determinată prin aplicarea unei formule pe bază statistică sau prin exercitarea raționamentului profesional. Anexele 2 și 3 indică influențele pe care le au, de obicei, diferiți factori asupra determinării dimensiunii eșantionului. Atunci când circumstanțele sunt similare, efectul asupra dimensiunii eșantionului al factorilor precum cei identificați în Anexele 2 și 3 va fi similar indiferent dacă este aleasă o abordare statistică sau nestatistică.

Selectarea elementelor de testat (a se vedea punctul 8)

- A12. În cazul eșantionării statistice, elementele eșantionului sunt selectate astfel încât fiecare unitate de eșantionare să prezinte o probabilitate cunoscută de a fi selectată. În cazul eșantionării nestatistice, este utilizat raționamentul în selectarea elementelor eșantionului. Deoarece scopul eșantionării este furnizarea unei baze rezonabile de formulare a concluziilor de către auditor cu privire la populația din care este selectat eșantionul, este important ca auditorul să selecteze un eșantion reprezentativ, astfel încât să fie evitate influențele, prin alegerea unor elemente ale eșantionului care să prezinte caracteristici tipice ale populației.
- A13. Metodele principale de selectare a eșantioanelor sunt utilizarea selectării aleatorii, selectării sistematice și selectării la întâmplare. Fiecare dintre aceste metode este discutată în Anexa 4.

Efectuarea de proceduri de audit (a se vedea punctele 10-11)

- A14. Un exemplu de caz în care este necesară efectuarea unei proceduri asupra unui element înlocuitor este atunci când un cec anulat este selectat în timp ce este testată dovada unei autorizații de plată. Dacă auditorul este mulțumit că cecul a fost anulat în mod corespunzător, astfel încât să nu constituie o deviație, este examinat un element înlocuitor ales în mod adecvat.
- A15. Un exemplu de caz în care auditorul nu poate să aplice procedurile de audit proiectate unui element selectat este atunci când documentația referitoare la acel element a fost pierdută.
- A16. Un exemplu de procedură alternativă viabilă poate fi examinarea unor încasări de numerar ulterioare, alături de probe ale sursei acestora și de elementele care se intenționează să fie decontate, atunci când nu a fost primită nici o reacție ca urmare a unei cereri de confirmare pozitive.

Natura și cauza deviațiilor și denaturărilor (a se vedea punctul 12)

- A17. În analiza deviațiilor și denaturărilor identificate, auditorul poate observa că multe dintre acestea au o trăsătură comună, de exemplu, tipul de tranzacție, locația, linia de produse sau perioada de timp. În astfel de circumstanțe, auditorul poate decide să identifice toate elementele din cadrul populației care prezintă trăsătura comună, și să extindă procedurile de audit la acele elemente. Mai mult, astfel de deviații sau denaturări pot fi intenționate și pot indica posibilitatea fraudei.

Extrapolarea denaturărilor (a se vedea punctul 14)

- A18. Auditorul trebuie să extrapoleze denaturările la întreaga populație pentru a obține o imagine de ansamblu asupra amplorii denaturării, dar se poate ca extrapolarea să nu fie suficientă pentru a determina valoarea care urmează a fi înregistrată.
- A19. Atunci când s-a stabilit că o denaturare reprezintă o anomalie, aceasta poate fi exclusă atunci când se extrapolează denaturările la ansamblul populației. Cu toate acestea, efectul oricărei astfel de denaturări, dacă nu este corectată, trebuie luat în considerare în plus față de extrapolarea denaturărilor care nu reprezintă anomalii.
- A20. În cazul testelor controalelor, nu este necesară nicio extrapolare explicită a deviațiilor, din moment ce rata de deviație a eșantionului reprezintă, de asemenea, rata de deviație proiectată pentru populația ca întreg. ISA 330³ furnizează îndrumări atunci când sunt detectate deviații de la controalele pe care auditorul intenționează să se bazeze.

³ ISA 330, “Răspunsul auditorului la riscurile evaluate”, punctul 17.

Evaluarea rezultatelor eșantionării în audit (a se vedea punctul 15)

- A21. În cazul testelor controalelor, o rată a deviației neașteptat de mare a eșantionului poate conduce la o creștere a nivelului riscului de denaturare semnificativă evaluat, cu excepția cazului în care sunt obținute probe de audit suplimentare care să susțină evaluarea inițială. În cazul testelor de detaliu, un număr neașteptat de mare de denaturări într-un eșantion îl poate determina pe auditor să creadă că o clasă de tranzacții sau un sold al unui cont conține o denaturare semnificativă, în absența unor probe de audit suplimentare potrivit cărora nu există nicio denaturare semnificativă.
- A22. În cazul testelor de detaliu, denaturarea extrapolată plus eroarea anormală, dacă există, reprezintă cea mai bună estimare a auditorului cu privire la denaturarea din cadrul populației. Atunci când denaturarea extrapolată plus eroarea anormală, dacă există, depășește eroarea tolerabilă, eșantionul nu furnizează o bază rezonabilă pentru concluziile aferente populației care a fost testată. Cu cât este mai apropiată denaturarea extrapolată plus denaturarea anormală de eroarea tolerabilă, cu atât este mai probabil ca denaturarea reală din cadrul populației să depășească eroarea tolerabilă. De asemenea, dacă denaturarea extrapolată este superioară așteptărilor auditorului cu privire la denaturare utilizate pentru a determina dimensiunea eșantionului, auditorul poate ajunge la concluzia că există un risc inacceptabil de eșantionare ca denaturarea reală din cadrul populației să depășească eroarea tolerabilă. Luarea în considerare a rezultatelor altor proceduri de audit îl ajută pe auditor să evalueze riscul ca denaturarea reală din cadrul populației să depășească eroarea tolerabilă și riscul poate fi redus dacă sunt obținute probe de audit suplimentare.
- A23. Dacă auditorul ajunge la concluzia că eșantionarea în audit nu a furnizat o bază rezonabilă pentru concluziile aferente populației care a fost testată, auditorul poate:
- Solicita conducerii să investigheze denaturările care au fost identificate și potențialul unor denaturări viitoare și să facă ajustările necesare; sau
 - Personaliza natura, plasarea în timp și amplexarea acelor proceduri de audit suplimentare care pot atinge, în modul cel mai eficient, asigurarea prevăzută. De exemplu, în cazul testelor controalelor, auditorul poate extinde dimensiunea eșantionului, poate testa un control alternativ sau poate modifica procedurile de fond aferente.

Anexa 1

(a se vedea punctul A8)

Stratificarea și selectarea în funcție de valoare

În luarea în considerare a caracteristicilor populației din care va fi extras eșantionul, auditorul poate determina că este adecvată stratificarea sau selectarea în funcție de valoare. Această Anexă furnizează îndrumări auditorului cu privire la utilizarea tehnicilor de stratificare și selectare în funcție de valoare.

Stratificarea

1. Eficiența auditului poate fi îmbunătățită dacă auditorul stratifică o populație prin divizarea în sub-populații separate care prezintă o caracteristică de identificare. Obiectivul stratificării este de a reduce variabilitatea elementelor din cadrul fiecărei categorii și permite, deci, dimensiunii eșantionului să fie redusă fără a crește riscul de eșantionare.
2. Atunci când se efectuează teste de detaliu, populația este deseori stratificată în funcție de valoarea monetară. Acest lucru permite ca un efort de audit mai mare să fie direcționat către elementele cu o valoare superioară, deoarece aceste elemente pot conține cel mai mare potențial de denaturare în ceea ce privește supraevaluarea. În mod similar, o populație poate fi stratificată în conformitate cu o caracteristică specifică ce indică un risc mai mare de denaturare, de exemplu, în cazul testării provizionului pentru creanțele îndoielnice în evaluarea conturilor de creanțe, soldurile pot fi stratificate în funcție de vechime.
3. Rezultatele procedurilor de audit aplicate unui eșantion de elemente din cadrul unei categorii pot fi extrapolate doar la elementele care alcătuiesc acea categorie. Pentru a formula o concluzie privind întreaga populație, auditorul va trebui să ia în considerare riscul de denaturare semnificativă în raport cu orice alte categorii care alcătuiesc întreaga populație. De exemplu, 20% dintre elementele unei populații pot alcătui 90% din valoarea soldului unui cont. Auditorul poate decide să examineze un eșantion din aceste elemente. Auditorul evaluează rezultatele acestui eșantion și ajunge la o concluzie pe marginea a 90% din valoare, separat de restul de 10% (asupra căruia se va utiliza un alt eșantion sau alte metode de colectare de probe de audit, sau care poate fi considerat nesemnificativ).
4. Dacă o clasă de tranzacții sau un sold al unui cont a fost împărțit în categorii, denaturarea este extrapolată separat la fiecare categorie. Denaturările extrapolate pentru fiecare categorie sunt apoi combinate, atunci când se va

lua în considerare efectul posibil al denaturărilor asupra întregii clase de tranzacții sau asupra întregului sold al contului.

Selectarea în funcție de valoare

5. Atunci când se efectuează teste de detaliu, poate fi eficientă identificarea unității de eșantionare ca fiind reprezentată de unitățile monetare individuale care alcătuiesc populația. După ce selectează unitățile monetare specifice din cadrul populației, de exemplu, soldul conturilor de creanțe, auditorul poate examina elementele specifice, de exemplu, soldurile individuale, care conțin acele unități monetare. Un beneficiu al acestei abordări de definire a unității de eșantionare este că efortul auditorului este direcționat către elementele cu valoare mai mare, deoarece ele prezintă o probabilitate mai mare de a fi selectate, și aceasta poate avea drept rezultat dimensiuni mai reduse ale eșantioanelor. Această abordare poate fi utilizată în paralel cu metoda sistematică de selectare a eșantionului (descrisă în Anexa 4) și este cea mai eficientă atunci când sunt selectate elemente prin utilizarea selectării aleatorii.

Anexa 2

(a se vedea punctul A11)

Exemple de factori care influențează dimensiunea eșantionului în cazul testelor controalelor

Următorii sunt factori pe care auditorul îi poate lua în considerare atunci când determină dimensiunea eșantionului în cazul testelor controalelor. Acești factori, care trebuie luați în considerare împreună, presupun ca auditorul să nu modifice natura sau plasarea în timp a testelor controalelor sau să nu modifice, în alt mod, abordarea procedurilor de fond ca răspuns la riscurile evaluate.

FACTOR	EFFECT ASUPRA DIMENSIUNII EȘANTIONULUI	
1. O creștere a măsurii în care evaluarea riscului de către auditor ține cont de controalele relevante	Creștere	Cu cât auditorul intenționează să obțină mai multă asigurare prin intermediul eficacității funcționale a controalelor, cu atât va fi mai scăzută evaluarea de către auditor a riscului de denaturare semnificativă, și cu atât va trebui să fie mai mare dimensiunea eșantionului. Atunci când evaluarea de către auditor a riscului de denaturare semnificativă la nivelul afirmațiilor include o estimare cu privire la eficacitatea funcțională a controalelor, auditorul trebuie să efectueze teste ale controalelor. Celelalte date fiind egale, cu cât auditorul se bazează mai mult pe eficacitatea funcțională a controalelor în cadrul evaluării riscului, cu atât este mai mare amploarea testelor controalelor auditorului (și prin urmare, crește dimensiunea eșantionului).
2. O creștere a ratei tolerabile a deviației	Descreștere	Cu cât este mai scăzută rata tolerabilă a deviației, cu atât trebuie să fie mai mare dimensiunea eșantionului.

FACTOR	EFFECT ASUPRA DIMENSIUNII EȘANTIONULUI	
3. O creștere a ratei deviației estimate a populației de testat	Creștere	Cu cât este mai ridicată rata de deviație estimată, cu atât trebuie să fie mai mare dimensiunea eșantionului astfel încât auditorul să fie în situația de a face o estimare rezonabilă a ratei reale a deviației. Factorii relevanți pentru determinarea de către auditor a ratei estimate a deviației includ înțelegerea activității de către auditor (mai precis, procedurile de evaluare a riscului desfășurate în vederea obținerii unei înțelegeri a controlului intern), modificări ale personalului sau ale controlului intern, rezultatele procedurilor de audit aplicate în perioadele anterioare și rezultatele altor proceduri de audit. Ratele ridicate estimate ale deviației controlului de obicei garantează în mică măsură, dacă există, reduceri ale riscului de denaturare semnificativă evaluat.
4. O creștere a nivelului de asigurare dorit de auditor că rata tolerabilă a deviației nu este depășită de rata reală a deviației din cadrul populației	Creștere	Cu cât este mai mare nivelul de asigurare dorit de auditor că rezultatele eșantionului sunt, de fapt, indicatori ai incidenței reale a deviației din cadrul populației, cu atât trebuie să fie mai mare dimensiunea eșantionului.
5. O creștere a numărului de unități de eșantionare din cadrul populației	Efect neglijabil	În cazul populațiilor mari, dimensiunea reală a populației are un efect scăzut, dacă există, asupra dimensiunii eșantionului. Cu toate acestea, în cazul populațiilor mici, eșantionarea în audit poate să nu fie atât de eficientă ca alte metode de obținere a unor probe de audit adecvate suficiente.

Anexa 3

(a se vedea punctul A11)

Exemple de factori care influențează dimensiunea eșantionului în cazul testelor de detaliu

Următorii sunt factori pe care auditorul îi poate lua în considerare atunci când determină dimensiunea eșantionului în cazul testelor de detaliu. Acești factori, care trebuie luați în considerare împreună, presupun ca auditorul să nu modifice abordarea testelor controalelor sau să nu modifice, în alt mod, natura sau plasarea în timp a procedurilor de fond ca răspuns la riscurile evaluate.

FACTOR	EFFECTUL ASUPRA DIMENSIUNII EȘANTIONULUI	
O creștere a evaluării de către auditor a riscului de denaturare semnificativă	Creștere	Cu cât este mai ridicată evaluarea de către auditor a riscului de denaturare semnificativă, cu atât trebuie să fie mai mare dimensiunea eșantionului. Evaluarea de către auditor a riscului de denaturare semnificativă este afectată de riscul inerent și de riscul de control. De exemplu, dacă auditorul nu efectuează teste ale controalelor, evaluarea riscului de către auditor în ceea ce privește funcționarea eficientă a controalelor interne cu privire la o afirmație nu poate fi redusă. Prin urmare, pentru a reduce riscul de audit la un nivel acceptabil de scăzut, auditorul are nevoie de un risc de detectare scăzut și se va baza mai mult pe proceduri de fond. Cu cât sunt obținute mai multe probe de audit din testele de detaliu (adică, cu cât va fi mai scăzut riscul de detectare), cu atât va trebui să fie mai mare dimensiunea eșantionului

O creștere a utilizării altor proceduri de fond direcționate asupra aceleiași afirmații	Descreștere	Cu cât auditorul se bazează pe alte proceduri de fond (teste de detaliu sau proceduri analitice de fond) pentru a reduce la un nivel acceptabil riscul de detectare aferent unei populații specifice, cu atât auditorul va avea nevoie de o asigurare mai redusă prin eșantionare, și, prin urmare, cu atât va putea să fie mai mică dimensiunea eșantionului
O creștere a nivelului de asigurare dorit de auditor că eroarea tolerabilă nu este depășită de denaturarea reală din cadrul populației	Creștere	Cu cât nivelul de asigurare pe care auditorul îl solicită că rezultatele eșantionului sunt de fapt, indicatori ai valorii reale de denaturare din cadrul populației, cu atât mai mare trebuie să fie dimensiunea eșantionului.
O creștere a erorii tolerabile	Descreștere	Cu cât este mai scăzută eroarea tolerabilă, cu atât trebuie să fie mai mare dimensiunea eșantionului
O creștere a numărului de denaturări pe care auditorul estimează că le va identifica în cadrul populației	Creștere	Cu cât este mai mare numărul denaturărilor pe care auditorul estimează că le va identifica în cadrul populației, cu atât trebuie să fie mai mare dimensiunea eșantionului pentru a putea face o estimare rezonabilă a numărului real al denaturărilor din cadrul populației. Factorii relevanți pentru evaluarea de către auditor a numărului de denaturări estimat includ măsura în care valorile elementelor sunt determinate subiectiv, rezultatele procedurilor de evaluare a riscului, rezultatele testelor controalelor, rezultatele procedurilor de audit aplicate în perioadele anterioare și rezultatele altor proceduri de fond.

Stratificarea populației atunci când este adecvată	Descreștere	Atunci când există o mare varietate (variabilitate) a dimensiunii monetare a elementelor din cadrul populației, poate fi utilă stratificarea populației. Când o populație poate fi stratificată adecvat, cumulul dimensiunilor eșantioanelor ce provin din categorii va fi, în general, mai mic decât dimensiunea eșantionului care ar fi fost necesară pentru a se obține un nivel dat al riscului de eșantionare, dacă ar fi fost extras un singur eșantion din întreaga populație.
Numărul de unități de eșantionare din cadrul populației	Efect neglijabil	În cazul populațiilor mari, dimensiunea reală a populației are un efect redus, dacă există, asupra dimensiunii eșantionului. Astfel, în cazul populațiilor mici, eșantionarea în audit nu este, de obicei, la fel de eficientă ca alte metode de obținere a unor probe de audit adecvate suficiente. (Cu toate acestea, atunci când se utilizează eșantionarea unităților monetare, o creștere a valorii monetare a populației implică o creștere a dimensiunii eșantionului, cu excepția cazului în care aceasta este compensată de o creștere proporțională a pragului de semnificație a situațiilor financiare ca întreg [și, dacă este aplicabil, a nivelului sau nivelurilor de semnificație pentru clase specifice de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări].)

Anexa 4

(a se vedea punctul A13)

Metode de selectare a eșantionului

Există numeroase metode de selectare a eșantioanelor. Principalele metode sunt următoarele:

- (a) Selectarea aleatorie (aplicată prin intermediul unor generatoare de numere aleatorii, de exemplu, tabele de numere aleatorii).
- (b) Selectarea sistematică, în care numărul unităților de eșantionare din cadrul populației este împărțit la dimensiunea eșantionului pentru a se obține un interval de eșantionare, de exemplu 50, iar după determinarea unui punct de plecare, cuprins în primele 50, se selectează ulterior fiecare a 50-a unitate de eșantionare. Cu toate că punctul de plecare poate fi determinat la întâmplare, eșantionul are o probabilitate mai mare de a fi într-adevăr aleatoriu dacă este determinat prin utilizarea unui generator computerizat de numere aleatorii sau a unor tabele de numere aleatorii. Când se utilizează selectarea sistematică, auditorul va trebui să se asigure că unitățile de eșantionare din cadrul populației nu sunt structurate în așa fel încât intervalul de eșantionare să corespundă unui tip specific din cadrul populației.
- (c) Eșantionarea unității monetare este un tip de selectare în funcție de valoare (așa cum se descrie în Anexa 1) în care dimensiunea, selectarea și evaluarea eșantionului au drept rezultat o concluzie exprimată în valori monetare.
- (d) Selectarea la întâmplare, în care auditorul selectează eșantionul fără a respecta o tehnică structurată. Cu toate că nu este utilizată nicio tehnică structurată, auditorul trebuie să evite, totuși, orice influențe conștiente sau orice predictibilitate (de exemplu, evitarea elementelor dificil de localizat, sau alegerea sau evitarea de fiecare dată a primelor și ultimelor intrări de pe o pagină) și va încerca, astfel, să se asigure că toate elementele dintr-o populație au posibilitatea de a fi selectate. Selectarea la întâmplare nu este adecvată atunci când se utilizează eșantionarea statistică.
- (e) Selectarea în bloc implică selectarea unui (unor) bloc(uri) de elemente apropiate din cadrul populației. Selectarea în bloc nu poate fi utilizată, în mod normal, în eșantionarea de audit deoarece majoritatea populațiilor sunt structurate în așa fel încât este probabil ca elementele unui șir să aibă caracteristici similare unul față de altul, dar caracteristici diferite față de elementele din altă parte a populației. Deși în unele circumstanțe examinarea blocurilor de elemente poate fi o procedură de audit adecvată, aceasta va fi rareori o tehnică de selectare corespunzătoare a eșantionului, atunci când auditorul intenționează să realizeze deducții valide despre întreaga populație pe baza eșantionului.

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 540

AUDITAREA ESTIMĂRILOR CONTABILE, INCLUSIV A ESTIMĂRILOR CONTABILE LA VALOAREA JUSTĂ, ȘI A PREZENTĂRILOR AFERENTE

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele cu începere de la sau ulterior datei de 15 decembrie 2009)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA	1
Natura estimărilor contabile	2-4
Data intrării în vigoare	5
Obiectiv	6
Definiții	7
Cerințe	
Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe	8-9
Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă	10-11
Răspunsuri la riscurile evaluate de denaturare semnificativă	12-14
Proceduri de fond suplimentare ca răspuns la riscurile semnificative	15-17
Evaluarea caracterului rezonabil al estimărilor contabile și determinarea denaturărilor	18
Prezentări legate de estimările contabile	19-20
Indicatorii unei posibile influențe a conducerii	21
Declarații scrise	22
Documentație	23
Aplicare și alte materiale explicative	
Natura estimărilor contabile	A1-A11
Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe	A12-A44
Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă	A45-A51
Răspunsuri la riscurile evaluate de denaturare semnificativă	A52-A101
Proceduri de fond suplimentare ca răspuns la riscurile semnificative	A102-A115

Evaluarea caracterului rezonabil al estimărilor contabile și determinarea denaturărilor	A116-A119
Prezentări legate de estimările contabile	A120-A123
Indicatorii unei posibile influențe a conducerii	A124-A125
Declarații scrise	A126-A127
Documentație	A128
Anexă: Evaluări la valoarea justă și prezentări în conformitate cu diferite cadre de raportare financiară	

Standardul internațional de audit 540 „Auditarea estimărilor contabile, inclusiv a estimărilor contabile la valoarea justă, și a prezentărilor aferente” trebuie citit în paralel cu ISA 200 „Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit”

Introducere

Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) pune în discuție responsabilitățile auditorului cu privire la estimările contabile, inclusiv estimările contabile la valoarea justă și prezentările informațiilor aferente într-un audit al situațiilor financiare. În mod specific, prezintă modul în care ISA 315¹ și ISA 330², precum și alte ISA-uri relevante trebuie aplicate în relație cu estimările contabile. Include, de asemenea, cerințe și recomandări cu privire la denaturările estimărilor contabile individuale și indicii ai unei posibile influențe a conducerii.

Natura estimărilor contabile

2. Unele elemente ale situațiilor financiare nu pot fi evaluate cu exactitate, ci pot fi doar estimate. În contextul prezentului ISA, astfel de elemente ale unei situații financiare sunt denumite estimări contabile. Natura și credibilitatea informațiilor aflate la dispoziția conducerii pentru efectuarea unei estimări contabile variază semnificativ, ceea ce afectează în consecință gradul de incertitudine al estimării asociat cu estimările contabile. Gradul de incertitudine a estimării afectează, la rândul său, riscurile de denaturare semnificativă a estimărilor contabile, inclusiv posibilitatea ca acestea să fie influențate intenționat sau neintenționat de către conducere. (a se vedea punctele A1-A11)
3. Scopul evaluării estimărilor contabile poate varia în funcție de cadrul de raportare financiară aplicabil și de elementul financiar care se raportează. Scopul evaluării pentru unele estimări contabile este de a previziona rezultatul uneia sau mai multor tranzacții, evenimente sau condiții care face necesară estimarea contabilă. Pentru alte estimări contabile, inclusiv multe estimări contabile la valoarea justă, scopul evaluării este diferit și este exprimat în funcție de valoarea unei tranzacții curente sau a unui element al unei situații financiare pe baza unor condiții predominante la data evaluării, precum prețul de piață estimat pentru un anumit tip de activ sau datorie. De exemplu, mai degrabă cadrul de raportare financiară aplicabil poate prevedea o evaluare la valoarea justă bazată pe o presupusă tranzacție curentă ipotetică între părți aflate în cunoștință de cauză și de bunăvoie (denumite uneori „participanți la piață” sau într-un mod echivalent) într-o tranzacție

¹ ISA 315 , „Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său.”

² ISA 330 , „Răspunsul auditorului la riscurile evaluate.”

bazată pe principiul lungimii de braț, decât decontarea unei tranzacții la o dată oarecare din trecut sau din viitor³.

4. O diferență ce apare între rezultatul unei estimări contabile și suma recunoscută inițial sau prezentată în situațiile financiare nu reprezintă în mod necesar o denaturare a situațiilor financiare. Acesta este cazul în special pentru estimările contabile la valoarea justă, având în vedere că orice rezultat observat este afectat în mod invariabil de evenimente sau condiții ulterioare datei la care este estimată evaluarea în scopul prezentării în situațiile financiare.

Data intrării în vigoare

5. Prezentul ISA se aplică pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele cu începere de la sau ulterior datei de 15 decembrie 2009.

Obiectiv

6. Obiectivul auditorului este de a obține suficiente probe de audit adecvate cu privire la măsura în care:
 - (a) estimările contabile, inclusiv estimările contabile la valoarea justă, din situațiile financiare, recunoscute sau prezentate, sunt rezonabile; și
 - (b) prezentările aferente din situațiile financiare sunt adecvate, în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil.

Definiții

7. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au semnificațiile atribuite mai jos:
 - (a) Estimare contabilă - O aproximare a unei valori monetare în absența unei modalități precise de evaluare. Acest termen se utilizează pentru o valoare evaluată la valoarea justă în condiții de incertitudine a estimării precum și pentru alte valori care necesită estimare. Acolo unde prezentul ISA tratează numai estimările contabile ce implică evaluare la valoarea justă, se utilizează termenul de „estimări contabile la valoarea justă”.
 - (b) Estimarea auditorului sau intervalul de estimare – Valoarea sau, respectiv, intervalul de valori, derivate din probele de audit pentru a fi utilizate în evaluarea estimării conducerii.
 - (c) Incertitudine a estimării – Lipsa de precizie inerentă a evaluării de care este susceptibilă o estimare contabilă și prezentările aferente.
 - (d) Influența conducerii – O lipsă de neutralitate din partea conducerii în întocmirea și prezentarea informațiilor.
 - (e) Estimarea conducerii – Valoarea selectată de conducere pentru

³ Pot exista definiții diferite al valorii juste în cadrele de raportare financiară.

recunoaștere sau prezentare în situațiile financiare ca estimare contabilă.

- (f) Rezultatul unei estimări contabile – Valoarea monetară efectivă ce rezultă din realizarea tranzacției(ilor), evenimentului(elor) sau situației(ilor) tratate de estimarea contabilă.

Cerințe

Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe

8. În aplicarea procedurilor de evaluare a riscului și activitățile conexe în vederea înțelegerii entității și a mediul său, inclusiv a controlului intern al entității, conform cerințelor ISA 315⁴, auditorul trebuie să înțeleagă următoarele, pentru a asigura o bază pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă pentru estimările contabile: (a se vedea punctul A12)
- (a) Cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil relevant pentru estimările contabile, inclusiv prezentările aferente. (a se vedea punctele A13-A15)
 - (b) Modul în care conducerea identifică acele tranzacții, evenimente sau condiții care ar putea conduce la apariția necesității ca estimările contabile să fie recunoscute sau prezentate în situațiile financiare. În obținerea acestei înțelegeri, auditorul trebuie să intervieveze conducerea cu privire la modificarea condițiilor care ar putea conduce la apariția unor noi estimări contabile, sau la necesitatea de a le revizui pe cele existente. (a se vedea punctele A16-A21)
 - (c) Modul în care conducerea efectuează estimări contabile, precum și o înțelegere cu privire la informațiile pe care se bazează, inclusiv: (a se vedea punctele A22-A23)
 - (i) Metoda, inclusiv, acolo unde este cazul, modelul utilizat în efectuarea estimărilor contabile; (a se vedea punctele A24-A26)
 - (ii) Controalele relevante; (a se vedea punctele A27-A28)
 - (iii) Dacă a fost utilizat un expert de către conducere; (a se vedea punctele A29-A30)
 - (iv) Prezumțiile ce stau la baza estimărilor contabile; (a se vedea punctele A31-A36)
 - (v) Dacă au fost sau ar fi trebuit să fie modificate metodele de realizare a estimărilor contabile față de perioada anterioară, și dacă da, de ce; și (a se vedea punctul A37)
 - (vi) Dacă, și dacă da, cum a evaluat conducerea efectul incertitudinii estimării. (a se vedea punctul A38)

⁴ ISA 315, punctele 5-6 și 11-12.

9. Auditorul trebuie să revizuiască rezultatul estimărilor contabile incluse în situațiile financiare din perioada anterioară, sau, acolo unde este cazul, re-estimarea lor ulterioară pentru nevoile perioadei curente. Natura și amploarea revizuirii auditorului țin cont de natura estimărilor contabile, precum și de măsura în care informația obținută ca urmare a revizuirii ar fi relevantă pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă a estimărilor contabile efectuate în situațiile financiare aferente perioadei curente. Totuși, revizuirea nu are scopul de a pune la îndoială raționamentele aplicate în perioadele anterioare care se bazează pe informațiile disponibile la acel moment. (a se vedea punctele A39-A44)

Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă

10. În identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă, conform cerințelor ISA 315 ⁵, auditorul trebuie să evalueze gradul de incertitudine a estimării asociat cu o estimare contabilă. (a se vedea punctele A45-A46)
11. Auditorul trebuie să determine dacă, în conformitate cu raționamentul auditorului, există estimări contabile, dintre cele identificate ca având o incertitudine ridicată a estimării, ce duc la apariția unor riscuri semnificative. (a se vedea punctele A47-A51)

Răspunsuri la riscurile evaluate de denaturare semnificativă

12. Pe baza riscurilor evaluate de denaturare semnificativă, auditorul trebuie să determine: (a se vedea punctele A52)
 - (a) Dacă conducerea a aplicat în mod corespunzător cerințele cadrului de raportare financiară relevant, aplicabil pentru estimarea contabilă; și (a se vedea punctele A53-A56)
 - (b) Dacă metodele de efectuare a estimărilor contabile sunt adecvate și au fost aplicate în mod consecvent, precum și dacă schimbările, în cazul în care există, în estimările contabile sau în metoda de realizare a acestora față de perioada anterioară sunt adecvate în condițiile date. (a se vedea punctele A57-A58)
13. Ca răspuns la riscurile evaluate de denaturare semnificativă, conform cerințelor ISA 330 ⁶, auditorul trebuie să întreprindă una sau mai multe din acțiunile ce urmează, ținând cont de natura estimării contabile: (a se vedea punctele A59-A61)
 - (a) Trebuie să determine dacă evenimentele ce au avut loc până la data raportului auditorului furnizează probe de audit cu privire la estimarea contabilă. (a se vedea punctele A62-A67)

⁵ ISA 315, punctul 25

⁶ ISA 330, punctul 5.

- (b) Trebuie să testeze modul în care conducerea a realizat estimarea contabilă și informațiile pe care se bazează aceasta. Prin aceste acțiuni, auditorul trebuie să evalueze dacă: (a se vedea punctele A68-A70)
 - (i) Metoda de evaluare utilizată este adecvată în condițiile date; și (a se vedea punctele A71-A76)
 - (ii) Prezumțiile utilizate de conducere sunt rezonabile în lumina obiectivelor de evaluare ale cadrului de raportare financiară aplicabil. (a se vedea punctele A77-A83)
 - (c) Trebuie să testeze eficacitatea operațională a controalelor asupra modului în care conducerea a realizat estimarea contabilă, împreună cu procedurile de fond adecvate. (a se vedea punctele A84-A86)
 - (d) Trebuie să dezvolte o estimare punctuală sau un interval de estimare pentru a evalua estimarea conducerii. În acest scop: (a se vedea punctele A87-A91)
 - (i) Dacă auditorul utilizează prezumții sau metode care diferă de cele ale conducerii, auditorul trebuie să dobândească o înțelegere a prezumțiilor sau metodelor conducerii, suficientă pentru a stabili faptul că estimarea sau intervalul de estimare al auditorului ia în considerare variabile relevante și pentru a evalua orice diferențe semnificative față de estimarea conducerii (a se vedea punctul A92)
 - (ii) Dacă auditorul ajunge la concluzia că este adecvată utilizarea unui interval de estimare, auditorul trebuie să restrângă intervalul, pe baza probelor de audit disponibile, până când toate rezultatele din interval sunt considerate rezonabile. (a se vedea punctele A93-A95)
14. Pentru determinarea aspectelor identificate la punctul 12 sau ca răspuns la riscurile evaluate de denaturare semnificativă în conformitate cu punctul 13, auditorul trebuie să analizeze dacă sunt necesare abilități sau cunoștințe specializate în legătură cu unul sau mai multe aspecte ale estimărilor contabile pentru a obține suficiente probe adecvate de audit. (a se vedea punctele A96-A101)

Proceduri de fond suplimentare ca răspuns la riscuri semnificative

Incertitudinea estimării

15. Pentru estimările contabile care conduc la apariția unor riscuri semnificative, în plus față de alte proceduri de fond efectuate pentru îndeplinirea cerințelor ISA 330 ⁷, auditorul trebuie să evalueze următoarele: (a se vedea punctul A102)
- (a) Modul în care conducerea a luat în considerare prezumțiile sau rezul-

⁷ ISA 330, punctul 18.

- tatele alternative și motivul pentru care le-a respins, sau modul în care conducerea a tratat în alt mod incertitudinea estimării pentru realizarea estimărilor contabile. (a se vedea punctele A103-A106)
- (b) Dacă prezumțiile semnificative utilizate de conducere sunt rezonabile. (a se vedea punctele A107-A109)
 - (c) Acolo unde este relevant față de caracterul rezonabil al prezumțiilor semnificative utilizate de conducere sau de aplicarea adecvată a cadrului de raportare financiară aplicabil, intenția conducerii de a întreprinde anumite acțiuni specifice și capacitatea sa de a realiza acest lucru. (a se vedea punctul A110)
16. Dacă, în conformitate cu raționamentul auditorului, conducerea nu a tratat în mod adecvat efectele incertitudinii estimării asupra estimărilor contabile ce conduc la apariția unor riscuri semnificative, auditorul trebuie să dezvolte, în cazul în care consideră necesar, un interval de estimare cu care va evalua caracterul rezonabil al estimării contabile. (a se vedea punctele A111-A112)

Criterii de recunoaștere și evaluare

17. Pentru estimările contabile care duc la apariția unor riscuri semnificative, auditorul trebuie să obțină suficiente probe adecvate de audit cu privire la măsura în care:
- (a) decizia conducerii de a recunoaște, sau de a nu recunoaște, estimările contabile în situațiile financiare; și (a se vedea punctele A113-A114)
 - (b) baza de evaluare selectată pentru estimările contabile (a se vedea punctul A115) sunt în conformitate cu cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil.

Evaluarea caracterului rezonabil al estimărilor contabile și determinarea denaturărilor

18. Auditorul trebuie să evalueze, pe baza probelor de audit, dacă estimările contabile din situațiile financiare sunt rezonabile, în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil, sau sunt eronate. (a se vedea punctele A116-A119)

Prezentări legate de estimările contabile

19. Auditorul trebuie să obțină suficiente probe adecvate de audit cu privire la concordanța prezentărilor din situațiile financiare legate de estimările contabile cu cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil. (a se vedea punctele A120-A121)
20. Pentru estimările contabile care conduc la apariția unor riscuri semnificative, auditorul trebuie să evalueze și caracterul adecvat al prezentării incer-

titudinii estimării în situațiile financiare în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil. (a se vedea punctele A122-A123)

Indicii ale posibilei influențe a conducerii

21. Auditorul trebuie să revizuiască raționamentele și deciziile luate de conducere în efectuarea estimărilor contabile pentru a identifica dacă există indicii ale unei posibile influențe a conducerii. Indiciile influenței conducerii nu constituie ele însele denaturări pentru a formula concluzii cu privire la caracterul rezonabil al estimărilor contabile individuale. (a se vedea punctele A124-A125)

Declarații scrise

22. Auditorul trebuie să obțină declarații scrise din partea conducerii, și acolo unde este cazul, de la persoanele însărcinate cu guvernanta, cu privire la măsura în care aceștia consideră că prezumțiile semnificative utilizate de aceasta în efectuarea estimărilor contabile sunt rezonabile. (a se vedea punctele A126-A127)

Documentație

23. Auditorul trebuie să includă în documentația de audit⁸:
- (a) Baza pentru concluzii a auditorului cu privire la caracterul rezonabil al estimărilor contabile și a prezentării acestora care duc la apariția unor riscuri semnificative; și
 - (b) Indiciile unei posibile influențe a conducerii, dacă există. (a se vedea punctul A128)

Aplicare și alte materiale explicative

Natura estimărilor contabile (a se vedea punctul 2)

- A1. Datorită incertitudinilor inerente activităților de afaceri, unele elemente ale situațiilor financiare nu pot fi decât estimate. Mai mult, caracteristicile specifice ale unui activ, unei datorii sau unei componente a capitalurilor proprii, ori baza sau metoda de evaluare prevăzută de cadrul de raportare financiară, pot conduce la apariția necesității de a estima un element al situației financiare. Unele cadre de raportare financiară prevăd metodele specifice de evaluare și prezentările ce trebuie făcute în situațiile financiare, în vreme ce alte cadre de raportare financiară sunt mai puțin explicite.

⁸ ISA 230, „Documentația de audit”, punctele 8-11, și punctul A6.

- Anexa prezentului ISA pune în discuție evaluările la valoarea justă și prezentările în conformitate cu diferite cadre de raportare financiară.
- A2. Unele estimări contabile implică o incertitudine relativ scăzută a estimării și pot conduce la apariția unor riscuri de denaturare semnificativă mai mici, de exemplu:
- Estimările contabile ce apar în entități implicate în activități de afaceri care nu sunt complexe.
 - Estimările contabile care sunt realizate și actualizate în mod frecvent pentru că sunt legate de tranzacții de rutină.
 - Estimările contabile derivate din informații care pot fi consultate cu ușurință, precum informații publicate legate de rata dobânzii sau prețuri ale titlurilor de valoare tranzacționate. Astfel de informații pot fi denumite „observabile” în contextul unei estimări contabile la valoarea justă.
 - Estimările contabile la valoarea justă pentru care metoda de evaluare prevăzută de cadrul de raportare financiară aplicabil este simplă și ușor de aplicat pentru activul sau datoria ce trebuie evaluată la valoarea justă.
 - Estimările contabile la valoarea justă pentru care modelul utilizat pentru a evalua estimarea contabilă este binecunoscut sau general acceptat, cu condiția ca prezumțiile sau intrările modelului să fie observabile.
- A3. Totuși, pentru unele estimări contabile ar putea exista o incertitudine a estimării relativ ridicată, în special atunci când se bazează pe prezumții semnificative, de exemplu:
- Estimările contabile legate de rezultatul unui litigiu.
 - Estimările contabile la valoarea justă pentru instrumente financiare derivate care nu se tranzacționează în mod public.
 - Estimările contabile la valoarea justă pentru care este utilizat un model cu un grad înalt de specializare dezvoltat de entitate sau pentru care există prezumții sau intrările care nu pot fi observate pe piață.
- A4. Gradul de incertitudine al estimării variază în funcție de natura estimării contabile, măsura în care există o metodă sau un model general acceptat pentru realizarea estimării contabile și subiectivitatea prezumțiilor utilizate pentru realizarea estimării contabile. În unele cazuri, incertitudinea estimării asociată cu o estimare contabilă poate fi atât de mare încât criteriile de recunoaștere din cadrul de raportare financiară aplicabil nu sunt îndeplinite iar estimarea contabilă nu poate fi efectuată.
- A5. Nu toate elementele din situația financiară ce trebuie evaluate la valoare justă implică incertitudinea estimării. De exemplu, acesta ar putea fi cazul pentru unele elemente ale situației financiare pentru care există o piață ac-

tivă și deschisă care furnizează informații credibile și disponibile rapid privind prețurile la care se derulează tranzacții efective, caz în care existența cotațiilor de prețuri publicate în mod obișnuit, reprezintă cea mai bună probă de audit pentru valoarea justă. Totuși, incertitudinea estimării poate exista chiar dacă metoda de evaluare și informațiile sunt bine definite. De exemplu, este posibil ca evaluarea titlurilor de valoare cotate pe o piață activă și deschisă la prețul listat de piață să necesite ajustare dacă participația este semnificativă în relație cu piața sau face obiectul unor restricții în ceea ce privește prezența pe piață în vederea comercializării. În plus, condițiile economice generale predominante la acel moment, de exemplu, nelichiditatea unei piețe, poate avea un impact asupra incertitudinii estimării.

- A6. Exemple suplimentare de situații în care estimări contabile, altele decât estimările contabile la valoarea justă, ar putea fi necesare, includ:
- Provizioane pentru creanțe îndoielnice.
 - Uzura morală a stocurilor.
 - Obligații de garanție.
 - Metoda de amortizare sau durata de viață utilă a activului.
 - Provizioane pentru valoarea contabilă a unei investiții în cazul în care există incertitudine cu privire la recuperabilitatea sa.
 - Rezultatul contractelor pe termen lung.
 - Costuri rezultate în urma soluționării unor litigii și procese.
- A7. Exemple suplimentare de situații în care estimările contabile la valoarea justă ar putea fi cerute includ:
- Instrumente financiare complexe, care nu sunt tranzacționate pe o piață activă și deschisă.
 - Plăți pe bază de acțiuni.
 - Imobilizări corporale deținute în vederea cedării.
 - Anumite active sau datorii achiziționate într-o combinație de întreprinderi, inclusiv fondul comercial și imobilizările necorporale.
 - Tranzacții ce implică schimbul de active sau datorii între părți independente fără contraprestație monetară, de exemplu, un schimb non-monetar de facilități industriale în segmente diferite de afaceri.
- A8. Estimarea presupune raționamente bazate pe informațiile disponibile la momentul la care se întocmesc situațiile financiare. Pentru multe estimări contabile, acestea includ efectuarea unor prezumții cu privire la aspecte nesigure la momentul estimării. Auditorul nu este responsabil pentru prezicerea condițiilor, tranzacțiilor sau evenimentelor viitoare, care dacă ar fi fost cunoscute la momentul auditului, ar fi putut afecta în mod semnificativ acțiunile conducerii sau prezumțiile utilizate de conducere.

Influența conducerii

- A9. Cadrele de raportare financiară solicită deseori neutralitate, adică lipsa influenței. Cu toate acestea, estimările contabile sunt imprecise și pot fi influențate de raționamentul conducerii. Un astfel de raționament poate implica o influență intenționată sau neintenționată a conducerii (de exemplu, ca rezultat al motivației de a obține un rezultat dorit). Posibilitatea o estimare contabilă să fie influențată de conducere crește cu subiectivitatea implicată în efectuarea sa. Influența neintenționată a conducerii și posibilitatea exercitării unei influențe intenționate de către conducere sunt inerente pentru deciziile subiective ce sunt necesare deseori în efectuarea unei estimări contabile. Pentru auditurile recurente, indiciile privind o posibilă influență a conducerii identificate în timpul auditului perioadelor anterioare influențează activitățile de planificare ale auditorului, precum și pe cele de identificare și evaluare a riscului din perioada curentă.
- A10. Influența conducerii poate fi dificil de detectat la nivelul unui cont. Ar putea fi identificată numai atunci când este luată în considerare în grupuri cumulate de estimări contabile, sau sunt considerate toate estimările contabile, sau atunci când sunt observate pe parcursul mai multor perioade contabile. Deși o formă de influență a conducerii este inherentă în cazul deciziilor subiective, în efectuarea unor astfel de raționamente este posibil să nu existe nicio intenție din partea conducerii de a înșela utilizatorii situațiilor financiare. În cazul în care, totuși, există intenția de înșela, influența conducerii este de natură frauduloasă.

Considerații specifice entităților din sectorul public

- A11. Entitățile din sectorul public ar putea deține active specializate semnificative pentru care nu există surse de informații credibile și disponibile rapid în scopul evaluării la valoarea justă sau altă bază de evaluare la valoarea actuală, sau o combinație a acestora. Deseori activele specializate deținute nu generează fluxuri de numerar și nu au o piață activă. În consecință, evaluarea la valoarea justă necesită în mod obișnuit o estimare și poate fi complexă, iar în unele cazuri rare ar putea să nu fie posibilă deloc.

Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe (a se vedea punctul 8)

- A12. Procedurile de evaluare a riscului și activitățile conexe prevăzute la punctul 8 al prezentului ISA sprijină auditorul în elaborarea unei așteptări cu privire la natura și tipul estimărilor contabile pe care le-ar putea avea o entitate. Auditorul analizează în primul rând dacă înțelegerea obținută este suficientă pentru a identifica și evalua riscurile de denaturare semnificativă în

relație cu estimările contabile, și pentru a planifica natura, plasarea în timp și amplexarea procedurilor de audit suplimentare.

Obținerea unei înțelegeri cu privire la cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil [a se vedea punctul 8, litera (a)]

A13. Obținerea unei înțelegeri cu privire la cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil sprijină auditorul pentru a determina dacă acesta, de exemplu:

- Prescrie anumite condiții pentru recunoașterea⁹ estimărilor contabile sau anumite metode pentru evaluarea acestora.
- Specifică anumite condiții care permit sau impun evaluarea la valoare justă, de exemplu, cu referire la intențiile conducerii de a întreprinde anumite acțiuni privind un activ sau o datorie.
- Specifică prezentări obligatorii sau permise.
- Obținerea acestei înțelegeri îi oferă auditorului o bază pentru a discuta cu conducerea cu privire la modul în care conducerea a aplicat aceste cerințe relevante pentru estimarea contabilă și pentru a determina dacă acestea au fost aplicate adecvat.

A14. Cadrele de raportare financiară pot furniza recomandări pentru conducere cu privire la determinarea estimărilor punctuale atunci când există alternative. Unele cadre de raportare financiară, de exemplu, prevăd ca estimarea punctuală selectată să fie alternativa care reflectă raționamentul conducerii cu privire la cel mai probabil rezultat¹⁰. Altele pot impune, de exemplu, utilizarea unei valori așteptate actualizate ponderate cu probabilitățile de apariție. În unele cazuri, conducerea ar putea efectua o estimare punctuală în mod direct. În alte cazuri, conducerea ar putea să facă o estimare punctuală credibilă numai după analizarea prezumțiilor sau rezultatelor alternative din care poate determina o estimare punctuală.

A15. Cadrele de raportare financiară ar putea impune prezentarea informațiilor privind ipotezele semnificative la care estimarea contabilă este deosebit de sensibilă. Mai mult, în cazul în care există un grad ridicat de incertitudine a estimării, unele cadre de raportare financiară nu permit recunoașterea unei estimări contabile în situațiile financiare, dar anumite prezentări ar putea fi obligatorii în notele atașate la situațiile financiare.

⁹ Majoritatea cadrelor de raportare financiară prevăd obligativitatea încorporării în bilanț sau contul de profit și pierdere a unor elemente care satisfac criteriile lor de recunoaștere. Prezentarea politicilor contabile sau adăugarea notelor la situațiile financiare nu rectifică absența recunoașterii acestor elemente, inclusiv estimările contabile.

¹⁰ Diferite cadre de raportare financiară pot utiliza terminologii diferite pentru a descrie estimările punctuale determinate în acest mod.

Obținerea unei înțelegeri cu privire la modul în care conducerea identifică necesitatea estimărilor contabile [a se vedea punctul 8, litera (b)]

A16. Întocmirea situațiilor financiare cere conducerii să stabilească dacă o tranzacție, un eveniment sau o condiție conduce la apariția necesității de a efectua o estimare contabilă și dacă toate estimările contabile necesare au fost recunoscute, evaluate și prezentate în situațiile financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.

A17. Identificarea de către conducere a tranzacțiilor, evenimentelor și condițiilor care conduc la apariția necesității unor estimări contabile este probabil să se bazeze pe:

- Cunoștințele conducerii cu privire la afacerile entității și sectorul de activitate în care operează.
- Cunoștințele conducerii cu privire la implementarea strategiilor de afaceri în perioada curentă.
- Dacă este cazul, experiența cumulativă a conducerii privind întocmirea situațiilor financiare ale entității în perioadele anterioare.

În astfel de cazuri, auditorul ar putea obține o înțelegere cu privire la modul în care conducerea identifică necesitatea de a efectua estimări contabile prin interviuarea conducerii. În alte cazuri, în care procesul conducerii este mai structurat, de exemplu, atunci când conducerea are o funcție formală de management al riscului, auditorul ar putea aplica proceduri de evaluare a riscului având ca obiect metodele și practicile urmate de conducere pentru revizuirea periodică a condițiilor care conduc la apariția estimărilor contabile și re-estimarea estimărilor contabile după cum este necesar. Exhaustivitatea estimărilor contabile reprezintă deseori o apreciere importantă din partea auditorului, în special estimările contabile legate de datorii.

A18. Înțelegerea auditorului cu privire la entitate și mediul său obținută în timpul efectuării procedurilor de evaluare a riscului, împreună cu alte probe de audit obținute în cursul auditului, sprijină auditorul în identificarea circumstanțelor sau schimbările circumstanțelor care ar putea conduce la apariția necesității unei estimări contabile.

A19. Intervievările conducerii cu privire la schimbările circumstanțelor poate include, de exemplu, interviuări cu privire la măsura în care:

- Entitatea s-a implicat în tipuri noi de tranzacții care ar putea conduce la apariția unor estimări contabile.
- S-au schimbat termenii tranzacțiilor care au provocat estimările contabile.
- S-au schimbat politicile contabile legate de estimările contabile, ca re-

zultat al schimbării cerințelor din cadrul de raportare financiară aplicabil sau în alt mod.

- S-au produs schimbări ale reglementărilor sau de altă natură aflate în afara controlului conducerii care ar putea obliga conducerea să revizuiască estimările contabile sau să realizeze unele noi.
- Au avut loc noi condiții sau evenimente care ar putea conduce la apariția necesității unor estimări contabile noi sau revizuite.

A20. În timpul auditului, auditorul ar putea identifica tranzacții, evenimente sau condiții care conduc la apariția necesității unor estimări contabile pe care conducerea nu le-a identificat. ISA 315 tratează circumstanțele în care auditorul identifică riscurile de denaturare semnificativă neidentificate de conducere, inclusiv determinarea existenței unei eventuale deficiențe semnificative în controlul intern cu privire la procesele entității de evaluare a riscului¹¹.

Considerații specifice entităților mai mici

A21. Obținerea acestei înțelegeri pentru entitățile mai mici este deseori mai puțin complexă având în vedere că activitățile lor de afaceri sunt deseori limitate iar tranzacțiile sunt mai puțin complexe. Mai mult, deseori o singură persoană, de exemplu proprietarul-manager, identifică necesitatea de a efectua o estimare contabilă iar auditorul poate concentra interviurile în acest sens.

Obținerea unei înțelegeri cu privire la modul în care conducerea realizează estimări contabile [a se vedea punctul 8, litera (c)]

A22. Întocmirea situațiilor financiare cere conducerii să stabilească procesele de raportare financiară pentru realizarea estimărilor contabile, inclusiv controlul intern adecvat. Astfel de procese includ următoarele:

- Selectarea politicilor contabile adecvate și prescrierea proceselor de estimare, inclusiv metode adecvate de estimare sau evaluare, inclusiv, acolo unde este cazul, modele.
- Dezvoltarea sau identificarea informațiilor și prezumțiilor relevante care afectează estimările contabile.
- Revizuirea periodică a circumstanțelor care conduc la apariția estimărilor contabile și a re-estimării estimărilor contabile după cum este necesar.

A23. Aspectele pe care auditorul le-ar putea lua în considerare în obținerea unei înțelegeri cu privire la modul în care conducerea efectuează estimările contabile, de exemplu:

¹¹ ISA 315, punctul 16.

- Tipurile de conturi sau tranzacții la care se referă estimările contabile (de exemplu, dacă estimările contabile provin din înregistrarea unor tranzacții recurente sau de rutină sau dacă provin din tranzacții neobișnuite și non-recurente).
- Dacă, și dacă da, modul în care conducerea a utilizat tehnici recunoscute de evaluare pentru efectuarea unor anumite estimări contabile.
- Dacă estimările contabile au fost efectuate pe baza informațiilor disponibile la o dată interimară și, dacă da, cum a luat în considerare conducerea efectul evenimentelor, tranzacțiilor și schimbărilor circumstanțelor ce au avut loc între acea dată și sfârșitul perioadei.

Metoda de evaluare, inclusiv utilizarea modelelor [a se vedea punctul 8, litera (c), subpunctul (i)]

A24. În unele cazuri, cadrul de raportare financiară aplicabil poate prescrie metoda de evaluare pentru o evaluare contabilă, de exemplu, un anumit model care trebuie utilizat pentru evaluarea unei estimări la valoarea justă. În multe cazuri, totuși, cadrul de raportare financiară aplicabil nu prescrie metoda de evaluare, sau poate specifica metode alternative de evaluare.

A25. În cazul în care cadrul de raportare financiară aplicabil nu prescrie o anumită metodă ce trebuie folosită în condițiile date, aspectele pe care auditorul le poate considera în obținerea unei înțelegeri cu privire la metoda sau, acolo unde este cazul, modelul utilizat pentru efectuarea estimărilor contabile includ, de exemplu:

- Modul în care conducerea a luat în considerare natura activului sau datoriei estimate în selectarea unei anumite metode.
- Dacă entitatea operează într-o anumită afacere, sector de activitate sau mediu în care există metode utilizate în mod obișnuit pentru efectuarea unui anumit tip de estimare contabilă.

A26. Ar putea exista riscuri mai mari de denaturare semnificativă, de exemplu, în cazurile în care conducerea a dezvoltat la nivel intern un model ce va fi folosit pentru efectuarea estimării contabile sau se îndepărtează de la metoda utilizată în mod obișnuit într-un anumit sector de activitate sau mediu.

Controale relevante [a se vedea punctul 8, litera (c), subpunctul (ii)]

A27. Aspectele pe care auditorul le poate lua în considerare pentru obținerea unei înțelegeri cu privire la controalele relevante includ, de exemplu, experiența și competența celor care efectuează estimările contabile, iar controalele sunt legate de:

- Modul în care conducerea determină exhaustivitatea, relevanța și corectitudinea informațiilor utilizate pentru realizarea estimărilor contabile.

- Revizuirea și aprobarea estimărilor contabile, inclusiv prezumțiile sau intrările utilizate în realizarea lor, de către nivelurile adecvate de conducere și, acolo unde este cazul, de către persoanele însărcinate cu guvernanta.
- Segregarea sarcinilor între cei ce iau decizia de a angaja entitatea în tranzacțiile de bază și cei responsabili pentru efectuarea estimărilor contabile, inclusiv măsura în care alocarea responsabilităților ține cont, în mod adecvat, de natura entității a produselor și serviciilor sale (de exemplu, în cazul unei instituții financiare mari, segregarea relevantă a sarcinilor poate include o funcție independentă responsabilă de estimarea și validarea procesului de stabilire la valoarea justă a prețurilor produselor financiare proprii ale entității, care să fie ocupată de angajați a căror remunerație nu depinde de astfel de produse).

A28. Alte controale ar putea fi relevante pentru realizarea estimărilor contabile, în funcție de circumstanțe. De exemplu, dacă entitatea utilizează modele specifice pentru efectuarea estimărilor contabile, conducerea ar putea stabili politici și proceduri specifice în jurul acestor modele. Controale relevante ar putea include, de exemplu, cele stabilite pentru:

- Elaborarea și dezvoltarea, sau selectarea, unui anumit model pentru un anumit scop.
- Utilizarea modelului.
- Întreținerea și validarea periodică a integrității modelului.

Utilizarea experților de către conducere [a se vedea punctul 8, litera (c), subpunctul (iii)]

A29. Conducerea ar putea avea, sau entitatea ar putea angaja indivizi cu experiența și competența necesară pentru efectuarea estimărilor punctuale necesare. Totuși, în unele cazuri, conducerea are putea avea nevoie să angajeze un expert pentru a le realiza sau a ajuta la realizarea acestora. Această nevoie ar putea să apară din cauza, de exemplu:

- Naturii specializate a aspectelor ce trebuie estimate, de exemplu, măsurarea rezervelor minerale sau de hidrocarburi în industriile extractive.
- Naturii tehnice a modelelor necesare pentru îndeplinirea cerințelor relevante ale cadrului de raportare financiară aplicabil, după cum ar putea fi cazul în anumite evaluări la valoarea justă.
- Naturii neobișnuite sau ocazionale a condiției, tranzacției sau evenimentului care necesită o estimare contabilă.

Considerații specifice entităților mai mici

A30. În entitățile mai mici, circumstanțele ce necesită o estimare contabilă sunt

deseori de asemenea natură încât proprietarul-manager este capabil să efectueze estimările punctuale necesare. În unele cazuri, totuși, va fi nevoie de un expert. Discuția cu proprietarul-manager la începutul procesului de audit cu privire la natura oricăror estimări contabile, caracterul complet al estimărilor contabile necesare și caracterul adecvat al procesului de estimare poate sprijini proprietarul-manager în a stabili dacă este necesară utilizarea unui expert.

Prezumții [a se vedea punctul 8, litera (c), subpunctul (iv)]

A31. Presumțiile sunt componente integrante ale estimărilor contabile. Aspectele pe care auditorul le-ar putea lua în considerare pentru obținerea unei înțelegeri a prezumțiilor ce stau la baza estimărilor contabile includ, de exemplu:

- Natura prezumțiilor, inclusiv care dintre prezumții este mai probabil să fie prezumții semnificative.
- Modul în care conducerea evaluează dacă prezumțiile sunt relevante și complete (mai exact, dacă toate variabilele relevante au fost luate în considerare).
- Acolo unde este cazul, modul în care conducerea determină faptul că prezumțiile utilizate sunt consecvente la nivel intern.
- Dacă prezumțiile au legătură cu aspectele care intră în sfera controlului conducerii (de exemplu, prezumțiile cu privire la programele de întreținere care ar putea afecta estimarea duratei de viață utilă a unui activ) și modul în care acestea sunt conforme cu planurile de afaceri ale entității și mediul extern, sau cu aspectele care sunt în afara sferei sale de control (de exemplu, prezumțiile cu privire la ratele dobânzii, ratele de mortalitate, potențiale acțiuni în justiție sau de reglementare, sau variabilitatea și momentul de apariție al viitoarelor fluxuri de numerar).
- Natura și aria de cuprindere a documentației, dacă există, ce justifică prezumțiile.

Prezumțiile pot fi făcute sau identificate de un expert pentru a ajuta conducerea în efectuarea estimărilor contabile. Astfel de prezumții, atunci când sunt folosite de conducere, devin prezumțiile conducerii.

A32. În unele cazuri, prezumțiile pot fi considerate intrări, de exemplu, atunci când conducerea utilizează un model pentru efectuarea estimărilor contabile, deși termenul de intrări poate fi utilizat și pentru a face referire la informațiile de bază cărora li se aplică prezumții specifice.

A33. Conducerea ar putea justifica prezumțiile cu diferite tipuri de informații extrase din surse interne și externe, a căror relevanță și credibilitatea va va-

ria. În unele cazuri, o prezumție se poate baza în mod credibil pe informații aplicabile fie din surse externe (de exemplu, rata dobânzii sau alte informații statistice publicate) sau surse interne (de exemplu, informații istorice sau condiții anterioare experimentate de entitate). În alte cazuri, o prezumție poate fi mai subiectivă, de exemplu, în cazul în care entitatea nu are niciun fel de experiență sau surse externe pe care să se bazeze.

- A34. În cazul estimărilor contabile la valoarea justă, prezumțiile reflectă, sau sunt consecvente cu, ceea ce părți aflate în cunoștință de cauză și de bună voie implicate într-o tranzacție ce se desfășoară în condiții normale de concurență (denumite uneori „participanți pe piață” sau într-un mod echivalent) ar utiliza pentru determinarea valorii juste atunci când tranzacționează un activ sau sting o datorie. Prezumțiile specifice vor varia de asemenea în funcție de caracteristicile activului sau datoriei evaluate, metoda de evaluare utilizată (de exemplu, o abordare de piață sau o abordare privind venitul) și cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil.
- A35. Cu privire la estimările contabile la valoarea justă, prezumțiile sau intrările variază în funcție de sursa și bazele lor, după cum urmează:
- (a) Cele care reflectă ceea ce ar utiliza participanții pe piață pentru stabilirea prețului unui activ sau unei datorii pe baza informațiilor privind piața, obținute din surse independente de entitatea ce raportează (denumite uneori drept „intrări observabile” sau într-un mod echivalent).
 - (b) Cele care reflectă propriile raționamente ale entității cu privire la prezumțiile pe care le-ar utiliza participanții pe piață pentru stabilirea prețului unui activ sau al unei datorii pe baza celor mai bune informații disponibile în condițiile date (denumite uneori „intrări neobservabile” sau într-un mod echivalent).

În practică, totuși, distincția dintre (a) și (b) nu este totdeauna vizibilă. Mai mult, ar putea fi necesar pentru conducere să selecteze dintre mai multe prezumții diferite utilizate de diferiți participanți pe piață.

- A36. Gradul de subiectivitate, precum măsura în care o prezumție sau dată de intrare este observabilă, influențează gradul de incertitudine al estimării și astfel evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă pentru o anumită estimare contabilă.

Schimbări ale metodelor de realizare a estimărilor contabile [a se vedea punctul 8, litera (c), subpunctul (v)]

- A37. În evaluarea modului în care conducerea realizează estimările contabile, auditorul este obligat să înțeleagă dacă a existat sau ar fi trebuit să existe o schimbare față de perioada anterioară a metodelor de efectuare a esti-

mărilor contabile. Ar putea fi necesar ca o metodă specifică de estimare să fie schimbată ca răspuns la schimbările mediului sau circumstanțelor ce afectează entitatea sau a cerințelor cadrului de raportare financiară aplicabil. În cazul în care conducerea a schimbat metoda de realizare a unei estimări contabile, este important pentru conducere să poată demonstra că noua metodă este mai adecvată sau reprezintă în sine o un răspuns la acele schimbări. De exemplu, în cazul în care conducerea schimbă baza pentru realizarea unei estimări contabile de la o abordare de tipul marcarea la piață, la utilizarea unui model, auditorul pune sub semnul întrebării caracterul rezonabil al prezumțiilor conducerii cu privire la piață în lumina circumstanțelor economice.

Incertitudinea estimării [a se vedea punctul 8, litera (c), subpunctul (vi)]

A38. Aspectele pe care auditorul le poate lua în considerare pentru obținerea unei înțelegeri cu privire la măsura în care, și dacă este așa, la modul în care conducerea a evaluat efectul incertitudinii estimării includ, de exemplu:

- Dacă, și dacă da, modul în care conducerea a luat în considerare prezumții sau rezultate alternative ca de exemplu, efectuarea unei analize a sensibilității pentru a determina efectele schimbării prezumțiilor asupra unei estimări contabile.
- Modul în care conducerea determină estimarea contabilă în cazul în care analiza indică mai multe scenarii cu privire la rezultat.
- Măsura în care conducerea monitorizează rezultatul estimărilor contabile efectuate în perioada anterioară și măsura în care conducerea a reacționat în mod corespunzător la rezultatul acelei proceduri de monitorizare.

Revizuirea estimărilor contabile din perioada anterioară (a se vedea punctul 9)

A39. Rezultatul unei estimări contabile diferă deseori de estimarea contabilă recunoscută în situațiile financiare aferente perioadei anterioare. Prin efectuarea procedurilor de evaluare a riscului pentru identificarea și înțelegerea motivelor unor astfel de diferențe, auditorul ar putea obține:

- Informații cu privire la eficacitatea procesului de estimare al conducerii din perioada anterioară, din care auditorul poate judeca eficacitatea probabilă a procesului curent al conducerii.
- Probe de audit pertinente pentru re-estimarea, în perioada curentă, a estimărilor contabile din perioada anterioară.
- Probe de audit cu privire la aspecte, precum incertitudinea estimării, a căror prezentare în situațiile financiare ar putea fi obligatorie.

A40. De asemenea, revizuirea estimărilor contabile din perioada anterioară poate

sprijini auditorul, în perioada curentă, în identificarea circumstanțelor sau condițiilor care cresc posibilitatea ca estimările contabile să fie influențate de către conducere sau care indică posibilitatea existenței unei asemenea influențe. Scepticismul profesional al auditorului ajută la identificarea unor astfel de circumstanțe sau condiții și la determinarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor suplimentare de audit.

- A41. O revizuire retrospectivă a raționamentelor conducerii și prezumțiilor legate de estimările contabile semnificative este de asemenea prevăzută de ISA 240¹². Acea revizuire se desfășoară ca parte a cerinței adresate auditorului de a elabora și efectua proceduri pentru revizuirea estimărilor contabile din perspectiva influențelor care ar putea reprezenta un risc de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei, ca răspuns la riscurile de evitare a controalelor de către conducere. Ca aspect practic, revizuirea de către auditor a estimărilor contabile din perioada anterioară ca procedură de evaluare a riscului în conformitate cu prezentul ISA, poate fi desfășurată în conjuncție cu revizuirea impusă de ISA 240.
- A42. Auditorul poate considera că o revizuire mai detaliată este necesară pentru acele estimări contabile, care au fost identificate în timpul perioadei anterioare de audit ca fiind caracterizate de o incertitudine ridicată a estimării, sau pentru care estimări contabile ce s-au schimbat în mod semnificativ față de perioada anterioară. Pe de altă parte, de exemplu, pentru estimările contabile care provin din înregistrarea tranzacțiilor de rutină și recurente, auditorul poate considera că aplicarea procedurilor analitice ca proceduri de evaluare a riscului este suficientă pentru obiectivele revizuirii.
- A43. Pentru estimările contabile la valoarea justă și alte estimări contabile bazate pe condițiile curente la data evaluării, poate exista o variație mai mare între suma la valoarea justă recunoscută în situațiile financiare aferente perioadei anterioare și rezultatul sau suma re-estimată în contextul perioadei curente. Aceasta din cauza faptului că obiectivul de evaluare pentru astfel de estimări contabile implică percepțiile cu privire la valoarea la un anumit moment în timp, care s-ar putea schimba semnificativ și rapid pe măsură ce se schimbă mediul în care funcționează entitatea. Astfel, auditorul ar putea concentra revizuirea pe obținerea de informații care ar putea fi relevante pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă. De exemplu, în unele cazuri ar putea fi puțin probabil ca obținerea unei înțelegeri privind schimbările prezumțiilor unui participant pe piață care au afectat rezultatul unei estimări contabile la valoare justă din perioada ante-

¹² ISA 240 „Responsabilitățile auditorului privind fraudă în cadrul unui audit al situațiilor financiare”, punctul 32, litera (b), subpunctul (ii).

rioară să poată furniza informații relevante pentru obiectivele auditului. În acest caz, analiza auditorului cu privire la rezultatul estimărilor contabile la valoarea justă din perioada anterioară ar putea fi concentrată mai mult pe înțelegerea eficacității procesului de estimare anterior al conducerii, mai exact, palmaresul conducerii, din care auditorul poate judeca eficacitatea probabilă a procesului curent la conducerii.

- A44. O diferență între rezultatul unei estimări contabile și valoarea recunoscută în situațiile financiare aferente perioadei anterioare nu reprezintă în mod necesar o denaturare a situațiilor financiare aferente perioadei anterioare. Totuși, acest lucru ar fi posibil dacă, de exemplu, diferența provine din informații care au fost la dispoziția conducerii la momentul la care erau finalizate situațiile financiare aferente perioadei anterioare sau s-ar fi putut aștepta în mod rezonabil ca acestea să fi fost obținute și luate în considerare la întocmirea și prezentarea acelor situații financiare. Multe cadre de raportare financiară conțin recomandări cu privire la distincția dintre schimbările estimărilor contabile care constituie sau nu denaturări, și tratamentul contabil ce trebuie urmat.

Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă

Incertitudinea estimării (a se vedea punctul 10)

- A45. Gradul de incertitudine al estimării asociată cu o estimare contabilă poate fi influențat de factori precum:
- Măsura în care estimarea contabilă depinde de aplicarea raționamentului.
 - Senzitivitatea estimării contabile la schimbarea prezumțiilor.
 - Existența unor tehnici recunoscute de evaluare care ar putea diminua incertitudinea estimării (deși subiectivitatea prezumțiilor utilizate drept intrări ar putea cu toate acestea să ducă la apariția incertitudinii estimării).
 - Durata perioadei de previziune și relevanța informațiilor extrase din evenimente trecute pentru a previziona evenimente viitoare.
 - Disponibilitatea unor informații credibile din surse externe.
 - Măsura în care estimarea contabilă se bazează pe intrări observabile sau ne-observabile.

Gradul de incertitudine a estimării asociat cu o estimare contabilă poate influența probabilitatea ca estimarea să fie distorsionată.

- A46. Aspectele pe care auditorul le ia în considerare la evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă pot include și:
- Magnitudinea efectivă sau preconizată a unei estimări contabile.
 - Valoarea înregistrată a estimării contabile (mai exact, estimarea punctu-

ală a conducerii) în raport cu valoarea pe care auditorul se aștepta să fie înregistrată.

- Dacă a fost utilizat un expert de către conducere pentru realizarea estimării contabile.
- Rezultatul revizuirii estimărilor contabile din perioada anterioară.

Incertitudinea ridicată a estimării și riscurile semnificative (a se vedea punctul 11)

A47. Exemple de estimări contabile care ar putea fi caracterizate de o incertitudine a estimării ridicată includ următoarele:

- Estimări contabile care depind în foarte mare măsură de aplicarea raționamentului, de exemplu, raționamente cu privire la rezultatul unor procese pe rol sau valoarea și momentele de apariție a viitoarelor fluxuri de numerar ce depind de evenimente nesigure peste mulți ani în viitor.
- Estimări contabile care nu sunt calculate utilizând tehnici recunoscute de evaluare.
- Estimări contabile pentru care rezultatele revizuirii de către auditor a estimărilor contabile similare efectuate în situațiile financiare aferente perioadei anterioare indică o diferență substanțială între estimarea contabilă inițială și rezultatul efectiv.
- Estimări contabile la valoarea justă pentru care se utilizează un model cu un grad înalt de specializare dezvoltat de entitate sau pentru care nu există intrări observabile.

A48. O estimare contabilă aparent nesemnificativă poate avea potențialul de a produce o denaturare semnificativă datorită incertitudinii estimării asociate cu estimarea; mai exact, dimensiunea valorii recunoscute sau prezentate în situațiile financiare pentru o estimare contabilă ar putea să nu fie un indicator al incertitudinii sale de estimare.

A49. În unele circumstanțe, incertitudinea estimării este atât de mare încât nu poate fi efectuată o estimare contabilă rezonabilă. Cadrul de raportare financiară aplicabil poate, astfel, împiedica recunoașterea elementului în situațiile financiare sau evaluarea sa la valoarea justă. În astfel de cazuri, riscurile semnificative au legătură nu numai cu faptul dacă o estimare contabilă ar trebui să fie recunoscută sau dacă ar trebui să fie evaluată la valoarea justă, ci și cu caracterul adecvat al prezentărilor. Cu privire la astfel de estimări contabile, cadrul de raportare financiară aplicabil ar putea prevedea necesitatea de a prezenta estimările contabile și nivelul de incertitudine al estimării asociat cu acestea (a se vedea punctele A120-A123).

A50. Dacă auditorul determină faptul că o estimare contabilă duce la apariția

unui risc semnificativ, auditorul trebuie să obțină o înțelegere asupra controalelor entității, inclusiv a activităților de control¹³.

- A51. În unele cazuri, estimarea incertitudinii unei estimări contabile poate pune la îndoială capacitatea entității de a-și continua activitatea. ISA 570 ¹⁴ stabilește cerințele și oferă recomandări pentru astfel de circumstanțe.

Răspunsuri la riscurile evaluate de denaturare semnificativă (a se vedea punctul 12)

- A52. ISA 330 prevede obligativitatea ca auditorul să elaboreze și să efectueze proceduri de audit a căror natură, moment și amploare să răspundă la riscurile evaluate de denaturare semnificativă corespunzătoare estimărilor contabile atât la nivelul situației financiare și cât și al afirmației.¹⁵ Punctele A53-A115 se concentrează pe reacțiile specifice numai la nivelul afirmației.

Aplicarea cerințelor cadrului de raportare financiară aplicabil [a se vedea punctul 12, litera (a)]

- A53. Multe cadre de raportare financiară aplicabile prescriu anumite condiții pentru recunoașterea estimărilor contabile și specifică metode pentru realizarea lor și a prezentărilor necesare. Astfel de cerințe pot fi complexe și necesită aplicarea raționamentului. Pe baza înțelegerii obținute în aplicarea procedurilor de evaluare a riscului, cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil care sunt susceptibile de a fi aplicate greșit sau ar putea fi interpretate diferit, intră în atenția auditorului.
- A54. Înțelegerea entității și mediului său de către auditor servesc parțial drept bază pentru a determina dacă conducerea a aplicat în mod adecvat cerințele cadrului de raportare financiară. De exemplu, evaluarea la valoarea justă a unor elemente, precum activele necorporale achiziționate într-o combinație de întreprinderi, poate presupune considerații speciale care sunt afectate de natura entității și a operațiunilor sale.
- A55. În unele situații, proceduri suplimentare de audit, precum inspecția de către auditor a stării fizice curente a unui activ, pot fi necesare pentru a determina dacă conducerea a aplicat în mod corespunzător cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil.
- A56. Aplicarea cerințelor cadrului de raportare financiară aplicabil cere conducerii luarea în considerare a schimbărilor din mediul său sau a circumstanțelor care afectează entitatea. De exemplu, introducerea unei piețe active pentru o anumită clasă de active sau datorii poate indica faptul că utilizarea fluxu-

¹³ ISA 315, punctul 29.

¹⁴ ISA 570 „Principiul continuității activității”.

¹⁵ ISA 330, punctele 5-6.

rilor de numerar actualizate pentru estimarea valorii juste a unor astfel de active sau datorii nu mai este adecvată.

Consecvența metodelor și fundamentarea schimbărilor [a se vedea punctul 12, litera (b)]

- A57. Analiza auditorului cu privire la modificarea unei estimări contabile, sau a metodei de efectuare a acesteia față de perioada anterioară, este importantă pentru că o schimbare ce nu se bazează pe o schimbare a circumstanțelor sau pe informații noi este considerată arbitrară. Schimbările arbitrare ale unei estimări contabile au ca rezultat situații financiare inconsecvente în timp și pot conduce la apariția unei denaturări a situației financiare sau pot constitui un indiciu al unei posibile influențe a conducerii.
- A58. Deseori, conducerea este capabilă să prezinte motive solide pentru schimbarea unei estimări contabile sau a metodei de efectuare a unei estimări contabile de la o perioadă la alta, pe baza unei schimbări a circumstanțelor. Ce anume constituie un motiv solid, precum și caracterul adecvat al justificării punctului de vedere al conducerii potrivit căruia a existat o schimbare a circumstanțelor care impun o schimbare a estimării contabile sau a metodei de efectuare a unei estimări contabile, sunt aspecte ce țin de aplicarea raționamentului.

Răspunsuri la riscurile evaluate de denaturare semnificativă (a se vedea punctul 13)

- A59. Decizia auditorului cu privire la care dintre răspunsurile individuale sau în combinație, dintre cele prevăzute la punctul 13 să fie aplicate pentru a răspunde la riscurile de denaturare semnificativă ar putea fi influențată de aspecte precum:
- Natura estimării contabile, inclusiv dacă provine din tranzacții de rutină sau nu.
 - Dacă se așteaptă ca procedura(ile) să-i furnizeze auditorului în mod eficiente suficiente probe adecvate de audit.
 - Riscul evaluat de denaturare semnificativă, inclusiv dacă riscul evaluat este un risc semnificativ.
- A60. De exemplu, la evaluarea caracterului rezonabil al provizionului pentru creanțe îndoielnice, o procedură eficientă pentru auditor ar putea fi să revizuiască colectările de numerar ulterioare, în combinație cu alte proceduri. În cazul în care incertitudinea estimării asociată cu o estimare contabilă este mare, de exemplu, o estimare contabilă bazată pe un model propriu pentru care există intrări neobservabile, ar putea fi cazul ca o combinație de răs-

punsuri la riscurile evaluate din punctul 13 să fie necesară pentru a obține suficiente probe adecvate de audit.

- A61. Recomandări suplimentare ce explică circumstanțele în care fiecare dintre răspunsuri ar putea fi adecvate sunt oferite la punctele A62-A95.

Evenimente ce au loc anterior datei raportului auditorului [a se vedea punctul 13, litera (a)]

- A62. Determinarea faptului dacă evenimentele ce au loc anterior datei raportului auditorului furnizează probe de audit cu privire la estimarea contabilă pot constitui un răspuns adecvat atunci când se așteaptă ca evenimentele să:

- Aibă loc; și
- Furnizeze probe de audit care confirmă sau contrazic estimarea contabilă.

- A63. Evenimentele ce au loc anterior datei raportului auditorului pot furniza uneori suficiente probe de audit adecvate cu privire la o estimare contabilă. De exemplu, vânzarea întregului stoc dintr-un produs perimat la puțin timp după sfârșitul perioadei poate furniza probe de audit cu privire la estimarea valorii sale realizabile nete. În astfel de cazuri, ar putea fi necesară efectuarea unor proceduri de audit suplimentare asupra estimării contabile, cu condiția obținerii unor probe de audit adecvate suficiente cu privire la evenimente.

- A64. Pentru unele estimări contabile, este puțin probabil ca evenimentele ce au loc anterior datei raportului auditorului să furnizeze probe de audit cu privire la estimarea contabilă. De exemplu, condițiile sau evenimentele ce privesc unele estimări contabile se desfășoară pe o perioadă extinsă de timp. De asemenea, datorită scopului evaluării estimărilor contabile la valoarea justă, informația ulterioară perioadei ar putea să nu reflecte evenimentele sau condițiile existente la data bilanțului și astfel ar putea să nu fie relevantă pentru evaluarea la valoarea justă a estimării contabile. Punctul 13 identifică alte răspunsuri la riscurile de denaturare semnificativă pe care auditorul le-ar putea pune în aplicare.

- A65. În unele cazuri, evenimentele care contrazic estimarea contabilă ar putea indica faptul că procesele conducerii de efectuare a estimărilor contabile sunt ineficiente sau că există o influență a conducerii în efectuarea estimărilor contabile.

- A66. Deși auditorul poate decide să nu pună în aplicare această abordare cu privire la anumite estimări contabile, auditorului i se cere să respecte prevederile ISA 560¹⁶. Auditorul este obligat să efectueze proceduri de au-

¹⁶ ISA 560 , „Evenimente ulterioare.”

dit elaborate pentru a obține suficiente probe adecvate de audit cu privire la faptul că toate evenimentele ce au loc în perioada cuprinsă între data situațiilor financiare și data raportului auditorului care determină ajustarea situațiilor financiare sau trebuie să fie prezentate în acestea, au fost identificate¹⁷ și reflectate corespunzător în situațiile financiare¹⁸. Din cauza faptului că evaluarea multor estimări contabile, altele decât estimările contabile la valoarea justă, depind de obicei de rezultatul unor condiții, tranzacții sau evenimente viitoare, activitatea auditorului conform ISA 560 este deosebit de relevantă.

Considerații specifice entităților mai mici

A67. În cazul în care există o perioadă mai lungă între data bilanțului și data raportului auditorului, revizuirea de către auditor a evenimentelor din această perioadă ar putea constitui un răspuns adecvat pentru estimările contabile altele decât estimările contabile la valoarea justă. Acesta ar putea fi în special cazul în unele entități mai mici conduse de proprietar, în special atunci când conducerea nu are proceduri formalizate de control cu privire la estimările contabile.

Testarea modului în care conducerea a efectuat estimările contabile [a se vedea punctul 13, litera (b)]

A68. Testarea modului în care conducerea a efectuat estimările contabile și informațiile pe care se bazează acestea ar putea constitui un răspuns adecvat atunci când estimarea contabilă este o estimare contabilă la valoarea justă, realizată pe baza unui model care utilizează intrări observabile și neobservabile. Această abordare ar putea fi adecvată și atunci când, de exemplu:

- Estimarea contabilă provine din procesarea de rutină a informațiilor de către sistemul contabil al entității.
- Revizuirea de către auditor a estimărilor contabile similare efectuate în situațiile financiare aferente perioadei anterioare sugerează faptul că este probabil ca procesele conducerii din perioada curentă să fie eficace.
- Estimarea contabilă se bazează pe o populație mare de elemente de natură similară care nu sunt semnificative la nivel individual.

A69. Testarea modului în care conducerea a efectuat estimările contabile poate presupune, de exemplu:

- Testarea măsurii în care informațiile pe care se bazează estimarea contabilă sunt corecte, complete și relevante și dacă estimarea contabilă a fost determinată corespunzător utilizând astfel de informații și prezumțiiile conducerii

¹⁷ ISA 560 , punctul 6.

¹⁸ ISA 560 , punctul 8.

- Analizarea sursei, relevanței și credibilității informațiilor sau informațiilor externe, inclusiv a celor primite de la experți externi angajați de conducere pentru a ajuta la efectuarea estimărilor contabile.
- Recalcularea estimării contabile și revizuirea informațiilor cu privire la o estimare contabilă din perspectiva consecvenței interne.
- Analizarea proceselor conducerii de revizuire și aprobare.

Considerații specifice entităților mai mici

A70. În entitățile mai mici, este probabil ca procesul de efectuare a estimărilor contabile să fie mai puțin structurat decât în entitățile mai mari. Entitățile mai mici cu o implicare activă din partea conducerii ar putea să nu aibă descrieri ample ale procedurilor de contabilitate, înregistrări contabile sofisticate sau politici scrise. Chiar dacă entitatea nu are un proces stabilit formal, nu înseamnă că conducerea nu poate furniza o bază pe care auditorul să testeze estimarea contabilă.

Analiza metodei de evaluare [a se vedea punctul 13, litera (b), subpunctul (i)]

A71. În cazul în care cadrul de raportare financiară aplicabil nu prescrie metoda de evaluare, evaluarea măsurii în care metoda utilizată, inclusiv oricare model aplicabil, este adecvat în circumstanțele date este o chestiune de raționament profesional.

A72. În acest scop, aspectele pe care auditorul le poate analiza includ, de exemplu, dacă:

- Argumentul conducerii pentru metoda selectată este rezonabil.
- Conducerea a evaluat suficient și a aplicat în mod corespunzător criteriile, dacă există, din cadrul de raportare financiară aplicabil pentru a justifica metoda selectată.
- Metoda este adecvată în circumstanțele date având în vedere natura datoriei sau activului estimat și cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil relevante pentru estimările contabile.
- Metoda este adecvată în contextul afacerii, sectorului de activitate și a mediului în care operează entitatea.

A73. În unele cazuri, conducerea ar fi putut determina faptul că metode diferite au ca rezultat o gamă de estimări diferite în mod semnificativ. În astfel de cazuri, obținerea unei înțelegeri cu privire la modul în care entitatea a investigat motivele pentru care apar aceste diferențe poate ajuta auditorul în evaluarea gradului de adecvare al metodei selectate.

Evaluarea utilizării modelelor

A74. În unele cazuri, în special atunci când se efectuează estimări contabile la valoarea justă, conducerea poate utiliza un model. Dacă modelul utilizat

este adecvat în circumstanțele date, poate depinde de mai mulți factori, precum natura entității și mediul său, inclusiv sectorul de activitate în care operează, precum și activul sau datoria specifică ce se evaluează.

- A75. Măsura în care considerațiile ulterioare sunt relevante depinde de circumstanțe, inclusiv dacă modelul este unul care este disponibil pe piață pentru a fi folosit într-un anumit sector sau domeniu de activitate sau este un model propriu. În unele cazuri, o entitate poate utiliza un expert pentru a elabora și testa un model.
- A76. În funcție de circumstanțe, aspectele pe care auditorul le poate lua în considerare în testarea modelului includ, de exemplu, dacă:
- Modelul este validat înainte de utilizare, cu revizuri periodice pentru a asigura faptul că este încă adecvat pentru scopul pentru care a fost creat. Procesul de validare al entității poate include evaluarea:
 - Solidității teoretice și a integrității matematice a modelului, inclusiv gradul de adecvare al parametrilor modelului.
 - Consecvenței și exhaustivității intrărilor modelului cu practicile pieței.
 - Ieșirilor modelului comparate cu tranzacțiile efective.
 - Există politici și proceduri adecvate de control al schimbărilor.
 - Modelul este calibrat și testat periodic din perspectiva validității, în special în cazul în care intrările sunt subiective.
 - Se efectuează ajustări ale ieșirilor modelului, inclusiv în cazul estimărilor contabile la valoarea justă, dacă astfel de ajustări reflectă prezumțiile pe care le-ar folosi participanții pe piață în circumstanțe similare.
 - Modelul este documentat în mod adecvat, inclusiv cu privire la aplicațiile preconizate ale modelului, limitările și parametrii săi cheie, intrările necesare și rezultatele oricărei analize de validare efectuate.

Prezumțiile utilizate de conducere [a se vedea punctul 13 litera (b), subpunctul (ii)]

- A77. Evaluarea de către auditor a prezumțiilor utilizate de conducere se bazează numai pe informațiile aflate la dispoziția auditorului la momentul auditului. Procedurile de audit ce tratează prezumțiile conducerii sunt efectuate în contextul auditului situațiilor financiare ale entității, și nu în scopul emiterii unei opinii cu privire la acele prezumții în sine.
- A78. Aspectele pe care auditorul le poate lua în considerare în evaluarea caracterului rezonabil al prezumțiilor utilizate de conducere includ, de exemplu:
- Dacă prezumțiile individuale par rezonabile.
 - Dacă prezumțiile sunt interdependente și consecvente la nivel intern.

- Dacă prezumțiile par rezonabile atunci când sunt luate în considerare în mod colectiv sau în conjuncție cu alte prezumții, fie pentru acea estimare contabilă, fie pentru alte estimări contabile.
- În cazul estimărilor contabile la valoarea justă, dacă prezumțiile reflectă în mod adecvat prezumțiile observabile pe piață.

A79. Prezumțiile pe care se bazează estimările contabile ar putea reflecta rezultatul așteptat de conducere cu privire la anumite obiective și strategii. În astfel de cazuri, auditorul ar putea aplica proceduri de audit pentru a evalua caracterul rezonabil al unor astfel de prezumții prin analizarea, de exemplu, a măsurii în care prezumțiile sunt consecvente cu:

- Mediul economic general și circumstanțele economice ale entității.
- Planurile entității.
- Prezumțiile efectuate în perioade anterioare, dacă sunt relevante.
- Experiența entității sau condițiile anterioare experimentate de entitate, în măsura în care aceste informații istorice ar putea fi considerate ca fiind reprezentative pentru condiții sau evenimente viitoare.
- Alte prezumții utilizate de conducere în legătură cu situațiile financiare.

A80. Caracterul rezonabil al prezumțiilor utilizate ar putea depinde de intenția și capacitatea conducerii de a întreprinde anumite acțiuni. Deseori, conducerea documentează planurile și intențiile relevante pentru anumite active sau datorii, iar cadrul de raportare financiară aplicabil ar putea să prevadă obligația de a acționa astfel. Deși aria de cuprindere a probelor de audit ce trebuie obținute cu privire la intenția și capacitatea conducerii este o problemă de raționament profesional, procedurile de audit ar putea include următoarele:

- Examinarea istoricului conducerii privind ducerea la îndeplinire a intențiilor declarate.
- Examinarea planurilor scrise și a altor documente, inclusiv, după caz, bugete, autorizații și minute aprobate oficial.
- Intervievarea conducerii cu privire la motivele ce stau la baza unei anumite linii de acțiune.
- Examinarea evenimentelor ce au loc ulterior datei situațiilor financiare și anterior datei raportului auditorului.
- Evaluarea capacității entității de a urma o anumită linie de acțiune având în vedere circumstanțele economice ale entității, inclusiv implicațiile angajamentelor existente.

Totuși, anumite cadre de raportare financiară, ar putea să nu permită ca planurile și intențiile conducerii să fie luate în considerare la efectuarea unei

estimări contabile. Acesta este deseori cazul pentru estimările contabile la valoarea justă pentru că evaluarea lor obiectivă cere ca prezumțiile să le reflecte pe cele utilizate de participanții pe piață.

A81. Aspectele pe care auditorul le-ar putea lua în considerare în evaluarea caracterului rezonabil al prezumțiilor utilizate de conducere ce stau la baza estimărilor contabile la valoarea justă, în plus față de cele discutate mai sus, în cazul în care sunt aplicabile, pot include, de exemplu:

- Acolo unde este relevant, dacă, și, dacă da, modul în care conducerea a încorporat intrări specifice pieței în dezvoltarea prezumțiilor.
- Dacă prezumțiile sunt consecvente cu condițiile observabile ale pieței, și caracteristicile activului sau datoriei ce se evaluează la valoarea justă.
- Dacă sursele prezumțiilor participanților pe piață sunt relevante și credibile, și modul în care conducerea a selectat prezumțiile ce vor fi folosite atunci când există mai multe prezumții diferite ale participanților pe piață.
- În cazul în care este adecvat, dacă, și, dacă da, modul în care conducerea a analizat prezumțiile folosite în, sau informațiile despre, tranzacții, active sau datorii comparabile.

A82. Mai mult, estimările contabile la valoarea justă ar putea include intrări observabile, precum și intrări neobservabile. În cazul în care estimările contabile la valoarea justă se bazează pe intrările neobservabile, aspectele pe care auditorul le-ar putea lua în considerare includ, de exemplu, modul în care conducerea justifică următoarele:

- Identificarea caracteristicilor participanților pe piață, relevante pentru estimarea contabilă.
- Modificările pe care le-a efectuat propriilor prezumții pentru a reflecta viziunea sa asupra prezumțiilor pe care le-ar folosi participanții pe piață.
- Dacă a încorporat cele mai bune informații disponibile în circumstanțele date.
- În cazul în care este aplicabil, modul în care prezumțiile sale iau în considerare tranzacțiile, activele și datoriile comparabile.

Dacă există intrări neobservabile, este mai probabil ca evaluarea de către auditor a prezumțiilor să necesite să fie combinată cu alte răspunsuri la riscurile evaluate din punctul 13 pentru a obține suficiente probe de audit adecvate. În astfel de cazuri, ar putea fi necesar pentru auditor să efectueze alte proceduri de audit, de exemplu, examinarea documentației justificative privind revizuirea și aprobarea estimării contabile de către nivelurile adecvate ale conducerii și, în cazul în care este adecvat, de persoanele însărcinate cu guvernanta.

A83. În evaluarea caracterului rezonabil al prezumțiilor ce justifică o estimare contabilă, auditorul ar putea identifica una sau mai multe prezumții semnificative. Dacă este așa, acest lucru ar putea indica faptul că estimarea contabilă are un risc ridicat de incertitudine a estimării și ar putea, astfel, să conducă la apariția unui risc semnificativ. Reacții suplimentare la riscurile semnificative sunt descrise la punctele A102-A115.

Testarea eficacității operaționale a controalelor [a se vedea punctul 13, litera (c)]

A84. Testarea eficacității operaționale a controalelor asupra modului în care conducerea a realizat estimarea contabilă ar putea fi un răspuns adecvat în cazul în care procesul conducerii a fost bine conceput, implementat și menținut, de exemplu:

- Există controale pentru revizuirea și aprobarea estimărilor contabile la nivelurile adecvate de conducere și, când este cazul, de persoanele însărcinate cu guvernanta.
- Estimarea contabilă este rezultatul procesării de rutină a informațiilor de către sistemul contabil al entității.

A85. Testarea eficacității operaționale a controalelor este obligatorie atunci când:

- (a) Evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul afirmației include o așteptare cu privire la funcționarea eficientă a controalelor asupra procesului.
- (b) Procedurile de fond, singure, nu furnizează suficiente probe adecvate de audit la nivelul afirmației.¹⁹

Considerații specifice entităților mai mici

A86. Controale asupra procesului de efectuare a unei estimări contabile ar putea exista în entitățile mai mici, dar gradul de formalizare cu care operează acestea variază. Mai mult, entitățile mai mici ar putea hotărî că anumite tipuri de controale nu sunt necesare datorită implicării active a conducerii în procesul de raportare financiară. În cazul entităților foarte mici, totuși, este posibil să nu existe multe controale pe care auditorul să le poată identifica. Din acest motiv, este probabil ca răspunsul auditorului la riscurile evaluate să fie unul de fond, auditorul aplicând una sau mai multe celelalte răspunsuri de la punctul 13.

Dezvoltarea unei estimări punctuale sau a unui interval de estimare [a se vedea punctul 13, litera (d)]

A87. Dezvoltarea unei estimări punctuale sau a unui interval de estimare pentru evaluarea estimării conducerii poate constitui un răspuns adecvat în cazul în care, de exemplu:

¹⁹ ISA 330, punctul 8.

- Estimare contabilă nu este rezultatul procesării de rutină a informațiilor de către sistemul contabil.
 - Revizuirea de către auditor a estimărilor contabile similare efectuate în situațiile financiare aferente perioadei anterioare sugerează faptul că este puțin probabil ca procesul conducerii din perioada curentă să fie eficace.
 - Controalele entității din cadrul și asupra proceselor conducerii pentru determinarea estimărilor contabile nu sunt bine concepute sau nu sunt implementate în mod corespunzător.
 - Evenimente sau tranzacții ce au avut loc între sfârșitul perioadei și data raportului auditorului contrazic estimarea conducerii.
 - Există surse alternative de informații relevante la dispoziția auditorului care pot fi folosite pentru realizarea unei estimări punctuale sau a unui interval de estimare.
- A88. Chiar și în cazul în care controalele entității sunt bine concepute și implementate corespunzător, realizarea unei estimări punctuale sau unui interval de estimare poate constitui un răspuns eficace sau eficient la riscurile evaluate. În alte situații, auditorul ar putea considera că această abordare este o parte a determinării măsurii în care sunt necesare proceduri de audit suplimentare și, dacă este așa, a determinării naturii și ariei lor de cuprindere.
- A89. Abordarea urmată de auditor în realizarea fie a unei estimări punctuale, fie a unui interval de estimare, poate varia în funcție de ceea ce se consideră a fi cel mai eficace în circumstanțele date. De exemplu, auditorul ar putea realiza inițial o estimare punctuală preliminară, pentru ca apoi să evalueze schimbările prezumțiilor pentru a stabili un interval de estimare cu care să evalueze estimarea punctuală a conducerii. În mod alternativ, auditorul ar putea începe prin dezvoltarea unui interval de estimare în scopul determinării, acolo unde este posibil, a unei estimări punctuale.
- A90. Capacitatea auditorului de a realiza o estimare punctuală, spre deosebire de un interval de estimare, depinde de mai mulți factori, inclusiv de modelul utilizat, natura și amplitudinea informațiilor disponibile și incertitudinea estimării implicată în estimarea contabilă. Mai mult, decizia de a realiza o estimare punctuală sau un interval de estimare ar putea fi influențată de cadrul de raportarea financiară aplicabil, care ar putea prescrie estimarea punctuală ce trebuie folosită după analizarea rezultatelor și prezumțiilor alternative sau o metodă specifică de evaluare (de exemplu, utilizarea valorii așteptate actualizate ponderate cu probabilitatea apariției).
- A91. Auditorul ar putea realiza o estimare punctuală sau un interval de estimare în mai multe moduri, de exemplu, prin:

- Utilizarea unui model, de exemplu, unul care este disponibil pe piață pentru a fi utilizat într-un anumit domeniu sau sector de activitate, ori un model brevetat sau dezvoltat de auditor.
- Continuarea realizării analizei conducerii privind prezumțiile sau rezultatele alternative, de exemplu, prin introducerea unui set diferit de prezumții.
- Angajarea sau implicarea unei persoane cu experiență în domeniu, pentru a realiza sau executa modelul, sau pentru a furniza prezumții relevante.
- Referirea la alte condiții, tranzacții sau evenimente comparabile sau, în cazul în care este relevant, piețe pentru active sau datorii comparabile.

Înțelegerea prezumțiilor sau metodei conducerii [a se vedea punctul 13, litera (d), subpunctul (i)]

A92. În cazul în care auditorul realizează o estimare punctuală sau un interval de estimare și utilizează prezumții sau o metodă diferită de cea utilizată de conducere, punctul 13(d)(i) prevede obligativitatea ca auditorul să obțină o înțelegere suficientă privind prezumțiile și metoda utilizată de conducere în elaborarea estimărilor contabile. Această înțelegere oferă auditorului informații care ar putea fi relevante pentru realizarea de către auditor a unei estimări punctuale sau a unui interval de estimare adecvat. Mai mult, aceasta ajută auditorul în înțelegerea și evaluarea oricăror diferențe semnificative față de estimarea conducerii. De exemplu, o diferență poate apărea ca urmare a faptului că auditorul a folosit prezumții diferite, dar la fel de valide, față de cele utilizate de conducere. Acest lucru poate dezvălui faptul că estimarea contabilă este foarte sensibilă la anumite prezumții și astfel este caracterizată de incertitudinea ridicată a estimării, indicând faptul că estimarea contabilă poate constitui un risc semnificativ. În mod alternativ, o diferență poate apărea ca rezultat unei erori efective efectuate de conducere. În funcție de circumstanțe, auditorul ar putea considera util, pentru stabilirea concluziilor, să discute cu conducerea fundamentele ce stau la baza prezumțiilor utilizate și validitatea lor, și diferența, dacă există, față de abordarea adoptată pentru elaborarea estimării contabile.

Restrângerea unui interval de estimare [a se vedea punctul 13, litera (d), subpunctul (ii)]

A93. În cazul în care auditorul ajunge la concluzia că este adecvat să utilizeze un interval de estimare pentru evaluarea caracterului rezonabil al estimării conducerii (intervalul de estimare al auditorului) punctul 12, litera (d), subpunctul (ii) prevede obligativitatea ca intervalul să includă toate „rezulta-

tele rezonabile” mai degrabă decât toate rezultatele posibile. Intervalul nu poate fi unul care include toate rezultatele dacă este să fie folositor, pentru că un astfel de interval ar fi prea larg pentru a fi eficace în scopul auditului. Intervalul auditorului este util și eficace atunci când este suficient de restrâns pentru a permite auditorului să conchidă dacă estimarea contabilă este denaturată.

- A94. În mod obișnuit, un interval care a fost restrâns pentru a fi egal sau mai mic decât pragul de semnificație funcțional este adecvat pentru evaluarea caracterului rezonabil al estimării conducerii. Totuși, este posibil ca, în special în anumite sectoare de activitate, să nu fie posibilă restrângerea intervalului până sub o astfel de valoare. Acest lucru nu împiedică în mod necesar recunoașterea estimării contabile. Ar putea indica, totuși, faptul că incertitudinea estimării asociată cu estimarea contabilă este de așa natură încât conduce la apariția unui risc semnificativ. Răspunsuri suplimentare la riscurile semnificative sunt descrise la punctele A102-A115.
- A95. Restrângerea intervalului până la o poziție în care toate rezultatele din interval sunt considerate rezonabile ar putea fi obținută prin:
- (a) Eliminarea din interval a acelor rezultate care se află la extremitățile intervalului considerate de auditor ca fiind puțin probabil să se întâmple; și
 - (b) Continuarea restrângerii intervalului, pe baza probelor de audit disponibile, până când auditorul ajunge la concluzia că toate rezultatele din interval sunt considerate rezonabile. În unele cazuri rare, auditorul ar putea restrânge intervalul până când probele de audit indică o estimare punctuală.

Analizarea măsurii în care sunt necesare abilități sau cunoștințe specializate (a se vedea punctul 14)

- A96. În planificarea auditului, auditorul trebuie să stabilească natura, plasarea în timp și amplasarea resurselor necesare pentru desfășurarea misiunii de audit.²⁰ Aceasta ar putea include, după necesități, implicarea celor cu abilități sau cunoștințe specializate. În plus, ISA 220 prevede obligativitatea ca partenerul de misiune să fie satisfăcut de faptul că echipa misiunii, și toți experții externi ai auditorului, care nu fac parte din echipa misiunii, au acumulat competența și capacitățile corespunzătoare pentru efectuarea misiunii de audit.²¹ În timpul desfășurării auditului estimărilor contabile, auditorul poate identifica, în lumina experienței auditorului și circumstanțelor

²⁰ ISA 300 „Planificarea unui audit al situațiilor financiare”, punctul 8(e).

²¹ ISA 220 „Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare”, punctul 14.

- misiunii, necesitatea aplicării unor abilități sau cunoștințe specializate în legătură cu unul sau mai multe aspecte ale estimărilor contabile.
- A97. Aspectele care ar putea afecta analiza auditorului cu privire la măsura în care sunt necesare abilități sau cunoștințe specializate includ, de exemplu:
- Natura activului, a datoriei sau componente de capital aferentă dintr-o anumită afacere sau sector de activitate (de exemplu, depozite de mine-rale, active agricole, instrumente financiare complexe).
 - Un grad ridicat de incertitudine a estimării.
 - Sunt implicate calcule complexe sau modele specializate, de exemplu, atunci când se estimează valori juste în absența unei piețe observabile.
 - Complexitatea cerințelor cadrului de raportare financiară aplicabil re-levant pentru estimările contabile, inclusiv dacă există zone care sunt cunoscute ca făcând obiectul unor interpretări diferite sau practica este inconsecventă sau în curs de dezvoltare.
 - Procedurile pe care auditorul intenționează să le aplice ca răspuns la riscurile evaluate.
- A98. Pentru majoritatea estimărilor contabile, chiar și atunci când există o in-certitudine a estimării, este puțin probabil să fie necesare abilități sau cunoștințe specializate. De exemplu, este puțin probabil ca abilități sau cunoștințe specializate să fie necesare pentru ca un auditor să evalueze un provizion pentru creanțe îndoielnice.
- A99. Totuși, este posibil ca auditorul să nu posede abilități sau cunoștințe speciali-zate necesare în cazul în care aspectul în cauză este dintr-un alt domeniu de-cât cel al contabilității sau auditului și ar putea fi nevoie să le obțină de la un expert al auditorului. ISA 620²² stabilește cerințe și oferă recomandări pentru determinarea necesității de a angaja sau implica un expert al auditorului și responsabilitățile auditorului atunci când utilizează activitatea unui expert al său.
- A100. Mai mult, în unele cazuri, auditorul ar putea ajunge la concluzia că este ne-cesar să obțină abilități sau cunoștințe specializate privind anumite domenii de contabilitate sau audit. Persoanele cu astfel de abilități sau cunoștințe ar putea fi angajate de firma auditorului sau contractate dintr-o organizație externă firmei auditorului. În cazul în care astfel de persoane efectuează proceduri de audit în cadrul misiunii, acestea fac parte din echipa misiunii și, în consecință, se supun cerințelor din ISA 220.
- A101. În funcție de înțelegerea și experiența de lucru a auditorului cu expertul auditorului sau cu acele persoane cu abilități sau cunoștințe specializate,

²² ISA 620 „Utilizarea activității unui expert din partea auditorului”.

auditorul ar putea considera adecvat să discute aspecte precum cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil cu persoanele implicate pentru stabilirea faptului că activitatea lor este relevantă pentru obiectivele auditului.

Proceduri de fond suplimentare ca răspuns la riscurile semnificative (a se vedea punctul 15)

A102. În auditarea estimărilor contabile care conduc la apariția unor riscuri semnificative, procedurile de fond suplimentare ale auditorului se concentrează pe evaluarea:

- (a) Modului în care conducerea a evaluat efectul incertitudinii estimării asupra estimării contabile, și efectul pe care o astfel de incertitudine l-ar putea avea asupra gradului de adecvare al recunoașterii estimării contabile în situațiile financiare; și
- (b) Caracterului adecvat al prezentărilor aferente.

Incertitudinea estimării

Analizarea de către conducere a incertitudinii estimării [a se vedea punctul 15, litera (a)]

A103. Conducerea ar putea evalua prezumții sau rezultate alternative ale estimărilor contabile prin mai multe metode, în funcție de circumstanțe. O posibilă metodă utilizată de conducere este de a efectua o analiză a sensibilității. Acest lucru ar putea implica determinarea modului în care valoarea monetară a unei estimări contabile variază în funcție de diferite prezumții. Chiar și pentru estimările contabile evaluate la valoarea justă pot exista variații deoarece diferiți participanți pe piață vor utiliza prezumții diferite. O analiză a sensibilității ar putea conduce la dezvoltarea unui număr de scenarii privind rezultatul, uneori caracterizate ca un interval de rezultate de către conducere, precum scenarii „pesimiste” sau „optimiste”.

A104. O analiză a sensibilității ar putea demonstra faptul că o estimare contabilă nu este sensibilă la schimbările unor anumite prezumții. În mod alternativ, ar putea demonstra faptul că estimarea contabilă este sensibilă la una sau mai multe prezumții care apoi devin punctul principal al atenției auditorului.

A105. Aceasta nu are scopul de a sugera că o anumită metodă de tratare a incertitudinii estimării (precum analiza sensibilității) este mai adecvată decât altele, sau că analiza conducerii cu privire la prezumțiile sau rezultatele alternative trebuie efectuată printr-un proces detaliat justificat de o documentație amplă. Mai degrabă, este măsura în care conducerea a evaluat modul în

care incertitudinea estimării ar putea afecta o estimare contabilă importantă, și nu modalitatea specifică prin care se realizează acest lucru. Astfel, în cazul în care conducerea nu a luat în considerare prezumții sau rezultate alternative, ar putea fi necesar ca auditorul să discute cu conducerea și să solicite justificări cu privire la modul în care au fost tratate efectele incertitudinii estimării asupra estimării contabile.

Considerații specifice entităților mai mici

A106. Entitățile mai mici ar putea utiliza mijloace mai simple pentru a evalua incertitudinea estimării. În plus față de revizuirea de către auditor a documentației disponibile, auditorul ar putea obține alte probe de audit cu privire la analizarea de către conducere a prezumțiilor și rezultatelor alternative prin intervievarea conducerii. În plus, este posibil ca respectiva conducere să nu aibă expertiza necesară pentru a analiza rezultatele alternative sau a trata în alt mod incertitudinea estimării ce caracterizează estimarea contabilă. În astfel de cazuri, auditorul ar putea explica conducerii procesul sau diferitele metode disponibile pentru a realiza acest lucru, precum și documentația aferentă. Totuși, aceasta nu ar schimba responsabilitățile conducerii de întocmire a situațiilor financiare.

Prezumții semnificative [a se vedea punctul 15, litera (b)]

A107. O prezumție utilizată pentru realizarea unei estimări contabile ar putea fi considerată semnificativă dacă o variație rezonabilă a prezumției ar afecta în mod semnificativ evaluarea estimării contabile.

A108. Justificarea prezumțiilor semnificative derivate din cunoștințele conducerii ar putea fi obținută din procesele continue ale conducerii de analiză strategică și management al riscului. Chiar și în absența unor procese stabilite formal, așa cum ar putea fi cazul în entitățile mai mici, auditorul ar putea evalua prezumțiile prin intervievarea conducerii și discuții cu aceasta, împreună cu alte proceduri de audit pentru a obține suficiente probe de audit adecvate.

A109. Considerațiile auditorului în evaluarea prezumțiilor efectuate de conducere sunt descrise la punctele A77-A83.

Intenția și capacitatea conducerii [a se vedea punctul 15, litera (c)]

A110. Considerațiile auditorului în legătură cu prezumțiile realizate de conducere și intenția și capacitatea conducerii sunt descrise la punctele A13 și A80.

Dezvoltarea unui interval de estimare (a se vedea punctul 16)

A111. La întocmirea situațiilor financiare, conducerea ar putea fi mulțumită că a tratat în mod adecvat efectele incertitudinii estimării asupra estimării

lor contabile care conduc la apariția unor riscuri semnificative. În unele circumstanțe, totuși, auditorul ar putea aprecia eforturile conducerii ca fiind inadecvate. Acesta ar putea fi cazul, de exemplu, atunci când, conform raționamentului auditorului:

- Nu s-au putut obține suficiente probe de audit adecvate prin evaluarea de către auditor a modului în care conducerea a tratat efectele incertitudinii estimării.
- Este necesar să se exploreze mai în detaliu gradul de incertitudine a estimării asociat cu o estimare contabilă, de exemplu, în cazul în care auditorul este conștient de o variație mare a rezultatelor estimărilor contabile în situații similare.
- Este puțin probabil ca alte probe de audit să poată fi obținute, de exemplu, prin revizuirea evenimentelor ce au avut loc până la data raportului auditorului.
- Ar putea exista indicatori ai unei influențe din partea conducerii în realizarea estimărilor contabile.

A112. Considerațiile auditorului pentru determinarea unui interval de estimare în acest scop sunt descrise la punctele A87-A95.

Criterii de recunoaștere și evaluare

Recunoașterea estimărilor contabile în situațiile financiare [a se vedea punctul 17, litera (a)]

A113. În cazul în care conducerea a recunoscut o estimare contabilă în situațiile financiare, punctul central al evaluării auditorului este de a determina dacă evaluarea estimării contabile este suficient de credibilă pentru a îndeplini criteriile de recunoaștere stabilite în cadrul de raportare financiară aplicabil.

A114. Cu privire la estimările contabile care nu au fost recunoscute, punctul central al evaluării auditorului este de a determina dacă criteriile de recunoaștere stabilite în cadrul de raportare financiară aplicabil au fost efectiv îndeplinite. Chiar și atunci când o estimare contabilă nu a fost recunoscută, iar auditorul ajunge la concluzia că acest tratament este adecvat, ar putea fi necesară prezentarea circumstanțelor în notele atașate la situațiile financiare. De asemenea, auditorul ar putea determina că este necesar să atragă atenția cititorului asupra unei incertitudini semnificative prin adăugarea unui Paragraf de Observații în raportul auditorului. ISA 706 ²³ stabilește cerințe și oferă recomandări privind astfel de puncte .

²³ ISA 706 „Paragrafele de observații și paragrafele explicative din raportul auditorului independent”.

Baza de evaluare pentru estimările contabile [a se vedea punctul 17, litera (b)]

A115. Cu privire la estimările contabile la valoarea justă, unele cadre de raportare financiară presupun că valoarea justă poate fi evaluată în mod credibil ca precondiție pentru a cere sau permite evaluarea la valoare justă. În unele cazuri, această prezumție poate fi eliminată, ca de exemplu în cazul în care nu există o metodă sau bază de evaluare adecvată. În asemenea cazuri, punctul central al evaluării auditorului este dacă fundamentul conducerii pentru eludarea supoziției legate de utilizarea valorii juste stabilite conform cadrului de raportare financiară aplicabil este adecvat.

Evaluarea caracterului rezonabil al estimărilor contabile și determinarea denaturărilor (a se vedea punctul 18)

A116. Pe baza probelor de audit obținute, auditorul poate concluziona că probele indică o estimare contabilă care diferă de estimarea conducerii. În cazul în care probele de audit justifică o estimare, diferența dintre estimarea auditorului și estimarea conducerii constituie o denaturare. În cazul în care auditorul a ajuns la concluzia că utilizarea intervalului de estimare al auditorului furnizează suficiente probe de audit adecvate, o estimare punctuală a conducerii care se situează în afara intervalului auditorului nu ar putea fi justificată prin probe de audit. În astfel de cazuri, denaturarea nu este mai mică decât diferența dintre estimarea conducerii și cel mai apropiat punct al intervalului auditorului.

A117. În cazul în care conducerea a schimbat o estimare contabilă, sau metoda de realizare a acesteia, față de perioada anterioară, pe baza unei evaluări subiective cu privire la faptul că a existat o schimbare a circumstanțelor, auditorul poate ajunge la concluzia, pe baza probelor de audit, că estimarea contabilă este denaturată ca urmare a unei schimbări arbitrare de către conducere, sau ar putea să o privească drept un indiciu al unei posibile influențe a conducerii (a se vedea punctele A124-A125).

A118. ISA 450 ²⁴ oferă recomandări cu privire la modalitățile de a distinge între denaturări în scopul evaluării de către auditor a efectului denaturărilor necorectate asupra situațiilor financiare. În legătură cu estimările contabile, o denaturare, fie provocată de o fraudă fie de o eroare, poate apărea ca rezultat al:

- Denaturărilor pentru care nu există nicio îndoială (denaturări efective).
- Diferențelor ce apar ca urmare a raționamentelor conducerii cu privire la estimările contabile pe care auditorul le consideră nerezonabile, sau al selectării ori aplicării unor politici contabile considerate inadecvate de auditor (denaturări de raționament).

²⁴ ISA 450 „Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului”.

- Celei mai bune estimări a auditorului cu privire la denaturările din populații, ce implică proiecția denaturărilor identificate în eșantioanele de audit la întreaga populație din care au fost extrase eșantioanele (denaturări extrapolate).

În unele cazuri ce implică estimări contabile, o denaturare poate apărea ca rezultat al unei combinații între aceste circumstanțe, făcând identificarea separată dificilă sau imposibilă.

A119. Evaluarea caracterului rezonabil al estimărilor contabile și al prezentărilor aferente incluse în notele la situațiile financiare, fie cerute de cadrul de raportare financiară aplicabil, fie prezentate voluntar, implică esențial aceleași tipuri de considerații ca și cele aplicate la auditarea estimărilor contabile recunoscute în situațiile financiare.

Prezentări legate de estimările contabile

Prezentări în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil (a se vedea punctul 19)

A120. Prezentarea situațiilor financiare în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil include prezentarea aspectelor semnificative. Cadrul de raportare financiară aplicabil poate permite sau prescrie prezentările legate de estimările contabile, iar unele entități ar putea prezenta în mod voluntar informații suplimentare în notele la situațiile financiare. Prezentările ar putea include, de exemplu:

- Prezumțiile folosite.
- Metoda de estimare utilizată, inclusiv orice model aplicabil.
- Fundamentul pentru selectarea metodei de estimare.
- Efectul oricăror astfel de schimbări ale metodei de estimare față de perioada anterioară.
- Sursele și implicațiile incertitudinii estimării.

Astfel de prezentări sunt relevante pentru utilizatori în înțelegerea estimărilor contabile recunoscute sau prezentate în situațiile financiare și trebuie obținute suficiente probe de audit adecvate cu privire la faptul dacă prezentările sunt în conformitate cu cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil.

A121. În unele cazuri, cadrul de raportare financiară aplicabil ar putea cere prezentări specifice cu privire la incertitudini. De exemplu, unele cadre de raportare financiară prevăd:

- Prezentarea prezumțiilor cheie și a altor surse de incertitudine a estimării care prezintă un risc semnificativ ca o ajustare semnificativă a valorilor contabile ale activelor și datoriilor să apară. Astfel de cerințe ar putea fi

descrise utilizând termeni precum „Surse cheie de incertitudine a estimării” sau „Estimări contabile critice”.

- Prezentarea intervalului de rezultate posibile și a prezumțiilor utilizate în determinarea intervalului.
- Prezentarea informațiilor privind semnificația estimărilor contabile la valoarea justă pentru poziția și performanța financiară a entității.
- Prezentări calitative precum expunerile la risc și modul în care apar, obiectivele entității, politicile și procedurile de managementul riscului și metodele utilizate pentru evaluarea riscului, precum și orice schimbări față de perioada anterioară a acestor concepte calitative.
- Prezentări cantitative, precum măsura în care entitatea este expusă la risc, pe baza informațiilor furnizate la nivel intern de către personalul cheie de conducere al entității, inclusiv riscul de credit, riscul de lichiditate și riscul de piață.

Prezentări ale incertitudinii estimării pentru estimările contabile care conduc la apariția unor riscuri semnificative (a se vedea punctul 20)

A122.În legătură cu estimările contabile cu risc semnificativ, chiar și în cazul în care prezentările sunt în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, auditorul ar putea ajunge la concluzia că prezentarea incertitudinii estimării este inadecvată în lumina circumstanțelor și informațiilor implicate. Evaluarea de către auditor a caracterului adecvat al prezentării incertitudinii estimării crește în importanță cu cât intervalul posibilelor rezultate ale estimărilor contabile corespunde cu pragul de semnificație (a se vedea discuția aferentă de la punctul A94).

A123.În unele cazuri, auditorul ar putea considera adecvat să încurajeze conducerea să descrie, în notele la situațiile financiare, circumstanțele legate de incertitudinea estimării. ISA 705 ²⁵ oferă recomandări cu privire la implicațiile pentru opinia auditorului a cazului în care când auditorul crede că prezentarea de către conducere a incertitudinii estimării în situațiile financiare este inadecvată sau înșelătoare.

Indicii ale unei posibile influențe a conducerii (a se vedea punctul 21)

A124.În timpul auditului, auditorul ar putea lua cunoștință de raționamentele și deciziile luate de conducere care conduc la apariția unor indicii ale posibilei influențe a conducerii. Astfel de indicatori ar putea afecta concluzia auditorului cu privire la faptul dacă evaluarea de către auditor a riscului și răspunsurile aferente rămân adecvate, putând fi necesar ca auditorul să ia în

²⁵ ISA 705 , „Modificări ale opiniei raportului auditorului independent”.

considerare implicațiile pentru restul auditului. Mai mult, acestea ar putea afecta evaluarea de către auditor a măsurii în care situațiile financiare ca întreg sunt lipsite de denaturări semnificative, conform celor discutate în ISA 700 ²⁶.

A125. Exemple de indicii ai unei posibile influențe a conducerii cu privire la estimările contabile includ:

- Schimbările unei estimări contabile, sau a metodei de realizare a acesteia, în cazul în care conducerea a făcut o evaluare subiectivă privind faptul că a existat o schimbare a circumstanțelor.
- Utilizarea propriilor prezumții ale entității pentru estimările contabile la valoarea justă atunci când acestea sunt inconsecvente cu prezumțiile observabile ale pieței.
- Selectarea sau construcția unor prezumții semnificative care produc o estimare punctuală favorabilă pentru obiectivele conducerii.
- Selectarea unei estimări punctuale care ar putea indica un tipar de pesimism sau de optimism.

Declarații scrise (a se vedea punctul 22)

A126. ISA 580 ²⁷ pune în discuție utilizarea declarațiilor scrise. În funcție de natura, pragul de semnificație și gradul de incertitudine al estimării, declarațiile scrise privind estimările contabile recunoscute sau prezentate în situațiile financiare ar putea include declarațiile legate de:

- Gradul de adecvare al proceselor de evaluare, inclusiv al prezumțiilor și modelelor utilizate de conducere în determinarea estimărilor contabile în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil, și consecvența aplicării proceselor.
- Faptul că prezumțiile reflectă în mod adecvat intenția și capacitatea conducerii de a desfășura linii de acțiune specifice în numele entității, în cazul în care sunt relevante pentru estimările contabile și prezentări.
- Faptul că prezentările legate de estimările contabile sunt complete și adecvate în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.
- Faptul că niciun eveniment ulterior nu a provocat necesitatea ajustării estimărilor contabile și a prezentărilor incluse în situațiile financiare.

A127. Pentru acele estimări contabile nerecunoscute sau neprezentate în situațiile financiare, declarațiile scrise ar putea include și declarații despre:

- Gradul de adecvare al fundamentului utilizat de conducere pentru determinarea faptului dacă criteriile de recunoaștere sau prezentare ale ca-

²⁶ ISA 700 , „Formularea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare”.

²⁷ ISA 580 , „Declarații scrise”.

drului de raportare financiară aplicabil nu au fost îndeplinite (a se vedea punctul A114).

- Gradul de adecvare al fundamentului utilizat de conducere pentru a eluda supoziția legată de utilizarea valorii juste stabilite conform cadrului de raportare financiară aplicabil, pentru estimările contabile neevaluate sau neprezentate la valoarea justă (a se vedea punctul A115).

Documentație (a se vedea punctul 23)

A128. Documentarea indiciilor unei posibile influențe a conducerii identificate în timpul auditului ajută auditorul în stabilirea concluziei cu privire la măsura în care evaluarea de către auditor a riscului și răspunsurile aferente rămân adecvate, precum și în evaluarea măsurii în care situațiile financiare ca întreg sunt lipsite de denaturări semnificative. Vezi punctul A125 pentru exemple de indicii ai unei posibile influențe a conducerii.

Anexă

(a se vedea punctul A1)

Evaluări la valoarea justă și prezentări în conformitate cu diferite cadre de raportare financiară

Scopul prezentei anexe este de a oferi doar o discuție generală cu privire la evaluările și prezentările la valoarea justă în conformitate cu diferite cadre de raportare financiară, în funcție de condiții și context.

1. Diferite cadre de raportare financiară cer sau permit o varietate de evaluări și prezentări la valoarea justă în situațiile financiare. Acestea variază și în funcție de nivelul de îndrumare pe care îl oferă ca bază pentru evaluarea activelor și datoriilor sau prezentărilor aferente. Unele cadre de raportare financiară oferă recomandări prescriptive, altele oferă recomandări generale, iar unele nu oferă nicio recomandare. În plus, există și anumite evaluări și practici de prezentare la valoarea justă specifice sectorului de activitate.
2. Definițiile valorii juste pot fi diferite în funcție de cadrele de raportare financiară, pentru diferite active sau datorii sau prezentări într-un anumit cadru. De exemplu, Standardul Internațional de Contabilitate (IAS) 39²⁸ definește valoarea justă drept „valoarea la care poate fi tranzacționat un activ sau decontată o datorie, între părți interesate și în cunoștință de cauză, în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții obiective”. Conceptul de valoare justă presupune în mod obișnuit o tranzacție curentă, mai degrabă decât o decontare la o anumită dată trecută sau viitoare. Astfel, procesul de evaluare la valoarea justă ar constitui căutarea prețului estimat la care acea tranzacție ar avea loc. În plus, diferite cadre de raportare financiară ar putea utiliza termeni precum „valoare specifică entității”, „valoare de utilizare” sau termeni similari, dar care totuși să se subscrie conceptului de valoare justă prezentat în prezentul ISA.
3. Cadrele de raportare financiară ar putea trata în mai multe moduri schimbările din evaluările la valoarea justă care au loc în timp. De exemplu, un anumit cadru de raportare financiară ar putea prevedea ca schimbările în evaluările la valoarea justă a anumitor active sau datorii să fie reflectate direct în capitalul propriu, în timp ce astfel de schimbări ar putea fi reflectate în venituri în conformitate cu alt cadru. În unele cadre, determinarea măsurii în care trebuie folosită contabilitatea la valoarea justă, sau modul

²⁸ IAS 39, „Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare.”

- în care se aplică, este influențată de intenția conducerii de a derula anumite linii de acțiune cu privire la anumite active sau datorii.
4. Diferite cadre de raportare financiară ar putea prevedea anumite evaluări și prezentări la valoarea justă în situațiile financiare, prescrise sau permise în măsuri diferite. Cadrele de raportare financiară ar putea:
- Prescrie cerințele de evaluare, descriere și prezentare pentru anumite informații incluse în situațiile financiare sau pentru informațiile prezentate în notele la situațiile financiare sau descrise drept informații suplimentare;
 - Permite anumite evaluări ce utilizează valori juste la alegerea unei entități sau numai atunci când au fost îndeplinite anumite criterii;
 - Prescrie o anumită metodă pentru determinarea valorii juste, de exemplu, prin utilizarea unei evaluări independente sau a unor modalități specifice de utilizare a fluxurilor de numerar actualizate;
 - Permite alegerea unei metode de determinare a valorii juste dintre mai multe metode alternative (criteriile de selectare ar putea sau nu să fie menționate de cadrul de raportare financiară); sau
 - Să nu ofere nicio recomandare cu privire la evaluările sau prezentările la valoarea justă, în afară de faptul că utilizarea lor este evidentă prin obișnuință sau practică, de exemplu o practică specifică sectorului de activitate.
5. Unele cadre de raportare financiară presupun faptul că valoarea justă poate fi evaluată în mod credibil pentru active și datorii ca precondiție fie pentru obligativitatea, fie pentru permiterea evaluărilor sau prezentărilor la valoarea justă. În unele cazuri, această presupunere ar putea fi eludată atunci când un activ sau o datorie nu are un preț de piață cotelat pe o piață activă și pentru care alte metode de evaluare rezonabilă a valorii juste sunt în mod clar inadecvate sau neaplicabile. Unele cadre de raportare financiară pot specifica o ierarhie a valorii juste „care face distincția între intrările ce se folosesc pentru a ajunge la valori juste ce diferă de cele ce implică „intrări observabile” în mod clar pe baza prețurilor cotate și piețe active și cele ce se bazează pe „intrări neobservabile” care implică raționamentele proprii ale unei entități cu privire la prezumțiile pe care participanții pe piață le-ar utiliza.
6. Unele cadre de raportare financiară prevăd anumite ajustări sau modificări specificate ale informațiilor de evaluare, sau alte considerații proprii unui anumit activ sau unei anumite datorii. De exemplu, contabilitatea investițiilor imobiliare ar putea necesita efectuarea unor ajustări la o valoa-

re evaluată de piață, precum ajustări pentru costurile estimate de închidere la vânzare, ajustări legate de condiția și locația imobilului și alte aspecte. În mod similar, dacă piața pentru un anumit activ nu este o piață activă, ar putea fi necesară ajustarea sau modificarea cotațiilor de preț publicate pentru a ajunge la o evaluare mai potrivită a valorii juste. De exemplu, prețurile de piață cotate ar putea să nu indice valoarea justă dacă activitatea pe piață este sporadică, piața nu este bine stabilită, sau se tranzacționează volume mici de unități în raport cu numărul agregat al unităților de tranzacționare existente. În consecință, ar putea fi necesar ca astfel de prețuri ale pieței să fie ajustate sau modificate. Mai mult, în unele cazuri, ar putea fi necesar ca garanțiile reale acordate (de exemplu, atunci când sunt acordate garanții reale pentru anumite tipuri de investiții în datorii) să fie luate în considerare în determinarea valorii juste sau a unei posibile deprecieri a unui activ sau a unei datorii.

7. În majoritatea cadrelor de raportare financiară, la baza conceptului de evaluare la valoarea justă stă prezumția de continuitate a activității de către entitate, fără intenția sau necesitatea de lichidare, reducere semnificativă a dimensiunilor operațiunilor sale sau efectuarea unei tranzacții în condiții nefavorabile. Astfel, în acest caz, valoarea justă nu ar fi suma primită sau plătită de o entitate într-o tranzacție forțată, lichidare involuntară sau vânzare în condiții de sechestru. Pe de altă parte, condițiile economice generale sau condițiile economice specifice anumitor sectoare de activitate ar putea provoca lipsa lichidității pe piață și ar necesita ca valorile juste să fie stabilite pe baza unor prețuri scăzute, posibil prețuri scăzute în mod semnificativ. Totuși, este posibil ca o entitate să aibă nevoie să țină cont de situația sa economică sau operațională curentă pentru determinarea valorilor juste ale activelor și datoriilor dacă acest lucru este prescris sau permis de cadrul său de raportare financiară, iar acest cadru ar putea specifica sau nu modul în care se realizează acest lucru. De exemplu, planul conducerii de a amortiza un activ în mod accelerat pentru a îndeplini anumite obiective de afaceri ar putea fi relevant pentru determinarea valorii juste a acelui activ.

Prevalența evaluărilor la valoarea justă

1. Evaluările și prezentările pe baza valorii juste au o prevalență din ce în ce mai mare în cadrele de raportare financiară. Valorile juste pot avea loc în situațiile financiare și pot afecta determinarea acestora în mai multe moduri, inclusiv prin evaluarea la valoarea justă a următoarelor:
 - Active sau datorii specifice, precum titluri tranzacționabile sau datorii

pentru a stinge o obligație aferentă unui instrument financiar „marcat la piață” în mod regulat sau periodic.

- Componente specifice de capital, de exemplu în cazul contabilității pentru recunoașterea, evaluarea și descrierea anumitor instrumente financiare cu caracteristici de capital, precum obligațiunile convertibile de către deținător în acțiuni comune ale emitentului.
- Active sau datorii specifice achiziționate într-o combinație de întreprinderi. De exemplu, determinarea inițială a fondului comercial provenit din achiziția unei entități într-o combinație de întreprinderi se bazează de obicei pe evaluarea la valoarea justă a activelor și datoriilor identificabile achiziționate și valoarea justă a contravalorii date.
- Active sau datorii specifice ajustate la valoarea justă în mod izolat. Unele cadre de raportare financiară ar putea prevedea utilizarea unui evaluări la valoarea justă pentru a evalua o ajustare a unui activ sau a unui grup de active ca parte a determinării deprecierii unui activ, de exemplu, un test al deprecierii fondului comercial achiziționat într-o combinație de întreprinderi pe baza valorii juste a unei entități operaționale definite sau a unei unități de raportare, a cărei valoare este apoi distribuită între grupul de active și datorii al entității sau unității pentru a obține un fond comercial presupus pentru comparație cu fondul comercial înregistrat.
- Agregări de active și datorii. În unele circumstanțe, evaluarea unei clase sau unui grup de active sau datorii necesită o agregare a valorilor juste ale unora dintre activele sau datoriile individuale dintr-o astfel de clasă sau grup. De exemplu, conform cadrului de raportare financiară aplicabil al unei entități, evaluarea unui portofoliu diversificat de împrumuturi ar putea fi determinată pe baza valorii juste a unor categorii de împrumuturi ce constituie portofoliul.
- Informațiile prezentate în notele la situațiile financiare sau descrise ca informații suplimentare, dar nerecunoscute în situațiile financiare.

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 550

PĂRȚI AFILIATE

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele cu începere de la sau ulterior datei de 15 decembrie 2009)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA	1
Natura relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată	2
Responsabilitățile auditorului	3-7
Data intrării în vigoare	8
Obiective	9
Definiții	10
Cerințe	
Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe	11-17
Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă asociate relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată	18-19
Răspunsul la riscurile de denaturare semnificativă asociate relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată	20-24
Evaluarea justificării și prezentării relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată identificate	25
Declarații scrise	26
Comunicarea cu persoanele însărcinate cu guvernanta	27
Documentație	28
Aplicare și alte materiale explicative	
Responsabilitățile auditorului	A1-A3
Definiția unei părți afiliate	A4-A7
Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe	A8-A28
Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă asociate relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată	A29-A30

Răspunsul la riscurile de denaturare semnificativă asociate relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată	A31-A45
Evaluarea justificării și prezentării tranzacțiilor cu partea afiliată identificate	A46-A47
Declarații scrise	A48-A49
Comunicarea cu persoanele însărcinate cu guvernarea	A50

Standardul Internațional de Audit (ISA) 550, “Părți afiliate” trebuie citit în paralel cu ISA 200 „Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit”

Introducere

Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitățile auditorului cu privire la relațiile și tranzacțiile cu partea afiliată într-un audit al situațiilor financiare. În particular, tratează felul în care ISA 315¹, ISA 330² și ISA 240³ vor fi aplicate în relație cu riscurile de denaturare semnificativă asociate relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată.

Natura relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată

2. Majoritatea tranzacțiilor cu partea afiliată au loc în cursul normal al activității. În aceste circumstanțe, este posibil să nu prezinte un risc mai ridicat de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ca tranzacțiile similare cu părțile neafiliate. Cu toate acestea, natura relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată poate, în anumite circumstanțe, să dea naștere unor riscuri mai ridicate de denaturare semnificativă a situațiilor financiare decât tranzacțiile cu părțile neafiliate. De exemplu:
 - Părțile afiliate pot opera prin intermediul unei palete largi și complexe de relații și structuri, cu o creștere proporțională a complexității tranzacțiilor cu partea afiliată.
 - Sistemele informaționale pot fi ineficiente în identificarea și rezumarea tranzacțiilor și soldurilor restante dintre o entitate și părțile sale afiliate.
 - Tranzacțiile cu partea afiliată pot să nu fie efectuate în termeni și condiții normale de piață; de exemplu, anumite tranzacții cu partea afiliată pot fi efectuate fără contraprestație.

Responsabilitățile auditorului

3. Datorită faptului că părțile afiliate nu sunt independente una de cealaltă, majoritatea cadrelor generale de raportare financiară instituie cerințe specifice de prezentare și justificare pentru soldurile, relațiile și tranzacțiile cu partea afiliată, pentru a permite utilizatorilor situațiilor financiare să înțeleagă natura acestora și efectele reale sau potențiale asupra situațiilor financiare. Acolo unde cadrul general de raportare financiară aplicabil instituie astfel de cerințe, auditorul are responsabilitatea de a efectua proceduri de audit în vederea identificării, evaluării și răspunderii la riscurile de denatu-

¹ ISA 315, „Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său”

² ISA 330, „Răspunsul auditorului la riscurile evaluate”

³ ISA 240, „Responsabilitățile auditorului privind fraudă în cadrul unui audit al situațiilor financiare”

rare semnificativă apărute în urma eșecului entității de a justifica sau prezenta în mod adecvat soldurile, relațiile sau tranzacțiile cu partea afiliată în conformitate cu cerințele cadrului general.

4. Chiar dacă cadrul general de raportare financiară aplicabil instituie cerințe minimale sau nu instituie cerințe privind partea afiliată, cu toate acestea, este necesar ca auditorul să obțină o înțelegere suficientă a relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată entității pentru a putea formula concluzii dacă situațiile financiare, în cazul în care sunt afectate de relațiile și tranzacțiile respective: (a se vedea punctul A1)

realizează prezentarea fidelă (pentru cadrele generale de prezentare fidelă); sau (a se vedea punctul A2)

Nu induc în eroare (pentru cadrele generale de conformitate). (a se vedea punctul A3)

5. În completare, o înțelegere a relațiilor și tranzacțiilor entității cu partea afiliată este relevantă pentru evaluarea auditorului cu privire la posibila prezență a unui sau a mai multor factori de risc, așa cum dispune ISA 240⁴, deoarece fraudă poate fi mai ușor comisă prin intermediul părților afiliate.
6. Din cauza limitărilor inerente ale unui audit, există un risc inevitabil ca anumite denaturări semnificative ale situațiilor financiare să nu fie identificate, deși auditul este planificat și efectuat corespunzător, în conformitate cu ISA-urile⁵. În contextul părților afiliate, potențialele efecte ale limitărilor inerente asupra abilității auditorului de a identifica denaturările semnificative sunt mai ridicate din motive precum cele ce urmează:
 - Conducerea poate să nu fie la curent cu existența tuturor relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată, în special dacă cadrul general de raportare financiară aplicabil nu instituie cerințe privind părțile afiliate.
 - Relațiile cu partea afiliată pot presupune o posibilitate mai mare de înțelegere secretă, tăinuire și manipulare din partea conducerii.
7. Planificarea și efectuarea auditului cu scepticism profesional așa cum dispune ISA 200⁶ sunt, prin urmare, importante în acest context, având în vedere posibilitatea unor relații și tranzacții cu partea afiliată neprezentate. Cerințele prezentului ISA sunt concepute pentru a asista auditorul în identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă asociate relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată și în conceperea procedurilor de audit astfel încât să răspundă la riscurile evaluate.

⁴ ISA 240, punctul 24

⁵ ISA 200, „Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit”, punctul A52.

⁶ ISA 200, punctul 15

Data intrării în vigoare

8. Prezentul ISA se aplică pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele cu începere de la sau ulterior datei de 15 decembrie 2009.

Obiective

9. Obiectivele auditorului sunt:
- (a) Independent de eventualitatea în care cadrul general de raportare financiară aplicabil instituie cerințe privind părțile afiliate, de a obține o înțelegere suficientă cu privire la relațiile și tranzacțiile cu partea afiliată pentru a putea:
 - Să recunoască factorii de risc de fraudă, acolo unde este cazul, care apar în relațiile și tranzacțiile cu partea afiliată și care sunt relevanți pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă; și
 - Să formuleze concluzii, pe baza probelor de audit obținute, dacă situațiile financiare, în măsura în care au fost afectate de respectivele relații și tranzacții:
 - realizează prezentarea fidelă (pentru cadrele generale de prezentare fidelă); sau
 - Nu induce în eroare (pentru cadrele generale de conformitate); și
 - (b) În completare, acolo unde cadrul general de raportare financiară aplicabil instituie cerințe privind părțile afiliate, să obțină suficiente probe de audit adecvate că relațiile și tranzacțiile cu partea afiliată au fost identificate, justificate și prezentate adecvat în situațiile financiare, în conformitate cu cadrul general.

Definiții

10. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au semnificațiile atribuite mai jos:
- (a) Tranzacție efectuată pe principiul lungimii de braț – O tranzacție efectuată în baza termenilor și condițiilor dintre un cumpărător în deplinătatea voinței și un vânzător în deplinătatea voinței, care nu sunt afiliați, acționează independent și urmăresc maximizarea interesului propriu.
 - (b) Parte afiliată – O parte care este fie: (a se vedea punctele A4-A7)
 - (i) parte afiliată așa cum este definită în cadrul general de raportare financiară aplicabil; sau
 - (ii) Acolo unde cadrul general de raportare financiară aplicabil nu instituie cerințe privind părțile afiliate, sau instituie cerințe minimale:
 - 1. o persoană sau o altă entitate care deține controlul sau o influență

- semnificativă asupra entității care raportează, în mod direct sau indirect prin intermediul unuia sau al mai multor intermediari;
2. o altă entitate asupra căreia entitatea care raportează deține controlul sau o influență semnificativă, în mod direct sau indirect prin intermediul unuia sau al mai multor intermediari;
 3. o altă entitate care se află sub control comun cu entitatea care raportează, având:
 - (a) Proprietari comuni care controlează;
 - (b) Proprietari cu grade de rudenie apropiate; sau
 - (c) Conducerea cheie comună.

Cu toate acestea, entitățile care se află sub controlul comun al statului (ex: guvernele locale, regionale sau naționale) nu sunt considerate afiliate cu excepția cazului în care acestea se angajează în tranzacții semnificative sau împart resursele între ele într-o măsură semnificativă .

Cerințe

Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe

11. Ca parte din procedurile de evaluare a riscului și activitățile conexe pe care ISA 315 și ISA 240 le dispun auditorului în vederea efectuării pe parcursul auditului⁷, auditorul trebuie să efectueze procedurile de audit și activitățile conexe stabilite la punctele 12-17 în vederea obținerii de informații relevante pentru identificarea riscurilor de denaturare semnificativă asociate relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată. (a se vedea punctul A8)

Înțelegerea relațiilor și tranzacțiilor entității cu partea afiliată

12. Discuția echipei misiunii dispusă⁸ de ISA 315 și ISA 240 trebuie să includă considerarea specifică a susceptibilității situațiilor financiare de a conține denaturări semnificative din cauza fraudei sau erorii care ar putea rezulta din relațiile și tranzacțiile cu partea afiliată. (a se vedea punctele A9-A10)
13. Auditorul trebuie să intervieveze conducerea cu privire la:
 - (a) Identitatea părților afiliate entității, inclusiv schimbările față de perioada precedentă; (a se vedea punctele A11-A14)
 - (b) Natura relațiilor dintre entitate și aceste părți afiliate; și
 - (c) Posibilitatea ca entitatea să fi intrat în orice fel de tranzacții cu aceste părți afiliate pe parcursul perioadei și, dacă da, tipul și scopul acestor tranzacții.
14. Auditorul trebuie să intervieveze conducerea și alte persoane din entitate și să efectueze alte proceduri de evaluare a riscului considerate a fi adecvate,

⁷ ISA 315, punctul 5 și ISA 240, punctul 16

⁸ ISA 315, punctul 10 și ISA 240, punctul 15

pentru a obține o înțelegere a controalelor, acolo unde este cazul, pe care conducerea le-a instituit pentru: (a se vedea punctele A15-A20)

- (a) A identifica, a explica și a prezenta relațiile și tranzacțiile cu partea afiliată în conformitate cu cadrul general de raportare financiară aplicabil;
- (b) A autoriza și a aproba tranzacțiile și acordurile semnificative cu părțile afiliate; și (a se vedea punctul A21)
- (c) A autoriza și a aproba tranzacțiile și acordurile semnificative care se află în afara cursului normal al activității.

Menținerea atenției cu privire la informațiile privind părțile afiliate în momentul revizuirii evidențelor sau documentelor

15. Pe parcursul auditului, auditorul trebuie să fie atent, atunci când inspectează evidențele sau documentele, cu privire la acorduri sau alte informații care pot indica existența relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată pe care conducerea nu le-a identificat sau nu le-a prezentat în prealabil auditorului. (a se vedea punctele A 22-A 23)

În particular, auditorul trebuie să inspecteze următoarele aspecte pentru indicații cu privire la existența relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată pe care conducerea nu le-a identificat sau nu le-a prezentat în prealabil auditorului:

- (a) Confirmări legale sau de la bănci obținute ca parte a procedurilor auditorului;
 - (b) Procesele verbale ale întâlnirilor acționarilor și ale persoanelor însărcinate cu guvernanta; și
 - (c) Orice alte evidențe sau documente pe care auditorul le consideră necesare în circumstanțele entității.
16. Dacă auditorul identifică tranzacții semnificative care se află în afara cursului normal al activității atunci când efectuează procedurile de audit dispuse la punctul 15 sau atunci când efectuează alte proceduri de audit, auditorul trebuie să intervieveze conducerea cu privire la: (a se vedea punctele A24-A25)
 - (a) Natura acestor tranzacții; și (a se vedea punctul A26)
 - (b) Posibilitatea să fie implicate părți afiliate. (a se vedea punctul A27)
 17. Auditorul trebuie să comunice celorlalți membri ai echipei misiunii informațiile relevante cu privire la părțile afiliate entității. (a se vedea punctul A28)

Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă asociate relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată

18. Atunci când se îndeplinește cerința ISA 315 de a identifica și evalua riscurile de denaturare semnificativă⁹, auditorul trebuie să identifice și să evalueze riscurile de denaturare semnificativă asociate relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată și să stabilească dacă oricare din acele riscuri reprezintă riscuri semnificative. Atunci când stabilește acest lucru, auditorul trebuie să aibă în vedere tranzacțiile semnificative cu partea afiliată identificate care se află în afara cursului normal al activității drept sursă de riscuri semnificative.
19. Dacă auditorul identifică factori de risc de fraudă (inclusiv circumstanțe care fac referire la existența unei părți afiliate cu influență dominantă) atunci când efectuează procedurile de evaluare a riscului și activitățile conexe în relație cu părțile afiliate, auditorul trebuie să aibă în vedere astfel de informații atunci când identifică și evaluează riscurile de denaturare semnificativă cauzată de fraudă, în conformitate cu ISA 240. (a se vedea punctele A6 și A29-A30)

Răspunsul la riscurile de denaturare semnificativă asociate relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată

20. Ca parte din cerința ISA 330 ca auditorul să răspundă la riscurile evaluate¹⁰, auditorul concepe și efectuează proceduri suplimentare de audit pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la riscurile evaluate de denaturare semnificativă asociate cu relațiile și tranzacțiile cu partea afiliată. Aceste proceduri de audit trebuie să le includă pe cele dispuse de punctele 21-24. (a se vedea punctele A31-A34)

Identificarea părților afiliate sau a tranzacțiilor semnificative cu partea afiliată care nu au fost identificate sau prezentate în prealabil

21. Dacă auditorul identifică acorduri sau informații care sugerează existența relațiilor sau tranzacțiilor cu partea afiliată pe care conducerea nu le-a identificat sau nu le-a prezentat auditorului în prealabil, auditorul trebuie să stabilească dacă circumstanțele în cauză confirmă existența unor astfel de tranzacții sau relații.
22. Dacă auditorul identifică părți afiliate sau tranzacții semnificative cu partea afiliată pe care conducerea nu le-a identificat sau prezentat în prealabil auditorului, auditorul trebuie:
 - (a) Să comunice imediat informațiile relevante celorlalți membri ai echipei misiunii; (a se vedea punctul A35)
 - (b) Acolo unde cadrul general de raportare financiară aplicabil instituie cerințe privind părțile afiliate:

⁹ ISA 315, punctul 25.

¹⁰ ISA 330, punctele 5-6.

- Să solicite conducerii să identifice toate tranzacțiile cu părțile afiliate nou identificate pentru evaluarea ulterioară a auditorului; și
 - Să intervieveze cu privire la motivul pentru care controalele entității asupra tranzacțiilor și relațiilor cu partea afiliată nu au permis identificarea sau prezentarea relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată;
- (c) Să efectueze proceduri de audit de fond adecvate cu privire la astfel de părți afiliate sau tranzacții semnificative cu partea afiliată nou identificate; (a se vedea punctul A36)
- (d) Să aibă în vedere riscul să existe alte părți afiliate sau tranzacții semnificative cu partea afiliată, pe care conducerea nu le-a identificat sau prezentat în prealabil auditorului, și să efectueze proceduri de audit suplimentare acolo unde este necesar; și
- (e) Dacă neprezentarea din partea conducerii pare să fie intenționată (și prin urmare indică un risc de denaturare semnificativă cauzată de fraudă), să evalueze implicațiile pentru audit. (a se vedea punctul A37)

Tranzacții semnificative cu partea afiliată identificate în afara cursului normal al activității

23. Pentru tranzacțiile semnificative cu partea afiliată identificate în afara cursului normal al activității, auditorul trebuie:
- (a) Să inspecteze contractele sau acordurile care stau la baza acestora, dacă există, și să evalueze dacă:
- Rațiunea economică (sau lipsa acesteia) a tranzacțiilor sugerează faptul că acestea au fost încheiate pentru a elabora o raportare financiară frauduloasă sau pentru a ascunde o apropiere abuzivă a activelor;¹¹ (a se vedea punctele A38-A39)
 - Termenii tranzacțiilor sunt consecvenți cu explicațiile conducerii; și
 - Tranzacțiile au fost justificate și prezentate adecvat în conformitate cu cadrul general de raportare financiară aplicabil; și
- (b) Să obțină probe de audit că tranzacțiile au fost autorizate și aprobate adecvat. (a se vedea punctele A40-A41)

Afirmații că tranzacțiile cu partea afiliată au fost efectuate în baza unor termeni echivalenți celor care determină tranzacțiile efectuate pe principiul lungimii de braț.

24. Dacă conducerea a realizat o afirmație în situațiile financiare că o tranzacție cu partea afiliată a fost efectuată în baza unor termeni echivalenți celor care

¹¹ ISA 240, punctul 32 litera(c)

determină o tranzacție efectuată pe principiul lungimii de braț, auditorul trebuie să obțină probe de audit suficiente și adecvate cu privire la afirmația respectivă. (a se vedea punctele A42-A45)

Evaluarea justificării și prezentării relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată identificate

25. În formarea unei opinii cu privire la situațiile financiare în conformitate cu ISA 700,¹² auditorul trebuie să evalueze: (a se vedea punctul A46)
 - (a) Dacă tranzacțiile și relațiile cu părțile afiliate identificate au fost justificate și prezentate adecvat în conformitate cu cadrul general de raportare financiară aplicabil; și (a se vedea punctul A47)
 - (b) Dacă efectele relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată:
 - Împiedică situațiile financiare să realizeze prezentarea fidelă (pentru cadrele generale de prezentare fidelă); sau
 - Fac ca situațiile financiare să inducă în eroare (pentru cadrele generale de conformitate).

Declarații scrise

26. Acolo unde cadrul general de raportare financiară aplicabil instituie cerințe privind părțile afiliate, auditorul trebuie să obțină declarații scrise de la conducere și, acolo unde este cazul, de la persoanele însărcinate cu guvernanța, că: (a se vedea punctele A48-A49)
 - (a) Aceștia au prezentat auditorului identitatea părților afiliate entității și toate relațiile și tranzacțiile cu partea afiliată de care aceștia au cunoștință; și
 - (b) Aceștia au justificat și prezentat adecvat aceste relații și tranzacții în conformitate cu cerințele cadrului general.

Comunicarea cu persoanele însărcinate cu guvernanța

27. Cu excepția cazului în care toate persoanele însărcinate cu guvernanța sunt implicate în conducerea entității¹³, auditorul trebuie să comunice cu persoanele însărcinate cu guvernanța aspectele semnificative care apar pe parcursul auditului în legătură cu părțile afiliate entității. (a se vedea punctul A50)

Documentație

28. Auditorul trebuie să includă în documentația de audit numele părților afiliate identificate și natura relațiilor cu partea afiliată.¹⁴

¹² ISA 700, „Formularea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare”, punctele 10-15

¹³ ISA 260, „Comunicarea cu persoanele însărcinate cu guvernanța”, punctul 13

¹⁴ ISA 230, „Documentația de audit”, punctele 8-11 și punctul A6

Aplicare și alte materiale explicative

Responsabilitățile auditorului

Cadre generale de raportare financiară care instituie cerințe minimale privind părțile afiliate (a se vedea punctul 4)

- A1. Un cadru general de raportare financiară aplicabil care instituie cerințe minimale privind părțile afiliate este un cadru care definește înțelesul părților afiliate dar definiția respectivă are un domeniu de aplicare semnificativ mai restrâns decât definiția stabilită la punctul 10 litera (b) subpunctul (ii) al prezentului ISA, astfel încât o cerință din cadrul general de prezentare a relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată s-ar aplica unui număr semnificativ mai redus de relații și tranzacții cu partea afiliată.

Cadre generale de prezentare fidelă [a se vedea punctul 4 litera (a)]

- A2. În contextul unui cadru general de prezentare fidelă¹⁵, relațiile și tranzacțiile cu partea afiliată pot împiedica situațiile financiare să realizeze prezentarea fidelă dacă, de exemplu, realitatea economică a unor astfel de relații și tranzacții cu partea afiliată nu este reflectată în mod corespunzător în situațiile financiare. De exemplu, este posibil ca prezentarea fidelă să nu fie realizată dacă vânzarea unei proprietăți de către entitate către un acționar care controlează, la un preț supraevaluat sau subevaluat față de valoarea reală a pieței a fost justificată drept o tranzacție care implică profit sau pierdere pentru entitate atunci când poate constitui o contribuție sau o returnare a capitalului sau plata unor dividende.

Cadre generale de conformitate [a se vedea punctul 4 litera (b)]

- A3. În contextul unui cadru general de conformitate, depinde de circumstanțele particulare ale misiunii dacă relațiile și tranzacțiile cu partea afiliată fac ca situațiile financiare să inducă în eroare așa cum este menționat în ISA 700. De exemplu, chiar dacă neprezentarea tranzacțiilor cu partea afiliată în situațiile financiare este în conformitate cu cadrul general și legea sau reglementările aplicabile, situațiile financiare ar putea să inducă în eroare dacă o cantitate semnificativă din veniturile entității provine din tranzacțiile cu partea afiliată și acest aspect nu este prezentat. Cu toate acestea, este un caz rar întâlnit ca auditorul să considere că situațiile financiare întocmite și prezentate în conformitate cu un cadru general de conformitate induc în

¹⁵ ISA 200, punctul 13 litera (a) definește înțelesul prezentării fidele și cadrele de conformitate

eroare dacă auditorul determină că, în conformitate cu ISA 210¹⁶, cadrul general este acceptabil¹⁷.

Definiția unei părți afiliate [a se vedea punctul 10 litera (b)]

- A4. Majoritatea cadrelor generale de raportare financiară discută conceptele de control și influență semnificativă. Deși este posibil ca acestea să discute aceste concepte utilizând termeni diferiți, acestea explică în general faptul că:
- (a) Controlul reprezintă puterea de a guverna politicile financiare și operaționale ale unei entități în vederea obținerii de beneficii din activitățile sale; și
 - (b) Influența semnificativă (care poate fi obținută prin deținerea de acțiuni, prin statut sau prin acord) reprezintă puterea de a participa la deciziile privind politicile operaționale sau financiare ale unei entități, dar nu presupune un control asupra politicilor respective.
- A5. Existența următoarelor relații poate indica prezența controlului sau a influenței semnificative:
- (a) deținerea directă sau indirectă a capitalurilor proprii entității sau alte interese financiare în entitate.
 - (b) deținerea directă sau indirectă de către entitate a capitalurilor proprii sau alte interese financiare în alte entități.
 - (c) Apartenența la grupul persoanelor însărcinate cu guvernanta sau la cel al conducerii cheie (ex: acei membri ai conducerii care dețin autoritatea și responsabilitatea de a planifica, direcționa și controla activitățile entității).
 - (d) Apartenența la familia apropiată a oricărei persoane din cele la care se face referire la litera (c)
 - (e) Întreținerea unei relații semnificative de afaceri cu oricare din persoanele la care se face referire la litera (c).

Părți afiliate cu influență dominantă

- A6. Părțile afiliate, în virtutea abilității acestora de a exercita control sau o influență semnificativă, se pot afla în situația de a exercita o influență dominantă asupra entității sau asupra conducerii acesteia. Considerarea unui astfel de comportament este relevantă în identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă, așa cum este explicat mai detaliat la punctele A29-A30.

¹⁶ ISA 210, „Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit”, punctul 6 litera (a)

¹⁷ ISA 700, punctul A12.

Entități cu scop special în calitate de părți afiliate

- A7. În anumite circumstanțe, o entitate cu scop special¹⁸ poate fi parte afiliată entității deoarece este posibil ca entitatea să o controleze în fapt, chiar dacă entitatea deține o mică parte din capitalurile proprii ale entității cu scop special sau nu are nicio participație la capitalul acesteia.

Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe*Riscurile de denaturare semnificativă asociate relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată (a se vedea punctul 11)*

Considerații specifice entităților din sectorul public

- A8. Responsabilitățile auditorului din sectorul public cu privire la relațiile și tranzacțiile cu partea afiliată pot fi afectate de mandatul de audit sau de obligațiile cu privire la entitățile din sectorul public stipulate de lege, reglementări sau prin exercitarea unei alte autorități. În consecință, este posibil ca responsabilitățile auditorului din sectorul public să nu fie limitate la tratarea riscurilor de denaturare semnificativă asociate relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată, fiind, de asemenea, posibil să includă o responsabilitate mai largă cu privire la tratarea riscurilor de neconformitate cu legea, reglementările sau cu altă autoritate care guvernează organismele din sectorul public și care instituie cerințe specifice în desfășurarea activității cu părțile afiliate. Mai departe, este posibil ca auditorul din sectorul public să fie nevoit să țină cont de cerințele de raportare financiară din sectorul public pentru relațiile și tranzacțiile cu partea afiliată care ar putea diferi de cele din sectorul privat.

Înțelegerea relațiilor și tranzacțiilor entității cu partea afiliată

Discuția echipei misiunii (a se vedea punctul 12)

- A9. Aspectele care pot fi tratate în discuția echipei misiunii includ:
- Natura și amploarea relațiilor și tranzacțiilor entității cu părțile afiliate (utilizând, de exemplu, evidența auditorului cu privire la părțile afiliate identificate, actualizată după fiecare audit)
 - Evidențierea importanței menținerii scepticismului profesional pe parcursul auditului cu privire la o potențială denaturare semnificativă asociată relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată.
 - Circumstanțele sau condițiile entității care pot indica existența unor relații și tranzacții cu partea afiliată pe care conducerea nu le-a identificat sau nu le-a prezentat auditorului (ex: o structură organizațională complexă, utilizarea entităților cu scop special pentru tranzacții în afara bi-

¹⁸ ISA 315, punctele A26-A27, oferă îndrumare cu privire la natura entităților cu scop special

- lanțului, sau un sistem informațional neadecvat).
- Evidențele sau documentele care pot indica existența unor relații sau tranzacții cu partea afiliată.
 - Importanța pe care conducerea sau persoanele însărcinate cu guvernarea o acordă identificării, justificării și prezentării tranzacțiilor și relațiilor cu părțile afiliate (acolo unde cadrul general de raportare financiară instituie cerințe privind părțile afiliate), și riscul aferent ca conducerea să eludeze controalele relevante.
- A10. În plus, discuția în contextul fraudei poate include considerații specifice cu privire la felul în care pot fi implicate părțile afiliate în fraudă. De exemplu:
- Felul în care entitățile cu scop special controlate de conducere pot fi utilizate pentru a facilita administrarea câștigurilor.
 - Felul în care tranzacțiile dintre entitate și un partener de afaceri cunoscut al unui membru cheie al conducerii pot fi aranjate astfel încât să faciliteze apropierea abuzivă a activelor entității.

Identitatea părților afiliate entității [a se vedea punctul 13 litera (a)]

- A11. Acolo unde cadrul general de raportare financiară aplicabil instituie cerințe privind părțile afiliate, este foarte probabil ca informațiile cu privire la identitatea părților afiliate entității să fie deja disponibile conducerii deoarece sistemele informaționale ale entității vor trebui să înregistreze, proceseze și să rezume relațiile și tranzacțiile cu partea afiliată pentru a permite entității să îndeplinească cerințele de justificare și de prezentare din cadrul general. Prin urmare, este foarte probabil ca conducerea să aibă o listă accesibilă a părților afiliate și a schimbărilor față de perioada anterioară. Pentru misiunile recurente, efectuarea interviurilor oferă o bază pentru compararea informațiilor furnizate de conducere cu evidențele auditorului cu privire la părțile afiliate înregistrate în auditurile anterioare.
- A12. Cu toate acestea, acolo unde cadrul general nu instituie cerințe privind părțile afiliate, este posibil ca entitatea să nu aibă astfel de sisteme funcționale. În aceste circumstanțe, este posibil ca conducerea să nu fie la curent cu existența tuturor părților afiliate. Cu toate acestea, cerința privind interviuarea, specificată la punctul 13 se aplică în continuare deoarece este posibil ca conducerea să aibă cunoștință de existența acestor părți care îndeplinesc definiția enunțată în prezentul ISA. Cu toate acestea, într-un astfel de caz, este probabil ca interviuările auditorului cu privire la identificarea părților afiliate entității să facă parte din procedurile de evaluare a riscului ale auditorului și din activitățile conexe efectuate în conformitate cu ISA 315 pentru a obține informații cu privire la:

- structura acționariatului și structura de guvernanță a entității;
- Tipurile de investiții pe care entitatea le realizează sau pe care plănuiește să le realizeze; și
- Felul în care este structurată și finanțată entitatea.

În cazul particular al relațiilor de control comun, având în vedere că este foarte probabil ca conducerea să fie la curent cu existența unor astfel de relații, dacă acestea au o semnificație de natură economică pentru entitate, interviurile auditorului pot fi mai eficiente atâta timp cât sunt concentrate pe eventualitatea ca părțile cu care entitatea se angajează în tranzacții semnificative sau împarte resurse într-un grad semnificativ să fie părți afiliate.

- A13. În contextul unui audit al unui grup, ISA 600 dispune ca echipa misiunii grupului să furnizeze fiecărui auditor al componentelor o listă a părților afiliate întocmită de conducerea grupului și a oricăror alte părți afiliate de care echipa misiunii grupului are cunoștință.¹⁹ Atunci când entitatea este o componentă a unui grup, această informație furnizează o bază utilă pentru interviurile conducerii realizate de auditor cu privire la identitatea părților afiliate entității.
- A14. De asemenea, auditorul poate obține anumite informații cu privire la identitatea părților afiliate entității prin intermediul interviurilor conducerii pe parcursul procesului de acceptare sau continuare a misiunii.

Controalele entității asupra tranzacțiilor și relațiilor cu partea afiliată (a se vedea punctul 14)

- A15. Alte persoane din cadrul entității sunt persoanele considerate a avea cunoștință de relațiile și tranzacțiile cu partea afiliată ale entității și de controalele entității asupra unor asemenea relații și tranzacții. Acestea pot include, în măsura în care nu fac parte din conducere:
- Persoanele însărcinate cu guvernanta;
 - Personalul aflat în poziția de a iniția, procesa sau înregistra tranzacții care sunt în același timp și semnificative și în afara cursului normal al activității entității și persoanele care supervizează și monitorizează acest personal;
 - Auditorii interni;
 - Consilieri juridici interni; și
 - Directorul departamentului de etică sau o persoană echivalentă.
- A16. Auditul este efectuat pornind de la premisa că conducerea și, acolo unde este cazul, persoanele însărcinate cu guvernanta au luat la cunoștință și au

¹⁹ ISA 600, „Considerente speciale – auditurile situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)”, punctul 40 litera (e)

înțeles că au responsabilitatea de a întocmi situațiile financiare în conformitate cu cadrul general de raportare financiară aplicabil, inclusiv prezentarea fidelă acolo unde este cazul, și pentru controlul intern pe care conducerea, și acolo unde este cazul, persoanele însărcinate cu guvernanta, îl consideră necesar pentru a permite întocmirea situațiilor financiare fără denaturări semnificative cauzate de fraudă sau de eroare²⁰. În acest sens, acolo unde cadrul general instituie cerințe privind părțile afiliate, întocmirea situațiilor financiare presupune ca conducerea, sub supravegherea persoanelor însărcinate cu guvernanta, să conceapă, să implementeze și să mențină controale adecvate asupra relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată astfel încât acestea să fie identificate, justificate și prezentate adecvat în conformitate cu cadrul general. În rolul lor de supraveghere, persoanele însărcinate cu guvernanta monitorizează felul în care conducerea își îndeplinește responsabilitatea cu privire la aceste controale. În afara cerințelor cu privire la părțile afiliate pe care le poate institui cadrul general, persoanele însărcinate cu guvernanta pot, prin prisma rolului lor de supraveghere, să obțină informații de la conducere care să le permită să înțeleagă natura și rațiunea economică a relațiilor și tranzacțiilor entității cu partea afiliată.

A17. În îndeplinirea cerinței ISA 315 de a obține o înțelegere cu privire la mediul controlului²¹, auditorul poate avea în vedere aspecte ale mediului controlului relevante pentru atenuarea riscurilor de denaturare semnificativă asociate relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată, precum:

- Codurile etice interne, comunicate adecvat personalului entității și puse în aplicare, care să guverneze circumstanțele în care entitatea poate încheia anumite tipuri de tranzacții cu partea afiliată
- Politicile și procedurile pentru prezentarea liberă și la timp a intereselor pe care conducerea și persoanele însărcinate cu guvernanta le au în tranzacțiile cu partea afiliată.
- Atribuirea responsabilităților în cadrul entității pentru identificarea, luarea în evidență, rezumarea și prezentarea tranzacțiilor cu partea afiliată.
- Prezentarea la timp și discuția între conducere și persoanele însărcinate cu guvernanta cu privire la tranzacțiile semnificative cu părțile afiliate din afara cursului normal al activității entității, inclusiv dacă persoanele însărcinate cu guvernanta au pus corespunzător în discuție rațiunea economică a unor astfel de tranzacții (de exemplu, prin solicitarea de consiliere de la consultanți profesionali externi).

²⁰ ISA 200, punctul A2

²¹ ISA 315, punctul 14

- Îndrumări clare pentru aprobarea tranzacțiilor cu partea afiliată care implică conflicte de interese reale sau aparente, cum ar fi aprobarea de către un subcomitet al persoanelor însărcinate cu guvernanta care să conțină indivizi independenți de conducere.
 - Revizuiți periodice ale auditorilor interni, acolo unde este cazul.
 - Acțiunea proactivă întreprinsă de conducere pentru a rezolva problemele de prezentare privind părțile afiliate, cum ar fi prin solicitarea de consiliere de la auditor sau de la un consultant juridic extern.
 - Existența politicilor și procedurilor de denunțare a neregulilor, acolo unde este cazul.
- A18. Controalele asupra relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată din cadrul anuntor entități ar putea fi deficiente sau inexistente din anumite motive, precum:
- Importanța scăzută acordată de conducere identificării și prezentării relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată.
 - Lipsa unei supravegheri corespunzătoare din partea persoanelor însărcinate cu guvernanta.
 - Eludarea intenționată a acestor controale deoarece prezentările părților afiliate ar putea dezvălui informații pe care conducerea le consideră confidențiale, de exemplu, existența unor tranzacții care implică membri ai familiei conducerii.
 - Înțelegerea insuficientă din partea conducerii a cerințelor cadrului general de raportare financiară aplicabil privind părțile afiliate.
 - Absența cerințelor privind prezentarea informațiilor din cadrul general de raportare financiară aplicabil.
- Acolo unde astfel de controale sunt ineficiente sau nu există, este posibil ca auditorul să nu fie capabil să obțină probe de audit suficiente și adecvate cu privire la relațiile și tranzacțiile cu partea afiliată. În acest caz, auditorul ar trebui, în conformitate cu ISA 705²² să considere implicațiile pentru audit, inclusiv opinia din raportul auditorului.
- A19. Raportarea financiară frauduloasă implică de cele mai multe ori eludarea de către conducere a controalelor care altfel par a fi eficiente²³. Riscul ca conducerea să eludeze controalele este mai ridicat dacă conducerea are relații care implică control sau o influență semnificativă asupra părților cu care entitatea are relații de afaceri, deoarece aceste relații ar putea oferi conducerii mai multe stimulări și oportunități de a săvârși o fraudă. De exemplu, interesele financiare ale conducerii în anumite părți afiliate pot stimula conducerea să eludeze controalele prin (a) dirijarea entității, îm-

²² ISA 705, „Modificări ale opiniei raportului auditorului independent”

²³ ISA 240, punctele 31 și A4

potriva intereselor sale, în încheierea de tranzacții în beneficiul părților respective, sau prin (b) înțelegerea secretă cu părțile respective sau controlarea acțiunilor acestora. Exemplele de posibile fraude includ:

- Crearea de termeni fictivi ai tranzacției cu părțile afiliate concepuți pentru a denatura rațiunea economică a acestor tranzacții.
- Organizarea frauduloasă a transferului de active de la sau către conducere sau alte persoane la valori semnificativ superioare sau inferioare valorii reale a pieței.
- Implicarea în tranzacții complexe cu părțile afiliate, precum în cele cu entitățile cu scop special, care sunt structurate astfel încât să denatureze poziția financiară sau activitatea financiară a entității.

Considerații specifice entităților mai mici

- A20. Este probabil ca activitățile de control în entitățile mai mici să fie mai puțin formale și ca entitățile să nu aibă procese documentate pentru abordarea relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată. Un manager-proprietar poate diminua anumite riscuri care apar în urma tranzacțiilor cu partea afiliată, sau potențial să crească riscurile respective, prin implicarea activă în toate aspectele principale ale tranzacțiilor. Pentru astfel de entități, auditorul poate obține o înțelegere a relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată și a controalelor care ar putea exista asupra acestora prin intermediul interviuării conducerii, combinată cu alte proceduri, cum ar fi observarea activităților de supraveghere și revizuire ale conducerii și inspectarea documentației relevante.

Autorizarea și aprobarea tranzacțiilor semnificative și a acordurilor [a se vedea punctul 14 litera (b)]

- A21. Autorizarea implică permisiunea unei părți sau unor părți care dețin autoritatea corespunzătoare (fie conducerea, persoanele însărcinate cu guvernanta sau acționarii entității) acordată entității de a încheia tranzacții specifice în conformitate cu criterii predeterminate, fondate pe raționamente sau nu. Aprobarea implică acceptarea de către părțile respective a tranzacțiilor în care a intrat entitatea, în urma satisfacerii criteriilor pe baza cărora a fost acordată autorizarea. Exemplele de controale pe care entitatea este posibil să le fi instituit pentru a autoriza și aproba tranzacțiile semnificative și acordurile cu părțile afiliate sau tranzacțiile semnificative și acordurile din afara cursului normal al activității includ:

- Monitorizarea controalelor pentru a identifica astfel de tranzacții și acorduri pentru autorizare și aprobare.
- Aprobarea termenilor și condițiilor tranzacțiilor și acordurilor de către

conducere, de către persoanele însărcinate cu guvernanta sau, acolo unde este cazul, de acționari.

Menținerea atenției cu privire la informațiile privind părțile afiliate în momentul revizuirii evidențelor sau documentelor

Evidențele sau documentele pe care auditorul le poate inspecta (a se vedea punctul 15)

A22. Pe parcursul auditului, auditorul poate inspecta evidențele sau documentele care pot furniza informații cu privire la relațiile și tranzacțiile cu partea afiliată, precum:

- Confirmările de la părțile terțe obținute de auditor (în completare la confirmările legale și bancare).
- Declarațiile privind impozitul pe venit ale entității.
- Informațiile furnizate de entitate organelor de reglementare.
- Registrul acționarilor pentru identificarea principalilor acționari ai entității.
- Declarațiile conducerii și ale persoanelor însărcinate cu guvernanta privind conflictele de interese.
- Evidențele investițiilor entității și cele privind planurile de pensii ale acesteia.
- Contractele și acordurile cu conducerea cheie sau cu persoanele însărcinate cu guvernanta.
- Contractele și acordurile semnificative care nu se află în cadrul cursului normal al activității entității.
- Facturile specifice și corespondența cu consultanții profesionali ai entității.
- Polițele de asigurare de viață achiziționate de entitate.
- Contractele semnificative renegociate de entitate pe parcursul perioadei.
- Rapoartele auditorilor interni.
- Documentele înregistrate de entitate la un organism de reglementare a titlurilor de valori (ex: prospectele).

Acordurile care pot indica existența relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată neidentificate sau neprezentate anterior.

A23. Un acord presupune o înțelegere formală sau informală între entitate și una sau mai multe părți pentru scopuri precum:

- Instituirea unei relații de afaceri prin intermediul structurilor și instrumentelor corespunzătoare.
- Efectuarea unor anumite tipuri de tranzacții în anumiți termeni și condiții.

- Furnizarea serviciilor sau a susținerii financiare desemnate .

Exemplele de acorduri care pot indica existența unor relații sau tranzacții cu partea afiliată pe care conducerea nu le-a identificat sau prezentat în prealabil auditorului includ:

- Participarea la parteneriate fără statut juridic cu alte părți.
- Acordurile privind prestarea de servicii anumitor părți în termeni și condiții care sunt în afara cursului normal al activității.
- Garanțiile și relațiile cu giranții.

Identificarea tranzacțiilor semnificative din afara cursului normal al activității (a se vedea punctul 16)

A24. Obținerea de informații suplimentare cu privire la tranzacțiile semnificative din afara cursului normal al activității permite auditorului să evalueze dacă factorii de risc de fraudă sunt prezenți, în cazul în care există, și să identifice riscurile de denaturare semnificativă acolo unde cadrul general de raportare financiară aplicabil instituie cerințe privind părțile afiliate.

A25. Exemplele de tranzacții din afara cursului normal al activității pot include:

- Tranzacții complexe cu capitaluri proprii, cum ar fi restructurarea corporativă sau achizițiile.
- Tranzacții cu entități offshore din jurisdicții cu legi corporative slabe.
- Închirierea de proprietăți sau prestarea de servicii de administrare de către entitate unei alte părți fără contraprestație.
- Vânzări cărora le-au fost aplicate reduceri sau rambursări neobișnuit de ridicate.
- Tranzacții cu acorduri circulare, de exemplu, vânzări care presupun angajamentul de a recumpăra.
- Tranzacții în baza unor contracte ai căror termeni sunt modificați înainte de expirare.

Înțelegerea naturii tranzacțiilor semnificative din afara cursului normal al activității [a se vedea punctul 16 litera (a)]

A26. Intervievarea cu privire la natura tranzacțiilor semnificative din afara cursului normal al activității entității presupune obținerea unei înțelegeri cu privire la rațiunea economică a tranzacțiilor și a termenilor și condițiilor în baza cărora acestea au fost angajate.

Intervievarea cu privire la posibila implicare a părților afiliate [a se vedea punctul 16 litera (b)]

A27. O parte afiliată ar putea fi implicată într-o tranzacție semnificativă din afara cursului normal al activității nu numai prin directă influențare a tranzacției

ca fiind o parte a tranzacției, dar și prin influențarea indirectă a acestora printr-un intermediar. O astfel de influență ar putea indica prezența unui factor de risc de fraudă.

Comunicarea informațiilor privind părțile afiliate membrilor echipei misiunii (a se vedea punctul 17)

A28. Informațiile relevante privind părțile afiliate care pot fi comunicate între membrii echipei misiunii includ, de exemplu:

- Identitatea părților afiliate entității.
- Natura relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată.
- Relațiile și tranzacțiile complexe cu părțile afiliate care ar putea solicita considerații specifice de audit, în special tranzacții în care conducerea sau persoanele însărcinate cu guvernanta sunt implicate din punct de vedere financiar.

Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă asociate relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată

Factori de risc de fraudă asociați unei părți afiliate cu influență dominantă (a se vedea punctul 19)

A29. Dominarea conducerii de către o singură persoană sau un grup restrâns de persoane fără echilibrarea controalelor reprezintă un factor de risc de fraudă²⁴. Indicatorii de influență dominantă exercitată de o parte afiliată includ:

- Partea afiliată s-a opus deciziilor de activitate semnificative luate de conducere sau de persoanele însărcinate cu guvernanta.
- Tranzacțiile semnificative sunt înaintate părții afiliate pentru aprobarea finală.
- Dezbaterile cu privire la propunerile de afaceri inițiate de partea afiliată sunt reduse sau inexistente între conducere și persoanele însărcinate cu guvernanta.
- Tranzacțiile care implică partea afiliată (sau un membru apropiat al familiei părții afiliate) sunt foarte rar revizuite și aprobate independent.

Influența dominantă poate de asemenea să existe în anumite cazuri dacă partea afiliată a jucat un rol important în înființarea entității și continuă să joace un rol important în administrarea entității.

A30. În prezența altor factori de risc, existența unei părți afiliate cu influență dominantă poate indica riscuri semnificative de denaturare semnificativă cauzată de fraudă. De exemplu:

²⁴ ISA 240, Anexa 1

- O cifră de afaceri neobișnuit de mare a managerilor de la nivel înalt și a consultanților profesionali poate sugera existența unor practici de afaceri neetice sau frauduloase, care servesc scopurilor părții afiliate
- Utilizarea intermediarilor de afaceri pentru tranzacțiile semnificative pentru care nu pare să existe o justificare de afaceri clară poate sugera faptul că partea afiliată ar putea avea un interes într-o astfel de tranzacție prin controlul unor astfel de intermediari în scopuri de fraudă.
- Probe cu privire la participarea excesivă a părții afiliate sau preocuparea pentru selectarea politicilor contabile sau stabilirea estimărilor semnificative, care pot sugera posibilitatea existenței unei raportări financiare frauduloase.

Răspunsul la riscurile de denaturare semnificativă asociate relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată (a se vedea punctul 20)

- A31. Natura, plasarea în timp și amplexarea procedurilor de audit suplimentare pe care auditorul le poate selecta pentru a răspunde la riscurile evaluate de denaturare semnificativă asociate relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată depind de natura riscurilor respective și de circumstanțele entității²⁵.
- A32. Exemplele de proceduri de audit de fond pe care auditorul le poate efectua atunci când auditorul a evaluat un risc semnificativ conform căruia conducerea nu a justificat adecvat sau nu a prezentat tranzacții specifice cu partea afiliată în conformitate cu cadrul general de raportare financiară aplicabil (cauzat fie de o fraudă, fie de o eroare) includ:
- Confirmarea sau discutarea unor aspecte specifice ale tranzacțiilor cu intermediari precum băncile, firmele de avocatură, garanții sau agenții, acolo unde este cazul și unde nu este interzis prin lege, reglementări sau reguli de etică.
 - Confirmarea scopurilor, termenilor specifici sau valorilor tranzacțiilor cu partea afiliată (această procedură de audit poate fi mai puțin eficientă atunci când auditorul consideră că este foarte probabil ca entitatea să influențeze părțile afiliate în răspunsurile oferite auditorului).
 - Acolo unde este cazul, citirea situațiilor financiare sau a altor informații financiare relevante, dacă există, ale părților afiliate pentru probe privind contabilitatea tranzacțiilor din evidențele contabile ale părților afiliate.
- A33. Dacă auditorul a evaluat un risc semnificativ de denaturare semnificativă cauzată de fraudă ca rezultat al prezenței unei părți afiliate cu influență do-

²⁵ ISA 330 oferă îndrumare suplimentară cu privire la considerarea naturii, plasării în timp și amplexării procedurilor de audit suplimentare. ISA 240 instituie cerințe și oferă îndrumare cu privire la răspunsurile corespunzătoare la riscurile evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.

minantă, auditorul poate, în completare la cerințele generale ale ISA 240, să efectueze proceduri de audit ca cele ce urmează pentru a obține o înțelegere a relațiilor de afaceri pe care o astfel de parte afiliată ar fi putut-o stabili în mod direct sau indirect cu entitatea și să stabilească necesitatea de proceduri de audit de fond suplimentare:

- Intervievarea și discutarea cu conducerea și cu persoanele însărcinate cu guvernanta.
- Intervievarea părților afiliate.
- Inspectarea contractelor semnificative cu părțile afiliate.
- Cercetarea corespunzătoare a contextului, prin intermediul Internetului sau a bazelor de date externe specifice privind informațiile de afaceri.
- Revizuirea rapoartelor angajaților de denunțare a neregulilor atunci când acestea sunt păstrate.

A34. Depinzând de rezultatele procedurilor de evaluare a riscului ale auditorului, auditorul poate considera adecvat să obțină probe de audit fără să testeze controalele entității cu privire la relațiile și tranzacțiile cu partea afiliată. Cu toate acestea, în anumite circumstanțe, este posibil să nu poată fi obținute probe de audit suficiente și adecvate doar din procedurile de audit de fond în relație cu riscurile de denaturare semnificativă asociate relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată. De exemplu, atunci când tranzacțiile din interiorul grupului dintre entitate și componentele sale sunt numeroase și o cantitate semnificativă de informații cu privire la aceste tranzacții este inițiată, înregistrată, procesată sau raportată electronic într-un sistem integrat, auditorul poate stabili că nu poate concepe proceduri de audit de fond eficiente care ar reduce prin ele însele riscurile de denaturare semnificativă asociate acestor tranzacții la un nivel acceptabil de scăzut. Într-un astfel de caz, în îndeplinirea cerinței ISA 330 privind obținerea de probe de audit suficiente și adecvate referitoare la eficacitatea operațională a controalelor relevante²⁶, se dispune ca auditorul să testeze controalele entității asupra integralității și acurateței evidenței relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată.

Identificarea părților afiliate sau a tranzacțiilor semnificative cu părțile afiliate care nu au fost identificate sau prezentate în prealabil

Comunicarea informațiilor cu privire la părțile afiliate nou identificate către echipa misiunii [a se vedea punctul 22 litera (a)]

A35. Comunicarea rapidă a părților afiliate nou identificate către ceilalți membri ai echipei misiunii îi ajută pe aceștia în stabilirea dacă o astfel de informa-

²⁶ ISA 330, punctul 8 litera (b)

ție afectează rezultatul sau concluziile formulate în urma procedurilor de evaluare a riscului deja efectuate, inclusiv dacă riscul de denaturare semnificativă trebuie reevaluat.

Procedurile de fond privind părțile afiliate sau tranzacțiile semnificative cu partea afiliată nou identificate [a se vedea punctul 22 litera (c)]

A36. Exemplele de proceduri de audit de fond pe care auditorul le poate efectua cu privire la părțile afiliate sau tranzacțiile semnificative cu părțile afiliate nou identificate includ:

- Realizarea de interviuri cu privire la natura relațiilor entității cu părțile afiliate nou identificate, inclusiv (acolo unde este cazul și nu este interzis prin lege, reglementări sau reguli etice) interviuarea părților din afara entității despre care se crede că dețin cunoștințe semnificative cu privire la entitate și la activitatea acesteia, cum ar fi consultanții juridici, agenții principali, reprezentanții principali, consultanții, giranții sau alți parteneri de afaceri apropiați.
- Efectuarea unei analize a evidențelor contabile pentru tranzacțiile cu părțile afiliate nou identificate. O astfel de analiză poate fi facilitată prin utilizarea tehnicilor de audit asistate de computer.
- Verificarea termenilor și condițiilor tranzacțiilor cu partea afiliată nou identificate și evaluarea dacă aceste tranzacții au fost justificate și prezentate adecvat în conformitate cu cadrul general de raportare financiară aplicabil.

Neprezentarea intenționată a informațiilor din partea conducerii [a se vedea punctul 22 litera (e)]

A37. Cerințele și îndrumarea din ISA 240 cu privire la responsabilitățile auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor financiare sunt relevante atunci când conducerea pare să fi omis în mod intenționat prezentarea către auditor a informațiilor privind părțile afiliate sau tranzacțiile semnificative cu partea afiliată. De asemenea, auditorul poate stabili dacă este necesar să reevalueze credibilitatea răspunsurilor conducerii la interviurile auditorului și a declarațiilor conducerii către auditor.

Tranzacții semnificative cu părțile afiliate identificate în afara cursului normal al activității entității

Evaluarea rațiunii economice a tranzacțiilor cu partea afiliată (a se vedea punctul 23)

A38. În evaluarea rațiunii economice a unei tranzacții semnificative cu partea afiliată din afara cursului normal al activității entității, auditorul poate avea în vedere următoarele:

- Dacă tranzacția:
 - Este extrem de complexă (ex: aceasta poate presupune mai multe părți afiliate într-un grup consolidat)
 - Are termeni comerciali neobișnuiți, precum prețuri, dobânzi, garanții și termeni de rambursare neobișnuite
 - Nu este justificată de o rațiune economică.
 - Implică părți afiliate neidentificate în prealabil.
 - Este procesată într-o manieră neobișnuită.
- Dacă conducerea a discutat natura și justificarea unei astfel de tranzacții cu persoanele însărcinate cu guvernanta.
- Dacă conducerea acordă mai multă importanță unui tratament contabil specific mai degrabă decât bazelor economice ale tranzacției.

Dacă explicațiile conducerii sunt semnificativ inconsecvente cu termenii tranzacției cu partea afiliată, în conformitate cu ISA 500²⁷, se dispune ca auditorul să analizeze credibilitatea explicațiilor și declarațiilor conducerii cu privire la alte aspecte semnificative.

- A39. Auditorul poate de asemenea să încerce să înțeleagă rațiunea economică a unei astfel de tranzacții din perspectiva părții afiliate, deoarece acest lucru poate ajuta auditorul să înțeleagă mai bine realitatea economică a tranzacției și motivul pentru care aceasta a fost efectuată. O rațiune economică din perspectiva părții afiliate care pare a fi inconsecventă cu natura activității sale poate reprezenta un factor de risc de fraudă.

Autorizarea și aprobarea tranzacțiilor semnificative cu partea afiliată [a se vedea punctul 23 litera (b)]

- A40. Autorizarea și aprobarea de către conducere, de către persoanele însărcinate cu guvernanta sau, acolo unde cazul, de către acționari a tranzacțiilor semnificative cu partea afiliată din afara cursului normal al activității entității pot furniza probe de audit că aceste tranzacții au fost luate în considerare în mod adecvat la niveluri corespunzătoare în cadrul entității și că termenii și condițiile au fost reflectate adecvat în situațiile financiare. Existența tranzacțiilor de această natură care nu au fost supuse autorizării și aprobării, în absența explicațiilor raționale bazate pe discuția cu conducerea și cu persoanele însărcinate cu guvernanta, poate indica riscuri de denaturare semnificativă cauzată de eroare sau de fraudă. În aceste circumstanțe, este posibil ca auditorul să fie nevoit să fie atent la alte tranzacții de natură similară. Cu toate acestea, este posibil ca autorizarea și aprobarea să nu fie suficiente pentru concluzionarea că riscurile de denaturare semnifica-

²⁷ ISA 500, „Probe de audit”, punctul 11.

tivă cauzată de fraudă sunt absente deoarece autorizarea și aprobarea pot fi ineficiente dacă a avut loc o înțelegere secretă între părțile afiliate sau dacă entitatea face obiectul unei influențe dominante a părții afiliate.

Considerații specifice entităților mai mici

- A41. O entitate mai mică este posibil să nu aibă aceleași controale efectuate la niveluri diferite de autoritate și aprobare care ar putea exista într-o entitate mai mare. În acest sens, atunci când se auditează o entitate mai mică, auditorul se poate baza într-o mai mică măsură pe autorizare și aprobare ca probe de audit privind validitatea tranzacțiilor semnificative cu partea afiliată din afara cursului normal al activității entității. În schimb, auditorul poate avea în vedere efectuarea de alte proceduri de audit cum ar fi inspectarea documentelor relevante, confirmarea aspectelor specifice ale tranzacțiilor cu partea afiliată sau observarea implicării managerului-proprietar în tranzacții.

Afirmații că tranzacțiile cu părțile afiliate au fost efectuate în baza unor termeni echivalenți celor ce determină tranzacțiile efectuate pe principiul lungimii de braț (a se vedea punctul 24)

- A42. Deși ar putea fi deja disponibile probe de audit cu privire la felul în care prețul unei tranzacții cu partea afiliată este comparabil cu prețul unei tranzacții similare efectuate pe principiul lungimii de braț, de obicei există dificultăți practice care limitează abilitatea auditorului de a obține probe de audit că toate celelalte aspecte ale tranzacției sunt echivalente aspectelor din tranzacțiile efectuate pe principiul lungimii de braț. De exemplu, deși auditorul poate confirma că o tranzacție cu o parte afiliată a fost efectuată la prețul pieței, este posibil să fie nepracticabilă confirmarea dacă alți termeni și alte condiții care stau la baza tranzacției (cum ar fi termenii de credit, evenimentele neprevăzute și taxele specifice) sunt echivalenți celor care ar fi agreeți între părți independente. În acest sens, există un risc ca afirmația conducerii că o tranzacție cu partea afiliată a fost efectuată în termeni echivalenți cu cei care determină o tranzacție efectuată pe principiul lungimii de braț ar putea fi semnificativ denaturată.
- A43. Întocmirea situațiilor financiare solicită conducerii să fundamenteze afirmația că o tranzacție cu partea afiliată a fost efectuată în termeni echivalenți celor care determină o tranzacție efectuată pe principiul lungimii de braț. Fundamentarea afirmației de către conducere poate include:
- Compararea termenilor tranzacției cu partea afiliată cu cei dintr-o tranzacție identică sau similară cu una sau mai multe părți neafiliate.

- Angajarea unui expert extern pentru a stabili o valoare a pieței și pentru a confirma termenii și condițiile pieței pentru tranzacție.
 - Compararea termenilor tranzacției cu termenii cunoscuți ai pieței pentru tranzacțiile similare în general pe o piață liberă.
- A44. Evaluarea susținerii conducerii pentru această afirmație poate presupune una sau mai multe din următoarele:
- Considerarea gradului de adecvare a procesului conducerii pentru susținerea afirmației.
 - Verificarea sursei informațiilor externe sau interne care susțin afirmația, și testarea informațiilor în vederea determinării acurateței, integralității și relevanței.
 - Evaluarea caracterului rezonabil al presupunerilor semnificative pe care este bazată afirmația.
- A45. Anumite cadre generale de raportare financiară dispun prezentarea informațiilor privind tranzacțiile cu părțile afiliate care nu au fost efectuate în termeni echivalenți celor care determină tranzacțiile efectuate pe principiul lungimii de braț. În aceste circumstanțe, dacă conducerea nu a prezentat informațiile cu privire la o tranzacție cu partea afiliată în situațiile financiare, este posibil să existe o afirmație implicită că tranzacția a fost efectuată în termeni echivalenți celor care determină o tranzacție efectuată pe principiul lungimii de braț.

Evaluarea justificării și prezentării relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată identificate

Considerații privind caracterul semnificativ în evaluarea denaturărilor (a se vedea punctul 25)

- A46. ISA 450 dispune ca auditorul să aibă în vedere atât mărimea cât și natura unei denaturări, și circumstanțele particulare ale apariției sale, atunci când evaluează dacă denaturarea este semnificativă²⁸. Semnificația tranzacției pentru utilizatorii situației financiare poate să nu depindă doar de valoarea înregistrată a tranzacției, ci și de alți factori specifici relevanți, cum ar fi natura relației cu partea afiliată.

Evaluarea prezentărilor privind părțile afiliate [a se vedea punctul 25 litera (a)]

²⁸ ISA 450, „Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului”, punctul 11 litera (a). Punctul A16 din ISA 450 oferă îndrumare cu privire la circumstanțele care ar putea afecta evaluarea unei denaturări.

A47. Evaluarea prezentărilor privind părțile afiliate în contextul cerințelor de prezentare din cadrul general de raportare financiară aplicabil înseamnă stabilirea dacă faptele și circumstanțele relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată au fost rezumate și prezentate în mod adecvat astfel încât prezentările să fie inteligibile. Prezentarea tranzacțiilor cu părțile afiliate ar putea să nu fie inteligibilă dacă:

- (a) Rațiunea economică și efectele tranzacției asupra situațiilor financiare sunt neclare sau denaturate; sau
- (b) Termenii cheie, condițiile sau alte elemente importante ale tranzacției necesare pentru înțelegere nu sunt prezentate în mod adecvat.

Declarații scrise (a se vedea punctul 26)

A48. Circumstanțele în care obținerea de declarații scrise de la persoanele însărcinate cu guvernanta poate fi adecvată includ:

- Când acestea au aprobat tranzacții specifice cu părțile afiliate care (a) afectează semnificativ situațiile financiare, sau (b) implică conducerea.
- Când acestea au făcut declarații verbale specifice auditorului cu privire la detalii privind anumite tranzacții cu partea afiliată.
- Când acestea au interese financiare sau de altă natură în părțile afiliate sau în tranzacțiile cu partea afiliată.

A49. De asemenea, auditorul poate decide să obțină declarații scrise privind anumite afirmații pe care conducerea le-ar fi putut efectua, cum ar fi o declarație că tranzacțiile cu părțile afiliate specifice nu implică acorduri accesorii neprezentate.

Comunicarea cu persoanele însărcinate cu guvernanta (a se vedea punctul 27)

A50. Comunicarea aspectelor semnificative care apar pe parcursul auditului²⁹ în conexiune cu părțile afiliate entității ajută auditorul să stabilească o înțelegere comună cu persoanele însărcinate cu guvernanta cu privire la natura și la rezolvarea acestor aspecte. Exemplele de aspecte semnificative privind părțile afiliate includ:

- Neprezentarea (intenționată sau nu) de către conducere auditorului a părților afiliate sau a tranzacțiilor semnificative cu partea afiliată, care ar putea alerta persoanele însărcinate cu guvernanta cu privire la existența relațiilor și tranzacțiilor semnificative cu partea afiliată cu care nu erau la curent în prealabil.
- Identificarea tranzacțiilor semnificative cu părțile afiliate care nu au fost

²⁹ ISA 230, punctul A8, oferă îndrumare suplimentară cu privire la natura aspectelor semnificative care apar pe parcursul auditului.

autorizate și aprobate adecvat, care ar putea da naștere unei suspiciuni de fraudă.

- Dezacordul cu conducerea cu privire la justificarea și prezentarea tranzacțiilor semnificative cu partea afiliată în conformitate cu cadrul general de raportare financiară aplicabil.
- Neconformitatea cu legea și reglementările aplicabile care interzic sau restricționează tipuri specifice de tranzacții cu partea afiliată.
- Dificultăți în identificarea părții care controlează entitatea în ultimă instanță.

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 560

EVENIMENTE ULTERIOARE

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele cu începere de la sau ulterior datei de 15 decembrie 2009)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA	1
Evenimente ulterioare	2
Data intrării în vigoare	3
Obiective	4
Definiții	5
Cerințe	
Evenimente care au loc între data situațiilor financiare și data raportului auditorului	6-9
Fapte de care auditorul ia cunoștință după data raportului auditorului, dar înainte de data la care sunt publicate situațiile financiare	10-13
Fapte de care auditorul ia cunoștință după ce situațiile financiare au fost publicate	14-17
Aplicare și alte materiale explicative	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA	A1
Definiții	A2-A5
Evenimente care au loc între data situațiilor financiare și data raportului auditorului	A6-A10
Fapte de care auditorul ia cunoștință după data raportului auditorului, dar înainte de data la care sunt publicate situațiile financiare	A11-A16
Fapte de care auditorul ia cunoștință după ce situațiile financiare au fost publicate	A17-A18

Standardul Internațional de Contabilitate (ISA) 560, „Evenimente ulterioare” trebuie citit în paralel cu ISA 200, „Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit.”

Introducere

Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitățile auditorului cu privire la evenimentele ulterioare dintr-un audit al situațiilor financiare (a se vedea punctul A1).

Evenimente ulterioare

2. Situațiile financiare pot fi afectate de anumite evenimente care au loc după data situațiilor financiare. Multe cadre generale de raportare financiară fac referire, în mod specific, la astfel de evenimente¹. Astfel de cadre generale de raportare financiară identifică, de obicei, două tipuri de evenimente:
 - (a) Acele evenimente care oferă probe privind condițiile care au existat la data situațiilor financiare; și
 - (b) Acele evenimente care oferă probe privind condițiile care apar după data situațiilor financiare.

ISA 700 explică faptul că data raportului auditorului informează utilizatorul că auditorul a luat în considerare efectul evenimentelor și tranzacțiilor de care auditorul a luat cunoștință și care au avut loc până la acea dată².

Data intrării în vigoare

3. Prezentul ISA se aplică pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele cu începere de la, sau ulterior datei de 15 decembrie 2009.

Obiective

4. Obiectivele auditorului sunt:
 - (a) Obținerea de suficiente probe adecvate de audit cu privire la măsura în care evenimentele care au loc între data situațiilor financiare și data raportului auditorului care implică ajustarea situațiilor financiare sau o prezentare în acestea sunt reflectate, în mod corespunzător, în acele situații financiare, în conformitate cu cadrul general de raportare financiară aplicabil; și
 - (b) Furnizarea de răspunsuri adecvate la faptele de care auditorul ia cunoștință după data raportului auditorului, care, dacă ar fi fost cunoscute de auditor la acea dată, l-ar fi putut determina pe auditor să modifice raportul auditorului.

¹ De exemplu, Standardul Internațional de Contabilitate (IAS 10), „Evenimente ulterioare datei bilanțului”, tratează tratamentul din situațiile financiare al evenimentelor, atât favorabile, cât și nefavorabile, care au loc între data situațiilor financiare (la care se face referire ca la „data bilanțului” în IAS) și data la care s-a autorizat publicarea situațiilor financiare.

² ISA 700, „Formularea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare”, punctul A38.

Definiții

5. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au semnificațiile atribuite mai jos:
 - Data situațiilor financiare – Data încheierii celei mai recente perioade acoperite de situațiile financiare.
 - Data aprobării situațiilor financiare – Data la care toate situațiile care conțin situații financiare, inclusiv notele aferente, au fost întocmite și cei care au autoritatea necesară au declarat că își asumă responsabilitatea pentru acele situații financiare. (a se vedea punctul A2)
 - Data raportului auditorului - Data la care auditorul datează raportul cu privire la situațiile financiare, în conformitate cu ISA 700. (a se vedea punctul A3)
 - Data la care sunt publicate situațiile financiare – Data la care raportul auditorului și situațiile financiare auditate sunt puse la dispoziția părților terțe. (a se vedea punctele A4-A5)
 - Evenimente ulterioare – Evenimente care au loc între data situațiilor financiare și data raportului auditorului, și faptele de care auditorul ia cunoștință după data raportului auditorului.

Cerințe

Evenimente care au loc între data situațiilor financiare și data raportului auditorului

6. Auditorul trebuie să efectueze proceduri de audit concepute pentru a obține suficiente probe adecvate de audit, potrivit cărora evenimentele care au loc între data situațiilor financiare și data raportului auditorului care implică ajustarea situațiilor financiare sau o prezentare în acestea au fost identificate. Nu se așteaptă, totuși, ca auditorul să efectueze proceduri de audit suplimentare cu privire la aspectele asupra cărora procedurile de audit anterior aplicate au oferit concluzii satisfăcătoare. (a se vedea punctul A6)
7. Auditorul trebuie să efectueze procedurile prevăzute la punctul 6 astfel încât acestea să acopere perioada dintre data situațiilor financiare și data raportului auditorului sau, pe cât posibil, cât mai aproape de această dată. Auditorul trebuie să ia în considerare evaluarea riscului de către auditor în determinarea naturii și amplitudinii unor astfel de proceduri de audit, care trebuie să includă următoarele: (a se vedea punctele A7-A8)
 - (a) Obținerea unei înțelegeri a oricăror proceduri pe care conducerea le-a stabilit pentru a se asigura că evenimentele ulterioare sunt identificate.
 - (b) Interogarea conducerii, și acolo unde este cazul, a persoanelor însărci-

- nate cu guvernanta, cu privire la producerea oricărui eveniment ulterior care ar putea afecta situațiile financiare. (a se vedea punctul A9)
- (c) Citirea minutelor, dacă există, ale întâlnirilor proprietarilor entității, conducerii și persoanelor însărcinate cu guvernanta, care au avut loc după data situațiilor financiare și interogarea cu privire la aspectele discutate la astfel de întâlniri pentru care nu există încă minute disponibile. (a se vedea punctul A10)
 - (d) Citirea celor mai recente situații financiare interimare ale entității, dacă există.
8. Dacă, drept rezultat al procedurilor efectuate așa cum prevăd punctele 6 și 7, auditorul identifică evenimente care implică ajustarea situațiilor financiare sau o prezentare în acestea, auditorul trebuie să determine măsura în care un astfel de eveniment este reflectat, în mod corespunzător, în acele situațiile financiare, în conformitate cu cadrul general de raportare financiară aplicabil.

Declarații scrise

9. Auditorul trebuie să solicite conducerii și, după caz, persoanelor însărcinate cu guvernanta, să furnizeze o declarație scrisă în conformitate cu ISA 580³ conform căreia toate evenimentele care au loc ulterior datei situațiilor financiare și pentru care cadrul general de raportare financiară aplicabil prevede ajustarea sau prezentarea, au fost ajustate sau prezentate.

Fapte de care auditorul ia cunoștință după data raportului auditorului, dar înainte de data la care sunt publicate situațiile financiare

10. Auditorul nu are nicio obligație de a efectua niciun tip de proceduri de audit cu privire la situațiile financiare după data raportului auditorului. Totuși, dacă după data raportului auditorului dar înainte de data la care sunt publicate situațiile financiare, un fapt este adus la cunoștința auditorului, care, dacă ar fi fost cunoscut de către auditor la data raportului auditorului, l-ar fi făcut pe acesta să modifice raportul auditorului, auditorul trebuie: (a se vedea punctul A11)
- (a) Să discute aspectul cu conducerea și, după caz, cu persoanele însărcinate cu guvernanta,
 - (b) Să determine măsura în care situațiile financiare necesită modificare, și, în caz afirmativ,
 - (c) Să afle în ce mod intenționează conducerea să abordeze aspectul în situațiile financiare.

³ ISA 580, „Declarații scrise”

11. Dacă conducerea modifică situațiile financiare, auditorul trebuie:
 - (a) Să desfășoare procedurile de audit necesare în circumstanțele modificării.
 - (b) În cazul în care circumstanțele de la punctul 12 nu se aplică:
 - (i) Să extindă procedurile de audit la care se face referire la punctele 6 și 7 până la data noului raport al auditorului; și
 - (ii) Să furnizeze un nou raport al auditorului cu privire la situațiile financiare modificate. Noul raport al auditorului nu trebuie să fie datat mai devreme de data aprobării situațiilor financiare modificate.
12. Atunci când legislația, reglementările sau cadrul general de raportare financiară nu interzic conducerii să restricționeze modificarea situațiilor financiare la evenimentele ulterioare sau la evenimentele care cauzează modificarea respectivă și persoanelor responsabile de aprobarea situațiilor financiare nu li se interzice să își restricționeze aprobarea la modificarea respectivă, auditorului i se permite să restricționeze procedurile de audit cu privire la evenimentele ulterioare prevăzute la punctul 11 litera (b) sub-punctul (i) la modificarea respectivă. În astfel de cazuri, auditorul trebuie fie:
 - (a) Să modifice raportul auditorului pentru a include o dată suplimentară restricționată la modificarea respectivă care indică, astfel, că procedurile auditorului cu privire la evenimentele ulterioare sunt restricționate la modificarea situațiilor financiare descrisă în nota relevantă la situațiile financiare; fie (a se vedea punctul A12)
 - (b) Să furnizeze un raport nou sau modificat al auditorului, care să includă o declarație într-un **Paragraful de observații**⁴ sau într-un **Paragraful explicativ**, care să indice că procedurile auditorului asupra evenimentelor ulterioare sunt restricționate doar la modificarea situațiilor financiare după cum se descrie în nota relevantă la situațiile financiare.
13. În unele jurisdicții, se poate să nu i se impună conducerii, prin lege, reglementări sau prin cadrul general de raportare financiară, să publice situațiile financiare modificate și, în consecință, auditorul nu trebuie să furnizeze un raport modificat sau un nou raport al auditorului. Totuși, dacă conducerea nu modifică situațiile financiare în circumstanțele în care auditorul crede că ele trebuie modificate, atunci: (a se vedea punctele A13-A14):
 - (a) Dacă raportul auditorului nu a fost încă furnizat entității, auditorul trebuie să modifice opinia, așa cum prevede ISA 705⁵ și apoi să furnizeze raportul auditorului; sau

⁴ A se vedea ISA 706, „Paragrafele de Observații și Paragrafele Explicative din raportul auditorului independent”

⁵ ISA 705, „Modificări ale opiniei raportului auditorului independent”

- (b) Dacă raportul auditorului a fost deja furnizat entității, auditorul trebuie să notifice conducerea și, cu excepția cazului în care persoanele însărcinate cu guvernanta sunt implicate în conducerea entității, pe cei însărcinați cu guvernanta să nu publice situațiile financiare către terțe părți înainte ca modificările necesare să fie efectuate. Dacă situațiile financiare sunt totuși publicate ulterior fără să se fi efectuat modificările necesare, auditorul trebuie să ia măsurile adecvate, să încerce să prevină acordarea de credibilitate raportului auditorului. (a se vedea punctele A15-A16)

Fapte de care auditorul ia cunoștință după ce situațiile financiare au fost publicate

14. După ce situațiile financiare au fost publicate, auditorul nu are nicio obligație de a efectua niciun tip proceduri de audit cu privire la aceste situații financiare. Totuși, dacă după ce situațiile financiare au fost publicate, un fapt este adus la cunoștința auditorului, fapt care dacă ar fi fost cunoscut auditorului la data raportului auditorului, l-ar fi putut face pe auditor să modifice raportul auditorului, auditorul trebuie:
- (a) Să discute aspectul cu conducerea și, după caz, cu persoanele însărcinate cu guvernanta.
 - (b) Să determine măsura în care situațiile financiare necesită modificare, și în caz afirmativ,
 - (c) Să afle în ce mod intenționează conducerea să abordeze aspectul în situațiile financiare.
15. Dacă conducerea modifică situațiile financiare, auditorul trebuie: (a se vedea punctul A17)
- (a) Să efectueze procedurile de audit necesare în circumstanțele date asupra modificării.
 - (b) Să revizuiască etapele parcurse de conducere pentru a se asigura, că oricine a intrat în posesia situațiilor financiare anterior publicate și a raportului auditorului cu privire la acestea, este informat despre situație.
 - (c) În cazul în care circumstanțele de la punctul 12 nu se aplică:
 - (i) Să extindă procedurile de audit la care se face referire la punctele 6 și 7 până la data noului raport al auditorului și să dateze noul raport al auditorului nu mai devreme de data aprobării situațiilor financiare modificate; și
 - (ii) Să furnizeze un nou raport al auditorului cu privire la situațiile financiare modificate.
 - (d) Atunci când se aplică circumstanțele de la punctul 12, să modifice ra-

portul auditorului sau să furnizeze un nou raport al auditorului, așa cum prevede punctul 12.

16. Auditorul trebuie să includă în raportul nou sau modificat al auditorului un Paragraful de Observații sau un Paragraf(e) Explicativ(e), cu referire la o notă la situațiile financiare care tratează mai pe larg motivul modificării situațiile financiare anterior publicate și la raportul furnizat anterior de auditor.
17. Dacă conducerea nu a parcurs etapele necesare pentru a se asigura că oricine a intrat în posesia situațiilor financiare anterior publicate este informat de această situație și nu modifică situațiile financiare în circumstanțele în care auditorul consideră necesară modificarea acestora, auditorul trebuie să notifice conducerea și, cu excepția cazului în care persoanele însărcinate cu guvernanta sunt implicate în conducerea entității⁶, pe cei însărcinați cu guvernanta, că auditorul va încerca să prevină acordarea de credibilitate ulterioară raportului auditorului. Dacă, în ciuda acestui tip de notificare, conducerea sau persoanele însărcinate cu guvernanta nu întreprind măsurile necesare, auditorul trebuie să ia măsurile adecvate pentru a încerca să prevină acordarea de credibilitate raportului auditorului. (a se vedea punctul A18)

Aplicare și alte materiale explicative

Domeniul de aplicare al prezentului ISA (a se vedea punctul 1)

- A1. Atunci când situațiile financiare auditate sunt incluse în alte documente ulterior publicării situațiilor financiare, auditorul poate avea responsabilități suplimentare, în legătură cu evenimentele ulterioare pe care auditorul poate fi nevoit să le ia în considerare, precum cerințele legale sau de reglementare care implică oferirea de titluri de valoare publicului din jurisdicțiile în care titlurile de valoare sunt oferite. De exemplu, i se poate impune auditorului să efectueze proceduri suplimentare de audit până la data documentului final de ofertă. Aceste proceduri le pot include pe acelea la care se face referire la punctele 6 și 7 efectuate până la data intrării în vigoare a documentului final sau până la o dată apropiată de data intrării în vigoare a documentului final de ofertă și citirea documentului de ofertă pentru a evalua măsura în care celelalte informații din documentul de ofertă sunt în concordanță cu informațiile financiare cu care este asociat auditorul.⁷

⁶ ISA 260, „Comunicarea cu persoanele însărcinate cu guvernanta”, punctul 13.

⁷ A se vedea ISA 200, „Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit”, punctul 2.

Definiții

Data aprobării Situațiilor Financiare [a se vedea punctul 5 litera (b)]

- A2. În anumite jurisdicții, legea sau reglementările precizează persoanele individuale sau organismele (de exemplu, conducerea sau persoanele însărcinate cu guvernanta) care sunt responsabile pentru a ajunge la concluzia că toate situațiile care cuprind situații financiare, inclusiv notele aferente, au fost întocmite și specifică procesul de aprobare necesar. În alte jurisdicții, procesul de aprobare nu este prescris de lege sau reglementări și entitatea urmează propriile ei proceduri de întocmire și finalizare a situațiilor sale financiare din perspectiva structurilor sale de guvernare și de conducere. În unele jurisdicții, se impune aprobarea finală a acționarilor. În aceste jurisdicții, nu este necesară aprobarea finală a acționarilor pentru ca auditorul să ajungă la concluzia că au fost obținute suficiente probe de audit adecvate pe care să se bazeze opinia auditorului cu privire la situațiile financiare. În contextul ISA-urilor, data aprobării situațiilor financiare este data anterioară, la care persoanele cu autoritatea necesară au determinat că toate situațiile care cuprind situații financiare, inclusiv notele aferente, au fost întocmite și că cei cu autoritatea necesară au declarat că își asumă responsabilitatea pentru acele situații financiare.

Data Raportului Auditorului [a se vedea punctul 5 litera (c)]

- A3. Raportul auditului nu poate fi datat anterior datei la care auditorul a obținut suficiente probe de audit adecvate pe baza cărora să formuleze opinia de audit cu privire la situațiile financiare, inclusiv probele potrivit cărora toate situațiile care cuprind situații financiare, inclusiv notele aferente, au fost întocmite și că cei care au autoritatea necesară au declarat că își asumă responsabilitatea pentru aceste situații financiare⁸. În consecință, data raportului auditorului nu poate fi anterioară datei aprobării situațiilor financiare, așa cum este definită la punctul 5 litera (b). O perioadă de timp se poate scurge, datorită aspectelor administrative, între data raportului auditorului, așa cum este definită la punctul 5 litera (c), și data la care raportul auditorului este furnizat entității.

Data la care sunt publicate situațiile financiare [a se vedea punctul 5 litera (d)]

- A4. Data la care sunt publicate situațiile financiare depinde, în general, de mediul de reglementare al entității. În unele circumstanțe, data la care sunt

⁸ ISA 700, punctul 41. În unele cazuri, legea sau reglementările identifică, de asemenea, momentul din cadrul procesului de raportare financiară la care se estimează că auditul este finalizat.

publicate situațiile financiare poate fi data la care acestea sunt transmise autorității de reglementare. Cum situațiile financiare auditate nu pot fi publicate fără un raport al auditorului, data la care sunt publicate situațiile financiare auditate nu trebuie să fie doar identică sau ulterioară datei publicării raportului auditorului, dar trebuie, de asemenea, să fie identică sau ulterioară datei la care raportul auditorului este furnizat entității.

Considerente specifice entităților din sectorul public

- A5. În cazul sectorului public, data la care sunt publicate situațiile financiare poate fi data la care situațiile financiare auditate și raportul de audit cu privire la acestea sunt prezentate organului legislativ sau făcute publice, prin altă modalitate.

Evenimente care au loc între data situațiilor financiare și data raportului auditorului (a se vedea punctele 6-9)

- A6. În funcție de evaluarea riscului de către auditor, procedurile de audit prevăzute la punctul 6 pot include proceduri, necesare obținerii de suficiente probe de audit adecvate, care implică revizuirea sau testarea înregistrărilor contabile sau tranzacțiilor care au loc între data situațiilor financiare și data raportului auditorului. Procedurile de audit prevăzute la punctele 6 și 7 sunt suplimentare procedurilor pe care auditorul le poate efectua în alte scopuri care pot furniza, totuși, probe aferente evenimentelor ulterioare (de exemplu, obținerea de probe de audit pentru soldurile conturilor la data situațiilor financiare, precum procedurile privind încheierea exercițiului sau procedurile aferente încasărilor ulterioare de creanțe).
- A7. Punctul 7 stipulează anumite proceduri de audit în acest context, pe care auditorul trebuie să le efectueze în conformitate cu punctul 6. Procedurile aferente evenimentelor ulterioare pe care auditorul le efectuează pot, totuși, depinde de informațiile care sunt disponibile și, mai precis, de măsura în care înregistrările contabile au fost efectuate de la data situațiilor financiare. Atunci când înregistrările contabile nu sunt la zi și, în consecință, nu au fost întocmite situații financiare interimare (nici în scopuri interne, nici în scopuri externe) sau când nu au fost întocmite minute ale întâlnirilor conducerii sau ale persoanelor însărcinate cu guvernanta, procedurile relevante de audit pot lua forma unor inspecții ale registrelor și înregistrărilor disponibile, inclusiv ale extraselor de cont. Punctul A8 oferă exemple ale anumitor aspecte suplimentare pe care auditorul le poate lua în considerare în cursul acestor interogări.

A8. Pe lângă procedurile de audit prevăzute la punctul 7, auditorul poate considera necesar și adecvat să:

- Citească cele mai recente bugete disponibile ale entității, previziuni ale fluxurilor de trezorerie și alte rapoarte aferente ale conducerii pentru perioadele ulterioare datei situațiilor financiare;
- Interogheze, sau să extindă cercetările verbale sau scrise efectuate anterior pe lângă consilierii juridici ai entității pe probleme de litigii și reclamații;
- Analizeze dacă sunt necesare declarații scrise cu privire la anumite evenimente ulterioare în sprijinirea altor probe de audit și, deci, a obținerii de suficiente probe de audit adecvate.

Interogare [a se vedea punctul 7 litera (b)]

A9. În interogarea conducerii și, după caz, a persoanelor însărcinate cu guvernanta, în legătură cu producerea oricăror evenimente ulterioare care ar putea afecta situațiile financiare, auditorul poate interoga cu privire la situația curentă a elementelor care au fost luate în considerare pe baza unor informații preliminare sau neconcludente și poate efectua interogări specifice cu privire la aspectele următoare:

- Dacă s-au încheiat noi angajamente, dacă s-au luat noi împrumuturi sau dacă s-au angajat noi garanții.
- Dacă au avut loc sau sunt planificate vânzări sau achiziții de active.
- Dacă au avut loc creșteri de capital sau emiteri de instrumente de datorie, precum emiterea de noi acțiuni sau obligațiuni sau dacă s-a încheiat sau este planificat vreun acord de fuziune sau lichidare.
- Dacă au existat active naționalizate de stat sau distruse, de exemplu prin incendiu sau inundație.
- Dacă s-au înregistrat orice evoluții cu privire la contingente.
- Dacă au fost efectuate sau se au în vedere orice ajustări contabile neobișnuite.
- Dacă au avut loc sau este probabil să aibă loc orice evenimente care vor pune sub semnul întrebării adecvarea politicilor contabile utilizate în situațiile financiare, cum ar fi cazul dacă, spre exemplu, astfel de evenimente pun sub semnul întrebării validitatea ipotezei de continuitate a activității.
- Dacă au avut loc orice evenimente relevante pentru evaluarea estimărilor sau previziunilor făcute în situațiile financiare.
- Dacă au avut loc orice evenimente care sunt relevante pentru recuperabilitatea activelor.

Citirea minutilor [a se vedea punctul 7 litera (c)]

Considerente specifice entităților din sectorul public

- A10. În sectorul public, auditorul poate citi înregistrările oficiale ale procedurilor legislative relevante și poate interoga cu privire la aspectele abordate în aceste proceduri, pentru care nu sunt disponibile încă înregistrări oficiale.

Fapte de care auditorul ia cunoștință după data raportului auditorului, dar înainte de data la care sunt publicate situațiile financiare

Responsabilitatea conducerii față de auditor (a se vedea punctul 10)

- A11. Așa cum se explică în ISA 210, termenii misiunii de audit includ acordul conducerii de a informa auditorul cu privire la faptele care pot afecta situațiile financiare, despre care conducerea poate să ia cunoștință în timpul perioadei dintre data raportului auditorului și data la care sunt publicate situațiile financiare⁹.

Datarea dublă [a se vedea punctul 12 litera (a)]

- A12. Atunci când, în circumstanțele descrise la punctul 12 litera (a), auditorul modifică raportul auditorului pentru a include o dată suplimentară restricționată la acea modificare, data raportului auditorului cu privire la situațiile financiare anterioară modificării ulterior aduse de conducere rămâne neschimbată, deoarece această dată informează cititorul despre momentul la care a fost finalizată activitatea de audit asupra acelor situații financiare. Cu toate acestea, o dată suplimentară este inclusă în raportul auditorului pentru a informa utilizatorii că procedurile auditorului ulterioare acelei date au fost restricționate la modificarea ulterioară a situațiilor financiare. Mai jos este o ilustrație a unei astfel de date suplimentare: (Data raportului auditorului), cu excepția Notei Y, care este din (data încheierii procedurilor de audit restricționate la modificarea descrisă în Nota Y).

Nicio modificare a situațiilor financiare de către conducere (a se vedea punctul 13)

- A13. În unele jurisdicții, se poate să nu i se impună conducerii prin lege, reglementări sau cadrul general de raportare financiară să publice situații financiare modificate. Acesta este deseori cazul atunci când publicarea situațiilor financiare pentru perioada următoare este iminentă, cu condiția ca în aceste situații financiare să se efectueze prezentări adecvate.

Considerente specifice entităților din sectorul public

⁹ ISA 210, „Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit”, punctul A23.

- A14. În sectorul public, măsurile luate în conformitate cu punctul 13 atunci când conducerea nu modifică situațiile financiare pot include, de asemenea, o raportare separată către puterea legislativă, sau alt organism relevant al ierarhiei din domeniul raportării, cu privire la implicațiile evenimentului ulterior asupra situațiilor financiare și a raportului auditorului.

Acțiunile auditorului prin care încearcă să prevină acordarea de credibilitate raportului auditorului [a se vedea punctul 13 litera (b)]

- A15. Auditorul poate fi nevoit să îndeplinească obligații juridice suplimentare, chiar atunci când auditorul a notificat conducerea să nu publice situațiile financiare și conducerea a fost de acord cu această solicitare.
- A16. Atunci când conducerea a publicat situațiile financiare în ciuda notificării auditorului de a nu publica situațiile financiare către părți terțe, acțiunile viitoare ale auditorului pentru a preveni acordarea de credibilitatea raportului auditorului cu privire la situațiile financiare depinde de drepturile și obligațiile legale ale auditorului. În consecință, auditorul poate considera adecvat să recurgă la consultanță juridică.

Fapte de care auditorul ia cunoștință după ce situațiile financiare au fost publicate

Nicio modificare a situațiilor financiare efectuată de conducere (a se vedea punctul 15)

Considerente specifice entităților din sectorul public

- A17. În unele jurisdicții, entităților din sectorul public li se poate interzice, prin lege sau reglementări, să publice situații financiare modificate. În astfel de circumstanțe, măsurile adecvate pe care auditorul le poate lua pot consta în raportarea către organismul statutar corespunzător.

Acțiunile auditorului prin care încearcă să prevină acordarea de credibilitate raportului auditorului (a se vedea punctul 17)

- A18. Atunci când auditorul crede că persoanele din conducere, sau cei însărcinați cu guvernanta nu au reușit să ia măsurile necesare pentru a preveni acordarea de credibilitate raportului auditorului asupra situațiilor financiare anterior publicate de către entitate, în ciuda notificării anterioare a auditorului cum că acesta va lua măsuri pentru a preveni o astfel de atitudine, acțiunile auditorului depind de drepturile și obligațiile legale ale auditorului. În consecință, auditorul poate considera adecvat să recurgă la consultanță juridică.

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 570

PRINCIPIUL CONTINUITĂȚII ACTIVITĂȚII

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele cu începere de la sau ulterior datei de 15 decembrie 2009)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA	1
Prezumția de continuitate a activității	2
Responsabilitatea pentru evaluarea capacității entității de a-și continua activitatea	3-7
Data intrării în vigoare	8
Obiective	9
Cerințe	
Proceduri de evaluare a riscurilor și activități conexe	10-11
Aprecierea evaluării conducerii	12-14
Perioada de după evaluarea conducerii	15
Proceduri de audit suplimentare atunci când se identifică evenimente sau condiții	16
Concluziile auditului și raportarea	17
Folosirea prezumției de continuitate a activității este adecvată dar există o incertitudine semnificativă	18-20
Folosirea prezumției de continuitate a activității este inadecvată	21
Conducerea nu este dispusă să efectueze sau să își extindă evaluarea	22
Comunicarea cu persoanele însărcinate cu guvernanta	23
Întârzieri semnificative în aprobarea situațiilor financiare	24
Aplicare și alte materiale explicative	
Prezumția de continuitate a activității	A1
Proceduri de evaluare a riscurilor și activități conexe	A2-A6
Aprecierea evaluării conducerii	A7-A12
Perioada de după evaluarea conducerii	A13-A14

Proceduri de audit suplimentare atunci când se identifică evenimente sau condiții	A15-A18
Concluziile auditului și raportarea	A19
Folosirea prezumției de continuitate a activității este adecvată dar există o incertitudine semnificativă	A20-A24
Folosirea prezumției de continuitate a activității este inadecvată	A25-A26
Conducerea nu este dispusă să efectueze sau să își extindă evaluarea	A27

Standardul Internațional de Audit (ISA) 570, “Principiul continuității activității” trebuie citit în paralel cu ISA 200 „Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit”.

Introducere

Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitățile auditorului în auditul situațiilor financiare în legătură cu folosirea de către conducere a prezumției de continuitate a activității în întocmirea situațiilor financiare.

Prezumția de continuitate a activității

2. Conform prezumției de continuitate a activității, o entitate este văzută ca aptă să își continue activitatea în viitorul previzibil. Situațiile financiare cu scop general sunt întocmite în baza principiului continuității activității, exceptând situația în care conducerea intenționează să lichideze entitatea sau să oprească operațiunile, sau nu are nicio soluție realistă decât aceea de a face acest lucru. Situațiile financiare cu scop special ar putea sau nu să fie întocmite în conformitate cu un cadru general de raportare financiară pentru care principiul continuității activității este relevant (de exemplu, principiul continuității activității nu este relevant pentru anumite situații financiare întocmite în baza unui principiu bazat pe taxe în anumite jurisdicții). Atunci când folosirea principiului continuității activității este adecvată, activele și datoriile sunt înregistrate în baza faptului că entitatea va fi aptă să își realizeze activele și să se descarce de datorii în cursul normal al activității. (a se vedea punctul A1)

Responsabilitatea pentru evaluarea capacității entității de a-și continua activitatea

3. Anumite cadre generale de raportare financiară conțin o cerință explicită conform căreia conducerea trebuie să facă o evaluare explicită cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea, și standarde cu privire la aspectele ce trebuie luate în considerare și prezentările care trebuie făcute în legătură cu continuitatea activității. De exemplu, Standardul Internațional de Contabilitate (IAS) 1 cere conducerii să analizeze capacitatea entității de a-și continua activitatea.¹ Cerințele detaliate privind responsabilitatea conducerii de a evalua capacitatea entității de a-și continua activitatea și prezentările din situațiile financiare legate de acestea ar putea de asemenea să fie specificate în lege sau reglementări.
4. În alte cadre generale de raportare financiară ar putea să nu existe o cerință explicită pentru conducere de a face o evaluare a capacității entității de a-și continua activitatea. Totuși, din moment ce prezumția continuității activi-

¹ IAS 1, “Prezentarea situațiilor financiare” la data de 1 ianuarie 2009, punctele 25-26.

tății este un principiu fundamental în întocmirea situațiilor financiare așa cum se menționează la punctul 2, întocmirea situațiilor financiare impune conducerii să evalueze capacitatea entității de a-și continua activitatea chiar dacă cadrul general de raportare financiară nu include o cerință explicită în acest sens.

5. Evaluarea conducerii cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea implică un raționament, la un anumit moment în timp, cu privire la rezultatele viitoare, prin natura lor incerte, ale evenimentelor sau condițiilor. Următorii factori sunt relevanți pentru raționamentul respectiv :
 - Gradul de incertitudine asociat cu rezultatul unui eveniment sau al unei condiții crește semnificativ cu cât evenimentul, condiția sau rezultatul se produce mai târziu în viitor. Din acest motiv, majoritatea cadrelor generale de raportare financiară care dispun în mod explicit efectuarea unei evaluări de către conducere specifică perioada pentru care conducerea trebuie să ia în considerare toate informațiile disponibile.
 - Mărimea și complexitatea entității, natura și starea activității sale și gradul în care este afectată de factorii externi afectează raționamentul privind rezultatul evenimentelor sau condițiilor.
 - Orice raționament privind viitorul se bazează pe informații disponibile la momentul la care se face raționamentul. Evenimente ulterioare ar putea să aibă rezultate care nu sunt în concordanță cu raționamente care au fost rezonabile la momentul la care au fost făcute.

Responsabilitățile auditorului

6. Responsabilitatea auditorului este aceea de a obține probe de audit adecvate și suficiente cu privire la gradul de adecvare al folosirii de către conducere a prezumției continuității activității în pregătirea și prezentarea situațiilor financiare și de a trage concluzii dacă există o incertitudine semnificativă privind capacitatea entității de a-și continua activitatea. Această responsabilitate există chiar și dacă cadrul general de raportare financiară folosit în întocmirea situațiilor financiare nu include o cerință explicită pentru conducere să facă o evaluare specifică privind capacitatea entității de a-și continua activitatea.
7. Totuși, așa cum este descris în ISA 200,² efectele potențiale ale limitărilor inerente asupra capacității auditorului de a detecta denaturări semnificative sunt mai mari pentru evenimente sau condiții din viitor care ar putea cauza încetarea activității entității. Auditorul nu poate prezice asemenea

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

evenimente sau condiții viitoare. În consecință, absența oricărei referințe cu privire la incertitudinea privind continuitatea activității într-un raport de audit nu poate fi văzută ca o garanție a capacității entității de a-și continua activitatea.

Data intrării în vigoare

8. Prezentul ISA se aplică pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele cu începere de la sau ulterior datei de 15 decembrie 2009.

Obiective

9. Obiectivele auditorului sunt:
 - (a) Să obțină probe de audit suficiente și adecvate privind gradul de adecvare al aplicării prezumției continuității activității de către conducere în întocmirea situațiilor financiare;
 - (b) Să tragă concluzii, în baza probelor de audit obținute, dacă există o incertitudine semnificativă legată de evenimente sau condiții din viitor care ar putea să dea naștere la îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea; și
 - (c) Să determine implicațiile pentru raportul de audit.

Cerințe

Proceduri de evaluare a riscurilor și activități conexe

10. Atunci când efectuează procedurile de evaluare a riscurilor dispuse de ISA 315,³ auditorul trebuie să analizeze dacă există evenimente sau condiții care ar putea să pună în mod semnificativ la îndoială capacitatea entității de a-și continua activitatea. În acest scop, auditorul va determina dacă conducerea a efectuat deja o evaluare preliminară a capacității entității de a-și continua activitatea și: (a se vedea punctele A2-A5)
 - (a) Dacă o asemenea evaluare a fost efectuată, auditorul va discuta evaluarea cu conducerea și va determina dacă conducerea a identificat evenimente sau condiții care, în mod individual sau colectiv, ar putea să pună în mod semnificativ la îndoială capacitatea entității de a-și continua activitatea și dacă acest lucru se întâmplă, planurile conducerii privind modul în care dorește să le abordeze; sau
 - (b) Dacă o asemenea evaluare nu a fost încă efectuată, auditorul trebuie să discute cu conducerea baza pentru aplicarea prezumției continuității activității și trebuie să intervieveze conducerea dacă există evenimente sau condiții care, în mod individual sau colectiv, ar putea să pună în

³ ISA 315, "Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său," punctul 5.

mod semnificativ la îndoială capacitatea entității de a-și continua activitatea.

11. Auditorul trebuie să fie atent pe tot parcursul auditului la probele de audit referitoare la evenimente sau condiții care ar putea să pună în mod semnificativ la îndoială capacitatea entității de a-și continua activitatea. (a se vedea punctul A6)

Aprecierea evaluării conducerii

12. Auditorul trebuie să aprecieze evaluarea conducerii cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea. (a se vedea punctele A7-A9; A11-A12)
13. În aprecierea evaluării conducerii cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea, auditorul trebuie să acopere aceeași perioadă ca aceea folosită de conducere pentru a face evaluarea dispusă de cadrul general de raportare financiară aplicabil, sau de lege sau reglementări dacă acestea specifică o perioadă mai lungă. Dacă evaluarea conducerii cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea acoperă mai puțin de douăsprezece luni de la data situațiilor financiare așa cum este definită în ISA 560,⁴ auditorul trebuie să solicite conducerii să își extindă perioada de evaluare la cel puțin douăsprezece luni de la acea dată. (a se vedea punctele A10-A12)
14. În aprecierea evaluării conducerii, auditorul va lua în considerare măsura în care evaluarea conducerii include toate informațiile relevante de care auditorul are cunoștință ca rezultat al auditului.

Perioada de după evaluarea conducerii

15. Auditorul trebuie să întrebe conducerea dacă are cunoștință cu privire la evenimente sau condiții de după perioada evaluată de conducere care ar putea să pună în mod semnificativ la îndoială capacitatea entității de a-și continua activitatea. (a se vedea punctele A13-A14)

Proceduri de audit suplimentare atunci când se identifică evenimente sau condiții

16. Dacă s-au identificat evenimente sau condiții care ar putea să pună în mod semnificativ la îndoială capacitatea entității de a-și continua activitatea, auditorul trebuie să obțină probe de audit suficiente și adecvate pentru a determina dacă există sau nu o incertitudine semnificativă, prin efectuarea de proceduri de audit suplimentare, inclusiv luarea în considerare a factorilor de atenuare. Aceste proceduri vor include: (a se vedea punctul A15)

⁴ ISA 560, “Evenimente ulterioare,” punctul 5 litera (a).

- (a) Acolo unde conducerea nu a efectuat încă o evaluare a capacității entității de a-și continua activitatea, o cerere adresată conducerii să facă această evaluare.
- (b) Evaluarea planurilor conducerii privind acțiuni viitoare în legătură cu evaluarea capacității entității de a-și continua activitatea, a faptului dacă rezultatul acestor planuri este în măsură să îmbunătățească situația și dacă planurile conducerii sunt realizabile în circumstanțele date. (a se vedea punctul A16)
- (c) Acolo unde entitatea a pregătit o proiecție a fluxului de numerar și analiza proiecției este un factor semnificativ în analizarea rezultatelor viitoare ale evenimentelor sau condițiilor pentru evaluarea planurilor conducerii privind acțiuni viitoare: (a se vedea punctele A17-A18)
 - (i) Evaluarea gradului de fiabilitate al informațiilor generate și care stau la baza proiecției; și
 - (ii) Determinarea faptului dacă există o bază adecvată pentru prezumțiile care stau la baza proiecției.
- (d) Luarea în considerare a faptului dacă au devenit disponibile fapte sau informații suplimentare de la data la care conducerea și-a făcut evaluarea.
- (e) Cererea de declarații scrise din partea conducerii și, acolo unde este cazul, de la persoanele însărcinate cu guvernarea, privind planurile lor de acțiune pe viitor și fezabilitatea acestor planuri.

Concluziile auditului și raportarea

17. În baza probelor de audit obținute, auditorul trebuie să concluzioneze dacă, conform raționamentului său, există o incertitudine semnificativă legată de evenimente sau condiții care, în mod individual sau colectiv, ar putea să pună în mod semnificativ la îndoială capacitatea entității de a-și continua activitatea. O incertitudine semnificativă există atunci când magnitudinea potențialului impact și probabilitatea ca acesta să aibă loc este de o asemenea natură încât, în judecata auditorului, prezentarea adecvată a naturii și implicațiilor incertitudinii este necesară pentru: (a se vedea punctul A19)
 - (a) Prezentarea fidelă a situațiilor financiare, în cazul unui cadru general de prezentare fidelă, sau
 - (b) Ca situațiile financiare să nu inducă în eroare, în cazul unui cadru general de conformitate.

Folosirea prezumției de continuitate a activității este adecvată dar există o incertitudine semnificativă
18. Dacă auditorul concluzionează că folosirea prezumției de continuitate a

activității este adecvată în condițiile date, dar că există o incertitudine semnificativă, auditorul trebuie să determine dacă situațiile financiare :

- (a) Descriu în mod adecvat evenimentele sau condițiile principale care ar putea să pună în mod semnificativ la îndoială capacitatea entității de a-și continua activitatea și planurile conducerii referitoare la aceste evenimente sau condiții; și
 - (b) Prezintă clar faptul că există o incertitudine semnificativă legată de evenimente sau condiții care ar putea să pună în mod semnificativ la îndoială capacitatea entității de a-și continua activitatea și ca urmare, faptul că ar putea să nu poată să-și valorifice activele și să se elibereze de datorii în cursul normal al activității. (a se vedea punctul A20)
19. Dacă se face o prezentare adecvată în situațiile financiare, auditorul trebuie să exprime o opinie nemodificată și să includă un paragraf explicativ în raportul său pentru a:
- (a) Evidenția existența unei incertitudini semnificative legate de un eveniment sau condiție care ar putea să pună în mod semnificativ la îndoială capacitatea entității de a-și continua activitatea; și pentru a
 - (b) Atrage atenția asupra notei la situațiile financiare care prezintă aspectele descrise la punctul 18. (Vezi ISA 706.⁵) (a se vedea punctele A21-A22)
20. Dacă nu se face o prezentare adecvată în situațiile financiare, auditorul trebuie să exprime o opinie modificată sau o opinie contrară, după caz, în conformitate cu ISA 705.⁶ Auditorul trebuie să menționeze în raportul său faptul că există o incertitudine semnificativă care ar putea pune în mod semnificativ la îndoială capacitatea entității de a-și continua activitatea. (a se vedea punctele A23-A24)

Folosirea prezumției de continuitate a activității este inadecvată

21. Dacă situațiile financiare au fost întocmite având la bază principiul continuității activității, dar conform raționamentului auditorului, folosirea de către conducere a prezumției de continuitate a activității în situațiile financiare nu este adecvată, auditorul trebuie să exprime o opinie contrară. (a se vedea punctele A25-A26)

Conducerea nu este dispusă să efectueze sau să își extindă evaluarea

22. Dacă conducerea nu este dispusă să efectueze sau să-și extindă evaluarea atunci când acest lucru îi este cerut de către auditor, auditorul trebuie să ia în

⁵ ISA 706, “Paragrafele de Observații și Paragrafele Explicative din raportul auditorului independent.”

⁶ ISA 705, “Modificări ale opiniei raportului auditorului independent.”

considerare implicațiile acestui fapt asupra raportului său. (a se vedea punctul A27)

Comunicarea cu persoanele însărcinate cu guvernanta

23. Exceptând situația în care toate persoanele însărcinate cu guvernanta sunt implicate în conducerea entității⁷, auditorul trebuie să comunice persoanelor însărcinate cu guvernanta evenimentele sau condițiile identificate care ar putea să pună în mod semnificativ la îndoială capacitatea entității de a-și continua activitatea. O asemenea comunicare cu persoanele însărcinate cu guvernanta va include următoarele:
- (a) Dacă evenimentele sau condițiile constituie o incertitudine semnificativă;
 - (b) Dacă folosirea prezumției de continuitate a activității este adecvată în întocmirea și prezentarea situațiilor financiare; și
 - (c) Gradul de adecvare al prezentărilor aferente din situațiile financiare.

Întârzieri semnificative în aprobarea situațiilor financiare

24. Dacă există întârzieri semnificative în aprobarea situațiilor financiare de către conducere sau de către persoanele însărcinate cu guvernanta după data înscrisă în situațiile financiare, auditorul trebuie să întrebe cu privire la motivele întârzierii. Dacă auditorul crede că amânarea ar putea să aibă legătură cu evenimente sau condiții legate de evaluarea continuității activității, auditorul va efectua acele proceduri de audit suplimentare necesare, așa cum sunt descrise la punctul 16, dar va lua în considerare și efectul asupra concluziei sale legate de existența unei incertitudini semnificative, așa cum este descris la punctul 17.

Aplicare și alte materiale explicative

Prezumția de continuitate a activității (a se vedea punctul 2)

Considerații specifice entităților din sectorul public

- A1. Folosirea de către conducere a prezumției de continuitate a activității este de asemenea importantă pentru entitățile din sectorul public. De exemplu, Standardul Internațional de Contabilitate Pentru Sectorul Public (IPSAS) 1 abordează problema capacității entităților din sectorul public de a-și continua activitatea⁸. Riscurile legate de continuitatea activității pot să apară în, dar nu sunt limitate la, situații în care entitățile din sectorul public operează

⁷ ISA 260, "Comunicarea cu persoanele însărcinate cu guvernanta," punctul 13.

⁸ IPSAS 1, "Prezentarea situațiilor financiare" la data de 1 ianuarie 2009, punctele 38-41.

pe bază de profit, acolo unde susținerea guvernului ar putea fi redusă sau retrasă, sau în cazul privatizării. Evenimentele sau condițiile care ar putea să pună la îndoială capacitatea unei entități de a-și continua activitatea în sectorul public ar putea include situațiile în care entitatea din sectorul public nu are fonduri să își continue existența sau atunci când sunt luate decizii legate de politici care afectează serviciile oferite de entitatea din sectorul public.

Proceduri de evaluare a riscurilor și activități conexe

Evenimente sau condiții care ar putea pune la îndoială prezumția de continuitate a activității (a se vedea punctul 10)

- A2. Următoarele sunt exemple de evenimente sau condiții care, în mod individual sau colectiv, ar putea pune în mod semnificativ la îndoială prezumția de continuitate a activității. Această listă nu include toate situațiile, iar existența unuia sau a mai multor elemente nu semnifică întotdeauna faptul că există o incertitudine semnificativă.

Din punct de vedere financiar

- Datoria netă sau poziția datoriei nete curente.
- Împrumuturile cu termen fix care se apropie de maturitate fără prospecte 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 numerar operaționale negative indicate de situații financiare istorice sau previzionate.
- Indicatori financiari cheie nefavorabili.
- Pierderi din exploatare substanțiale sau deteriorarea semnificativă a valorii activelor folosite pentru a genera fluxuri de numerar.
- 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.

Din punct de vedere operațional

- 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.

Din alte puncte de vedere

- Nerespectarea cerințelor legate de capital sau a altor cerințe statutare.
- Proceduri legale în desfășurare împotriva entității care, dacă ar fi încheiate cu succes, ar putea rezulta în pretenții pe care entitatea este puțin probabil să le poată satisface.
- Schimbări în legi sau reglementări sau politici guvernamentale care se așteaptă să afecteze în mod negativ entitatea.
- Catastrofe neasigurate sau asigurate inadecvat atunci când acestea 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 numerar 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.

- A3. Procedurile de evaluare a riscurilor dispuse la punctul 10 ajută auditorul să determine dacă folosirea de către conducere a prezumției de continuitate a activității este posibil să fie un aspect important și impactul său asupra planificării auditului. Aceste proceduri permit și o discuție în timp util cu conducerea, inclusiv o discuție cu privire la planurile conducerii și o rezolvare a oricăror aspecte legate de continuitatea activității identificate.

Considerații specifice entităților mai mici

- A4. Mărimea unei entități poate să îi afecteze capacitatea de a rezista la condiții adverse. Entitățile mici ar putea fi capabile să răspundă rapid pentru a exploata oportunitățile, dar ar putea să nu dispună de rezerve prin care să susțină operațiunile.
- A5. Condițiile de o relevanță aparte pentru entitățile mici includ riscul ca băncile și alți creditori să înceteze să mai susțină entitatea, la fel ca și posibila pierdere a unui furnizor principal, a unui client principal, a unui angajat cheie, sau a dreptului de a lucra sub o licență, franciză sau altă înțelegere legală.

Păstrarea atenției pe parcursul auditului pentru probe cu privire la evenimente sau condiții (a se vedea punctul 11)

- A6. ISA 315 dispune ca auditorul să-și revizuiască evaluarea cu privire la riscuri și să modifice în consecință procedurile de audit plănuite în continuare atunci când se obțin probe de audit suplimentare pe parcursul auditului care afectează evaluarea riscurilor făcută de auditor⁹. Dacă după ce auditorul evaluează riscurile, se identifică evenimentele sau condițiile care ar putea pune în mod semnificativ la îndoială capacitatea entității de a-și continua activitatea, în plus față de efectuarea procedurilor de la punctul 16, evaluarea auditorului cu privire la riscurile de denaturare semnificativă ar putea să necesite revizuire. Existența unor asemenea evenimente sau condiții ar putea de asemenea să afecteze natura, momentul și întinderea procedurilor suplimentare ale auditorului ca răspuns la riscurile evaluate. ISA 330¹⁰ stabilește cerințe și oferă îndrumare cu privire la acest aspect.

Aprecierea evaluării conducerii

Evaluarea conducerii și analiza de justificare și aprecierea auditorului (a se vedea punctul 12)

- A7. Evaluarea conducerii cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea este o parte cheie a considerației auditorului cu privire la modul în care conducerea folosește prezumția de continuitate a activității.
- A8. Nu este responsabilitatea auditorului să rectifice lipsa de analiză din partea conducerii. În anumite circumstanțe totuși, lipsa unei analize detaliate din partea conducerii care să îi susțină evaluarea ar putea să nu îl împiedice pe auditor să concluzioneze cu privire la faptul dacă folosirea de către conducere a prezumției de continuitate a activității este adecvată în condițiile date. De exemplu, acolo unde există antecedente privind operațiuni profitabile și un acces facil la resurse financiare, conducerea ar putea să facă evaluarea fără o analiză detaliată. În acest caz, aprecierea auditorului cu privire la gradul de adecvare al evaluării conducerii ar putea fi făcută fără efectuarea unor proceduri detaliate de evaluare, dacă celelalte proceduri ale auditorului sunt suficiente pentru a-i permite să tragă concluzii cu privire la faptul dacă folosirea de către conducere a prezumției de continuitate a activității în întocmirea situațiilor financiare este adecvată în circumstanțele date.
- A9. În alte circumstanțe, aprecierea evaluării conducerii cu privire la capacitatea

⁹ ISA 315, punctul 31.

¹⁰ ISA 330, "Răspunsul auditorului la riscurile evaluate."

entității de a-și continua activitatea, așa cum este cerută la punctul 12, ar putea include o evaluare a procesului urmat de conducere pentru a-și face evaluarea, a prezumțiilor pe care se bazează evaluarea, a planurilor de acțiune viitoare ale conducerii și a faptului dacă planurile conducerii sunt realizabile în circumstanțele date.

Perioada acoperită de evaluarea conducerii (a se vedea punctul 13)

- A10. Majoritatea cadrelor de raportare financiară care solicită o evaluare explicită din partea conducerii specifică perioada pentru care conducerea trebuie să ia în considerare toate informațiile disponibile.¹¹

Considerații specifice entităților mai mici (a se vedea punctele 12-13)

- A11. În multe cazuri, conducerea entităților mai mici e posibil să nu fi pregătit o evaluare detaliată a capacității entității de a-și continua activitatea, dar în schimb ar putea să se bazeze pe cunoașterea în profunzime a afacerii și pe perspective de viitor anticipate. Totuși, în conformitate cu cerințele prezentului ISA, auditorul trebuie să aprecieze evaluarea conducerii cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea. Pentru entități mai mici, ar putea fi adecvat să se discute cu conducerea finanțarea pe termen mediu și lung a entității, sub condiția ca opiniile conducerii să poată fi coroborate cu suficiente probe documentare și să nu fie în discordanță cu înțelegerea entității de către auditor. De aceea, cerința de la punctul 13 ca auditorul să îi ceară conducerii să își extindă evaluarea ar putea, de exemplu, să fie satisfăcută prin discuție, interogare și inspectare a documentației justificative, de exemplu comenzi primite pentru livrări viitoare, evaluate din punct de vedere al fezabilității sau susținute în alte moduri.
- A12. Susținerea continuă din partea proprietarilor - conducători este adesea importantă pentru capacitatea entităților mai mici de a-și continua activitatea. Acolo unde o entitate mică este finanțată în mare măsură printr-un împrumut de la proprietarul-conducător, ar putea fi important ca aceste fonduri să nu fie retrase. De exemplu, continuitatea unei entități mici aflate în dificultate din punct de vedere financiar ar putea să depindă de subordonarea de către proprietarul-conducător a unui împrumut pentru entitate în favoarea băncilor sau a altor creditori, sau de suportarea de către proprietarul-conducător a unui împrumut pentru entitate cu garanții constând în active personale. În asemenea circumstanțe auditorul ar putea să obțină probe documentare adecvate cu privire la subordonarea împrumutului sau la garanția proprietarului-conducător. Acolo unde o entitate depinde de susținere suplimentară

¹¹ De exemplu, IAS 1 definește aceasta ca o perioadă care ar trebui să fie cel puțin, dar nu limitată la douăsprezece luni de la finalul perioadei de raportare.

din partea proprietarului-conducător, auditorul poate să evalueze capacitatea proprietarului-conducător de a-și îndeplini obligațiile asumate prin acordul de sprijin financiar. În plus auditorul ar putea să solicite o confirmare scrisă cu privire la termenii și condițiile aferente unei asemenea susțineri și intenția sau înțelegerea proprietarului-conducător.

Perioada de după evaluarea conducerii (a se vedea punctul 15)

- A13. Așa cum dispune punctul 11, auditorul își păstrează atenția cu privire la posibilitatea existenței unor evenimente cunoscute, programate sau altele, sau condiții care vor apărea după perioada de evaluare folosită de conducere, care ar putea pune în discuție gradul de adecvare al folosirii de către conducere a prezumției de continuitate a activității în întocmirea situațiilor financiare. Din moment ce gradul de incertitudine asociat cu rezultatul unui eveniment sau al unei condiții crește pe măsură ce evenimentul sau condiția se distanțează în viitor, în luarea în considerare a evenimentelor sau condițiilor din viitorul mai îndepărtat, indicațiile cu privire la probleme legate de continuitatea activității trebuie să fie semnificative pentru ca auditorul să trebuiască să ia măsuri suplimentare. Dacă asemenea evenimente sau condiții sunt identificate, este posibil ca auditorul să trebuiască să ceară conducerii să evalueze potențiala semnificație a evenimentului sau condiției asupra evaluării sale cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea. În aceste circumstanțe se aplică procedurile menționate la punctul 16.
- A14. În afara interogării conducerii, auditorul nu are o responsabilitate privind efectuarea oricăror alte proceduri de audit pentru a identifica evenimentele sau condițiile care ar putea pune în mod semnificativ la îndoială capacitatea entității de a-și continua activitatea după perioada evaluată de conducere, care așa cum se discută la punctul 13, ar trebui să fie de cel puțin douăsprezece luni de la data situațiilor financiare.

Proceduri de audit suplimentare atunci când se identifică evenimente sau condiții (a se vedea punctul 16)

- A15. Procedurile de audit care sunt relevante pentru cerința de la punctul 16 ar putea include următoarele:
- Analizarea și discutarea fluxului de numerar, a previziunilor privind profitul și a altor previziuni relevante cu conducerea.
 - Analizarea și discutarea ultimelor situații financiare interimare disponibile ale entității.
 - Citirea condițiilor contractelor de împrumut sau a celor legate de obligațiuni pentru a stabili dacă ele au fost încălcate.

- Citirea minuterilor întâlnirilor acționarilor, a celor însărcinați cu guvernanța și a comitetelor relevante, pentru mențiuni legate de dificultăți financiare.
- Interogarea consilierului juridic al entității cu privire la existența unor litigii și pretenții și la caracterul rezonabil al evaluării conducerii cu privire la rezultatele acestora și la implicațiile lor financiare.
- Confirmarea existenței, legalității și posibilității de aplicare a aranjamentelor cu părți afiliate sau terțe pentru a oferi sau menține sprijin financiar și evaluarea capacității financiare a unor asemenea părți de a oferi fonduri suplimentare.
- Evaluarea planurilor entității de a rezolva comenzile neonorate ale clienților.
- Efectuarea procedurilor de audit cu privire la evenimente ulterioare pentru a le identifica pe acelea care fie atenuază fie afectează în alt mod capacitatea entității de a-și continua activitatea.
- Confirmarea existenței, termenilor și gradului de adecvare al facilităților de împrumut.
- Obținerea și revizuirea rapoartelor referitoare la măsuri de reglementare.
- Determinarea gradului de adecvare a sprijinului pentru orice acțiune planificată de cesiune de active.

Evaluarea planurilor conducerii privind acțiuni viitoare [a se vedea punctul 16 litera (b)]

A16. Evaluarea planurilor conducerii privind acțiuni viitoare ar putea să includă interogări ale conducerii cu privire la planurile sale de viitor, inclusiv, de exemplu, planurile lor de a lichida active, împrumuta bani sau restructura datorii, reduce sau amâna cheltuieli, sau de a crește capitalul.

Perioada acoperită de evaluarea conducerii [a se vedea punctul 16 litera (c)]

A17. În plus față de procedurile prevăzute la punctul 16 litera (c), auditorul ar putea compara:

- Informațiile financiare proiectate pentru perioade trecute recente cu rezultatele istorice; și
- Informațiile financiare proiectate pentru perioade curente cu rezultatele obținute până în prezent.

A18. Acolo unde prezumțiile conducerii includ o susținere continuă din partea terților, fie prin subordonarea împrumuturilor, asumarea obligației de a menține sau oferi fonduri suplimentare, sau garanții, și asemenea susținere

este importantă pentru capacitatea unei entități de a-și continua activitatea, auditorul ar putea să trebuiască să ia în considerare cererea de confirmări scrise (inclusiv cu privire la termeni și condiții) din partea acelor terți și să obțină probe cu privire la capacitatea acestora de a oferi asemenea sprijin.

Concluziile auditului și raportarea (a se vedea punctul 17)

- A19. Expresia “incertitudine semnificativă” este folosită în IAS 1 pentru a discuta incertitudinile legate de evenimentele sau condițiile care ar putea să pună în mod semnificativ la îndoială capacitatea entității de a-și continua activitatea care ar trebui prezentate în situațiile financiare. În alte cadre de raportare financiară expresia „incertitudini semnificative” este folosită în circumstanțe similare.

Folosirea prezumției de continuitate a activității este adecvată dar există o incertitudine semnificativă

Gradul de adecvare a prezentării incertitudinii semnificative (a se vedea punctul 18)

- A20. Determinarea gradului de adecvare a prezentărilor din situațiile financiare ar putea implica determinarea faptului dacă informația atrage în mod explicit atenția cititorului cu privire la posibilitatea ca entitatea să nu fie capabilă să continue să își valorifice activele și să se elibereze de datorii în cursul normal al activității.

Raportarea atunci când prezentarea incertitudinii semnificative este adecvată (a se vedea punctul 19)

- A21. Următoarea este o prezentare a Paragrafului explicativ atunci când auditorul este satisfăcut cu privire la gradul de adecvare al notei explicative prezentate:

Paragraf explicativ

Fără a modifica opinia noastră, atragem atenția asupra Notei X din situațiile financiare, care indică faptul că Compania a înregistrat o pierdere netă de ZZZ în cursul anului încheiat la 31 decembrie 20X1 și, începând cu acea dată, datoriile curente ale Companiei au depășit activele totale cu suma de YYY. Aceste condiții, împreună cu alte aspecte prezentate în Nota X, indică faptul că există o incertitudine semnificativă care ar putea să pună în mod semnificativ la îndoială capacitatea entității de a-și continua activitatea.

- A22. În situații care implică incertitudini semnificative multiple care sunt semnificative pentru situațiile financiare ca întreg, auditorul va putea considera adecvat în cazuri extrem de rare să exprime imposibilitatea exprimării unei

opinii în loc de a adăuga un Paragraf explicativ. ISA 705 oferă îndrumare cu privire la acest aspect.

Raportarea atunci când prezentarea incertitudinii semnificative este inadecvată (a se vedea punctul 20)

A23. Următoarea este o ilustrare a paragrafelor relevante atunci când se exprimă o opinie modificată:

Baza pentru opinie modificată

Acordurile de finanțare ale Companiei expiră, iar sumele datorate trebuie plătite la data de 19 martie 20X1. Compania nu a fost capabilă să renegocieze sau să înlocuiască finanțarea. Această situație indică existența unei incertitudini semnificative care ar putea să pună în mod semnificativ la îndoială capacitatea Companiei de a-și continua activitatea și ca urmare Compania ar putea să se afle în imposibilitatea de a-și valorifica activele și a se elibera de datorii în cursul normal al activității. Situațiile financiare (și notele explicative la acestea) nu prezintă în mod complet acest fapt.

Opinie modificată

În opinia noastră, cu excepția prezentării incomplete a informațiilor la care se face referire în paragraful privind baza pentru opinia calificată, situațiile financiare prezintă în mod fidel, sub toate aspectele semnificative (sau „oferă o imagine fidelă și corectă cu privire la”) poziția financiară a Companiei la 31 decembrie 20X0 și (la) performanța sa financiară și fluxurile sale de numerar pentru anul încheiat la acea dată în conformitate cu...

A24. Următoarea este o ilustrare a paragrafelor relevante atunci când se exprimă o opinie contrară:

Baza pentru opinie contrară

Acordurile de finanțare ale companiei au expirat și suma datorată era scadentă la data de 31 decembrie 20X0. Compania a fost în imposibilitatea de a renegocia finanțarea sau de a obține o finanțare care să o înlocuiască și ia în considerare declararea falimentului. Aceste evenimente indică o incertitudine semnificativă care ar putea să pună în mod semnificativ la îndoială capacitatea Companiei de a-și continua activitatea și ca urmare Compania ar putea să se afle în imposibilitatea de a-și valorifica activele și de a se elibera de datorii în cursul normal al activității. Situațiile financiare (și notele explicative la acestea) nu prezintă acest aspect.

Opinie contrară

În opinia noastră, datorită omiterii informației menționate în paragraful Bază pentru opinie contrară, situațiile financiare nu prezintă în mod fidel

(sau „oferă o imagine fidelă și corectă cu privire la”) poziția financiară a Companiei la data de 31 decembrie 20X0, și (la) performanța sa financiară și fluxurile sale de numerar pentru anul încheiat la acea dată în conformitate cu ...

Folosirea prezumției de continuitate a activității este inadecvată (a se vedea punctul 21)

- A25. Dacă situațiile financiare au fost întocmite având în vedere principiul continuității activității, dar în opinia auditorului, folosirea de către conducere a prezumției de continuitate a activității în situațiile financiare este inadecvată, cerința de la punctul 21 privind exprimarea de către auditor a unei opinii contrare se aplică indiferent dacă situațiile financiare includ sau nu o prezentare a faptului că prezumția de continuitate a activității este folosită inadecvat de către conducere.
- A26. Dacă conducerii entității i se cere sau aceasta alege să întocmească situațiile financiare atunci când folosirea prezumției continuității activității este una inadecvată în circumstanțele date, situațiile financiare sunt întocmite pe o bază alternativă (de exemplu, pe baza valorilor de lichidare). Auditorul poate fi în măsură să efectueze un audit al acelor situații financiare cu condiția ca auditorul să determine faptul că baza alternativă este un cadru general de raportare financiară adecvat în circumstanțele date. Auditorul poate fi în măsură să exprime o opinie nemodificată cu privire la acele situații financiare, cu condiția să existe o prezentare adecvată în cadrul acestora, dar ar putea să considere adecvat sau necesar să includă un Paragraf explicativ în raportul auditorului prin care să atragă atenția utilizatorilor asupra acelei baze alternative și a motivelor folosirii acesteia.

Conducerea nu este dispusă să efectueze sau să își extindă evaluarea (a se vedea punctul 22)

- A27. În anumite circumstanțe, auditorul ar putea să creadă ca fiind necesar să ceară conducerii să efectueze sau să își extindă evaluarea. Dacă conducerea nu dorește să facă acest lucru, o opinie contrară sau imposibilitatea exprimării unei opinii în raportul auditorului ar putea fi adecvate, datorită faptului că ar putea să nu fie posibil ca auditorul să obțină suficiente probe de audit adecvate privind folosirea prezumției continuității activității în întocmirea situațiilor financiare, ca de exemplu probe privind existența planurilor pe care conducea le-a implementat sau existența altor factori de atenuare.

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 580

DECLARAȚII SCRISE

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele cu începere de la sau ulterior datei de 15 decembrie 2009)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA	1-2
Declarații scrise în calitate de probe de audit	3-4
Data intrării în vigoare	5
Obiective	6
Definiții	7-8
Cerințe	
Conducerea de la care sunt solicitate declarațiile scrise	9
Declarații scrise cu privire la responsabilitățile conducerii	10-12
Alte declarații scrise	13
Data și perioada (ele) acoperite de declarațiile scrise	14
Forma declarațiilor scrise	15
Îndoieli cu privire la credibilitatea declarațiilor scrise și declarații scrise solicitate și nefurnizate	16-20
Aplicare și alte materiale explicative	
Declarații scrise în calitate de probe de audit	A1
Conducerea de la care sunt solicitate declarațiile scrise	A2-A6
Declarații scrise cu privire la responsabilitățile conducerii	A7-A9
Alte declarații scrise	A10-A13
Comunicarea unui prag	A14
Data și perioada (ele) acoperite de declarațiile scrise	A15-A18
Forma declarațiilor scrise	A19-A21
Comunicarea cu persoanele însărcinate cu guvernarea	A22

Îndoieli cu privire la credibilitatea declarațiilor scrise și declarații scrise solicitate și nefurnizate A23-A27

Anexa 1: Lista ISA-urilor care conțin cerințe privind declarațiile scrise

Anexa 2: Scrisoare de declarație ilustrativă

Standardul Internațional de Audit (ISA) 580, “Declarații scrise” trebuie citit în paralel cu ISA 200, “Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit”.

Introducere

Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitatea auditorului de a obține declarații scrise de la conducere și, acolo unde este adecvat, de la persoanele însărcinate cu guvernanta, într-un audit al situațiilor financiare.
2. Anexa 1 prezintă alte ISA-uri care conțin cerințe specifice cu privire la declarațiile scrise. Cerințele specifice privind declarațiile scrise stipulate în alte ISA-uri nu limitează aplicarea prezentului ISA.

Declarații scrise în calitate de probe de audit

3. Probele de audit sunt informațiile utilizate de auditor în formularea concluziilor pe care se bazează opinia auditorului¹. Declarațiile scrise sunt informații necesare pe care auditorul le solicită în legătură cu auditul situațiilor financiare ale entității. În acest sens, la fel ca și răspunsurile la interviuri, declarațiile scrise constituie probe de audit (a se vedea punctul A1)
4. Deși declarațiile scrise furnizează probe de audit necesare, tratate în mod separat, acestea nu furnizează prin ele însele probe de audit suficiente și adecvate cu privire la aspectele pe care le tratează. Mai departe, faptul că conducerea a furnizat declarații scrise credibile nu afectează natura sau amploarea altor probe de audit pe care le obține auditorul cu privire la îndeplinirea responsabilităților conducerii, sau cu privire la afirmații specifice.

Data intrării în vigoare

5. Prezentul ISA se aplică pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele cu începere de la sau ulterior datei de 15 decembrie 2009.

Obiective

6. Obiectivele auditorului sunt:
 - (a) De a obține declarații scrise de la conducere și, acolo unde este adecvat, de la persoanele însărcinate cu guvernanta, conform cărora aceasta (acestea) consideră că și-a(u) îndeplinit responsabilitatea de a întocmi situațiile financiare și că informațiile furnizate auditorului sunt complete;
 - (b) De a fundamenta alte probe de audit relevante pentru situațiile financiare sau pentru afirmațiile specifice din situațiile financiare prin intermediul declarațiilor scrise atunci când acest lucru este considerat de către auditor a fi necesar sau este dispus de alte ISA-uri; și

¹ ISA 500, „Probe de audit”, punctul 5 litera (c)

- (c) De a răspunde adecvat declarațiilor scrise furnizate de conducere și, acolo unde este adecvat, de persoanele însărcinate cu guvernanta sau în cazul în care conducerea sau, acolo unde este adecvat, persoanele însărcinate cu guvernanta nu furnizează declarațiile scrise solicitate de auditor.

Definiții

7. În contextul ISA-urilor, următorul termen are semnificația atribuită mai jos:
Declarație scrisă – O declarație scrisă a conducerii furnizată auditorului pentru a confirma anumite aspecte sau pentru a fundamenta alte probe de audit. În acest context, declarațiile scrise nu includ situațiile financiare, afirmațiile din acestea, sau registrele sau evidențele care le fundamentează pe primele.
8. În contextul prezentului ISA, referirile la „conducere” trebuie citite drept „conducere și, acolo unde este adecvat, persoanele însărcinate cu guvernanta”. Mai departe, în cazul unui cadru general de prezentare fidelă, conducerea este responsabilă cu întocmirea și prezentarea fidelă a situațiilor financiare în conformitate cu cadrul general de raportare financiară aplicabil, sau cu întocmirea situațiilor financiare care oferă o imagine corectă și fidelă în conformitate cu cadrul general de raportare financiară aplicabil.

Cerințe

Conducerea de la care sunt solicitate declarațiile scrise

9. Auditorul trebuie să solicite declarații scrise de la conducerea cu responsabilitățile adecvate privind situațiile financiare și care deține cunoștințe cu privire la aspectele implicate. (a se vedea punctele A2-A6)

Declarații scrise cu privire la responsabilitățile conducerii

Întocmirea situațiilor financiare

10. Auditorul trebuie să solicite conducerii să furnizeze o declarație scrisă că și-a îndeplinit responsabilitatea privind întocmirea situațiilor financiare în conformitate cu cadrul general de raportare financiară aplicabil, inclusiv prezentarea fidelă a acestora, acolo unde este relevant, așa cum este prevăzut în termenii misiunii de audit² (a se vedea punctele A7-A9, A14, A22)

Informațiile furnizate și integralitatea tranzacțiilor

² ISA 210, „Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit”, punctul 6 litera (b) subpunctul (i)

11. Auditorul trebuie să solicite conducerii să furnizeze o declarație scrisă conform căreia:
 - (a) Aceasta a furnizat auditorului toate informațiile și accesul necesare, așa cum s-a convenit în termenii misiunii de audit³, și
 - (b) Toate tranzacțiile au fost înregistrate și sunt reflectate în situațiile financiare. (a se vedea punctele A7-A9, A14, A22)

Descrierea responsabilităților conducerii în declarațiile scrise.

12. Responsabilitățile conducerii trebuie descrise în declarațiile scrise dispuse de punctele 10 și 11 în maniera în care acestea sunt descrise în termenii misiunii de audit.

Alte declarații scrise

13. Alte ISA-uri dispun ca auditorul să solicite declarații scrise. Dacă, în completare la declarațiile cerute, auditorul stabilește că este necesar să obțină una sau mai multe declarații pentru a fundamenta alte probe de audit relevante pentru situațiile financiare sau pentru una sau mai multe afirmații specifice din situațiile financiare, auditorul trebuie să solicite astfel de alte declarații scrise. (a se vedea punctele A 10-A13, A14, A22)

Data și perioada (ele) acoperite de declarațiile scrise

14. Data declarațiilor scrise trebuie să fie pe cât de apropiată posibil de data raportului auditorului asupra situațiilor financiare, dar nu ulterioară acesteia. Declarațiile scrise trebuie să fie pentru toate situațiile financiare și pentru perioada (ele) la care se face referire în raportul auditorului. (a se vedea punctele A15-A18)

Forma declarațiilor scrise

15. Declarațiile scrise trebuie să aibă forma unei scrisori de declarație adresată auditorului. Dacă legea sau reglementările dispun ca conducerea să facă declarații scrise publice cu privire la responsabilitățile sale și auditorul stabilește că aceste declarații furnizează o parte sau toate declarațiile dispuse la punctele 10 sau 11, aspectele relevante acoperite de aceste declarații nu necesită includerea în scrisoarea de declarație. (a se vedea punctele A19-A21)

Îndoeli cu privire la credibilitatea declarațiilor scrise și declarații scrise solicitate și nefurnizate

Îndoeli cu privire la credibilitatea declarațiilor scrise

16. Dacă auditorul are îndoeli cu privire la competența, integritatea, valorile

³ ISA 210, punctul 6 litera (b) subpunctul (iii).

etice sau diligența conducerii, sau la angajamentul acesteia în raport cu aceste chestiuni sau la aplicarea lor efectivă, auditorul trebuie să stabilească efectele pe care aceste îndoieli le pot avea asupra credibilității declarațiilor (verbale sau scrise) și asupra probelor de audit în general. (a se vedea punctele A24-A25)

17. În particular, dacă declarațiile scrise nu sunt consecvente cu alte probe de audit, auditorul trebuie să efectueze proceduri de audit pentru a încerca să rezolve acest aspect. Dacă aspectul rămâne nerezolvat, auditorul trebuie să reevalueze competența, integritatea, valorile etice și diligența conducerii, sau angajamentul acesteia în raport cu aceste chestiuni sau aplicarea lor efectivă și trebuie să stabilească efectele pe care această reevaluare le poate avea asupra credibilității declarațiilor (verbale sau scrise) și asupra probelor de audit în general. (a se vedea punctul A23)
18. Dacă auditorul concluzionează că declarațiile scrise nu sunt credibile, auditorul trebuie să ia măsuri adecvate, inclusiv să stabilească efectul posibil asupra opiniei din raportul auditorului în conformitate cu ISA 705⁴, referindu-se la cerința de la punctul 20 al prezentului ISA.

Declarații scrise solicitate și nefurnizate

19. Dacă conducerea nu furnizează una sau mai multe din declarațiile scrise solicitate, auditorul trebuie:
 - (a) Să discute acest aspect cu conducerea;
 - (b) Să reevalueze integritatea conducerii și să evalueze efectul pe care aceasta îl poate avea asupra credibilității declarațiilor (verbale sau scrise) și asupra probelor de audit în general; și
 - (c) Să ia măsuri adecvate, inclusiv să stabilească efectul posibil asupra opiniei din raportul auditorului în conformitate cu ISA 705, referindu-se la cerința de la punctul 20 al prezentului ISA.

Declarații scrise cu privire la responsabilitățile conducerii

20. Auditorul trebuie să refuze o opinie cu privire la situațiile financiare în conformitate cu ISA 705, dacă:
 - (a) Auditorul concluzionează că există îndoieli suficiente cu privire la integritatea conducerii astfel încât declarațiile scrise dispuse la punctele 10 și 11 să nu fie credibile; sau
 - (b) Conducerea nu furnizează declarațiile scrise dispuse de punctele 10 și 11. (a se vedea punctele A26-A27)

⁴ ISA 705, „Modificări ale opiniei raportului auditorului independent”

Aplicare și alte materiale explicative

Declarații scrise în calitate de probe de audit (a se vedea punctul 3)

- A1. Declarațiile scrise reprezintă o sursă importantă de probe de audit. Dacă conducerea modifică sau nu furnizează declarațiile scrise solicitate, acest lucru poate alerta auditorul cu privire la posibilitatea existenței unui sau a mai multor aspecte semnificative. Mai departe, în majoritatea cazurilor o solicitare de declarații mai degrabă scrise, decât verbale poate determina conducerea să considere aceste aspecte cu mai multă rigurozitate, prin urmare să îmbunătățească calitatea declarațiilor.

Conducerea de la care sunt solicitate declarațiile scrise (a se vedea punctul 9)

- A2. Declarațiile scrise sunt solicitate de la persoanele responsabile cu întocmirea situațiilor financiare. Persoanele respective pot varia în funcție de structura de guvernanta a entității și de legea și reglementările relevante; cu toate acestea, conducerea (mai degrabă decât persoanele însărcinate cu guvernanta) este de cele mai multe ori partea responsabilă. Prin urmare, declarațiile scrise pot fi solicitate directorului general al entității și directorului financiar, sau altor persoane omoloage din entitățile care nu utilizează aceste titluri. Cu toate acestea, în anumite circumstanțe, alte părți, precum persoanele însărcinate cu guvernanta, sunt, de asemenea, responsabile cu întocmirea situațiilor financiare.
- A3. Datorită responsabilității pentru întocmirea situațiilor financiare și responsabilităților pentru administrarea activității entității, se așteaptă ca conducerea să aibă cunoștințe suficiente cu privire la procesul urmat de entitate pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare și a afirmațiilor din acestea pe care să își bazeze declarațiile scrise.
- A4. Cu toate acestea, în anumite cazuri, conducerea poate decide să intervi-eze alte persoane care participă la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare și a afirmațiilor din acestea, inclusiv indivizii care dețin cunoștințe specializate cu privire la aspectele care fac obiectul declarațiilor scrise solicitate. Astfel de indivizi includ:
- Un actuar responsabil cu evaluările contabile determinate pe metode actuariale.
 - Ingineri din cadrul personalului care ar putea avea responsabilități și cunoștințe specializate cu privire la evaluările răspunderilor privind mediul înconjurător.

- Un consilier intern care ar putea furniza informații esențiale privind provizioanele pentru litigii.
- A5. În anumite cazuri, conducerea poate include în declarațiile scrise un limbaj explicativ menit să evidențieze faptul că declarațiile au fost efectuate în deplină cunoștință de cauză și cu bună-credință. Pentru auditor este convenabil să accepte o asemenea formulare dacă auditorul este satisfăcut de faptul că declarațiile sunt efectuate de persoanele cu responsabilitățile și cunoștințele adecvate privind aspectele incluse în declarații.
- A6. Pentru a consolida necesitatea ca conducerea să realizeze declarații fundamentate, auditorul poate solicita conducerii să includă în declarațiile scrise confirmarea că a realizat interviurile considerate ca fiind adecvate pentru a fi în măsură să efectueze declarațiile scrise solicitate. Nu se așteaptă ca astfel de interviuri să necesite în mod normal un proces intern formal, altul decât cele deja instituite de entitate.

Declarații scrise cu privire la responsabilitățile conducerii (a se vedea punctele 10-11)

- A7. Probele de audit obținute pe parcursul auditului conform cărora conducerea și-a îndeplinit responsabilitățile la care se face referire la punctele 10 și 11 nu sunt suficiente fără obținerea confirmării de la conducere că aceasta consideră că și-a îndeplinit responsabilitățile. Acest lucru are loc deoarece auditorul nu este capabil să judece doar pe baza altor probe de audit dacă conducerea a întocmit și prezentat situațiile financiare și a furnizat informații auditorului pe baza recunoașterii și înțelegerii convenite cu privire la responsabilitățile sale. De exemplu, auditorul nu ar putea să concluzioneze că conducerea a furnizat auditorului toate informațiile relevante asupra cărora s-a convenit în termenii misiunii de audit fără să întrebe conducerea dacă aceste informații au fost furnizate și să primească o confirmare în acest sens.
- A8. Declarațiile scrise dispuse la punctele 10 și 11 se bazează pe recunoașterea și înțelegerea convenite de către conducere a responsabilităților sale în termenii misiunii de audit prin solicitarea unei confirmări conform căreia conducerea le-a îndeplinit. De asemenea, auditorul poate solicita conducerii să reconfirme recunoașterea și înțelegerea responsabilităților respective în declarațiile scrise. Acest lucru este des întâlnit în anumite jurisdicții, dar în orice caz poate fi adecvat atunci când:
- Persoanele care au semnat termenii misiunii de audit din partea entității nu mai au responsabilitățile relevante;
 - Termenii misiunii de audit au fost întocmiți într-un an anterior;

- Există semnale conform cărora conducerea înțelege greșit responsabilitățile respective; sau
- Schimbările de context fac ca această acțiune să fie adecvată.

În concordanță cu cerința ISA 210,⁵ o astfel de reconfirmare a recunoașterii și înțelegerii de către conducere a responsabilităților acesteia nu face obiectul unei declarații „în deplină cunoștință de cauză și cu bună-credință” a conducerii (așa cum este discutat la punctul A5 al prezentului ISA).

Considerații specifice entităților din sectorul public

- A9. Mandatele pentru auditurile situațiilor financiare ale entităților din sectorul public pot fi mai cuprinzătoare decât cele care privesc alte entități. Drept urmare, premisa cu privire la responsabilitățile conducerii pe baza căreia se efectuează un audit al situațiilor financiare ale unei entități din sectorul public poate determina declarații scrise suplimentare. Acestea pot include declarații scrise care confirmă faptul că tranzacțiile și evenimentele s-au desfășurat în conformitate cu legea, reglementările sau cu altă autoritate.

Alte declarații scrise (a se vedea punctul 13)

Declarații scrise suplimentare cu privire la situațiile financiare

- A10. În completare la declarațiile scrise dispuse la punctul 10, auditorul poate considera necesară solicitarea de alte declarații scrise cu privire la situațiile financiare. Astfel de declarații scrise pot completa, dar nu pot face parte din declarația scrisă dispusă la punctul 10. Acestea pot include declarații cu privire la următoarele:

- Dacă selectarea și aplicarea politicilor contabile sunt adecvate; și
- Dacă aspecte precum cele ce urmează, acolo unde este relevant sub incidența cadrului general de raportare financiară aplicabil, au fost recunoscute, evaluate, descrise sau prezentate în conformitate cu cadrul general respectiv:
 - Planurile sau intențiile care ar putea afecta valoarea contabilă sau clasificarea activelor și datoriilor;
 - Datoriile, atât cele efective, cât și cele contingente;
 - Dreptul de proprietate sau controlul asupra activelor, drepturile de retenție sau sarcinile care grevează activele, și activele depuse drept gaj; și
 - Aspecte ale legii, reglementărilor și acordurilor contractuale care ar putea afecta situațiile financiare, inclusiv neconformitatea.

⁵ ISA 210, punctul 6 litera (b).

Declarații scrise suplimentare cu privire la informațiile furnizate auditorului

- A11. În completare la declarațiile scrise dispuse la punctul 11, auditorul poate considera necesar să solicite conducerii să furnizeze o declarație scrisă că aceasta a comunicat auditorului toate deficiențele din controlul intern de care conducerea are cunoștință.

Declarații scrise cu privire la afirmațiile specifice

- A12. Atunci când obține probe cu privire la raționamente și intenții sau când le evaluează, auditorul poate avea în vedere unul sau mai multe din aspectele următoare:

- Antecedentele entității privind îndeplinirea intențiilor declarate.
- Motivele entității de a alege un anumit plan de acțiune.
- Abilitatea entității de a urma un anumit plan de acțiune.
- Existența sau lipsa unor alte informații care ar fi putut fi obținute pe parcursul desfășurării auditului care ar putea fi inconsecvente cu raționamentul sau intenția conducerii.

- A13. În completare, auditorul poate considera necesar să solicite conducerii să furnizeze declarații scrise cu privire la anumite afirmații din situațiile financiare, în special pentru a fundamenta o înțelegere pe care auditorul a obținut-o din alte probe de audit a raționamentului sau intenției conducerii în relație cu o anumită afirmație sau integralitatea acesteia. De exemplu, dacă intenția conducerii este importantă pentru baza pentru evaluarea investițiilor, este probabil să nu fie posibilă obținerea de probe de audit suficiente și adecvate fără o declarație scrisă de la conducere cu privire la intențiile sale. Deși astfel de declarații scrise furnizează probe de audit necesare, acestea nu furnizează independent probe de audit suficiente și adecvate pentru afirmația respectivă.

Comunicarea valorii unui prag (a se vedea punctele 10-11, 13)

- A14. ISA 450 dispune ca auditorul să contabilizeze denaturările identificate pe parcursul auditului, altele decât cele care sunt în mod vizibil ne semnificative⁶. Auditorul poate determina un prag deasupra căruia denaturările să nu poată fi privite ca fiind în mod vizibil ne semnificative. În mod similar, auditorul poate avea în vedere comunicarea către conducere a unui prag în scopurile declarațiilor scrise solicitate.

Data și perioada (ele) acoperite de declarațiile scrise (a se vedea punctul 14)

⁶ ISA 450, „Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului”, punctul 5.

- A15. Din cauza faptului că declarațiile scrise reprezintă probe de audit necesare, opinia auditorului nu poate fi exprimată și raportul auditorului nu poate fi datat anterior datei declarațiilor scrise. Mai departe, din cauza faptului că auditorul este interesat de evenimentele care au loc anterior datei raportului auditorului și care ar putea necesita ajustarea sau prezentarea în situațiile financiare, declarațiile scrise sunt date pe cât de aproape posibil de data raportului auditorului cu privire la situațiile financiare, dar nu ulterior acestor date.
- A16. În anumite circumstanțe poate fi adecvat pentru auditor să obțină declarații scrise cu privire la o afirmație specifică din situațiile financiare pe parcursul auditului. În acest caz, este posibil să fie necesară solicitarea unei declarații scrise actualizate.
- A17. Declarațiile scrise sunt pentru toate perioadele la care se face referire în raportul auditorului deoarece este necesar ca conducerea să reafirme faptul că declarațiile scrise pe care le-a efectuat în prealabil cu privire la perioadele anterioare își mențin caracterul adecvat. Auditorul și conducerea pot conveni asupra unei forme a declarației scrise care actualizează declarațiile scrise care fac referire la perioadele anterioare indicând posibilele schimbări în declarațiile scrise respective și, dacă există, care sunt aceste schimbări.
- A18. Pot apărea cazuri în care conducerea actuală nu a fost prezentă pe parcursul tuturor perioadelor la care se face referire în raportul auditorului. Persoanele respective pot afirma că nu sunt în poziția de a furniza anumite sau toate declarațiile scrise deoarece nu erau în funcție pe parcursul perioadei respective. Cu toate acestea, acest fapt nu diminuează responsabilitățile persoanelor respective privind situațiile financiare per ansamblu. În acest sens, cerința ca auditorul să solicite de la aceste persoane declarații scrise care acoperă totalitatea perioadei (elor) relevantă(e) se aplică în continuare.

Forma declarațiilor scrise (a se vedea punctul 15)

- A19. Se dispune ca declarațiile scrise să fie incluse într-o scrisoare de declarație adresată auditorului. Cu toate acestea, în anumite jurisdicții, legea sau reglementările pot dispune ca conducerea să realizeze o declarație scrisă publică cu privire la responsabilitățile acesteia. Deși o astfel de declarație reprezintă o declarație adresată utilizatorilor situațiilor financiare sau autorităților relevante, auditorul poate stabili că aceasta este o formă adecvată de declarație scrisă cu privire la anumite sau la toate declarațiile dispuse la punctul 10 sau 11. În consecință, nu este nevoie ca aspectele relevante acoperite de o astfel de declarație să fie incluse în scrisoarea de declarație.

Factorii care pot afecta decizia auditorului includ:

- Dacă declarația include confirmarea îndeplinirii responsabilităților la care se face referire la punctele 10 și 11.
- Dacă declarația a fost realizată sau aprobată de persoanele de la care auditorul solicită declarațiile scrise relevante.
- Dacă un exemplar al declarației este furnizat auditorului pe cât de aproape posibil de data raportului auditorului cu privire la situațiile financiare, dar nu ulterior acestei date. (vezi punctul 14).

A20. O declarație formală de conformitate cu legea și reglementările sau cu privire la aprobarea situațiilor financiare nu va conține informații suficiente pentru ca auditorul să fie satisfăcut că toate declarațiile necesare au fost efectuate cu conștiinciozitate. De asemenea, definirea responsabilităților conducerii în lege sau reglementări nu reprezintă un substitut pentru declarațiile scrise solicitate.

A21. Anexa 2 furnizează un exemplu ilustrativ de scrisoare de declarație.

Comunicarea cu persoanele însărcinate cu guvernanta (a se vedea punctele 10-11, 13)

A22. ISA 260 dispune ca auditorul să comunice persoanelor însărcinate cu guvernanta declarațiile scrise pe care auditorul le-a solicitat conducerii⁷.

Îndoieli cu privire la credibilitatea declarațiilor scrise și declarații scrise solicitate și nefurnizate

Îndoiala cu privire la credibilitatea declarațiilor scrise (a se vedea punctele 16-17)

A23. În cazul inconsecvențelor identificate între una sau mai multe declarații scrise și probele de audit obținute dintr-o altă sursă, auditorul poate analiza dacă evaluarea riscului este în continuare adecvată și, în caz contrar, poate revizui evaluarea riscului și stabili natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de audit suplimentare pentru a răspunde la riscurile evaluate.

A24. Îndoielile cu privire la competența, integritatea, valorile etice și diligența conducerii, sau cu privire la angajamentul acesteia în raport cu aceste chestiuni sau la aplicarea lor efectivă, pot determina auditorul să concluzioneze că riscul ca conducerea să realizeze declarații false în situațiile financiare poate conduce la imposibilitatea efectuării auditului. Într-un asemenea caz, auditorul poate avea în vedere retragerea din misiune, atunci când retragerea este posibilă sub incidența legii și reglementărilor aplicabile, cu ex-

⁷ ISA 260, „Comunicarea cu persoanele însărcinate cu guvernanta”, punctul 16 litera (c) sub-punctul (ii).

cepția cazului în care persoanele însărcinate cu guvernanta aplică măsuri corective adecvate. Cu toate acestea, este posibil ca astfel de măsuri să nu fie suficiente pentru a permite auditorului să emită o opinie de audit nemo-dificată.

- A25. ISA 230 dispune ca auditorul să documenteze aspectele semnificative care apar pe parcursul auditului, concluziile formulate și raționamentele profesionale semnificative efectuate în formularea concluziilor respective⁸. Este posibil ca auditorul să fi identificat aspecte semnificative cu privire la competența, integritatea, valorile etice sau diligența conducerii sau cu privire la angajamentul acesteia în raport cu aceste chestiuni sau la aplicarea lor efectivă, dar, cu toate acestea, să concluzioneze că declarațiile scrise sunt credibile. Într-un asemenea caz, aspectul semnificativ este documentat în conformitate cu ISA 230.

Declarații scrise cu privire la responsabilitățile conducerii (a se vedea punctul 20)

- A26. Așa cum este explicat la punctul A7, auditorul nu poate judeca doar pe baza altor probe de audit dacă conducerea și-a îndeplinit responsabilitățile la care se face referire la punctele 10 și 11. Prin urmare, dacă, așa cum este descris la punctul 20 litera (a), auditorul concluzionează că declarațiile scrise cu privire la aceste aspecte nu sunt credibile, sau dacă conducerea nu furnizează acele declarații scrise, auditorul nu poate să obțină probe de audit suficiente și adecvate. Efectele posibile asupra situațiilor financiare ale unei astfel de incapacități nu sunt limitate la elemente specifice, conturi sau aspecte ale situațiilor financiare și sunt, prin urmare, omniprezente. ISA 705 dispune ca auditorul să refuze oferirea unei opinii asupra situațiilor financiare în astfel de circumstanțe⁹.
- A27. O declarație scrisă care a fost modificată față de cea solicitată de auditor nu înseamnă în mod necesar că conducerea nu a furnizat declarația scrisă. Cu toate acestea, motivul care determină o astfel de modificare poate afecta opinia din raportul auditorului. De exemplu:
- Declarația scrisă cu privire la îndeplinirea de către conducere a responsabilităților acesteia privind întocmirea situațiilor financiare poate declara că conducerea consideră că situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu cadrul general, cu excepția neconformității semnificative cu o cerință specifică din cadrul general de raportare financiară aplicabil. Cerința de la punctul 20 nu se aplică deoarece auditorul a concluzionat

⁸ ISA 230, „Documentația de audit” punctele 8 litera (c) și 10.

⁹ ISA 705, punctul 9.

că conducerea a furnizat declarații scrise credibile. Cu toate acestea, auditorul trebuie să aibă în vedere efectele neconformității asupra opiniei din raportul auditorului în conformitate cu ISA 705.

- Declarația scrisă cu privire la responsabilitatea conducerii de a furniza auditorului toate informațiile relevante asupra cărora s-a convenit în termenii misiunii de audit poate declara că conducerea consideră că a furnizat auditorului informațiile respective, cu excepția informațiilor distruse într-un incendiu. Cerința de la punctul 20 nu se aplică deoarece auditorul a concluzionat că conducerea a furnizat declarații scrise credibile. Cu toate acestea, auditorul trebuie să aibă în vedere efectele omni-prezenței informațiilor distruse în incendiu asupra situațiilor financiare și efectul acestora asupra opiniei din raportul auditorului în conformitate cu ISA 705.

Anexa 1

(a se vedea punctul 2)

Lista ISA-urilor care conțin cerințe privind declarațiile scrise

Prezenta anexă identifică punctele din alte ISA-uri în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele cu începere de la sau ulterior datei de 15 decembrie 2009 care dispun declarații scrise pentru subiecte specifice. Prezenta listă nu reprezintă un substitut pentru considerarea cerințelor, aplicării și a altor materiale explicative aferente din ISA-uri.

- ISA 240, „Responsabilitățile auditorului privind fraudă în cadrul unui audit al situațiilor financiare” – punctul 39
- ISA 250, „Luarea în considerare a legii și reglementărilor într-un audit al situațiilor financiare” – punctul 16
- ISA 450, „Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului” – punctul 14
- ISA 501, „Probe de audit – Considerații specifice pentru elementele selectate” – punctul 12
- ISA 540, „Auditarea estimărilor contabile, inclusiv a estimărilor contabile la valoarea justă, și a prezentărilor aferente” – punctul 22
- ISA 550, „Părți afiliate” – punctul 26
- ISA 560, „Evenimente ulterioare” – punctul 9
- ISA 570, „Principiul continuității activității” – punctul 16 litera (e)
- ISA 710, „Informații comparative – Cifre corespondente și situații financiare comparative” – punctul 9

Anexa 2

(a se vedea punctul A21)

Scrisoare de declarație ilustrativă

Următoarea scrisoare ilustrativă include declarații scrise dispuse de prezentul ISA și de alte ISA-uri în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele cu începere de la sau ulterior datei de 15 decembrie 2009. În prezenta scrisoare ilustrativă se presupune că Standardele Internaționale de Raportare Financiară constituie cadrul general de raportare financiară aplicabil, că cerința din ISA 570¹⁰ de a obține o declarație scrisă nu este relevantă și că nu există excepții la declarațiile scrise solicitate. În cazul în care ar exista excepții, declarațiile ar trebui modificate în vederea reflectării excepțiilor.

(Antetul entității)

(Către auditor)

(Data)

Prezenta scrisoare de declarație este furnizată în relație cu auditul situațiilor financiare ale Companiei ABC efectuat de dumneavoastră, pentru anul încheiat la 31 decembrie 20XX¹¹ în scopul exprimării unei opinii dacă situațiile financiare sunt prezentate fidel, în toate aspectele semnificative (sau *oferă o imagine corectă și fidelă*) în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară.

Confirmăm că, (în deplină cunoștință de cauză și cu bună-credință, și în urma interviurilor pe care le-am considerat necesare în scopul informării noastre adecvate):

Situațiile financiare

- Ne-am îndeplinit responsabilitățile, așa cum este evidențiat în termenii misiunii de audit cu data [introduceți data], privind întocmirea situațiilor financiare în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară; în particular situațiile financiare sunt prezentate fidel (sau *oferă o imagine corectă și fidelă*) fiind astfel în conformitate cu acestea.
- Presupunerile semnificative utilizate de noi în realizarea estimărilor contabile, inclusiv cele evaluate la valoarea justă, sunt rezonabile (ISA 540)
- Relațiile și tranzacțiile cu părți afiliate au fost justificate și prezentate adecvat în conformitate cu cerințele Standardelor Internaționale de Raportare Financiară (ISA 550)
- Toate evenimentele ulterioare datei situațiilor financiare și pentru care Standardele Internaționale de Raportare Financiară dispun ajustare sau

¹⁰ ISA 570, „Principiul continuității activității”

¹¹ Atunci când auditorul raportează asupra mai multor perioade, auditorul ajustează data astfel încât scrisoarea să facă referire la toate perioadele acoperite de raportul auditorului.

- prezentare au fost ajustate sau prezentate (ISA 560)
- Efectele denaturărilor necorectate, atât cele individuale cât și cele colective, sunt nesemnificative pentru situațiile financiare per ansamblu. O listă a denaturărilor necorectate este anexată prezentei scrisori de declarație. (ISA 450)
- [Orice alt aspect pe care auditorul îl poate considera adecvat (vezi punctul A10 al prezentului ISA).]

Informațiile furnizate

- V-am furnizat:
 - Accesul la toate informațiile de care avem cunoștință că sunt relevante pentru întocmirea situațiilor financiare, cum ar fi evidențele, documentația și alte aspecte;
 - Informațiile suplimentare pe care le-ați solicitat de la noi în scopul auditului; și
 - Accesul nerestricționat la persoanele din cadrul entității de la care dumneavoastră ați considerat că este necesar să obțineți probe de audit.
- Toate tranzacțiile au fost înregistrate în evidențele contabile și sunt reflectate în situațiile financiare.
- V-am prezentat rezultatele evaluării noastre cu privire la riscul ca situațiile financiare să fie denaturate semnificativ din cauza unei fraude. (ISA 240)
- V-am prezentat toate informațiile cu privire la fraudă sau la o fraudă suspectată de care avem cunoștință, care afectează entitatea și implică:
 - Conducerea;
 - Angajații care dețin roluri semnificative în controlul intern; sau
 - Alte persoane în cazul în care fraudă ar putea avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare (ISA 240)
- V-am prezentat toate informațiile cu privire la alegeri sau suspiciuni de fraudă care afectează situațiile financiare ale entității, și care au fost comunicate de angajați, foști angajați, analiști, organe de reglementare sau de alte persoane. (ISA 240)
- V-am prezentat toate cazurile cunoscute de neconformitate sau de neconformitate suspectată cu legea și reglementările ale căror efecte ar trebui avute în vedere la întocmirea situațiilor financiare. (ISA 250)
- V-am prezentat identitatea părților afiliate entității și toate relațiile și tranzacțiile cu părți afiliate de care avem cunoștință. (ISA 550)
- [Orice alt aspect pe care auditorul îl poate considera necesar (vezi punctul A11 al prezentului ISA).]

Conducere

Conducere

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 600

CONSIDERENTE SPECIALE – AUDITUL SITUAȚIILOR FINANCIARE ALE GRUPULUI (INCLUSIV ACTIVITATEA AUDITORILOR COMPONENTELOR)

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele cu începere
de la sau ulterior datei de 15 decembrie 2009)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA	1-6
Data intrării în vigoare	7
Obiective	8
Definiții	9-10
Cerințe	
Responsabilitate	11
Acceptare și continuare	12-14
Strategia generală de audit și planul de audit	15-16
Înțelegerea grupului, a componentelor sale și a mediilor în care acestea activează	17-18
Înțelegerea activității auditorului componentei	19-20
Pragul de semnificație	21-23
Răspunsul la riscurile evaluate	24-31
Procesul de consolidare	32-37
Evenimente ulterioare	38-39
Comunicarea cu auditorul componentei	40-41
Evaluarea suficienței și a gradului de adecvare a probelor de audit obținute	42-45
Comunicarea cu conducerea grupului și cu persoanele însărcinate cu guvernanta grupului	46-49
Documentație	50
Modul de aplicare și alte materiale explicative	
Componentele ce fac obiectul auditului prin statut, reglementări sau din alte motive	A1

Definiții	A2-A7
Responsabilitate	A8-A9
Acceptarea și continuarea	A10-21
Strategia generală de audit și planul de audit	A22
Înțelegerea grupului, a componentelor sale și a mediilor în care acestea activează	A23-31
Înțelegerea activității auditorului componentei	A32-41
Pragul de semnificație	A42-46
Răspunsul la riscurile evaluate	A47-55
Procesul de consolidare	A56
Comunicarea cu auditorul componentei	A57-60
Evaluarea suficienței și a gradului de adecvare a probelor de audit obținute	A61-63
Comunicarea cu conducerea grupului și cu persoanele însărcinate cu guvernanta grupului	A64-66
Anexa 1: Exemplu de opinie cu rezerve în cazul în care echipa misiunii la nivelul grupului nu poate obține suficiente probe de audit adecvate care să fundamenteze opinia de audit la nivelul grupului	
Anexa 2: Exemple de aspecte cu privire la care echipa misiunii la nivelul grupului obține o înțelegere	
Anexa 3: Exemple de condiții sau evenimente care pot indica riscuri ale unor denaturări semnificative în situațiile financiare ale grupului	
Anexa 4: Exemple de confirmări ale auditorului componentei	
Anexa 5: Aspecte necesare și suplimentare incluse în scrisoarea de instrucțiuni a echipei misiunii la nivelul grupului	

Standardul Internațional de Audit (ISA) 600, „Considerente speciale – auditul situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componente- lor)” trebuie în paralel cu ISA 200 „Obiective generale al auditorului indepen- dent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit”.

Introducere

Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Standardele Internaționale de Audit (ISAs) se aplică auditurilor grupului. Prezentul ISA abordează subiectul considerațiilor speciale care se aplică auditurilor grupului, în special celor care implică auditorii componentelor.
2. Auditorul poate considera acest ISA util, adaptat în funcție de circumstanțe, în cazul în care auditorul implică alți auditori în auditul situațiilor financiare care nu sunt situații financiare ale grupului. De exemplu, un auditor poate implica un alt auditor pentru a asista la inventariere sau a inspecta mijloacele fixe la o locație îndepărtată.
3. Un auditor al componentei poate fi nevoit, prin statut, reglementare sau din alt motiv să exprime o opinie de audit asupra situațiilor financiare ale unei componente. Echipa misiunii la nivelul grupului poate decide să folosească probe de audit care stau la baza formulării opiniei de audit asupra situațiilor financiare pentru a furniza probe de audit pentru auditul grupului, însă cerințele prezentului ISA se aplică în continuare. (a se vedea punctul A1).
4. În conformitate cu ISA 220¹ partenerul de misiune la nivelul grupului trebuie să se asigure că persoanele care efectuează misiunea de audit a grupului, inclusiv auditorii componentelor, au competența și aptitudinile necesare. Partenerul de misiune la nivelul grupului este de asemenea responsabil de conducerea, supervizarea și efectuarea misiunii de audit al grupului.
5. Partenerul de misiune la nivelul grupului aplică cerințele ISA 220 indiferent dacă echipa misiunii la nivelul grupului sau auditorul componentei auditează informațiile financiare ale unei componente. Prezentul ISA sprijină partenerul de misiune la nivelul grupului în vederea respectării cerințelor din ISA 220 în cazul în care auditorii componentelor auditează informațiile financiare ale componentelor.
6. Riscul de audit este o funcție a riscului unor denaturări semnificative ale situațiilor financiare și a riscului ca auditorul să nu detecteze astfel de denaturări. Într-un audit al grupului, acesta cuprinde riscul ca auditorul unei componente să nu detecteze o denaturare în informațiile financiare ale componente care poate cauza o denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului, și riscul ca echipa misiunii la nivelul grupului să nu detecteze această denaturare. Acest ISA explică problemele pe care echipa misiunii la nivelul grupului le ia în considerare la stabilirea naturii, momentului și

¹ ISA 220 „Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare”, punctele 14 și 15

ariei de cuprindere a procedurilor de evaluare a riscului și a procedurilor de audit suplimentare întreprinse de auditorii componentelor. Scopul acestei implicări este de a obține suficiente probe de audit adecvate pe care să se bazeze opinia de audit asupra situațiilor financiare ale grupului.

Data intrării în vigoare

7. Prezentul ISA intră se aplică pentru auditurile situațiilor financiare ale grupului aferente perioadelor cu începere la sau ulterior datei de 15 decembrie 2009.

Obiective

8. Obiectivele auditorului sunt:
 - (a) Să stabilească dacă să acționeze ca auditor al situațiilor financiare ale grupului; și
 - (b) În calitatea sa de auditor al situațiilor financiare ale grupului:
 - (i) Să comunice clar cu auditorii componentelor despre aria de aplicabilitate și programarea activității lor asupra informațiilor financiare corespunzătoare componentelor și constatările lor; și
 - (ii) Să obțină suficiente probe de audit adecvate privind informațiile financiare ale componentelor și procesul de consolidare pentru a exprima o opinie asupra măsurii în care situațiile financiare ale grupului sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.

Definiții

9. În contextul ISA, următorii termeni au semnificațiile atribuite mai jos:
 - (a) Componentă – O entitate sau activitate de afaceri pentru care conducerea grupului sau a componentei întocmește informații financiare care trebuie incluse în situațiile financiare ale grupului. (a se vedea punctele A2-A4)
 - (b) Auditorul componentei – Un auditor care, la cererea echipei misiunii la nivelul grupului, efectuează activități cu privire la informațiile financiare corespunzătoare unei componente pentru auditul grupului. (a se vedea punctul A7)
 - (c) Conducerea componentei – Conducerea responsabilă de întocmirea informațiilor financiare ale unei componente.
 - (d) Pragul de semnificație al componentei – Pragul de semnificație al componentei determinat de echipa misiunii la nivelul grupului.
 - (e) Grup – Toate componentele ale căror informații financiare sunt incluse în situațiile financiare ale grupului. Un grup are întotdeauna mai mult de o singură componentă.

- (f) Auditul grupului – Auditul situațiilor financiare ale grupului.
 - (g) Opinia de audit la nivelul grupului – Opinia de audit asupra situațiilor financiare ale grupului.
 - (h) Partenerul misiunii la nivelul grupului – Partenerul sau altă persoană din cadrul firmei, responsabilă pentru misiunea de audit la nivelul grupului și efectuarea acesteia, precum și de raportul auditorului asupra situațiilor financiare ale grupului emis în numele firmei. În cazul în care auditorii în parteneriat desfășoară auditul grupului, partenerii de misiune și echipele lor de misiune în parteneriat constituie în mod colectiv partenerul de misiune la nivelul grupului și echipa misiunii la nivelul grupului. Totuși, prezentul ISA nu abordează relația dintre auditorii în parteneriat sau activitatea pe care o desfășoară un auditor în parteneriat în relație cu activitatea celui alt auditor în parteneriat.
 - (i) Echipa misiunii la nivelul grupului – Partenerii, inclusiv partenerul misiunii la nivelul grupului, și angajații care stabilesc strategia generală de audit la nivelul grupului, comunică cu auditorii componentelor, desfășoară activități în procesul de consolidare, și evaluează concluziile extrase din probele de audit ca bază de formare a unei opinii asupra situațiilor financiare ale grupului.
 - (j) Situații financiare ale grupului – Situații financiare care cuprind informații financiare pentru mai mult de o componentă. Termenul „situații financiare ale grupului” se referă de asemenea la situațiile financiare combinate care reunesc situațiile financiare întocmite de componentele care nu au o entitate mamă dar se află sub un control comun.
 - (k) Conducerea grupului – Conducerea responsabilă pentru întocmirea situațiilor financiare ale grupului.
 - (l) Controale la nivelul grupului – Controale concepute, implementate și menținute de conducerea grupului asupra raportării financiare a grupului.
 - (m) Componentă semnificativă – O componentă identificată de către echipa misiunii la nivelul grupului (i) care are o semnificație financiară individuală pentru grup, sau (ii) care, datorită naturii sale sau a circumstanțelor specifice, este probabil să includă riscuri semnificative ale unor denaturări semnificative ale situațiilor financiare ale grupului.
(a se vedea punctele A5-A6)
10. Referirea la „cadrul de raportare financiară aplicabil” înseamnă cadrul de raportare financiară care se aplică situațiilor financiare ale grupului. Referirea la „procesul de consolidare” cuprinde:

- (a) Recunoașterea, evaluarea, descrierea și prezentarea informațiilor financiare ale componentelor în situațiile financiare ale grupului prin consolidare, consolidare proporțională, metoda punerii în echivalență sau metoda costului;
- (b) Agregarea în situațiile financiare combinate a informațiilor financiare ale componentelor care nu au o entitate mamă dar se află sub un control comun.

Cerințe

Responsabilitate

- 11. Partenerul misiunii la nivelul grupului este responsabil pentru conducerea, supervizarea și modul de efectuare a misiunii de audit la nivelul grupului în conformitate cu standardele profesionale și cerințele legale și de reglementare aplicabile, precum și dacă raportul auditorului care se emite este corespunzător în circumstanțele date.² În consecință, raportul auditorului asupra situațiilor financiare ale grupului nu trebuie să se refere la auditorul componentelor, cu excepția cazului în care legea sau reglementarea solicită astfel de referințe. Dacă o astfel de referință este solicitată prin lege sau reglementare, raportul auditorului va indica faptul că referința nu diminuează responsabilitatea partenerului misiunii la nivelul grupului sau responsabilitatea firmei din care face parte partenerul de misiune la nivelul grupului pentru opinia de audit la nivelul grupului. (a se vedea punctele A8-A9)

Acceptare și continuare

- 12. În aplicarea ISA 220, partenerul de misiune la nivelul grupului va stabili dacă se pot obține în mod rezonabil suficiente probe de audit adecvate în legătură cu procesul de consolidare și informațiile financiare ale componentelor care fundamentează opinia de audit la nivelul grupului. În acest scop, echipa misiunii la nivelul grupului va obține o înțelegere asupra grupului, a componentelor sale și a mediilor în care acestea activează, suficientă pentru a identifica componentele ce pot fi componente semnificative. În cazul în care auditorii componentelor își desfășoară activitatea asupra informațiilor financiare ale acestor componente, partenerul de misiune la nivelul grupului va evalua dacă echipa misiunii la nivelul grupului va putea fi implicată în activitatea acestor auditori ai componentelor în măsura în care este necesar pentru a obține suficiente probe de audit adecvate. (a se vedea punctele A10-A12)

² ISA 220, punctul 15.

13. Dacă partenerul misiunii la nivelul grupului stabilește că:
- (a) nu va fi posibil ca echipa misiunii la nivelul grupului să obțină suficiente probe de audit adecvate din cauza restricțiilor impuse de conducerea grupului; și
 - (b) efectul posibil al acestei incapacități va fi imposibilitatea exprimării unei opinii asupra situațiilor financiare ale grupului³,
- partenerul misiunii la nivelul grupului va acționa astfel:
- în cazul unei noi misiuni, nu va accepta misiunea, sau, în cazul unei misiuni recurente, se va retrage din misiune, acolo unde legea sau reglementările aplicabile permite retragerea; sau
 - în cazul în care legea sau reglementările interzic auditorului să refuze o misiune sau retragerea dintr-o misiune nu este posibilă, efectuând auditul situațiilor financiare ale grupului în măsura în care a fost posibil, să declare imposibilitatea exprimării unei opinii asupra situațiilor financiare ale grupului. (a se vedea punctele A13-A19)

Termenii misiunii

14. Partenerul misiunii de la nivelul grupului va conveni termenii misiunii de audit la nivelul grupului în conformitate cu ISA 210.⁴ (a se vedea punctele A20-A21)

Strategia generală de audit și planul de audit

15. Echipa misiunii la nivelul grupului va stabili o strategie generală de audit la nivelul grupului și va elabora un plan de audit la nivelul grupului în conformitate cu ISA 300.⁵
16. Partenerul de misiune la nivelul grupului va revizui strategia generală de audit la nivelul grupului și planul de audit la nivelul grupului. (a se vedea punctul A22)

Înțelegerea grupului, a componentelor sale și a mediilor în care acestea activează

17. Auditorul trebuie să identifice și să evalueze riscurile unor denaturări semnificative prin înțelegerea entității și mediului său.⁶ Echipa misiunii la nivelul grupului va:
- (a) Intensifica înțelegerea sa asupra grupului, a componentelor sale și a mediului acestora, inclusiv asupra controalelor la nivelul grupului, obținută în timpul etapei de acceptare sau continuare; și
 - (b) Obține o înțelegere a procesului de consolidare, inclusiv instrucțiunile

³ ISA 705 , „Modificări ale opiniei în raportul auditorului Independent”

⁴ ISA 210 , „Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit”

⁵ ISA 300 , „Planificarea unui audit al situațiilor financiare”, punctele 6-11

⁶ ISA 305 „Identificarea și evaluarea riscurilor privind denaturarea semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său”.

emise de conducerea grupului către componente. (a se vedea punctele A23-A29)

18. Echipa misiunii la nivelul grupului va obține o înțelegere care este suficientă pentru:
- (a) Confirmarea sau revizuirea identificării inițiale a componentelor cu probabilitate crescută de a fi semnificative; și
 - (b) Evaluarea riscurilor unor denaturări semnificative ale situațiilor financiare ale grupului, fie ca urmare a fraudei, fie a unor erori.⁷ (a se vedea punctele A30-A31)

Înțelegerea activității auditorului componentei

19. Dacă echipa misiunii la nivelul grupului intenționează să solicite unui auditor al componentei să deruleze activitatea asupra informațiilor financiare ale unei componente, echipa misiunii la nivelul grupului va obține o înțelegere asupra următoarelor: (a se vedea punctele A32-A35)
- (a) Dacă auditorul componentei înțelege și va respecta cerințele de etică relevante pentru auditul grupului și, în special, dacă este independent. (a se vedea punctul A37)
 - (b) Competența profesională a auditorului componentei. (a se vedea punctul A38)
 - (c) Dacă echipa misiunii la nivelul grupului va putea să se implice în activitatea auditorului componentei în măsura necesară pentru obținerea de suficiente probe de audit adecvate.
 - (d) Dacă auditorul componentei acționează într-un mediu de reglementare care supraveghează în mod activ auditorii. (a se vedea punctul A36)
20. Dacă auditorul componentei nu întrunește cerințele privind independența relevante pentru un audit al grupului, sau echipa misiunii la nivelul grupului are îndoieli serioase cu privire la alte aspecte menționate la punctul 19 (a)-(c), echipa misiunii la nivelul grupului va obține suficiente probe de audit adecvate aferente informațiilor financiare ale componentei fără a solicita ca auditorul componentei să efectueze activități asupra informațiilor financiare ale acelei componente. (a se vedea punctele A39-A41)

Pragul de semnificație

21. Echipa misiunii la nivelul grupului va stabili următoarele (a se vedea punctul A42)
- (a) Pragul de semnificație pentru situațiile financiare ale grupului, ca întreg, la stabilirea strategiei generale de audit la nivelul grupului.
 - (b) Dacă, în circumstanțele specifice grupului, există clase de tranzacții,

⁷ ISA 315

solduri ale conturilor sau prezentări de informații particulare în situațiile financiare ale grupului, pentru care se poate aștepta în mod rezonabil ca denaturările cu valoare mai mică decât nivelul pragului de semnificație pentru situațiile financiare ale grupului, ca întreg, să influențeze deciziile economice ale utilizatorilor, luate în baza situațiilor financiare ale grupului. În astfel de circumstanțe, echipa misiunii la nivelul grupului va stabili pragurile de semnificație aplicabile acestor clase particulare de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări de informații.

- (c) Pragul de semnificație al componentei pentru acele componente asupra cărora auditorii componentei vor derula un audit sau o revizuire în scopul auditului la nivelul grupului. Pentru a reduce la o valoare suficient de scăzută probabilitatea ca valoarea totală a denaturărilor necorectate sau nedetectate să depășească pragul de semnificație pentru situațiile financiare ale grupului ca întreg, pragul de semnificație al componentei trebuie să fie mai mic decât pragul de semnificație al situațiilor financiare ale grupului ca întreg. (a se vedea punctele A43-A44)
 - (d) Limita peste care denaturările nu pot fi considerate neînsemnate în mod clar pentru situațiile financiare ale grupului (a se vedea punctul A45)
22. În cazul în care auditorii componentelor vor efectua un audit în scopul auditului grupului, echipa misiunii la nivelul grupului va evalua gradul de adecvare al pragului de semnificație funcțional determinat la nivelul componentei. (a se vedea punctul A46)
23. Dacă o componentă face obiectul unui audit prin statut, reglementare sau alt motiv, iar echipa misiunii la nivelul grupului decide să folosească respectivul audit pentru furnizarea de probe de audit pentru auditul grupului, echipa misiunii la nivelul grupului va decide dacă:
- (a) pragul de semnificație stabilit pentru situațiile financiare ale componentei, ca întreg; și
 - (b) pragul de semnificație funcțional la nivelul componentei întrunesc cerințele acestui ISA.

Răspunsul la riscurile evaluate

24. Auditorul trebuie să elaboreze și să implementeze răspunsuri adecvate pentru tratarea riscurilor evaluate ale unor denaturări semnificative ale situațiilor financiare.⁸ Echipa misiunii la nivelul grupului va stabili tipul de activități ce urmează a fi efectuate de către echipa misiunii la nivelul grupului, sau de către auditorii componentelor în numele sau, asupra informațiilor financiare ale componentelor (vezi paragrafele 26-29). Echipa

⁸ ISA 330 „Răspunsul auditorului la riscurile evaluate”

misiunii de la nivelul grupului va stabili de asemenea natura, momentul și aria de cuprindere a implicării sale în activitatea auditorilor componentelor (vezi paragrafele 30-31).

25. Dacă natura, momentul și aria de cuprindere a activității ce urmează a fi desfășurate în procesul de consolidare sau informațiile financiare ale componentelor se bazează pe presupunerea potrivit căreia controalele la nivelul grupului funcționează eficient, sau dacă doar procedurile de fond nu pot oferi suficiente probe adecvate de audit la nivelul afirmațiilor, echipa misiunii la nivelul grupului va testa sau va solicita auditorului componente testarea eficacității operaționale a acestor controale.

Determinarea tipului de activitate ce urmează a fi efectuată asupra informațiilor financiare ale componentei (a se vedea punctul A47)

Componente semnificative

26. Pentru o componentă care este semnificativă datorită importanței financiare proprii pentru grup, echipa misiunii la nivelul grupului, sau auditorul componente în numele acesteia, va desfășura un audit al informațiilor financiare ale componente folosind pragul de semnificație al componente.
27. Pentru o componentă care este semnificativă datorită faptului că este probabil să cuprindă riscuri semnificative ale unor denaturări semnificative în situațiile financiare ale grupului din cauza naturii lor specifice sau a circumstanțelor, echipa misiunii la nivelul grupului, sau auditorul componente în numele acesteia, va desfășura una sau mai multe dintre acțiunile următoare:
- (a) Un audit al informațiilor financiare ale componente folosind pragul de semnificație al componente.
 - (b) Un audit asupra unuia sau mai multor solduri ale conturilor, clase de tranzacții sau prezentări de informații în legătură cu riscurile semnificative probabile ale unor denaturări semnificative ale situațiilor financiare ale grupului. (a se vedea punctul A48)
 - (c) Proceduri de audit specificate legate de riscurile posibil semnificative ale unor denaturări semnificative ale situațiilor financiare ale grupului. (a se vedea punctul A49)

Componente care nu sunt componente semnificative

28. Pentru componentele care nu sunt componente semnificative, echipa misiunii la nivelul grupului va derula procedurile analitice la nivelul grupului. (a se vedea punctul A50)
29. Dacă echipa misiunii la nivelul grupului consideră că nu pot fi obținute

suficiente probe de audit adecvate pe care să fundamenteze opinia de audit la nivelul grupului din:

- (a) activitatea efectuată asupra informațiilor financiare ale componentelor semnificative;
- (b) activitatea efectuată asupra controalelor la nivelul grupului și a procesului de consolidare; și
- (c) procedurile analitice efectuate la nivelul grupului, echipa misiunii la nivelul grupului va selecta componentele care nu sunt semnificative și va efectua, sau va solicita unui auditor al componentei să efectueze, una sau mai multe dintre acțiunile următoare asupra informațiilor financiare ale componentei selectate: (a se vedea punctele A51-A53)
 - Un audit al informațiilor financiare ale componentei folosind pragul de semnificație al componentei.
 - Un audit al unui sau mai multor solduri ale conturilor, clase de tranzacții sau prezentări de informații.
 - Revizuire a informațiilor financiare ale componentei folosind pragul de semnificație al componentei.
 - Proceduri specificate.

Echipa misiunii la nivelul grupului va varia selectarea componentelor pe parcursul unei perioade de timp.

Implicarea în activitatea desfășurată de auditorii componentelor (a se vedea punctele A54-A55)

Componente semnificative – evaluarea riscului

30. Dacă auditorul unei componente derulează un audit al informațiilor financiare ale unei componente semnificative, echipa misiunii la nivelul grupului va fi implicată în evaluarea riscului efectuată de către auditorul componentei pentru a identifica riscurile semnificative ale unor denaturări semnificative în situațiile financiare ale grupului. Natura, momentul și amploarea acestei implicări sunt afectate de înțelegerea de către echipa misiunii la nivelul grupului a auditorului componentei, dar va cuprinde cel puțin:
- (a) Discutarea cu auditorul componentei sau conducerea componentei a acelor activități ale componentei care sunt semnificative pentru grup;
 - (b) Discutarea cu auditorul componentei asupra riscului ca respectiva componentă să conțină denaturări semnificative ale informațiilor financiare ca urmare a fraudei sau erorii; și
 - (c) Revizuirea documentației auditorului componentei cu privire la riscurile semnificative identificate de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului. Această documentație poate fi sub forma unui

memorandum care reflectă concluzia auditorului componente cu privire la riscurile semnificative identificate.

Riscurile semnificative identificate de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului – proceduri de audit suplimentare

31. Dacă au fost identificate riscuri semnificative de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului pentru o componentă asupra căreia un auditor al componente își desfășoară activitatea, echipa misiunii la nivelul grupului va evalua oportunitatea aplicării unor proceduri de audit suplimentare ca reacție la riscurile semnificative identificate de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului. În baza înțelegerii auditorului componente, echipa misiunii la nivelul grupului va stabili dacă este necesar să fie implicată în procedurile de audit suplimentare.

Procesul de consolidare

32. În conformitate cu paragraful 17, echipa misiunii la nivelul grupului obține o înțelegere asupra controalelor la nivelul grupului și a procesului de consolidare, inclusiv instrucțiunile emise de conducerea grupului către componente. În conformitate cu paragraful 25, echipa misiunii la nivelul grupului, sau auditorul componente la solicitarea echipei misiunii la nivelul grupului, testează eficacitatea operațională a controalelor la nivelul grupului dacă natura, momentul și aria de cuprindere a activităților efectuate asupra procesului de consolidare se bazează pe ipoteza eficacității funcționale a controalelor la nivelul grupului, sau dacă doar procedurile de fond nu pot oferi suficiente probe de audit adecvate la nivelul afirmațiilor.
33. Echipa misiunii la nivelul grupului va elabora și desfășura proceduri de audit suplimentare asupra procesului de consolidare ca reacție la riscurile evaluate ale unor denaturări semnificative în situațiile financiare ale grupului ce reies din procesul de consolidare. Acesta va cuprinde o evaluare a măsurii în care componentele au fost incluse în situațiile financiare ale grupului.
34. Echipa misiunii la nivelul grupului va evalua gradul de adecvare, exhaustivitatea și corectitudinea ajustărilor și reclasificărilor de consolidare și va evalua dacă există posibili factori de risc de fraudă sau indicatori privind posibile influențe ale conducerii. (a se vedea punctul A56)
35. Dacă informațiile financiare ale unei componente nu au fost pregătite în conformitate cu aceleași politici de contabilitate aplicate în cazul situațiilor financiare ale grupului, echipa misiunii la nivelul grupului va evalua dacă informațiile financiare ale componente au fost ajustate în mod corespunzător în scopul întocmirii și prezentării situațiilor financiare ale grupului.
36. Echipa misiunii la nivelul grupului va stabili dacă informațiile financiare iden-

tificate în comunicatul auditorului componentei [a se vedea punctul 41 litera (c)] reprezintă informațiile financiare încorporate în situațiile financiare ale grupului.

37. Dacă situațiile financiare ale grupului cuprind situații financiare ale componentei în care perioada limită de raportare financiară diferă de cea a grupului, echipa misiunii la nivelul grupului va evalua dacă ajustările corespunzătoare au fost făcute acelor situații financiare, în conformitate cu cadrul financiar de raportare aplicabil.

Evenimente ulterioare

38. În cazul în care echipa misiunii la nivelul grupului sau auditorii componentelor desfășoară audituri asupra informațiilor financiare ale componentelor, echipa misiunii la nivelul grupului sau auditorii componentelor vor derula proceduri menite să identifice evenimente care au loc la componentele respective între datele informațiilor financiare ale componentelor și data raportului auditorului asupra situațiilor financiare ale grupului, și care ar putea genera necesitatea ajustării situațiilor financiare ale grupului sau a unei prezentări de informații în respectivele situații.
39. În cazul în care auditorii componentelor efectuează ale activități decât audituri ale informațiilor financiare ale componentei, echipa misiunii la nivelul grupului va solicita auditorilor componentelor să notifice echipa misiunii la nivelul grupului asupra existenței evenimentelor ulterioare care ar putea genera necesitatea ajustării situațiilor financiare ale grupului sau a unei prezentări de informații în respectivele situații..

Comunicarea cu auditorul componentei

40. Echipa misiunii la nivelul grupului va comunica cerințele sale către auditorul componentei în timp util. Această comunicare va stabili activitatea ce se va desfășura, utilizarea care va fi dată rezultatului respectivei activități, precum și forma și conținutul comunicării auditorului componentei cu echipa misiunii la nivelul grupului. Totodată, va cuprinde următoarele (a se vedea punctele A57, A58, A60):
- (a) solicitarea ca auditorul componentei, cunoscând contextul în care echipa misiunii la nivelul grupului va folosi rezultatele activității auditorului componentei, confirmă faptul că auditorul componentei va coopera cu echipa misiunii la nivelul grupului (a se vedea punctul A59)
 - (b) Cerințele de etică relevante pentru auditul grupului și, în special, cerințele de independență.
 - (c) În cazul unui audit sau al unei revizuri a informațiilor financiare ale

- componentei, pragul de semnificație al componentei (și acolo unde este aplicabil nivelul sau nivelurile pragului de semnificație pentru anumite clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări de informații,) și nivelul peste care denaturările nu pot fi considerate în mod clar neimportante pentru situațiile financiare ale grupului.
- (d) Riscurile semnificative identificate de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului, ca urmare a fraudei sau erorii, dar care sunt relevante pentru activitatea auditorului componentei. Echipa misiunii la nivelul grupului va solicita auditorului componentei să comunice la timp orice alte riscuri semnificative de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului, ca urmare a fraudei sau erorii, în cadrul componentei, și reacțiile auditorului componentei la aceste riscuri.
 - (e) O listă a părților afiliate întocmită de conducerea grupului, și orice alte părți afiliate despre care echipa misiunii la nivelul grupului are cunoștință. Echipa misiunii la nivelul grupului va solicita auditorului componentei să comunice la timp, părțile afiliate neidentificate anterior de către conducerea grupului sau echipa misiunii la nivelul grupului. Echipa misiunii la nivelul grupului va stabili dacă este necesară prezentarea acestor părți afiliate suplimentare altor auditori ai componentelor.
41. Echipa misiunii la nivelul grupului va solicita auditorului componentei să comunice aspectele relevante pentru concluzia echipei misiunii la nivelul grupului cu privire la auditul grupului. Această comunicare va cuprinde: (a se vedea punctul A60)
- (a) Dacă auditorul componentei a respectat cerințele de etică relevante pentru auditul grupului, inclusiv independența și experiența profesională;
 - (b) Dacă auditorul componentei a respectat cerințele echipei misiunii la nivelul grupului;
 - (c) Identificarea informațiilor financiare ale componentei asupra cărora raportează auditorul componentei;
 - (d) Informații asupra cazurilor de nerespectare a legilor sau reglementărilor care pot provoca denaturarea semnificativă a situațiilor financiare ale grupului;
 - (e) O listă de denaturări necorectate ale informațiilor financiare ale componentei (lista nu trebuie să conțină denaturările aflate sub pragul de denaturări în mod clar nesemnificative comunicat de către echipa misiunii la nivelul grupului [a se vedea punctul 40 litera (c)];

- (f) Indicatorii privind posibile influențe ale conducerii;
- (g) Descrierea oricărei deficiențe semnificative identificate în controlul intern la nivelul componentei;
- (h) Alte probleme importante pe care auditorul componentei le comunică sau se așteaptă să le comunice cu persoanele însărcinate cu guvernanta componentei, inclusiv fraudă sau suspiciunea de fraudă ce implică angajații cu roluri importante în controlul intern la nivelul componentei, conducerea componentei sau alte persoane în cazul în care fraudă a generat o denaturare semnificativă a informațiilor financiare ale componentei;
- (i) Orice fel de alte aspecte care pot fi relevante pentru auditul grupului sau asupra cărora auditorul componentei dorește să atragă atenția echipei misiunii la nivelul grupului, inclusiv excepțiile notate în declarațiile scrise pe care auditorul componentei le solicitase din partea conducerii componentei; și
- (j) Constatările generale, concluziile sau opiniile auditorului componentei.

Evaluarea suficienței și a gradului de adecvare a probelor de audit obținute

Evaluarea comunicării auditorilor componentei și a gradului de adecvare a activității lor

- 42. Echipa misiunii la nivelul grupului va evalua comunicarea auditorului componentei (a se vedea punctul 41). Echipa misiunii la nivelul grupului va:
 - (a) Discuta aspectele semnificative ce decurg din această evaluare cu auditorul componentei, conducerea componentei sau conducerea grupului, după caz; și
 - (b) Determina dacă este necesar să revizuiască alte părți relevante ale documentației de audit a auditorului componentei. (a se vedea punctul A61)
- 43. Dacă echipa misiunii la nivelul grupului ajunge la concluzia că activitatea unui auditor al componentei este insuficientă, echipa misiunii la nivelul grupului va determina ce fel de proceduri suplimentare se vor efectua, și dacă acestea vor fi efectuate de auditorul componentei sau de echipa misiunii la nivelul grupului.

Suficiența și gradul de adecvare al probelor de audit

- 44. Auditorul trebuie să obțină suficiente probe de audit adecvate pentru a reduce riscul de audit la un nivel acceptabil de scăzut și prin această să

îi permită auditorului să tragă concluzii rezonabile pe care să își fundamenteze opinia de audit⁹. Echipa misiunii la nivelul grupului va evalua dacă au fost obținute suficiente probe de audit adecvate în urma procedurilor de audit efectuate asupra procesului de consolidare și a activității efectuate de echipa misiunii la nivelul grupului și de auditorii componentelor asupra informațiilor financiare ale componentelor, care să fundamenteze opinia de audit la nivelul grupului. (a se vedea punctul A62)

45. Partenerul de misiune la nivelul grupului va evalua efectul asupra opiniei de audit al grupului a denaturărilor necorectate (identificate de echipa misiunii la nivelul grupului sau comunicate de auditorii componentelor) și a cazurilor în care a nu a fost posibilă obținerea de suficiente probe de audit adecvate. (a se vedea punctul A63)

Comunicarea cu conducerea grupului și cu persoanele însărcinate cu guvernanta grupului

Comunicarea cu conducerea grupului

46. Echipa misiunii la nivelul grupului va determina care din deficiențele identificate la nivelul controlului intern să fie comunicate celor însărcinați cu guvernanta și conducerii grupului în conformitate cu ISA 265¹⁰. În realizarea acestei determinări, echipa misiunii va lua în considerare:
- (a) Deficiențele în controlul intern la nivel de grup, pe care echipa misiunii la nivelul grupului le-a identificat;
 - (b) Deficiențele în controlul intern pe care echipa misiunii la nivelul grupului le-a identificat în controalele interne ale componentelor; și
 - (c) Deficiențele în controlul intern pe care auditorii componentelor le-au adus în atenția echipei misiunii la nivelul grupului.
47. În cazul în care a fost identificată o fraudă de către echipa misiunii la nivelul grupului sau o fraudă a fost adusă în atenția acestuia de către un auditor al componentei (vezi punctul 41(h)), sau dacă anumite informații indică faptul că ar putea exista o fraudă, echipa misiunii la nivelul grupului va comunica acest lucru în timp util către nivelul adecvat al conducerii grupului pentru a-i informa pe cei ce dețin responsabilitatea primară pentru prevenirea și detectarea fraudelor cu privire la aspectele relevante pentru responsabilitățile pe care le dețin. (a se vedea punctul A64)
48. Unui auditor al componentei i se poate cere prin statut, reglementare sau un alt motiv, să exprime o opinie de audit asupra situațiilor financiare ale

⁹ ISA 200 punctul 17.

¹⁰ ISA 265 „Comunicarea deficiențelor în controlul intern către persoanele însărcinate cu guvernanta și către conducere”

unei componente. În acest caz, echipa misiunii la nivelul grupului va solicita din partea conducerii grupului să informeze conducerea componentei asupra oricăror aspecte despre care echipa misiunii la nivelul grupului ia cunoștință, care ar putea fi semnificative pentru situațiile financiare ale componentei, dar care ar putea să nu fie cunoscute de conducerea componentei. În cazul în care conducerea grupului refuză să comunice aceste aspecte către conducerea componentei, echipa misiunii la nivelul grupului va discuta aspectul cu persoanele însărcinate cu guvernanta grupului. În cazul în care aspectul rămâne nerezolvat, echipa misiunii la nivelul grupului, având în vedere considerațiile legale și de confidențialitate profesională, va analiza dacă să sfătuiască auditorul componentei să nu emită raportul auditorului asupra situațiilor financiare ale componentei până la rezolvarea aspectului. (a se vedea punctul A65)

Comunicarea cu persoanele însărcinate cu guvernanta grupului

49. Echipa misiunii la nivelul grupului va comunica următoarele aspecte persoanelor însărcinate cu guvernanta grupului, în plus față de cele prevăzute de ISA 260¹¹ și ale ISA: (a se vedea punctul A66)
- (a) trecere în revistă a tipului de activitate ce va fi efectuată asupra situațiilor financiare ale componentelor.
 - (b) trecere în revistă a naturii implicării planificate a echipei misiunii la nivelul grupului în activitatea ce urmează a fi efectuată de către auditorii componentelor asupra situațiilor financiare ale componentelor semnificative.
 - (c) Cazurile în care evaluarea activității auditorului componentei realizată de echipa misiunii la nivelul grupului a condus la apariția unor îngrijorări cu privire la calitatea activității auditorului.
 - (d) Toate limitările impuse auditului grupului, de exemplu, cazul în care accesul echipei misiunii la nivelul grupului la informații ar fi putut fi restricționat.
 - (e) Fraude sau suspiciuni de fraudă la nivelul conducerii grupului, conducerii componentei, angajaților cu roluri semnificative în controalele la nivelul grupului sau alte persoane în cazul în care fraudă a generat o denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului.

Documentație

50. Echipa misiunii la nivelul grupului va include în documentația de audit următoarele aspecte:¹²

¹¹ ISA 260 „Comunicarea cu persoanele însărcinate cu guvernanta”

¹² ISA 230 „Documentația de audit”, punctele 8-11 și punctul A6

- (a) Analiză a componentelor, cu indicarea celor care sunt semnificative, și tipul de activități efectuate asupra informațiilor financiare ale componentelor.
- (b) Natura, momentul și amploarea implicării echipei misiunii la nivelul grupului în activitatea efectuată de auditorii componentelor asupra componentelor semnificative, inclusiv, după caz, revizuirea de către echipa misiunii la nivelul grupului a părților relevante ale documentației de audit a auditorilor componentelor și a concluziilor aferente.
- (c) Comunicările în scris între echipa misiunii la nivelul grupului și auditorii componentelor cu privire la cerințele echipei misiunii la nivelul grupului.

Modul de aplicare și alte materiale explicative

Componentele ce fac obiectul auditului prin statut, reglementări sau din alte motive (a se vedea punctul 3)

- A1. Factorii care ar putea afecta decizia echipei misiunii la nivelul grupului de a utiliza sau nu un audit obligatoriu prin statut, reglementare sau alte motive pentru a furniza probe de audit pentru auditul grupului includ următoarele:
- Diferențe între cadrul de raportare financiară aplicat la întocmirea situațiilor financiare ale componentei și cel aplicat la întocmirea situațiilor financiare ale grupului.
 - Diferențe între standardele de audit și de altă natură aplicate de auditorul componentei și cele aplicate în auditul situațiilor financiare ale grupului.
 - Dacă situațiile financiare ale componentei vor fi finalizate la timp pentru a respecta programul de raportare al grupului

Definiții

Componentă [a se vedea punctul 9, litera (a)]

- A2. Structura unui grup afectează modul în care sunt identificate componentele. De exemplu, sistemul de raportare financiară al grupului poate fi bazat pe o structură organizațională care prevede faptul că informațiile financiare sunt întocmite de entitatea mamă și una sau mai multe filiale, asocieri în participațiune sau entități în care s-a investit, contabilizate prin metoda punerii în echivalență sau metoda costului; de un sediu principal și de una sau mai multe divizii sau sucursale; sau de o combinație a acestora. Totuși, unele grupuri ar putea organiza sistemul propriu de raportare financiară

după funcție, proces, produs sau serviciu (sau după grupuri de produse sau servicii), sau locații geografice. În aceste cazuri, entitatea sau activitatea de afaceri pentru care conducerea grupului sau a componentei întocmește informații financiare care sunt incluse în situațiile financiare ale grupului ar putea fi o funcție, un proces, un produs sau un serviciu (sau un grup de produse sau servicii) sau locații geografice.

- A3. Pot exista niveluri diferite în sistemul de raportare financiară al grupului, caz în care ar putea fi mai adecvat să se identifice componentele mai degrabă la anumite niveluri de agregare, decât individual.
- A4. Componentele agregate la un anumit nivel ar putea constitui o componentă în scopul auditului grupului; totuși, o astfel de componentă ar putea, de asemenea, întocmi situații financiare ale grupului care includ informații financiare ale componentelor pe care le cuprind (mai exact, un subgrup). Prezentul ISA ar putea fi aplicat, în consecință, de diferiți parteneri de misiune la nivelul grupului și echipe ale misiunii la nivelul grupului pentru diferite subgrupuri dintr-un grup mai mare.

Componentă semnificativă [a se vedea punctul 9, litera (m)]

- A5. De regulă, pe măsură ce gradul de semnificație al unei componente crește, cresc riscurile unor denaturări semnificative ale situațiilor financiare ale grupului. Echipa misiunii la nivelul grupului poate aplica un procentaj la un etalon selectat pentru a ajuta la identificarea componentelor semnificative individual din punct de vedere financiar. Identificarea unui etalon și determinarea procentajului ce va fi aplicat implică exercitarea raționamentului profesional. În funcție de natura și circumstanțele grupului, etaloanele adecvate ar putea include activele, datoriile, fluxurile de numerar, profitul sau cifra de afaceri a grupului. De exemplu, echipa misiunii la nivelul grupului ar putea considera că toate componentele care depășesc 15% din etalonul selectat sunt componente semnificative. Un procentaj mai mic sau mai mare ar putea, totuși, fi considerat adecvat în condițiile date.
- A6. Echipa misiunii la nivelul grupului ar putea identifica, de asemenea, o componentă ca având o probabilitate mare de a cuprinde riscuri semnificative de denaturare semnificativă în situațiile financiare ale grupului datorită naturii sale, sau a circumstanțelor specifice (mai exact, riscuri ce necesită o considerație specială în audit¹³). De exemplu, o componentă ar putea fi responsabilă de tranzacționarea pe piața valutară și astfel expune grupul la riscuri semnificative de denaturări semnificative, chiar dacă altfel respectiva componentă nu are semnificație individuală din punct de vedere financiar pentru grup.

¹³ ISA 315, punctul 27-29.

Auditorul componentei [a se vedea punctul 9, litera (b)]

- A7. Un membru al echipei misiunii la nivelul grupului poate efectua activități asupra informațiilor financiare ale unei componente pentru auditul grupului, la cererea echipei misiunii la nivelul grupului. În acest caz, un astfel de membru al echipei misiunii la nivelul grupului este și auditor al componentei.

Responsabilitate (a se vedea punctul 11)

- A8. Deși auditorii componentelor ar putea efectua activități asupra informațiilor financiare ale componentelor pentru auditul grupului și astfel sunt responsabili pentru constatările, concluziile sau opiniile lor generale, partenerul de misiune la nivelul grupului sau firma partenerului de misiune la nivelul grupului este responsabilă pentru opinia de audit la nivelul grupului.
- A9. În cazul în care opinia de audit la nivelul grupului este modificată pentru că echipa misiunii la nivelul grupului nu a putut obține suficiente probe de audit adecvate în legătură cu informațiile financiare ale uneia sau mai multor componente, paragraful „Fundamentarea modificării” din raportul auditorului asupra situațiilor financiare ale grupului descrie motivele pentru această imposibilitate fără a face referire la auditorul componentei, cu excepția cazului în care o astfel de referință este necesară pentru a explica în mod adecvat circumstanțele¹⁴.

Acceptare și continuare

Obținerea unei înțelegeri în etapa de acceptare și continuare (a se vedea punctul 12)

- A10. În cazul unei misiuni noi, înțelegerea de către echipa misiunii la nivelul grupului a grupului, componentelor sale, și a mediilor în care acestea activează ar putea fi obținută din:
- Informațiile oferite de conducerea grupului;
 - Comunicarea cu conducerea grupului; și
 - După caz, comunicarea cu echipa precedentă a misiunii la nivelul grupului, conducerea componentei sau auditorii componentei.
- A11. Înțelegerea de către echipa misiunii la nivelul grupului ar putea include aspecte precum cele ce urmează:
- Structura grupului, inclusiv structurile legale și organizaționale (mai exact, modul în care este organizat sistemul de raportare financiară).
 - Activitățile de afaceri ale componentelor care sunt semnificative pentru grup, inclusiv mediile sectorului de activitate, de reglementare, economic și politic în care au loc aceste activități.

¹⁴ ISA 705, punctul 20.

- Utilizarea organizațiilor prestatoare de servicii, inclusiv centrele de servicii pe care le împart.
- Descriere a controalelor la nivelul grupului.
- Complexitatea procesului de consolidare.
- Dacă auditorii componentelor care nu provin din firma sau rețeaua partenerului de misiune la nivelul grupului va efectua activități asupra informațiilor financiare ale oricărei componente, și motivul pentru care conducerea grupului a numit mai mult de un auditor.
- Măsura în care echipa misiunii la nivelul grupului:
 - Va avea acces nerestricționat la persoanele însărcinate cu guvernanta grupului, conducerea grupului, persoanele însărcinate cu guvernanta componentelor, conducerea componentelor, informațiile componentelor și auditorii componentelor (inclusiv documentația de audit relevantă cerută de echipa misiunii la nivelul grupului); și
 - Va putea efectua activitățile necesare asupra informațiilor financiare ale componentelor.

A12. În cazul unei misiuni recurente, capacitatea echipei misiunii la nivelul grupului de a obține suficiente probe de audit adecvate ar putea fi afectată de schimbări semnificative, de exemplu:

- Schimbări în structura grupului (de exemplu, achiziții, vânzări, reorganizări sau schimbări în modul în care este organizat sistemul de raportare financiară al grupului).
- Schimbări ale activităților de afaceri ale componentelor care sunt semnificative pentru grup.
- Schimbări în compoziția persoanelor însărcinate cu guvernanta grupului, conducerea grupului sau conducerea cheie a componentelor semnificative.
- Întrebări ale echipei misiunii la nivelul grupului cu privire la integritatea și competența conducerii grupului sau componente.
- Schimbări în controalele la nivelul grupului.
- Schimbări în cadrul de raportare financiară aplicabil.

Posibilitatea de a obține suficiente probe de audit adecvate (a se vedea punctul 13)

A13. Un grup poate consta numai din componente ce nu sunt considerate componente semnificative. În aceste condiții, partenerul de misiune la nivelul grupului se poate aștepta în mod rezonabil să obțină suficiente probe de audit adecvate pe care să fundamenteze opinia de audit la nivelul grupului dacă echipa misiunii la nivelul grupului va fi în măsură să:

- (a) Efectueze activități asupra informațiilor financiare ale unora dintre aceste componente; și
- (b) Fie implicată în activitatea efectuată de auditorii componentelor asupra informațiilor financiare ale altor componente în măsura necesară pentru a obține suficiente probe de audit adecvate.

Accesul la informații (a se vedea punctul 13)

- A14. Accesul echipei misiunii la nivelul grupului la informații ar putea fi restricționat în anumite condiții care nu pot fi evitate de conducerea grupului, de exemplu, legislația referitoare la confidențialitate și caracterul privat al datelor, sau refuzul auditorului componente de a permite accesul la documentația de audit relevantă necesară echipei misiunii la nivelul grupului. Acesta poate fi restricționat și de conducerea grupului.
- A15. În cazul în care accesul la informații este restricționat din cauza circumstanțelor, echipa misiunii la nivelul grupului poate în continuare să obțină suficiente probe de audit adecvate; cu toate acestea, acest lucru devine mai puțin probabil pe măsură ce crește semnificația componente. De exemplu, echipa misiunii la nivelul grupului ar putea să nu aibă acces la persoanele însărcinate cu guvernanta, conducerea sau auditorul (inclusiv la documentația de audit relevantă necesară pentru echipa misiunii la nivelul grupului) unei componente care este contabilizată prin metoda punerii în echivalență sau metoda costului. În cazul în care componenta nu este o componentă semnificativă, iar echipa misiunii la nivelul grupului are un set complet de situații financiare ale componente, inclusiv raportul auditorului cu privire la acesta, și are acces la informațiile deținute de conducerea grupului în legătură cu acea componentă, echipa misiunii la nivelul grupului poate concluziona că aceste informații constituie suficiente probe de audit adecvate în legătură cu componenta respectivă. Totuși, în cazul în care o componentă este componentă semnificativă, echipa misiunii la nivelul grupului nu va putea respecta cerințele din prezentul ISA relevante în circumstanțele auditului grupului. De exemplu, echipa misiunii la nivelul grupului nu va putea respecta cerința în paragrafele 30-31 de a fi implicată în activitatea auditorului componente. În consecință, echipa misiunii la nivelul grupului nu va putea obține suficiente probe de audit adecvate cu privire la acea componentă. Efectul imposibilității de a obține suficiente probe de audit adecvate de către echipa misiunii la nivelul grupului este analizat din perspectiva ISA 705.
- A16. Echipa misiunii la nivelul grupului nu va putea obține suficiente probe de audit adecvate în cazul în care conducerea grupului restricționează acce-

sul echipei misiunii la nivelul grupului sau auditorului unei componente la informațiile aferente unei componente semnificative.

- A17. Deși echipa misiunii la nivelul grupului ar putea fi în măsură să obțină suficiente probe de audit adecvate dacă astfel de restricții corespund unei componente care nu este semnificativă, motivul restricției poate afecta opinia de audit la nivelul grupului. De exemplu, ar putea afecta credibilitatea răspunsurilor conducerii grupului la interviurile efectuate de echipa misiunii la nivelul grupului și a declarațiilor conducerii grupului către echipa misiunii la nivelul grupului.
- A18. Legislația și reglementările ar putea interzice partenerului de misiune la nivelul grupului să refuze sau să se retragă dintr-o misiune. De exemplu, în unele jurisdicții auditorul este numit pentru o anumită perioadă de timp și i se interzice să demisioneze înainte de sfârșitul acelei perioade. De asemenea, în sectorul public, ar putea să nu existe opțiunea de a refuza sau a se retrage dintr-o misiune pentru auditor datorită mandatului sau considerațiilor ce țin de interesul public. În aceste circumstanțe, prezentul ISA se aplică în continuare auditului grupului, iar efectul imposibilității de a obține suficiente probe de audit adecvate de către echipa misiunii la nivelul grupului se analizează din perspectiva ISA 705.
- A19. Anexa 1 conține un exemplu de raport al auditorului ce conține o opinie cu rezerve motivată de imposibilitatea de a obține suficiente probe de audit adecvate de către echipa misiunii la nivelul grupului în legătură cu o componentă semnificativă contabilizată prin metoda punerii în echivalență, dar pentru care, conform raționamentului echipei misiunii la nivelul grupului, efectul este semnificativ dar nu este generalizat.

Termenii misiunii (a se vedea punctul 14)

- A20. Termenii misiunii precizează cadrul de raportare financiară aplicabil.¹⁵ Aspecte adiționale pot fi incluse în termenii unei misiuni de audit la nivelul grupului, precum faptul că:
- Comunicarea între echipa misiunii la nivelul grupului și auditorii componentelor nu ar trebui să fie restricționată, în măsura în care acest lucru este posibil conform legislației sau reglementărilor;
 - Comunicările importante dintre auditorii componentelor, persoanele însărcinate cu guvernanta componentei și conducerea componentei, inclusiv comunicarea deficiențelor semnificative din controlul intern, ar trebui comunicate și către echipa misiunii la nivelul grupului;
 - Comunicările importante dintre autoritățile de reglementare și compo-

¹⁵ ISA 210 , punctul 8.

nente în legătură cu aspectele privind raportarea financiară ar trebui comunicate și către echipa misiunii la nivelul grupului;

- În măsura în care echipa misiunii la nivelul grupului consideră necesar, ar trebui să i se acorde permisiunea de a:
 - Avea acces la informațiile privind componenta, persoanele însărcinate cu guvernanta componentelor, conducerea componentei și auditorii componentei (inclusiv documentația de audit relevantă necesară echipei misiunii la nivelul grupului); și
 - Efectua activități sau a solicita unui auditor al componentei să efectueze activități asupra informațiilor financiare ale componentei.

A21. Restricțiile impuse asupra:

- accesului echipei misiunii la nivelul grupului la informațiile privind componenta, persoanele însărcinate cu guvernanta componentelor, conducerea componentei sau auditorii componentei (inclusiv documentația de audit relevantă necesară echipei misiunii la nivelul grupului); sau
- activității ce trebuie efectuată asupra informațiilor financiare ale componentelor.

După ce partenerul de misiune la nivelul grupului a acceptat misiunea de audit al grupului, constituie o imposibilitate de a obține suficiente probe de audit adecvate care ar putea afecta opinia de audit la nivelul grupului. În circumstanțe excepționale poate conduce și la retragerea din misiune în cazul în care aceasta este posibilă conform legii sau reglementărilor aplicabile.

Strategia generală de audit și planul de audit (a se vedea punctul 16)

A22. Revizuirea de către partenerul de misiune la nivelul grupului a strategiei generale de audit și a planului de audit este o parte importantă din îndeplinirea de către partenerul de misiune la nivelul grupului a responsabilității de a conduce misiunea de audit al grupului.

Înțelegerea grupului, a componentelor sale și a mediilor în care acestea activează

Aspectele asupra cărora echipa misiunii la nivelul grupului obține o înțelegere (a se vedea punctul 17)

A23. ISA 315 conține recomandări asupra aspectelor pe care auditorul le poate lua în considerare pentru înțelegerea factorilor sectorului de activitate, de reglementare sau de altă natură care afectează entitatea, inclusiv a cadrului de raportare financiară aplicabil; a obiectivelor și strategiilor, precum și a riscurilor afacerii aferente; și a evaluării și revizuirii performanței financi-

are a entității.¹⁶ Anexa 2 a prezentului ISA conține recomandări cu privire la aspectele specifice pentru grup, inclusiv procesul de consolidare.

Instrucțiunile emise de conducerea grupului pentru componente

A24. Pentru a obține uniformitatea și comparabilitatea informațiilor financiare, conducerea grupului, de regulă, emite instrucțiuni către componente. Astfel de instrucțiuni specifică cerințele ce trebuie îndeplinite de informațiile financiare ale componentelor pentru a fi incluse în situațiile financiare ale grupului și de cele mai multe ori cuprind manuale de proceduri pe tema raportării financiare și un pachet de raportare. Un pachet de raportare constă de regulă din formate standard pentru furnizarea informațiilor financiare ce sunt încorporate în situațiile financiare ale grupului. Totuși, în general, pachetele de raportare nu iau forma unor situații financiare complete întocmite și descrise în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.

A25. De obicei, instrucțiunile acoperă:

- Politicile de contabilitate ce trebuie aplicate;
- Cerințele statutare și alte cerințe de prezentare aplicabile pentru situațiile financiare ale grupului, inclusiv:
 - Identificarea segmentelor și raportarea pe segmente;
 - Relațiile și tranzacțiile cu părți afiliate;
 - Tranzacții și profituri nerealizate intra-grup;
 - Solduri ale conturilor intra-grup; și
- Un program de raportare.

A26. Înțelegerea de către echipa misiunii la nivelul grupului a instrucțiunilor poate include următoarele:

- Claritatea și caracterul practic al instrucțiunilor de completare a pachetului de raportare.
- Dacă instrucțiunile:
 - Descriu în mod adecvat caracteristicile cadrului de raportare financiară aplicabil;
 - Asigură prezentări suficiente pentru respectarea cerințelor cadrului de raportare financiară aplicabil, de exemplu, prezentarea relațiilor și tranzacțiilor cu părți afiliate și informațiile pe segmente;
 - Asigură identificarea ajustărilor de consolidare, de exemplu, tranzacțiile intra-grup și profiturile nerealizate și precum și soldurile intra-grup; și
 - Asigură aprobarea informațiilor financiare de către conducerea componentei

¹⁶ ISA 315, punctele A15-A37.

Fraudă (a se vedea punctul 17)

A27. Auditorul trebuie să identifice și să evalueze riscurile unor denaturări semnificative a situațiilor financiare ca urmare a fraudei, și să elaboreze și să implementeze reacții adecvate la riscurile evaluate.¹⁷ Informațiile utilizate pentru identificarea riscurilor unor denaturări semnificative ale situațiilor financiare ale grupului ca urmare a fraudei pot include următoarele:

- Evaluarea efectuată de conducerea grupului cu privire la riscurile ca situațiile financiare ale grupului să fie denaturate în mod semnificativ ca urmare a fraudei.
- Procesul conducerii grupului de identificare și reacție la riscurile de fraudă din grup, inclusiv riscurile specifice de fraudă identificate de conducerea grupului, sau soldurile conturilor, claselor de tranzacții sau prezentările de informații pentru care un risc de fraudă este probabil.
- Dacă există componente particulare pentru care riscul de fraudă este probabil.
- Modul în care persoanele însărcinate cu guvernanta grupului monitorizează procesele conducerii grupului de identificare și reacție la riscurile de fraudă din grup, și controalele stabilite de conducerea grupului pentru diminuarea acestor riscuri.
- Răspunsurile persoanelor însărcinate cu guvernanta grupului, ale conducerii grupului, auditului intern (și dacă este cazul, ale conducerii componente, auditorilor componente și altora) la interviurile efectuate de echipa misiunii la nivelul grupului cu privire la faptul dacă au cunoștință de fraude reale, suspectate sau acuzații de fraudă ce afectează o componentă, sau grupul.

Discuția dintre membrii echipei misiunii la nivelul grupului și auditorii componentelor cu privire la riscurile unor denaturări semnificative în situațiile financiare ale grupului, inclusiv riscurile de fraudă (a se vedea punctul 17)

A28. Membrii cheie ai echipei misiunii la nivelul grupului trebuie să discute posibilitatea ca situațiile financiare ale unei entități să fie denaturate în mod semnificativ ca urmare a fraudei sau erorii, accentuând în special riscurile generate de fraudă. Într-un audit al grupului, aceste discuții ar putea include și auditorii componentelor.¹⁸ Determinarea de către partenerul de misiune la nivelul grupului a persoanelor incluse în discuții, modul în care

¹⁷ ISA 240 „Responsabilitățile auditorului privind fraudă în cadrul unui audit al situațiilor financiare”.

¹⁸ ISA 240 , punctul 15 și ISA 315 punctul 10.

acestea au loc și amploarea lor, este afectată de factori precum experiența anterioară cu privire la grupul respectiv.

A29. Discuția oferă o ocazie pentru:

- A împărtăși cunoștințele asupra componentelor și a mediilor în care acestea activează, inclusiv asupra controalelor la nivelul grupului.
- A face schimb de informații cu privire la riscurile afacerii componentelor sau ale grupului.
- A face schimb de idei cu privire la modul și locul în care situațiile financiare sunt susceptibile de a fi denaturate în mod semnificativ ca urmare a fraudei sau erorii, modul în care conducerea grupului sau conducerea componentei ar putea comite și ascunde raportarea financiară frauduloasă și modul în care activele componentelor ar putea fi deturnate.
- A identifica practicile urmate de conducerea grupului sau a componentei ce ar putea fi influențate sau concepute pentru a manipula veniturile și care ar putea conduce la raportarea financiară frauduloasă, de exemplu, practici de recunoaștere a veniturilor care nu respectă cadrul de raportare financiară aplicabil.
- A analiza factorii externi și interni cunoscuți ce afectează grupul și care ar putea crea o incitare sau o presiune de a comite fraudă, ar oferi ocazia de a săvârși fraudă sau care ar indica o cultură sau un mediu care permite conducerii grupului, conducerii componentei sau altora să conceapă comiterea fraudei.
- A analiza riscul de eludare a controalelor de către conducerea componentei sau a grupului.
- A analiza dacă sunt utilizate politici uniforme de contabilitate la întocmirea informațiilor financiare ale componentelor pentru situațiile financiare ale grupului, și, în cazul în care acest lucru nu este valabil, modul în care diferențele din politicile contabile sunt identificate și ajustate (acolo unde acest lucru de prevăzut de cadrul de raportare financiară aplicabil).
- A discuta fraudele care au fost identificate în componente sau informațiile care indică existența fraudei într-o componentă.
- Împărtășirea informațiilor care ar putea indica nerespectarea legilor și reglementărilor naționale, de exemplu, darea de mită sau practici incorecte de stabilire a prețurilor de transfer.

Factori de risc (a se vedea punctul 18)

A30. Anexa 3 stabilește exemple de condiții sau evenimente care, individual sau împreună, ar putea indica riscuri ale unor denaturări semnificative în situațiile financiare ale grupului, inclusiv riscurile generate de fraude.

Evaluarea riscului (a se vedea punctul 18)

A31. Evaluarea de către echipa misiunii la nivelul grupului a riscurilor unor denaturări semnificative în situațiile financiare la nivelul grupului se bazează pe informații precum cele ce urmează:

- Informațiile obținute din înțelegerea grupului, a componentelor sale și mediilor în care acestea activează, și a procesului de consolidare, inclusiv probele de audit obținute în evaluarea modului de elaborare și implementare a controalelor la nivelul grupului și a controalelor care sunt relevante pentru consolidare.
- Informațiile obținute de la auditorii componentelor.

Înțelegerea activității auditorului componentei (a se vedea punctul 19)

A32. Echipa misiunii la nivelul grupului obține o înțelegere a auditorului componentei numai în cazul în care are în plan să solicite auditorului componentei să efectueze activități asupra informațiilor financiare ale componentei pentru auditul grupului. De exemplu, nu va fi necesar să obțină o înțelegere a auditorilor acelor componente pentru care echipa misiunii la nivelul grupului a planificat efectuarea procedurilor analitice numai la nivelul grupului.

Procedurile echipei misiunii la nivelul grupului pentru obținerea unei înțelegeri cu privire la auditorul componentei și sursele probelor de audit (a se vedea punctul 19)

A33. Natura, momentul și aria de cuprindere a procedurilor echipei misiunii la nivelul grupului pentru obținerea unei înțelegeri cu privire la auditorul componentei sunt afectate de factori precum experiența anterioară privind auditorul componentei sau cunoștințele cu privire la acesta, precum și măsura în care echipa misiunii la nivelul grupului și auditorul componentei sunt supuși unor proceduri și politici comune, de exemplu:

- Dacă echipa misiunii la nivelul grupului și auditorul componentei împărtășesc:
 - Politici și proceduri comune pentru efectuarea activităților (de exemplu, metodologii de audit);
 - Politici și proceduri comune de control al calității; sau
 - Politici și proceduri comune de monitorizare.
- Consecvența sau similitudinea:
 - Sistemului legislativ sau de reglementare;
 - Supravegherii profesionale, disciplinei și asigurării externe a calității;
 - Educației și instruirii;

- Organizațiilor profesionale și standardelor; sau
- Limbajului și culturii.

A34. Acești factori interacționează între ei și nu se exclud reciproc. De exemplu, aria de cuprindere a procedurilor echipei misiunii la nivelul grupului pentru obținerea unei înțelegeri cu privire la Auditorul Componentei A, care aplică în mod consecvent politici și proceduri comune de control al calității și o metodologie comună de audit sau operează în aceeași jurisdicție ca partenerul de misiune la nivelul grupului, ar putea fi mai restrânsă decât aria de cuprindere a procedurilor echipei misiunii la nivelul grupului pentru obținerea unei înțelegeri cu privire la auditorul Componentei B, care nu aplică în mod consecvent politici și proceduri comune de control al calității și o metodologie comună de audit sau operează într-o jurisdicție străină față de partenerul de misiune la nivelul grupului. Natura procedurilor efectuate în legătură cu Auditorii Componentelor A și B poate fi, de asemenea, diferită.

A35. Echipa misiunii la nivelul grupului poate obține o înțelegere a auditorului componentei în mai multe moduri. În primul an de implicare a unui auditor al componentei, echipa misiunii la nivelul grupului poate, de exemplu:

- Să evalueze rezultatele sistemului de monitorizare a controlului calității în cazul în care echipa misiunii la nivelul grupului și auditorul componentei fac parte dintr-o firmă sau dintr-o rețea care funcționează în conformitate cu și respectă politici și proceduri de monitorizare comune¹⁹;
- Să viziteze auditorul componentei pentru a discuta aspectele de la punctul 19 literele (a)-(c);
- Să solicite auditorului componentei să confirme în scris aspectele la care se face referire la punctul 19 literele (a)-(c). Anexa 4 conține un exemplu de confirmări scrise din partea auditorului componentei;
- Să solicite auditorului componentei să completeze chestionare cu privire la aspectele de la punctul 19 literele (a)-(c);
- Să discute asupra auditorului componentei cu colegii din firma partenerului de misiune la nivelul grupului sau cu o terță parte cu reputație solidă care cunoaște auditorul componentei; sau
- Să obțină confirmări din partea organismelor profesionale de care aparține auditorul componentei, autorităților ce au acordat licența auditorului componentei sau altor terțe părți.

În anii următori, înțelegerea auditorului componentei s-ar putea baza pe

¹⁹ După cum prevede ISQC 1 „Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuri ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe”, punctul 54 sau cerințele naționale care sunt cel puțin la fel de exigente.

experiența anterioară a echipei misiunii la nivelul grupului privind auditorul componentei. Echipa misiunii la nivelul grupului poate cere auditorului componentei să confirme dacă au avut loc schimbări în privința aspectelor enumerate în paragrafele 19(a)-(c) față de anul anterior.

- A36. În cazul în care organisme independente de supraveghere au fost stabilite pentru a supraveghea profesia de audit și a monitoriza calitatea auditurilor, vigilența mediului de supraveghere ar putea sprijini echipa misiunii la nivelul grupului în evaluarea independenței și competenței auditorului componentei. Informațiile cu privire la mediul de reglementare ar putea fi obținute din partea auditorului componentei sau informațiile furnizate de organismele independente de supraveghere.

Cerințele de etică relevante pentru auditul grupului [a se vedea punctul 19 litera (a)]

- A37. În efectuarea activităților asupra informațiilor financiare ale componentei pentru un audit al grupului, auditorul componentei este supus cerințelor de etică ce sunt relevante pentru auditul grupului. Astfel de cerințe pot fi diferite sau suplimentare față de cele aplicabile pentru auditorul componentei atunci când efectuează un audit statutar în jurisdicția auditorului componentei. Echipa misiunii la nivelul grupului obține astfel o înțelegere asupra faptului dacă auditorul componentei înțelege și va respecta cerințele de etică relevante pentru auditul grupului, suficient pentru a îndeplini responsabilitățile auditorului componentei în auditul grupului.

Competența profesională a auditorului componentei [a se vedea punctul 19 litera (b)]

- A38. Înțelegerea de către echipa misiunii la nivelul grupului a competenței profesionale a auditorului componentei ar putea include faptul dacă auditorul componentei:
- Posedă o înțelegere a standardelor de audit și de altă natură aplicabile pentru auditul grupului suficientă pentru a putea îndeplini responsabilitățile auditorului componentei în auditul grupului;
 - Posedă aptitudinile speciale (de exemplu, cunoștințe specifice privind sectorul de activitate) necesare pentru efectuarea activităților asupra informațiilor financiare ale componentei; și
 - În cazul în care este relevant, posedă o înțelegere a cadrului de raportare financiară aplicabil suficientă pentru a putea îndeplini responsabilitățile auditorului componentei în auditul grupului (instrucțiunile emise de conducerea grupului către componente descriu de cele mai multe ori caracteristicile cadrului de raportare financiară aplicabil).

*Înțelegerea de către echipa misiunii grupului a activității auditorului
componentei (a se vedea punctul 20)*

- A39. Echipa misiunii la nivelul grupului nu poate trece peste faptul că un auditor al componentei nu este independent prin implicarea sa în activitatea auditorului componentei sau prin efectuarea unei evaluări suplimentare a riscului sau a unor proceduri suplimentare de audit asupra informațiilor financiare ale componentei.
- A40. Cu toate acestea, echipa misiunii la nivelul grupului ar putea fi în măsură să treacă peste probleme mai puțin importante cu privire la competența profesională a auditorului componentei (de exemplu, lipsa cunoștințelor specifice sectorului de activitate), la faptul că auditorul componentei nu operează într-un mediu care supraveghează în mod activ auditorii, prin implicarea în activitatea efectuată de auditorul componentei sau prin efectuarea unei evaluări suplimentare a riscului sau a unor proceduri suplimentare de audit asupra informațiilor financiare ale componentei.
- A41. În cazul în care legislația sau reglementările interzic accesul la părți relevante din documentația de audit a auditorului componentei, echipa misiunii la nivelul grupului poate solicita din partea auditorului componentei să rezolve această problemă prin întocmirea unui memorandum care să acopere informațiile relevante.

Pragul de semnificație (a se vedea punctele 21-23)

A42. Auditorul trebuie:²⁰

- (a) Atunci când stabilește strategia generală de audit să determine:
 - (i) un nivel al pragului de semnificație pentru situațiile financiare ca întreg, și
 - (ii) dacă, în circumstanțele specifice ale entității, există clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări de informații particulare pentru care se preconizează că denaturări de o valoare mai mică decât nivelul pragului de semnificație pentru situațiile financiare ca întreg ar putea, în mod rezonabil, să influențeze deciziile economice ale utilizatorilor luate pe baza situațiilor financiare, care este nivelul sau nivelurile pragului de semnificație care se vor aplica acelor clase de tranzacții, solduri de conturi sau prezentări de informații în mod particular; și
- (b) Să determine pragul de semnificație funcțional.

În contextul unui audit al grupului, pragul de semnificație se stabilește atât pentru situațiile financiare ale grupului, ca întreg, cât și pentru informațiile

²⁰ ISA 320 , „Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit”, punctele 10-11.

- financiare ale componentelor. Pragul de semnificație pentru situațiile financiare ale grupului, ca întreg, se utilizează la stabilirea strategiei generale de audit pentru grup.
- A43. Pentru a reduce la un nivel acceptabil de scăzut probabilitatea ca denaturările necorectate și nedetectate agregate din situațiile financiare ale grupului să depășească pragul de semnificație pentru situațiile financiare ale grupului, ca întreg, pragul de semnificație al componentei se stabilește mai scăzut decât pragul de semnificație pentru situațiile financiare la nivel de grup ca întreg. Se pot stabili praguri de semnificație diferite pentru componente diferite. Pragul de semnificație pentru componente nu trebuie să fie o parte aritmetică din pragul de semnificație pentru situațiile financiare ale grupului ca întreg și, în consecință, valoarea agregată a pragului de semnificație pentru componente diferite poate depăși pragul de semnificație pentru situațiile financiare ale grupului ca întreg. Pragul de semnificație al componentei este utilizat la stabilirea strategiei generale de audit pentru o componentă.
- A44. Pragul de semnificație este determinat pentru acele componente ale căror informații financiare vor fi auditate sau revizuite ca parte a auditului grupului în conformitate cu punctele 26, 27 litera (a) și 29. Pragul de semnificație al componentei este folosit de auditorul componentei pentru a evalua dacă denaturările necorectate detectate sunt semnificative în mod individual sau agregat.
- A45. O limită pentru denaturări este determinată în plus față de pragul de semnificație al componentelor. Denaturările identificate în informațiile financiare ale componentei care depășesc limita pentru denaturări sunt comunicate către echipa misiunii la nivelul grupului.
- A46. În cazul unui audit al informațiilor financiare ale unei componente, auditorul componentei (sau echipa misiunii la nivelul grupului) determină pragul de semnificație funcțional la nivelul componentei. Acest lucru este necesar pentru a reduce la un nivel acceptabil de scăzut probabilitatea ca denaturările necorectate și nedetectate agregate din informațiile financiare ale componentei să depășească pragul de semnificație al componentei. În practică, echipa misiunii la nivelul grupului poate stabili pragul de semnificație al componentei la acest nivel mai scăzut. Atunci când este cazul, auditorul componentei utilizează pragul de semnificație al componentei în scopul evaluării riscurilor unor denaturări semnificative în informațiile financiare ale componentei și pentru a elabora proceduri de audit suplimentare ca reacție la riscurile evaluate, precum și pentru evaluarea faptului dacă denaturările detectate sunt semnificative în mod individual sau agregat.

Răspunsul la riscurile evaluate

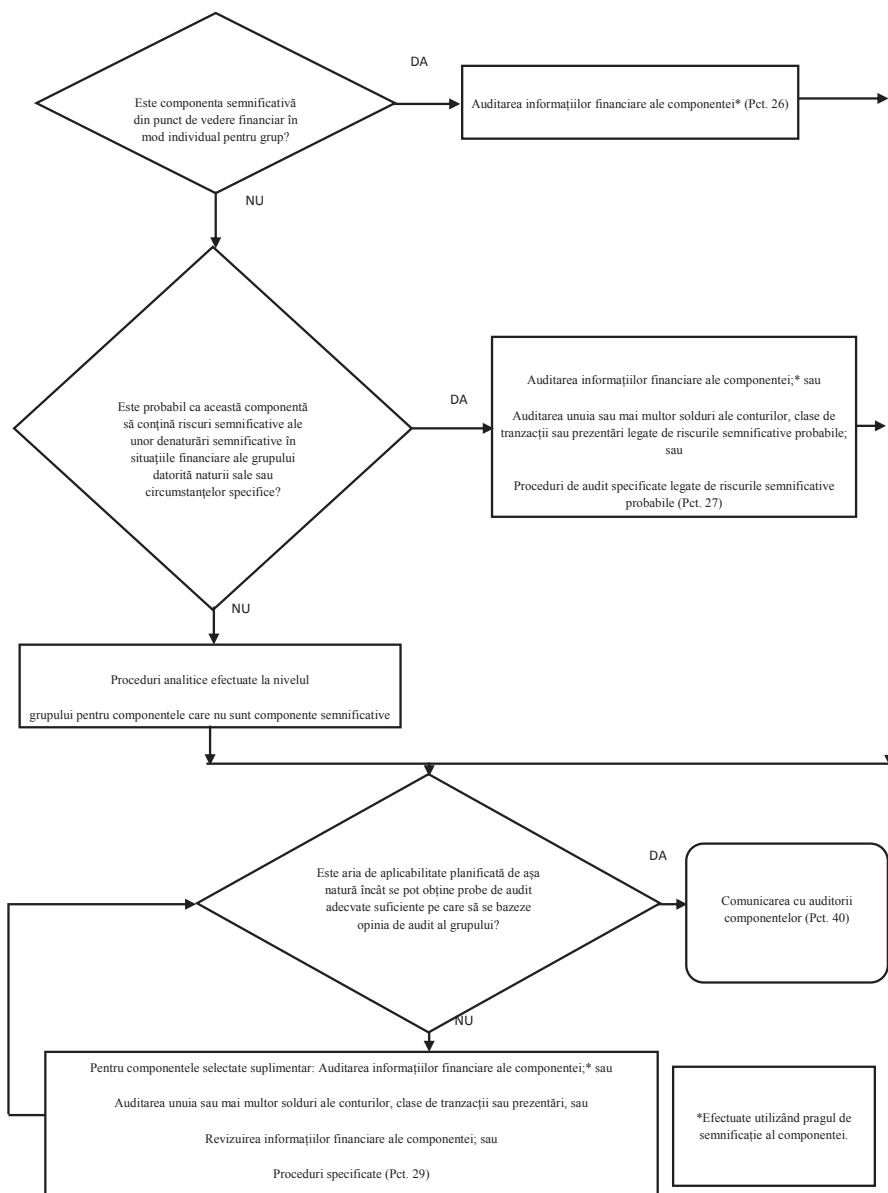
Determinarea tipului de activitate ce trebuie efectuată asupra informațiilor financiare ale componentelor (a se vedea punctele 26-27)

A47. Determinarea de către echipa misiunii la nivelul grupului a tipului de activitate ce trebuie efectuată asupra informațiilor financiare ale componentelor și a implicării sale în activitatea auditorului componentei este afectată de:

- (a) Semnificația componentei;
- (b) Riscurile semnificative identificate ale unor denaturări semnificative în situațiile financiare ale grupului;
- (c) Evaluarea de către echipa misiunii la nivelul grupului a modului de concepere a controalelor la nivelul grupului și determinarea măsurii în care acestea au fost implementate; și
- (d) Înțelegerea de către echipa misiunii la nivelul grupului a auditorului componentei.

CONSIDERENTE SPECIALE – AUDITUL SITUAȚIILOR
FINANCIARE ALE GRUPULUI (INCLUSIV ACTIVITATEA
AUDITORILOR COMPONENTELOR)

Diagrama de mai jos arată modul în care semnificația componentei afectează determinarea de către echipa misiunii la nivelul grupului a tipului de activitate ce trebuie efectuată asupra informațiilor financiare ale componentei.



Componente semnificative [a se vedea punctele 27 literele (b)-(c)]

- A48. Echipa misiunii la nivelul grupului ar putea identifica o componentă ca fiind o componentă semnificativă din cauza faptului că este probabil ca acea componentă să includă riscuri semnificative ale unor denaturări semnificative în situațiile financiare ale grupului ca urmare a naturii sale sau a circumstanțelor specifice. În acest caz, echipa misiunii la nivelul grupului poate fi în măsură să identifice solduri ale conturilor, clase de tranzacții sau prezentări afectate de riscurile semnificative probabile. În acest caz, echipa misiunii la nivelul grupului poate decide să efectueze, sau să solicite auditorului componentei să efectueze un audit numai al acelor solduri ale conturilor, clase de tranzacții sau prezentări de informații. De exemplu, în situația descrisă la punctul A6, activitatea asupra informațiilor financiare ale componentei poate fi limitată la un audit al soldurilor conturilor, claselor de tranzacții sau prezentărilor de informații afectate de tranzacțiile pe piața valutară ale acelei componente. În cazul în care echipa misiunii la nivelul grupului solicită unui auditor al componentei să efectueze un audit asupra unuia sau a mai multor solduri ale conturilor, clase de tranzacții sau prezentări specifice, comunicarea echipei misiunii la nivelul grupului (a se vedea punctul 40) ține cont de faptul că multe elemente ale situațiilor financiare sunt interconectate.
- A49. Echipa misiunii la nivelul grupului poate elabora proceduri ca reacție la riscul semnificativ probabil al unor denaturări semnificative în situațiile financiare ale grupului. De exemplu, în cazul riscului semnificativ probabil de uzură morală a stocurilor, echipa misiunii la nivelul grupului poate efectua, sau solicita auditorului componentei să efectueze, proceduri specificate de audit asupra evaluării stocurilor la o componentă care deține volume mari de stocuri uzate moral, dar care nu este semnificativă din alte puncte de vedere.

Componente care nu sunt componente semnificative (a se vedea punctele 28-29)

- A50. În funcție de circumstanțele misiunii, informațiile financiare ale componentelor ar putea fi agregate la diferite niveluri în scopul procedurilor analitice. Rezultatul procedurilor analitice coroborează concluziile la care a ajuns echipa misiunii la nivelul grupului cu privire la faptul că nu există riscuri semnificative ale unor denaturări semnificative în informațiile financiare agregate ale componentelor care nu sunt componente semnificative.
- A51. Deciziile echipei misiunii la nivelul grupului cu privire la numărul de componente ce se selectează în conformitate cu punctul 29, la care componente ce se selectează și la tipul de activitate ce se efectuează asupra informațiilor financiare ale componentelor individuale selectate pot fi afectate de factori

precum următorii:

- Aria de cuprindere a probelor de audit ce se așteaptă să fie obținute cu privire la informațiile financiare ale componentelor semnificative.
- Dacă respectiva componentă este nou formată sau achiziționată.
- Dacă au avut loc schimbări semnificative în cadrul componentei.
- Dacă auditul intern a efectuat activități asupra componentei și efectele acelei activități asupra auditului grupului.
- Dacă respectivele componente aplică procese și sisteme comune.
- Eficacitatea operațională a controalelor la nivelul grupului.
- Fluctuații anormale identificate prin procedurile analitice efectuate la nivelul grupului.
- Semnificația financiară individuală a componentei, sau riscul prezentat de această componentă în comparație cu alte componente din aceeași categorie.
- Dacă respectiva componentă face obiectul unui audit obligatoriu prin statut, reglementare sau din alt motiv.

Includerea unui element de imprevizibilitate în selectarea componentelor din această categorie poate crește probabilitatea de a identifica denaturări semnificative în informațiile financiare ale componentelor. De cele mai multe ori, selectarea componentelor se modifică ciclic.

- A52. O revizuire a informațiilor financiare ale unei componente poate fi efectuată în conformitate cu Standardul Internațional privind Misiunile de Revizuire (ISRE) 2400²¹ sau ISRE 2410²², adaptate în funcție de condițiile date. Echipa misiunii la nivelul grupului poate, de asemenea, specifica proceduri adiționale pentru a suplimenta această activitate.
- A53. Așa cum este explicat la punctul A13, un grup poate fi constituit numai din componente care nu sunt componente semnificative. În aceste condiții, echipa misiunii la nivelul grupului poate obține suficiente probe de audit adecvate pe care să fundamenteze opinia de audit la nivelul grupului prin determinarea tipului de activitate ce se va efectua asupra informațiilor financiare ale componentelor în conformitate cu punctul 29. Este puțin probabil ca echipa misiunii la nivelul grupului să obțină suficiente probe de audit adecvate pe care să fundamenteze opinia de audit la nivelul grupului dacă echipa misiunii la nivelul grupului, sau auditorul componentei, testează numai controalele la nivelul grupului și efectuează proceduri analitice asupra informațiilor financiare ale componentelor.

²¹ ISRE 2400, „Misiuni de revizuire a situațiilor financiare”.

²² ISRE 2410, „Revizuirea informațiilor financiare interimare efectuată de auditorul independent al entității”.

Implicarea în activitatea efectuată de auditorii componentelor (a se vedea punctele 30-31)

A54. Factorii care ar putea afecta implicarea echipei misiunii la nivelul grupului în activitatea efectuată de auditorii componentelor includ:

- (a) Semnificația componentei
- (b) Riscurile identificate ale unor denaturări semnificative în situațiile financiare ale grupului; și
- (c) Înțelegerea de către echipa misiunii la nivelul grupului a auditorului componentei.

În cazul unei componente semnificative sau a unor riscuri identificate semnificative, echipa misiunii la nivelul grupului efectuează procedurile descrise la punctele 30-31. În cazul unei componente care nu este o componentă semnificativă, natura, momentul și amploarea implicării echipei misiunii la nivelul grupului în activitatea auditorului componentei va varia în funcție de înțelegerea de către echipa misiunii la nivelul grupului a celui auditor al componentei. Faptul că acea componentă nu este o componentă semnificativă devine secundar. De exemplu, în ciuda faptului că o componentă nu este considerată a fi o componentă semnificativă, echipa misiunii la nivelul grupului poate decide să se implice în evaluarea riscului de către auditorul componentei, deoarece are îndoieli cu privire la competența auditorului componentei (de exemplu, lipsa cunoștințelor specifice pentru sectorul de activitate), sau auditorul componentei nu își desfășoară activitatea într-un mediu care supraveghează activ auditorii.

A55. Forme de implicare în activitatea unui auditor al componentei altele decât cele descrise la paragrafele 3-31 și 42 pot, pe baza înțelegerii de către echipa misiunii la nivelul grupului a auditorului componentei, include una sau mai multe din următoarele:

- (a) Întâlnirea cu conducerea componentei sau auditorii componentei pentru a obține o înțelegere asupra componentei și a mediului său.
- (b) Revizuirea strategiei generale de audit și a planului de audit al auditorului componentei.
- (c) Efectuarea unor proceduri de evaluare a riscului pentru a identifica și evalua riscurile unor denaturări semnificative la nivelul componentei. Acestea pot fi efectuate cu auditorii componentei sau de către echipa misiunii la nivelul grupului.
- (d) Elaborarea și efectuarea de proceduri de audit suplimentare. Acestea pot fi elaborate și efectuate cu auditorii componentei sau de către echipa misiunii la nivelul grupului.

- (e) Participarea la ședințele de închidere și alte ședințe cheie între auditorii componente și conducerea componente.
- (f) Revizuirea altor părți relevante din documentația de audit a auditorilor componente.

Procesul de consolidare

Ajustări de consolidare și reclasificări (a se vedea punctul 34)

A56. Procesul de consolidare ar putea necesita ajustarea valorilor raportate în situațiile financiare ale grupului care nu trec prin sistemele obișnuite de procesare a tranzacțiilor, și ar putea să nu facă obiectul aceluiași controale interne precum alte informații financiare. Evaluarea de către echipa misiunii la nivelul grupului a gradului de adecvare, exhaustivității și corectitudinii ajustărilor poate include:

- Evaluarea măsurii în care ajustările semnificative sunt reflectate în mod adecvat în evenimentele și tranzacțiile ce stau la baza acestora;
- Determinarea măsurii în care ajustările semnificative au fost calculate, procesate și autorizate corect de către conducerea grupului și, dacă este cazul, de conducerea componente;
- Determinarea măsurii în care ajustările semnificative sunt justificate corespunzător și sunt suficient documentate; și
- Verificarea reconcilierii și eliminării tranzacțiilor și profiturilor nerealizate intra-grup, și a soldurilor conturilor intra-grup.

Comunicarea cu auditorul componente (a se vedea punctele 40-41)

A57. În cazul în care nu există o comunicare reciprocă eficace între echipa misiunii la nivelul grupului și auditorul componente, există riscul ca echipa misiunii la nivelul grupului să nu obțină suficiente probe de audit adecvate pentru fundamentarea opiniei de audit al grupului. Comunicarea clară și la timp a cerințelor echipei misiunii la nivelul grupului formează baza unei comunicări reciproce eficace între echipa misiunii la nivelul grupului și auditorul componente.

A58. De cele mai multe ori, cerințele echipei misiunii la nivelul grupului sunt comunicate într-o scrisoare de instrucțiuni. Anexa 5 conține recomandări cu privire la aspectele necesare și suplimentare care ar putea fi incluse într-o astfel de scrisoare de instrucțiuni. De cele mai multe ori, comunicarea auditorului componente cu echipa misiunii la nivelul grupului ia forma unui memorandum sau a unui raport asupra activității efectuate. Comunicarea între echipa misiunii la nivelul grupului și auditorul componente, nu trebuie să aibă loc neapărat în scris. De exemplu, echipa misiunii la nive-

lul grupului poate vizita auditorul componentei pentru a discuta riscurile semnificative identificate sau a revizui anumite părți din documentația de audit a auditorului componentei. Cu toate acestea, se aplică cerințele de documentare ale prezentului ISA și a altor ISA.

- A59. În cooperarea cu echipa misiunii la nivelul grupului, auditor al unei componente, de exemplu, ar putea asigura accesul echipei misiunii la nivelul grupului la documentația de audit relevantă în cazul în care acest lucru nu este interzis de lege sau reglementări.
- A60. În cazul în care un membru al echipei misiunii la nivelul grupului este și auditor al componentei, obiectivul echipei misiunii la nivelul grupului de a comunica în mod clar cu auditorul componentei poate fi deseori îndeplinit prin alte metode decât comunicare specifică în scris. De exemplu:
- Accesul acordat de auditorul componentei la strategia generală de audit și planul de audit poate fi suficient pentru a comunica cerințele echipei misiunii la nivelul grupului stabilită la punctul 40; și
 - Revizuirea documentației de audit a auditorului componentei de către echipa misiunii la nivelul grupului poate fi suficientă pentru a comunica aspectele relevante pentru concluzia echipei misiunii la nivelul grupului stabilită la punctul 41.

Evaluarea suficienței și a gradului de adecvare a probelor de audit obținute

Revizuirea documentației de audit a auditorului componentei [a se vedea punctul 42 litera (b)]

- A61. Care dintre părțile documentației de audit a auditorului componentei va fi relevantă pentru auditul grupului variază în funcție de circumstanțe. Deseori, accentul se pune pe documentația de audit care este relevantă pentru riscurile semnificative ale unor denaturări semnificative în situațiile financiare ale grupului. Aria de cuprindere a revizuirii poate fi afectată de faptul că documentația de audit a auditorului componentei a făcut obiectul procedurilor de revizuire ale firmei auditorului componentei

Suficiența și gradul de adecvare a probelor de audit (a se vedea punctele 44-45)

- A62. Dacă echipa misiunii la nivelul grupului concluzionează că nu au fost obținute suficiente probe de audit adecvate care să fundamenteze opinia de audit la nivelul grupului, echipa misiunii la nivelul grupului poate solicita auditorului componentei să efectueze proceduri adiționale. Dacă acest lu-

cru nu este fezabil, echipa misiunii la nivelul grupului poate efectua propriile proceduri asupra informațiilor financiare ale componentei.

- A63. Evaluarea realizată de partenerul de misiune la nivelul grupului asupra efectului agregat al denaturărilor (fie identificate de echipa misiunii la nivelul grupului fie comunicate de auditorii componentelor) permite partenerului de misiune la nivelul grupului să determine dacă situațiile financiare ale grupului, ca întreg, sunt denaturate în mod semnificativ.

Comunicarea cu conducerea grupului și cu persoanele însărcinate cu guvernanta grupului

Comunicarea cu conducerea grupului (a se vedea punctele 46-48)

- A64. ISA 240 conține cerințe și recomandări cu privire la comunicarea fraudei către conducere și, în cazul în care conducerea este implicată în fraudă, către persoanele însărcinate cu guvernanta.²³
- A65. Ar putea fi necesar pentru conducerea grupului să mențină confidențialitatea anumitor informații sensibile semnificative. Exemple de aspecte care ar putea fi importante pentru situațiile financiare ale componentei pe care conducerea componentei ar putea să nu le cunoască includ următoarele:
- Potențiale litigii.
 - Planuri pentru abandonarea unor active de exploatare semnificative.
 - Evenimente ulterioare.
 - Acorduri legale semnificative.

Comunicarea cu persoanele însărcinate cu guvernanta grupului (a se vedea punctul 49)

- A66. Aspectele pe care echipa misiunii la nivelul grupului le comunică persoanelor însărcinate cu guvernanta grupului le pot include pe cele aduse în atenția echipei misiunii la nivelul grupului de către auditorii componentelor pe care echipa misiunii la nivelul grupului le consideră a fi semnificative pentru responsabilitățile persoanelor însărcinate cu guvernanta grupului. Comunicarea cu persoanele însărcinate cu guvernanta grupului se desfășoară la momente diferite în timpul auditului grupului. De exemplu, aspectele la care se face referire la punctele 49(a)-(b) pot fi comunicate după ce echipa misiunii la nivelul grupului a stabilit activitatea ce va fi efectuată asupra informațiilor financiare ale componentelor. Pe de altă parte, aspectul la care se face referire la punctul 49 litera (c) poate fi comunicat la sfârșitul auditului, iar aspectele la care se face referire la punctul 49 literele (d)-(e) pot fi comunicate atunci când au loc.

²³ ISA 240, punctele 40-42.

Anexa 1

(a se vedea punctul A19)

Exemplu de opinie cu rezerve în cazul în care echipa misiunii la nivelul grupului nu poate obține suficiente probe de audit adecvate care să fundamenteze opinia de audit la nivelul grupului

În acest exemplu, echipa misiunii la nivelul grupului nu poate obține suficiente probe de audit adecvate cu privire la o componentă semnificativă contabilizată prin metoda punerii în echivalență (recunoscută la 15 milioane de dolari în bilanț, ceea ce reflectă active totale de 60 de milioane de dolari) din cauza faptului că echipa misiunii la nivelul grupului nu a avut acces la înregistrările contabile, la conducerea sau la auditorul componentei.

Echipa misiunii la nivelul grupului a citit situațiile financiare auditate ale componentei la data de 31 decembrie 20X1, inclusiv raportul auditorului asupra acestora, și a luat în considerare informațiile financiare conexe deținute de conducerea grupului cu privire la componentă.

În conformitate cu raționamentul partenerului de misiune, efectul asupra situațiilor financiare ale grupului al acestei imposibilități de a obține suficiente probe de audit adecvate este semnificativ, dar nu este generalizat.

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

[Destinatarul adecvat]

Raport asupra situațiilor financiare consolidate²⁴

Am auditat situațiile financiare consolidate atașate ale Companiei ABC și a filialelor sale, care cuprind bilanțul consolidat la 31 decembrie 20X1, precum și contul de profit și pierdere consolidat, situația modificării capitalurilor proprii și situația fluxurilor de numerar pentru anul care s-a încheiat la respectiva dată, și o sinteză a politicilor contabile semnificative și alte informații explicative.

Responsabilitatea conducerii²⁵ pentru situațiile financiare consolidate

Conducerea este responsabilă pentru întocmirea și descrierea fidelă a acestor situații financiare consolidate în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară²⁶ și pentru un control intern pe care conducerea îl consideră

²⁴ Subtitlul „Raport asupra situațiilor financiare consolidate” nu este necesar în cazul în care cel de-al doilea subtitlu, „Raport asupra cerințelor legale și de reglementare” nu este aplicabil.

²⁵ Sau alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal din jurisdicția respectivă.

²⁶ Acolo unde responsabilitatea managementului este să întocmească situații financiare care să ofere o imagine fidelă, această propoziție se poate formula: „Conducerea este responsabilă pentru întocmirea situațiilor financiare consolidate care oferă o imagine fidelă în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară”.

necesar pentru a permite întocmirea de situații financiare consolidate care să nu conțină erori semnificative, fie ele datorate fraudei sau erorii.

Responsabilitatea auditorului

Responsabilitatea noastră este de exprima o opinie asupra acestor situații financiare consolidate pe baza auditului nostru. Am desfășurat auditul nostru în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit. Aceste standarde prevăd faptul că noi trebuie să respectăm cerințele de etică și să planificăm și să efectuăm auditul pentru a obține o asigurare rezonabilă cu privire la faptul dacă situațiile financiare consolidate nu conțin denaturări semnificative.

Un audit implică aplicarea procedurilor pentru obținerea probelor de audit cu privire la valorile și prezentările din situațiile financiare consolidate. Procedurile selectate depind de raționamentul auditorului, inclusiv de evaluarea riscurilor unor denaturări semnificative ale situațiilor financiare consolidate, fie ca urmare a fraudei, fie a erorii. În realizarea acestor evaluări ale riscurilor, auditorul analizează controalele interne relevante pentru întocmirea și descrierea fidelă²⁷ de către entitate pentru a elabora proceduri de audit adecvate în circumstanțele date, dar nu în scopul de a exprima o opinie asupra eficacității controlului intern al entității.²⁸ Un audit include de asemenea evaluarea gradului de adecvare al politicilor contabile utilizate și a caracterului rezonabil al estimărilor contabile realizate de conducere, precum și evaluarea descrierii generale a situațiilor financiare consolidate.

Considerăm că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a fundamenta opinia noastră de audit cu rezerve.

Motivarea opiniei cu rezerve

Investiția Companiei ABC în Compania XYZ, un asociat străin achiziționat în timpul acestui an și contabilizat prin metoda punerii în echivalență, este înregistrat la 15 milioane de dolari în bilanțul consolidat la 31 decembrie 20X1, iar cota parte

²⁷ În cazul notei de subsol 27, aceasta se poate formula: „În realizarea acestor evaluări ale riscurilor, auditorul analizează controalele interne relevante pentru întocmirea de către entitate a situațiilor financiare care oferă o imagine fidelă pentru a elabora proceduri de audit adecvate în circumstanțele date, dar nu în scopul de a exprima o opinie asupra eficacității controlului intern al entității”.

²⁸ În circumstanțele în care auditorul are și responsabilitatea de exprima o opinie cu privire la eficacitatea controlului intern în conjuncție cu auditul situațiilor financiare consolidate, această propoziție se va formula după cum urmează: „În realizarea acestor evaluări ale riscurilor, auditorul analizează controalele interne relevante pentru întocmirea și descrierea de către entitate a situațiilor financiare care oferă o imagine fidelă pentru a elabora proceduri de audit adecvate în circumstanțele date.” În cazul notei de subsol 27, aceasta se poate formula: „În realizarea acestor evaluări ale riscurilor, auditorul analizează controalele interne relevante pentru întocmirea de către entitate a situațiilor financiare care oferă o imagine fidelă pentru a elabora proceduri de audit adecvate în circumstanțele date”.

a lui ABC din venitul net al XYZ, de 1 milion de dolari, este inclusă în contul de profit și pierdere consolidat pentru anul care s-a încheiat la respectiva dată. Nu am putut obține suficiente probe de audit adecvate cu privire la valoarea contabilă a investiției lui ABC în XYZ la 31 decembrie 20X1 și la cota parte a lui ABC din venitul net al XYZ pentru acest an din cauza faptului că ne-a fost interzis accesul la informațiile financiare, conducerea și auditorii lui XYZ. În consecință, nu am fost în măsură să stabilim dacă erau necesare ajustări ale acestor valori.

Opinie cu rezerve

În opinia noastră, cu excepția efectelor posibile ale aspectelor descrise în paragraful „Motivarea opiniei cu rezerve”, situațiile financiare consolidate descriu fidel, sub toate aspectele semnificative, (sau *oferă o imagine fidelă cu privire la*) poziția financiară a Companiei ABC și a filialelor sale la 31 decembrie 20X1 și a performanței lor financiare și fluxurilor de numerar pentru anul care s-a încheiat la respectiva dată în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară.

Raport asupra cerințelor legale și de reglementare

[Forma și conținutul acestei secțiuni a raportului auditorului vor varia în funcție de natura responsabilităților de raportare ale auditorului.]

[Semnătura auditorului]

[Data raportului auditorului]

[Adresa auditorului]

Dacă, în conformitate cu raționamentul partenerului de misiune la nivelul grupului, efectul imposibilității de a obține suficiente probe de audit adecvate asupra situațiilor financiare ale grupului este semnificativ și generalizat, partenerul de misiune la nivelul grupului va declara imposibilitatea exprimării unei opinii în conformitate cu ISA 705 .

Anexa 2

(a se vedea punctul A23)

Exemple de aspecte cu privire la care echipa misiunii la nivelul grupului obține o înțelegere

Exemplele oferite acoperă o gamă largă de aspecte; totuși, nu toate aspectele sunt relevante pentru fiecare misiune de audit la nivelul grupului iar lista de exemple nu este în mod necesar completă.

Controalele la nivelul grupului

1. Controalele la nivelul grupului pot include o combinație între următoarele:
 - Întâlniri regulate între conducerea grupului și a componentei pentru a discuta evoluțiile afacerii și a revizui performanța.
 - Monitorizarea operațiunilor componentelor și a rezultatelor financiare, inclusiv a proceselor de rutină de raportare, care permit conducerii grupului să monitorizeze performanța componentelor raportate la bugete, și întreprinderea acțiunilor adecvate.
 - Procesul conducerii grupului de evaluare a riscului, mai exact, procesul de identificare, analiză și gestionare a riscurilor afacerii, inclusiv riscul de fraudă, care ar putea genera denaturarea semnificativă a situațiilor financiare ale grupului.
 - Monitorizarea, controlarea, reconcilierea și eliminarea tranzacțiilor și profiturilor nerealizate intra-grup, și a soldurilor conturilor intra-grup la nivelul grupului.
 - Un proces de monitorizare a oportunității și a corectitudinii și exhaustivității informațiilor financiare primite de la componente.
 - Un sistem IT central controlat de aceleași controale generale ale sistemelor informatice pentru tot grupul sau o parte a acestuia.
 - Activități de control, din cadrul sistemului IT, comune pentru toate componentele, sau o parte dintre acestea.
 - Monitorizarea controalelor, inclusiv a activităților de audit intern și a programelor de auto-evaluare.
 - Politici și proceduri consecvente, inclusiv un manual de proceduri privind raportarea financiară la nivelul grupului.
 - Programe la nivelul grupului, precum coduri de conduită sau programe de prevenire a fraudelor.
 - Prevederi pentru desemnarea autorității și responsabilității către conducerea componentelor.
2. Auditul intern poate fi privit ca parte a controalelor la nivelul grupului, de

exemplu, atunci când funcția de audit intern este centralizată. ISA 610²⁹ tratează subiectul evaluării de către echipa misiunii la nivelul grupului a competenței și obiectivității auditorilor interni în cazul în care au planificat utilizarea activității acestora.

Procesul de consolidare

3. Înțelegerea de către echipa misiunii la nivelul grupului a procesului de consolidare poate include aspecte precum următoarele:

Aspecte legate de cadrul de raportare financiară aplicabil:

- Măsura în care conducerea componentei înțelege cadrul de raportare financiară aplicabil.
- Procesul de identificare și contabilizare a componentelor în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.
- Procesul de identificare a segmentelor raportabile pentru raportarea pe segmente în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.
- Procesul de identificare a relațiilor cu părțile afiliate și a tranzacțiilor cu părți afiliate pentru raportarea în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.
- Politicile contabile aplicate situațiilor financiare ale grupului, schimbările față de cele din anul financiar anterior, și schimbările generate de standarde noi sau revizuite în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.
- Procedurile pentru tratarea componentelor ce au închideri ale exercițiului financiar diferite față de închiderea exercițiului financiar al grupului.

Aspecte legate de procesul de consolidare:

- Procesul conducerii grupului de obținere a unei înțelegeri cu privire la politicile contabile utilizate de componente și, dacă este cazul, asigurarea faptului că se utilizează politici contabile uniforme pentru întocmirea informațiilor financiare ale componentelor și a faptului că diferențele între politicile contabile sunt identificate, și ajustate acolo unde este necesar, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. Politicile contabile uniforme sunt principiile, fundamentele, convențiile, regulile și practicile specifice adoptate de un grup, pe baza cadrului de raportare financiară aplicabil, pe care le folosesc componentele pentru a raporta tranzacțiile similare în mod consecvent. Aceste politici sunt descrise de regulă în manualul de proceduri privind raportarea financiară și pachetul de raportare emis de conducerea grupului.
- Procesul conducerii grupului de a asigura o raportare financiară com-

²⁹ ISA 610 „Utilizarea activității auditorilor interni”, punctul 9.

pletă, corectă și oportună din partea componentelor pentru consolidare.

- Procesul de transpunere a informațiilor financiare ale componentelor străine în moneda situațiilor financiare ale grupului.
- Modul de organizare a sistemului IT pentru consolidare, inclusiv manualul și etapele automatizate ale procesului, și controalele manuale și programate stabilite în diferite etape ale procesului de consolidare.
- Procesul conducerii grupului pentru obținerea informațiilor cu privire la evenimentele ulterioare.

Aspecte privind ajustările de consolidare:

- Procesul de înregistrare a ajustărilor de consolidare, inclusiv a întocmirii, autorizării și procesării înregistrărilor aferente în contabilitate și experiența personalului responsabil pentru consolidare.
- Ajustările de consolidare cerute de cadrul de raportare financiară aplicabil.
- Motivarea din punct de vedere al afacerilor pentru evenimentele și tranzacțiile care au condus la apariția ajustărilor de consolidare.
- Frecvența, natura și dimensiunea tranzacțiilor dintre componente.
- Procedurile de monitorizare, control, reconciliere și eliminare a tranzacțiilor și profiturilor nerealizate intra-grup, și soldurilor conturilor intra-grup.
- Măsurile luate pentru a ajunge la valoarea justă a activelor și datoriilor achiziționate, procedurile pentru amortizarea fondului comercial (dacă este cazul) și testarea fondului comercial pentru depreciere, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.
- Aranjamentele cu un proprietar majoritar sau participațiile minoritare cu privire la pierderile înregistrate de o componentă (de exemplu, o obligație a participațiilor minoritare de a regla astfel de pierderi).

Anexa 3

(a se vedea punctul A30)

Exemple de condiții sau evenimente care pot indica riscuri ale unor denaturări semnificative în situațiile financiare ale grupului

Exemplele oferite acoperă o gamă largă de condiții sau evenimente; totuși, nu toate condițiile sau evenimentele sunt relevante pentru fiecare misiune de audit la nivelul grupului iar lista de exemple nu este în mod necesar completă.

- Structură complexă de grup, în special în cazul în care au loc achiziții, vânzări sau reorganizări frecvente.
- Structuri slabe de guvernanță corporativă, inclusiv procesele de luare a deciziilor, care nu sunt transparente.
- Controale la nivelul grupului care sunt inexistente sau ineficace, inclusiv managementul inadecvat al informațiilor la nivelul grupului cu privire la monitorizarea operațiunilor componentelor și a rezultatelor acestora.
- Componentele ce funcționează în jurisdicții străine care ar putea fi expuse la factori precum intervenții neobișnuite din partea guvernului în domenii precum politica fiscală și comercială și restricții asupra mișcărilor de valută și a dividendelor; și fluctuațiile ratelor de schimb valutar.
- Activități de afaceri ale componentelor care implică un grad ridicat de risc, precum contractele pe termen lung sau tranzacționarea cu instrumente financiare inovative sau complexe.
- Incertitudini cu privire la informațiile financiare ale componentelor care trebuie să fie încorporate în situațiile financiare ale grupului în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, de exemplu, dacă există entități cu scop special sau entități înghețate (care nu sunt active pentru o perioadă) și este necesar să fie încorporate.
- Relații și tranzacții neobișnuite cu părți afiliate.
- Cazuri precedente de solduri ale conturilor intra-grup care nu se soldau sau nu se reconciliau la consolidare.
- Existența unor tranzacții complexe care sunt contabilizate în mai mult de o componentă.
- Modul de aplicare a politicilor de contabilitate de către componente, diferit de cele aplicate situațiilor financiare ale grupului.
- Componente cu date de închidere a exercițiului financiar diferite, care ar putea fi utilizate pentru a manipula momentul de derulare a tranzacțiilor.
- Cazuri anterioare de ajustări de consolidare neautorizate sau incomplete.
- Planificare fiscală agresivă în cadrul grupului, sau tranzacții de mari dimensiuni în numerar cu entități din paradisuri fiscale.
- Schimbări frecvente ale auditorilor angajați să auditeze situațiile financiare ale componentelor.

Anexa 4

(a se vedea punctul A35)

Exemple de confirmări ale auditorului componentei

Ceea ce urmează se intenționează a fi o scrisoare standard. Confirmările pot varia de la un auditor al componentei la altul și de la o perioadă la alta.

De cele mai multe ori, confirmările se obțin înainte de începerea activității asupra informațiilor financiare ale componentei.

[Antetul auditorului componentei]

[Data]

[Către partenerul de misiune la nivelul grupului]

Această scrisoare este transmisă în legătură cu auditul dumneavoastră asupra situațiilor financiare ale grupului [numele societății mamă] pentru anul încheiat la [data] în scopul exprimării unei opinii cu privire la faptul dacă situațiile financiare ale grupului descriu în mod fidel, sub toate aspectele semnificative (oferă o imagine fidelă cu privire la) poziția financiară a grupului la [data] și performanța financiară și fluxurile de numerar pentru anul încheiat la acea dată în conformitate cu [indicați cadrul de raportare financiară aplicabil].

Confirmăm primirea instrucțiunilor dumneavoastră din data de [data], prin care ne solicitați efectuarea activităților specificate asupra informațiilor financiare ale [numele componentei] pentru anul încheiat la [data].

Confirmăm că:

1. Vom fi în măsură de a respecta instrucțiunile/ Vă informăm că nu vom fi în măsură de a respecta instrucțiunile următoare [specificați instrucțiunile] din următoarele motive [specificați motivele].
2. Instrucțiunile sunt clare și le înțelegem./ Vă rugăm să clarificați următoarele instrucțiuni [specificați instrucțiunile].
3. Vom coopera cu dumneavoastră și vă vom asigura accesul la documentația de audit relevantă.

Am luat la cunoștință că:

1. Informațiile financiare ale [numele componentei] vor fi incluse în situațiile financiare ale grupului [numele societății mamă].
2. Ați putea considera necesar să fiți implicat în activitatea pe care ne-ați solicitat să o efectuăm asupra informațiilor financiare ale [numele componentei] pentru anul încheiat la data de [data].
3. Intenționați să evaluați și, în cazul în care se consideră adecvat, să utilizați activitatea noastră pentru auditul situațiilor financiare ale grupului [numele societății mamă].

CONSIDERENTE SPECIALE – AUDITUL SITUAȚIILOR
FINANCIARE ALE GRUPULUI (INCLUSIV ACTIVITATEA
AUDITORILOR COMPONENTELOR)

În legătură cu activitatea pe care o vom efectua asupra informațiilor financiare ale [numele componente], o [descrieți componenta, de exemplu, filială deținută în întregime, filială, asocierie în participațiune, entitate în care s-a investit contabilizată prin metoda punerii în echivalență sau metoda costului] a [numele societății mamă], confirmăm următoarele:

1. Înțelegem [indicați cerințele relevante de etică] ce sunt suficiente pentru îndeplinirea responsabilităților noastre în auditul situațiilor financiare ale grupului, și le vom respecta. În special, și cu privire la [numele societății mamă] și celelalte componente din grup, suntem independenți în înțelesul [indicați cerințele relevante de etică] și respectăm cerințele aplicabile din [faceți referire la reguli] promulgate de [numele organismului de reglementare].
2. Înțelegem Standardele Internaționale de Audit și [indicați alte standarde naționale aplicabile auditului situațiilor financiare ale grupului] într-o manieră suficientă pentru a ne duce la îndeplinire responsabilitățile în auditul situațiilor financiare ale grupului și ne vom desfășura activitatea asupra informațiilor financiare ale [numele componente] pentru anul încheiat la data de [data] în conformitate cu acele standarde.
3. Deținem abilitățile speciale necesare (de exemplu, cunoștințele specifice pentru sectorul de activitate) pentru efectuarea activității asupra informațiilor financiare ale respectivei componente.
4. Înțelegem [indicați cadrul de raportare financiară aplicabil sau manualul de proceduri privind raportarea financiară la nivelul grupului] suficient pentru a ne duce la îndeplinire responsabilitățile în cadrul auditului situațiilor financiare ale grupului.

Vă vom informa cu privire la orice schimbări intervenite în declarațiile de mai sus pe parcursul activității noastre asupra informațiilor financiare ale [numele componente].

[Semnătura auditorului]

[Data]

[Adresa auditorului]

Anexa 5

(a se vedea punctul A58)

Aspecte necesare și suplimentare incluse în scrisoarea de instrucțiuni a echipei misiunii la nivelul grupului

Aspectele prevăzute de prezentul ISA a fi comunicate către auditorul componente sunt prezentate în text italic.

Aspecte relevante pentru planificarea activității de către auditorul componente:

- *Solicitare adresată auditorul componente, cunoscând contextul în care echipa misiunii la nivelul grupului va utiliza activitatea auditorului componente, pentru a confirma faptul că auditorul componente va coopera cu echipa misiunii la nivelul grupului.*
- Programul de finalizare a auditului.
- Datele vizitelor planificate de către conducerea grupului și echipa misiunii la nivelul grupului, și datele întâlnirilor planificate cu conducerea componente și auditorul componente.
- Listă de persoane și date de contact cheie.
- *Activitatea ce trebuie efectuată de auditorul componente, modul în care va fi utilizată acea activitate și prevederile pentru coordonarea eforturilor în etapa inițială a auditului și în timpul acestuia, inclusiv implicarea planificată a echipei misiunii la nivelul grupului în activitatea auditorului componente.*
- *Cerințele de etică relevante pentru auditul grupului și, în special, cerințele de independență.*
- *În cazul unui audit sau a unei revizui a informațiilor financiare ale componente, pragul de semnificație al componente (și acolo unde este cazul nivelul sau nivelurile pragului de semnificație pentru clase de tranzacții specifice, solduri de conturi sau prezentări de informații) și limita peste care denaturările nu pot fi privite drept neimportante, în mod clar, pentru situațiile financiare ale grupului.*
- *Listă a părților afiliate întocmită de conducerea grupului și orice alte părți pe care echipa misiunii la nivelul grupului le cunoaște, și o solicitare ca auditorul componente să comunice la timp către echipa misiunii la nivelul grupului părțile afiliate neidentificate anterior de conducerea grupului sau de echipa misiunii la nivelul grupului.*
- Activitatea ce trebuie efectuată asupra tranzacțiilor și profiturilor nerealizate intra-grup și a soldurilor conturilor intra-grup.
- Recomandări cu privire la responsabilitățile de raportare statutare sau de

altă natură, de exemplu, raportarea cu privire la afirmațiile conducerii grupului privind eficacitatea controlului intern.

- Dacă există probabilitatea unui decalaj între finalizarea activității asupra informațiilor financiare ale componentelor și concluzia echipei misiunii la nivelul grupului asupra situațiilor financiare ale grupului, instrucțiuni specifice privind revizuirea evenimentelor ulterioare.

Aspecte relevante pentru desfășurarea activității auditorului componentei

- Constatările testelor activităților de control ale echipei misiunii la nivelul grupului a unui sistem de procesare comun pentru toate componentele sau o parte dintre acestea, și testele controalelor efectuate de auditorul componentei.
- *Riscurile semnificative identificate ale unor denaturări semnificative în situațiile financiare ale grupului, ca urmare a fraudei sau erorii, relevante pentru activitatea auditorului componentei, și o solicitare ca auditorul componentei să comunice la timp orice alte riscuri semnificative ale unor denaturări semnificative în situațiile financiare ale grupului, generate de fraude sau erori, identificate la nivelul componentei și reacțiile auditorului componentei la acele riscuri.*
- Constatările auditului intern, bazate pe activitatea efectuată asupra controalelor la componente sau relevante pentru acestea.
- Solicitarea comunicării la timp a probelor de audit, obținute ca urmare a efectuării activității asupra informațiilor financiare ale componentelor, care contrazic probele de audit pe care echipa misiunii la nivelul grupului și-a bazat inițial evaluarea riscului efectuată la nivelul grupului.
- Solicitarea unei declarații în scris cu privire la respectarea de către auditorul componentei a cadrului de raportare financiară aplicabil, sau o declarație cu privire la faptul că diferențele dintre politicile de contabilitate aplicate asupra informațiilor financiare ale componentei și cele aplicate în cazul situațiilor financiare ale grupului au fost prezentate.
- Aspectele ce trebuie documentate de către auditorul componentei.

Alte informații

- Solicitare ca următoarele aspecte să fie raportate către echipa misiunii la nivelul grupului la timp:
 - Aspectele semnificative de contabilitate, raportare financiară și audit, inclusiv estimările contabile și raționamentele aferente.
 - Aspectele legate de principiul continuității activității componentei.
 - Aspectele legate de litigii și revendicări.
 - Deficiențe semnificative ale controlului intern pe care auditorul

CONSIDERENTE SPECIALE – AUDITUL SITUAȚIILOR
FINANCIARE ALE GRUPULUI (INCLUSIV ACTIVITATEA
AUDITORILOR COMPONENTELOR)

componentei le-a identificat în timpul efectuării activității sale asupra informațiilor financiare ale componentei, și informațiile care indică existența fraudei.

- Solicitare ca echipa misiunii la nivelul grupului să fie anunțată cu privire la orice fel de evenimente neobișnuite cât se poate de devreme.
- *Solicitare ca aspectele enumerate la punctul 14 să fie comunicate echipei misiunii la nivelul grupului atunci când activitatea asupra informațiilor financiare ale componentei este finalizată.*

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 610

UTILIZAREA ACTIVITĂȚII AUDITORILOR INTERNI

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele cu începere de la sau ulterior datei de 15 decembrie 2009)

SUMAR

	Punct
Introducere	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA	1-2
Relația dintre funcția de audit intern și auditorul extern	3 – 4
Data intrării în vigoare	5
Obiective	6
Definiții	7
Cerințe	
Stabilirea dacă și în ce măsură se va utiliza activitatea auditorilor interni	8-10
Utilizarea activității specifice a auditorilor interni	11-12
Documentație	13
Aplicare și alte materiale explicative	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA	A1-A2
Obiectivele funcției de audit intern	A3
Stabilirea dacă și în ce măsură se va utiliza activitatea auditorilor interni	A4-A5
Utilizarea activității specifice a auditorilor interni	A6

Standardul Internațional de Audit (ISA) 610, „Utilizarea activității auditorilor interni” trebuie citit în paralel cu ISA 200, „Obiectivele generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit.”

Introducere

Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitățile auditorului extern care au legătură cu activitatea auditorilor interni atunci când auditorul extern a stabilit în prealabil, în conformitate cu ISA 315¹, că funcția de audit intern poate fi relevantă pentru audit. (a se vedea punctele A1-A2)
2. Prezentul ISA nu tratează situațiile în care auditorii interni individuali furnizează asistență directă auditorului extern în îndeplinirea procedurilor de audit.

Relația dintre funcția de audit intern și auditorul extern

3. Obiectivele funcției de audit intern sunt stabilite de conducere și, acolo unde este cazul, de persoanele însărcinate cu guvernanta. Deși obiectivele funcției de audit intern și cele ale auditorului extern sunt diferite, este posibil să existe similitudini între maniera în care funcția de audit intern și auditorul extern își ating obiectivele. (a se vedea punctul A3)
4. Indiferent de gradul de autonomie și obiectivitate al funcției de audit intern, o asemenea funcție nu este independentă de entitate așa cum se cere pentru auditorul extern atunci când se exprimă o opinie cu privire la situațiile financiare. Auditorul extern este singurul răspunzător pentru opinia de audit exprimată, iar această responsabilitate nu este redusă prin utilizarea activității auditorilor interni de către auditorul extern.

Data intrării în vigoare

5. Prezentul ISA se aplică pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele cu începere de la sau ulterior datei de 15 decembrie 2009.

Obiective

6. Atunci când entitatea are o funcție de audit intern pe care auditorul extern o consideră relevantă pentru audit, obiectivele auditorului extern sunt:
 - (a) Să stabilească dacă și în ce măsură va utiliza activitatea specifică a auditorilor interni; și
 - (b) În cazul în care va utiliza activitatea specifică a auditorilor interni, să stabilească dacă activitatea este adecvată pentru scopurile auditului.

Definiții

7. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:

¹ ISA 315, "Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său", punctul 23

- (a) Funcție de audit intern – activitate de evaluare instituită de entitate sau furnizată acesteia sub forma unui serviciu. Funcțiile sale includ, printre altele, și examinarea, evaluarea și monitorizarea adecvării și eficacității controlului intern.
- (b) Auditori interni – indivizi care desfășoară activități specifice funcției de audit intern. Auditorii interni pot face parte dintr-un departament de audit intern sau dintr-o funcțiune echivalentă.

Cerințe

Stabilirea dacă și în ce măsură se va utiliza activitatea auditorilor interni

8. Auditorul extern trebuie să stabilească:
 - (a) Dacă activitatea auditorilor interni poate fi adecvată scopului auditului; și
 - (b) Dacă da, efectul planificat al activității auditorilor interni cu privire la natura, plasarea în timp sau amploarea procedurilor auditorului extern.
9. În procesul de stabilire a adecvării activității auditorilor interni pentru scopurile auditului, auditorul extern trebuie să evalueze:
 - (a) Obiectivitatea funcției de audit intern;
 - (b) Competența tehnică a auditorilor interni;
 - (c) Dacă activitatea auditorilor interni a fost desfășurată cu atenția cuvenită; și
 - (d) Dacă comunicarea dintre auditorii interni și auditorul extern va fi efecace. (a se vedea punctul A4)
10. Atunci când se determină efectul planificat al activității auditorilor interni cu privire la natura, plasarea în timp sau amploarea procedurilor auditorului extern, auditorul extern trebuie să aibă în vedere:
 - (a) Natura și domeniul de aplicare al activității specifice desfășurate sau care urmează să fie desfășurată de către auditorii interni;
 - (b) Riscurile evaluate de denaturare semnificativă la nivelul afirmațiilor pentru categoriile particulare de tranzacții, solduri ale conturilor și prezentări de informații; și
 - (c) Gradul de subiectivitate al evaluării probei de audit obținută de către auditorii interni în susținerea afirmațiilor relevante. (a se vedea punctul A5)

Utilizarea activității specifice a auditorilor interni

11. Pentru ca auditorul extern să utilizeze activitatea specifică a auditorilor interni, auditorul extern trebuie să evalueze și să îndeplinească proceduri de

- audit cu privire la acea activitate pentru a stabili gradul de adecvare al acesteia pentru scopurile auditorului extern. (a se vedea punctul A6)
12. În vederea determinării gradului de adecvare a activității specifice desfășurate de auditorii interni pentru scopurile auditului extern, auditorul extern trebuie să evalueze dacă:
- (a) Activitatea a fost întreprinsă de auditori interni competenți, instruiți în prealabil în mod adecvat din punct de vedere tehnic;
 - (b) Activitatea a fost supravegheată, revizuită și documentată corespunzător;
 - (c) Au fost obținute probe de audit adecvate astfel încât auditorii interni să poată formula concluzii rezonabile;
 - (d) Concluziile formulate corespund circumstanțelor și dacă rapoartele întocmite de auditorii interni sunt concordante cu rezultatele activității desfășurate; și
 - (e) Excepțiile sau aspectele neobișnuit descrise de către auditorii interni au fost rezolvate în mod corespunzător.

Documentație

13. Dacă auditorul extern utilizează activitatea specifică a auditorilor interni, auditorul extern trebuie să includă în documentația de audit concluziile formulate cu privire la evaluarea gradului de adecvare a activității auditorilor interni, și procedurile de audit utilizate de auditorul extern cu privire la acea activitate, în conformitate cu punctul 11².

Aplicare și alte materiale explicative

Domeniul de aplicare al prezentului ISA (a se vedea punctul 1)

- A1. Așa cum este precizat în ISA 315³, funcția de audit intern a entității poate fi relevantă pentru audit dacă natura responsabilităților și activităților funcției de audit intern are legătură cu raportarea financiară a entității, și auditorul dorește să utilizeze activitatea auditorilor interni în vederea modificării naturii, și plasării în timp, sau a reducerii amplitudinii procedurilor de audit ce urmează a fi îndeplinite.
- A2. Îndeplinirea procedurilor în conformitate cu prezentul ISA poate determina auditorul extern să reevalueze evaluarea auditorului extern cu privire la riscul de denaturare semnificativă. În consecință, acest lucru poate afecta

² ISA 230, „Documentația de audit”, punctele 8-11 și punctul A6

³ ISA 315, punctul A101

procesul prin care auditorul extern stabilește dacă funcția de audit intern este relevantă pentru audit. În mod similar, auditorul extern poate decide să nu utilizeze activitatea auditorilor interni pentru a modifica natura, plasarea în timp sau amploarea procedurilor auditorului extern. În astfel de circumstanțe aplicarea prezentului ISA de către auditorul extern poate să nu mai fie necesară.

Obiectivele funcției de audit intern (a se vedea punctul 3)

A3. Obiectivele funcției de audit intern variază pe scara largă și depind de mărimea și structura entității și de cerințele conducerii și, acolo unde este aplicabil, de cerințele persoanelor însărcinate cu guvernanta. Activitățile funcției de audit intern pot include unul sau mai multe din aspectele următoare:

- Monitorizarea controlului intern. Funcția de audit intern poate primi sarcina specifică de a revizui controalele, de a monitoriza operațiunile și de a recomanda îmbunătățiri.
- Examinarea informațiilor financiare și operaționale. Funcția de audit intern poate fi desemnată să revizuiască modalitățile utilizate pentru identificarea, evaluarea, clasificarea și raportarea informațiilor financiare și operaționale, și să realizeze investigații specifice asupra unor elemente individuale, incluzând teste de detaliu ale tranzacțiilor, soldurilor și procedurilor.
- Revizuirea activităților operaționale. Funcția de audit intern poate fi desemnată să examineze economia, eficiența și eficacitatea activităților operaționale, inclusiv a activităților non-financiare ale entității.
- Revizuirea conformității cu legile și reglementările. Funcția de audit intern poate fi desemnată să examineze conformitatea cu legile, reglementările și alte cerințe externe, și cu politicile conducerii, cu directivele și cu alte cerințe interne.
- Managementul riscului. Funcția de audit intern poate asista organizația prin identificarea și evaluarea expunerilor semnificative la risc și prin contribuirea la îmbunătățirea managementului riscului și a sistemelor de control.
- Guvernanta. Funcția de audit intern poate evalua procesul de guvernanta în ceea ce privește îndeplinirea obiectivelor sale cu privire la etică și valori, performanță și răspundere, prin comunicarea riscului și a informațiilor de control către ariile corespunzătoare organizației, precum și a eficienței comunicării între persoanele însărcinate cu guvernanta, auditorii interni și externi, și conducere.

Stabilirea dacă și în ce măsură se va utiliza activitatea auditorilor interni

Dacă activitatea auditorilor interni poate fi adecvată pentru scopurile auditului (a se vedea punctul 9)

- A4. Factorii care pot afecta procesul de stabilire de către auditorul extern dacă activitatea auditorilor interni poate fi adecvată pentru scopurile auditului includ:

Obiectivitatea

- Statutul funcției de audit intern în cadrul entității și efectul pe care îl are un astfel de statut asupra abilității auditorilor interni de a fi obiectivi.
- Dacă funcția de audit intern raportează către persoanele însărcinate cu guvernanta sau unei persoane cu autoritate similară, și dacă auditorii interni au acces direct la persoanele însărcinate cu guvernanta.
- Dacă auditorii interni nu au responsabilități conflictuale.
- Dacă persoanele însărcinate cu guvernanta supraveghează deciziile de angajare legate de funcția de audit intern.
- Dacă există anumite constrângeri sau restricții aplicate funcției de audit intern de către conducere sau de către persoanele însărcinate cu guvernanta.
- Dacă, și în ce măsură, conducerea acționează în urma recomandărilor funcției de audit intern, și cum este evidențiat acest lucru.

Competența tehnică

- Dacă auditorii interni sunt membri ai unor organisme profesionale relevante.
- Dacă auditorii interni au fost instruiți în mod adecvat și sunt competenți în calitate de auditori interni.
- Dacă au fost instituite politici în vederea angajării și instruirii auditorilor interni.

Atenția cuvenită

- Dacă activitățile funcției de audit intern sunt planificate, supervizate, revizuite și documentate în mod corespunzător.
- Existența și gradul de adecvare al manualelor de audit sau a altor documente similare, a programelor de lucru și a documentației de audit intern.

Comunicarea

- Comunicarea între auditorul extern și auditorii interni poate atinge cel mai înalt grad de eficiență atunci când auditorii interni sunt liberi să

- comunica deschis cu auditorii externi, și;
- Întâlnirile au loc la intervale corespunzătoare de timp;
- Auditorul extern este informat despre rapoartele de audit intern relevante și are acces la acestea și este informat cu privire la orice aspect semnificativ care intră în atenția auditorilor interni atunci când astfel de aspecte pot afecta activitatea auditorului extern; și
- Auditorul extern informează auditorii interni cu privire la orice aspect semnificativ care poate afecta funcția de audit intern.

Efectul planificat al activității auditorilor interni cu privire la natura, plasarea în timp sau amploarea procedurilor auditorului extern (a se vedea punctul 10)

A5. Acolo unde activitatea auditorilor interni poate fi un factor în determinarea naturii, plasării în timp sau amplitudinii procedurilor auditorului extern, poate fi util un acord prealabil cu auditorii interni, cu privire la următoarele aspecte:

- Plasarea în timp a unei astfel de activități;
- Aria de cuprindere a auditului;
- Semnificația pentru situațiile financiare, tratate ca un întreg (și, acolo unde este aplicabil, nivelul semnificației sau nivelurile pentru categoriile particulare de tranzacții, solduri sau prezentări de informații), și semnificația performanței;
- Metodele propuse în vederea selectării elementelor;
- Documentația activității desfășurate; și
- Procedurile de revizuire și raportare.

Utilizarea activității specifice a auditorilor interni (a se vedea punctul 11)

A6. Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de audit îndeplinite vizavi de activitatea specifică a auditorilor interni va depinde de evaluarea realizată de auditorul extern cu privire la riscul de denaturare semnificativă, de evaluarea funcției de audit intern, și de evaluarea activității specifice a auditorilor interni. Asemenea proceduri de audit pot include:

- Examinarea elementelor deja examinate de auditorii interni;
- Examinarea altor elemente similare; și
- Observarea procedurilor îndeplinite de auditorii interni.

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 620

UTILIZAREA ACTIVITĂȚII UNUI EXPERT DIN PARTEA AUDITORULUI

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele cu începere de la sau ulterior datei de 15 decembrie 2009)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA	1-2
Responsabilitatea auditorului pentru opinia de audit	3
Data intrării în vigoare	4
Obiective	5
Definiții	6
Cerințe	
Stabilirea necesității unui expert din partea auditorului	7
Natura, plasarea în timp și amplexarea procedurilor de audit	8
Competența, capacitățile și obiectivitatea expertului din partea auditorului	9
Obținerea unei înțelegeri cu privire la aria de expertiză a expertului din partea auditorului	10
Acordul cu expertul din partea auditorului	11
Evaluarea gradului de adecvare a activității expertului din partea auditorului	12-13
Referirea la expertul din partea auditorului în raportul auditorului	14-15
Aplicare și alte materiale explicative	
Definiția expertului din partea auditorului	A1-A3
Stabilirea necesității unui expert din partea auditorului	A4-A9
Natura, plasarea în timp și amplexarea procedurilor de audit	A10-A13
Competența, capacitățile și obiectivitatea expertului din partea auditorului	A14-A20
Obținerea unei înțelegeri cu privire la aria de expertiză a expertului din partea auditorului	A21-A22
Acordul cu expertul din partea auditorului	A23-A31

Evaluarea gradului de adecvare a activității expertului din partea auditorului	A32-A40
Referirea la expertul din partea auditorului în raportul auditorului	A41-A42
Anexă: Considerații privind acordul dintre auditor și expertul extern din partea auditorului	

Standardul Internațional de Audit (ISA) 620 „Utilizarea activității unui expert din partea auditorului” trebuie citit în paralel cu ISA 200 „Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit”.

Introducere

Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Standardul Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitățile auditorului cu privire la activitatea unui individ sau a unei organizații într-o arie de expertiză, alta decât contabilitatea sau auditul, atunci când activitatea respectivă este utilizată în vederea asistării auditorului în obținerea de probe de audit suficiente și adecvate.
2. Prezentul ISA nu tratează:
 - (a) Situațiile în care echipa misiunii include un membru, sau consultă un individ sau o organizație, care deține expertiză într-o arie specializată a contabilității sau a auditului, care intră sub incidența ISA 220¹; sau
 - (b) Utilizarea de către un auditor a activității unui individ sau a unei organizații care posedă expertiză într-o arie, alta decât contabilitatea sau auditul, a căror activitate este utilizată de entitate în vederea asistării entității la întocmirea situațiilor financiare (expertul din partea conducerii), care intră sub incidența ISA 500².

Responsabilitatea auditorului pentru opinia de audit

3. Auditorul este singurul responsabil pentru opinia de audit exprimată, iar această responsabilitate nu este redusă prin utilizarea de către auditor a activității unui expert din partea auditorului. Cu toate acestea, dacă auditorul care utilizează activitatea unui expert din partea auditorului, în conformitate cu prezentul ISA, concluzionează că activitatea expertului respectiv este adecvată scopurilor auditorului, auditorul poate accepta observațiile și concluziile expertului respectiv în aria de expertiză, drept probă de audit.

Data intrării în vigoare

4. Prezentul ISA se aplică pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele cu începere de la sau ulterior datei de 15 decembrie 2009.

Obiective

5. Obiectivele auditorului sunt:
 - (a) Să stabilească dacă va utiliza activitatea unui expert din partea auditorului; și
 - (b) În cazul în care utilizează activitatea unui expert din partea auditorului, să stabilească dacă activitatea este adecvată scopurilor auditorului.

Definiții

¹ ISA 220, „Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare”, punctele A 10, A20-A22.

² ISA 500, „Probe de audit”, punctele A34-A48.

6. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au semnificațiile atribuite mai jos:
- (a) Expert din partea auditorului – Un individ sau o organizație care deține expertiză într-o arie, alta decât contabilitatea sau auditul, a căror activitate este utilizată de auditor în vederea asistării auditorului în obținerea de probe de audit suficiente și adecvate. Un expert din partea auditorului poate fi fie un expert intern din partea auditorului (care este partener³ sau face parte din personal, inclusiv din personalul temporar, de la firma auditorului sau de la o firmă din cadrul rețelei), fie un expert extern din partea auditorului. (a se vedea punctele A1-A3)
 - (b) Expertiză – Abilități, cunoștințe și experiență într-o anumită arie
 - (c) Expert din partea conducerii – Un individ sau o organizație care deține expertiză într-o arie, alta decât contabilitatea sau auditul, a căror activitate este utilizată de entitate în vederea asistării entității la întocmirea situațiilor financiare.

Cerințe

Stabilirea necesității unui expert din partea auditorului

7. Dacă expertiza într-o arie, alta decât contabilitatea sau auditul este necesară în vederea obținerii de probe de audit suficiente și adecvate, auditorul trebuie să stabilească dacă va utiliza activitatea unui expert din partea auditorului. (a se vedea punctele A4-A9)

Natura, plasarea în timp și amplasarea procedurilor de audit

8. Natura, plasarea în timp și amplasarea procedurilor de audit cu privire la cerințele de la punctele 9-13 ale prezentului ISA vor varia în funcție de circumstanțe. În stabilirea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor respective, auditorul trebuie să aibă în vedere aspecte precum: (a se vedea punctul A10)
- (a) Natura aspectului cu care are legătură activitatea expertului respectiv;
 - (b) Riscurile de denaturare semnificativă a aspectului cu care are legătură activitatea expertului respectiv;
 - (c) Semnificația activității expertului respectiv în contextul auditului;
 - (d) Cunoștințele și experiența auditorului în legătură cu activitatea efectuată anterior de expertul respectiv; și
 - (e) Dacă expertul respectiv intră sub incidența politicilor și procedurilor privind controlul calității ale firmei auditorului. (a se vedea punctele A11-A13)

³ Termenii „partener” și „firmă” trebuie înțeleși ca făcând referire la echivalenții lor din sectorul public, acolo unde este relevant.

Competența, capacitățile și obiectivitatea expertului din partea auditorului

9. Auditorul trebuie să evalueze dacă expertul din partea auditorului deține competența, capacitățile și obiectivitatea necesare pentru scopurile auditorului. În cazul unui expert extern din partea auditorului, evaluarea obiectivității trebuie să includă o interviuare cu privire la interesele și relațiile care ar putea reprezenta o amenințare la adresa obiectivității expertului. (a se vedea punctele A14-A20)

Obținerea unei înțelegeri cu privire la aria de expertiză a expertului din partea auditorului

10. Auditorul trebuie să obțină o înțelegere suficientă a ariei de expertiză a expertului din partea auditorului pentru a permite auditorului să: (a se vedea punctele A21-A22)
 - (a) Stabilească natura, domeniul de aplicare și obiectivele activității expertului respectiv pentru scopurile auditorului; și
 - (b) Evalueze gradul de adecvare a activității respective pentru scopurile auditorului.

Acordul cu expertul din partea auditorului

11. Auditorul trebuie să cadă de acord cu expertul din partea auditorului, în scris acolo unde este adecvat, cu privire la următoarele aspecte: (a se vedea punctele A23-A26)
 - (a) Natura, domeniul de aplicare și obiectivele activității expertului respectiv; (a se vedea punctul A27)
 - (b) Rolurile și responsabilitățile auditorului și ale expertului respectiv; (a se vedea punctele A28-A29)
 - (c) Natura, plasarea în timp și amplexarea comunicării dintre auditor și expertul respectiv, inclusiv forma oricărui raport ce urmează a fi furnizat de către expert; și (a se vedea punctul A30)
 - (d) Necesitatea ca expertul din partea auditorului să observe cerințele privind confidențialitatea. (a se vedea punctul A31)

Evaluarea gradului de adecvare al activității expertului din partea auditorului

12. Auditorul trebuie să evalueze gradul de adecvare al activității expertului din partea auditorului pentru scopurile auditorului, inclusiv: (a se vedea punctul A32)
 - (a) Relevanța și rezonabilitatea observațiilor și concluziilor expertului

- respectiv, și consecvența acestora cu alte probe de audit; (a se vedea punctele A33-A34)
- (b) Dacă activitatea expertului respectiv presupune utilizarea unor metode și prezumții semnificative, relevanța și rezonabilitatea metodelor și prezumțiilor respective în circumstanțele date; și (a se vedea punctele A35-A37)
- (c) Dacă activitatea expertului respectiv presupune utilizarea unor informații sursă semnificative pentru activitatea expertului, relevanța, exhaustivitatea și acuratețea respectivelor date sursă. (a se vedea punctele A38-A39)
13. Dacă auditorul stabilește că activitatea expertului din partea auditorului nu este adecvată scopurilor auditorului, auditorul trebuie: (a se vedea punctul A40)
- (d) Să cadă de acord cu expertul respectiv cu privire la natura și amploarea activității ce urmează să fie efectuată ulterior de către expertul respectiv; sau
- (a) Să efectueze proceduri de audit suplimentare adecvate circumstanțelor.

Referirea la expertul din partea auditorului în raportul auditorului

14. Auditorul nu trebuie să facă referire la activitatea unui expert din partea auditorului într-un raport al auditorului care conține o opinie nemodificată, cu excepția cazului în care acest aspect este dispus de lege sau de reglementări. Dacă o astfel de referire este dispusă de lege sau de reglementări, auditorul trebuie să indice în raportul auditorului faptul că referirea respectivă nu reduce responsabilitatea auditorului pentru opinia auditorului. (a se vedea punctul A41)
15. Dacă auditorul face referire la activitatea unui expert din partea auditorului în raportul auditorului deoarece o astfel de referire este relevantă pentru înțelegerea unei modificări a opiniei auditorului, auditorul trebuie să indice în raportul auditorului faptul că o astfel de referire nu reduce responsabilitatea auditorului pentru opinia respectivă. (a se vedea punctul A42)

Aplicare și alte materiale explicative

Definiția expertului din partea auditorului [a se vedea punctul 6 litera (a)]

- A1. Expertiza într-o arie, alta decât contabilitatea sau auditul, poate include expertiza privind aspecte precum:
- Evaluarea unor instrumente financiare complexe, terenuri, clădiri, imo-

bilizări corporale, bijuterii, lucrări de artă, antichități, imobilizări necorporale, active achiziționate și datorii asumate în combinațiile de întreprinderi și active care ar putea fi depreciate.

- Calcularea actuarială a datoriilor asociate contractelor de asigurări sau planurilor de beneficii ale angajaților.
- Estimarea rezervelor de petrol și gaz.
- Evaluarea obligațiilor privind mediul înconjurător și a costurilor de curățire a diferitelor locații.
- Interpretarea contractelor, legilor sau reglementărilor.

Analiza chestiunilor complexe sau neobișnuite de conformitate fiscală.

- A2. În numeroase cazuri, distincția între expertiza în contabilitate sau audit și expertiza într-o altă arie, va fi una simplă, chiar și în cazul în care aceasta implică o arie specializată a contabilității sau a auditului. De exemplu, un individ care posedă expertiza în aplicarea de metode de contabilitate pentru impozitele pe profit amânate poate fi imediat deosebit de un expert în legislație fiscală. Cel dintâi, în contextul prezentului ISA, nu este un expert, deținând expertiză contabilă; cel din urmă, în contextul prezentului ISA, este un expert, deținând expertiză legală. De asemenea, distincții similare se pot face și în alte arii, de exemplu, între expertiza în metodele de contabilitate pentru instrumentele financiare și expertiza în modelarea complexă în scopul valorificării instrumentelor financiare. Cu toate acestea, în anumite cazuri, în special cele care implică o arie de expertiză emergentă a contabilității sau auditului, realizarea distincției între ariile specializate de contabilitate și audit, și expertiza în alte domenii, va constitui o chestiune de raționament profesional. Regulile și standardele profesionale aplicabile cu privire la cerințele referitoare la educație și competență pentru contabili și auditori pot ajuta auditorul în exercitarea raționamentului.⁴
- A3. Aplicarea raționamentului este necesară atunci când se are în vedere maniera în care cerințele ISA sunt afectate de faptul că un expert din partea auditorului poate fi un individ sau o organizație. De exemplu, atunci când se evaluează competența, capacitățile și obiectivitatea expertului din partea auditorului, este posibil ca expertul să fie o organizație pe care auditorul a utilizat-o anterior, dar auditorul nu are cunoștințe anterioare cu privire la expertul particular numit de organizație pentru o anumită misiune; sau este posibil să se întâmple exact contrariul, astfel, este posibil ca auditorul să aibă cunoștința de activitatea unui expert particular dar nu și de organizația căreia i s-a alăturat expertul. În ambele cazuri, atât atributele personale ale

⁴ De exemplu, Standardul Internațional de Educație 8, „Cerințe de competență pentru auditorii profesioniști” poate fi util.

individului, cât și atributele manageriale ale organizației (cum ar fi sistemele de control al calității pe care le implementează organizația) pot fi relevante pentru evaluarea auditorului.

Stabilirea necesității unui expert din partea auditorului (a se vedea punctul 7)

- A4. Este posibil să fie necesar un expert din partea auditorului în vederea asistării auditorului în unul sau mai multe din aspectele următoare:
- Obținerea unei înțelegeri a entității și a mediului său, inclusiv a controlului său intern.
 - Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă.
 - Stabilirea și implementarea răspunsurilor generale la riscurile evaluate la nivelul situației financiare.
 - Conceperea și efectuarea de proceduri de audit ulterioare pentru a răspunde la riscurile evaluate la nivelul afirmației, inclusiv teste ale controalelor sau proceduri de fond.
 - Evaluarea suficienței și a gradului de adecvare a probelor de audit obținute prin formarea unei opinii asupra situațiilor financiare.
- A5. Riscurile de denaturare semnificativă pot crește atunci când expertiza într-o arie, alta decât contabilitatea, este necesară conducerii pentru a întocmi situațiile financiare, de exemplu, deoarece acesta poate indica o oarecare complexitate, sau deoarece este posibil ca conducerea să nu posedă cunoștințe cu privire la respectiva arie de expertiză. Dacă, la întocmirea situațiilor financiare, conducerea nu posedă expertiza necesară, un expert din partea conducerii poate fi utilizat în vederea adresării riscurilor respective. Controalele relevante, inclusiv controalele care au legătură cu activitatea expertului din partea conducerii, acolo unde este cazul, pot de asemenea să reducă riscurile de denaturare semnificativă.
- A6. Dacă întocmirea situațiilor financiare presupune utilizarea expertizei într-o arie, alta decât contabilitatea, auditorul, care deține abilități de contabilitate și audit, poate să nu posedă expertiza necesară pentru a audita situațiile financiare respective. Partenerul de misiune trebuie să fie convins că echipa misiunii, și orice alt expert din partea auditorului, care nu face parte din echipa misiunii, dețin cumulat competența și capacitățile adecvate pentru a efectua misiunea de audit⁵. Mai mult, auditorul trebuie să stabilească natura, plasarea în timp și amplexarea resurselor necesare pentru efectuarea misiunii⁶. Stabilirea de către auditor dacă se va utiliza activitatea unui ex-

⁵ ISA 220, punctul 14.

⁶ ISA 300, „Planificarea unui audit al situațiilor financiare”, punctul 8 litera (e).

pert din partea auditorului, și în caz afirmativ, când se va utiliza și în ce măsură, asistă auditorul în îndeplinirea prezentelor cerințe. Pe măsură ce auditul avansează, sau circumstanțele suportă modificări, este posibil ca auditorul să aibă nevoie să revizuiască deciziile anterioare cu privire la utilizarea activității unui expert din partea auditorului.

- A7. Un auditor care nu este expert într-o arie relevantă, alta decât contabilitatea sau auditul, poate obține totuși o înțelegere suficientă asupra ariei respective în vederea efectuării auditului fără un expert din partea auditorului. Această înțelegere poate fi obținută, de exemplu, prin:
- Experiența în auditarea entităților care necesită o astfel de expertiză pentru întocmirea situațiilor financiare.
 - Educația și dezvoltarea profesională într-o anumită arie. Acest aspect poate include cursuri formale, sau discuții cu indivizii care posedă expertiza în aria relevantă pentru scopul evidențierii capacității auditorului de a trata aspectele din aria respectivă. Astfel de discuții sunt diferite de consultarea cu un expert din partea auditorului cu privire la un set specific de circumstanțe întâlnite în misiune atunci când expertul respectiv primește toate aspectele relevante care îi vor permite să ofere un sfat documentat cu privire la un aspect particular⁷.
 - Discuții cu auditorii care au efectuat misiuni similare.
- A8. Cu toate acestea, în alte cazuri, auditorul poate stabili că este necesar, sau poate alege să utilizeze un expert din partea auditorului pentru a-l asista în obținerea de probe de audit suficiente și adecvate. Considerațiile avute în vedere atunci când se decide dacă se va folosi activitatea unui expert din partea auditorului pot include:
- Dacă conducerea a utilizat un expert din partea conducerii la întocmirea situațiilor financiare (vezi punctul A9).
 - Natura și semnificația aspectului, inclusiv complexitatea acestuia.
 - Riscul de denaturare semnificativă a aspectului respectiv.
 - Natura preconizată a procedurilor menite să răspundă la riscurile identificate, inclusiv: cunoștința și experiența auditorului în legătură cu activitatea experților asupra unor astfel de aspecte; și disponibilitatea surselor alternative de probe de audit.
- A9. Atunci când conducerea a utilizat un expert din partea conducerii pentru întocmirea situațiilor financiare, decizia auditorului dacă va utiliza un expert din partea auditorului poate fi influențată și de factori precum:
- Natura, domeniul de aplicare și obiectivele activității expertului din partea conducerii.

⁷ ISA 220, punctul A21.

- Dacă expertul din partea conducerii este angajat de entitate, sau constituie o parte angajată de aceasta în vederea prestării de servicii relevante.
- Măsura în care conducerea exercită influență sau control asupra activității expertului din partea conducerii.
- Competența și capacitățile expertului din partea conducerii.
- Dacă expertul din partea conducerii se supune unor standarde tehnice de funcționare sau altor cerințe profesionale sau ale sectorului de activitate.
- Controalele din cadrul entității asupra activității expertului din partea conducerii.

ISA 500⁸ include cerințe și îndrumare cu privire la efectul competenței, capacităților și obiectivității expertului din partea conducerii asupra credibilității probelor de audit.

Natura, plasarea în timp și amplasarea procedurilor de audit (a se vedea punctul 8)

A10. Natura, plasarea în timp și amplasarea procedurilor de audit cu privire la cerințele de la punctele 9-13 ale prezentului ISA vor varia în funcție de circumstanțe. De exemplu, factorii următori pot sugera necesitatea de proceduri de audit diferite și mai extensive decât în mod obișnuit:

- Activitatea expertului din partea auditorului se referă la un aspect semnificativ care presupune raționamente complexe și subiective.
- Auditorul nu a utilizat anterior activitatea expertului din partea auditorului și nu are cunoștințe prealabile cu privire la competența, capacitățile și obiectivitatea expertului respectiv.
- Expertul din partea auditorului efectuează mai degrabă proceduri care sunt destinate integral auditului decât să fie consultat pentru a oferi consiliere cu privire la un aspect particular.
- Expertul este un expert extern din partea auditorului și, prin urmare, nu intră sub incidența politicilor și procedurilor privind controlul calității ale firmei.

Politicile și procedurile privind controlul calității ale firmei auditorului [a se vedea punctul 8 litera (e)]

A11. Un expert intern din partea auditorului poate fi partener sau poate face parte din personal, inclusiv din personalul temporar al firmei auditorului, și prin urmare intră sub incidența politicilor și procedurilor de control al calității ale firmei respective în conformitate cu ISQC 1⁹ sau cu cerințele naționale

⁸ ISA 500, punctul 8.

⁹ ISQC 1, „Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuirii ale situațiilor financiare, și alte misiuni de asigurare și servicii conexe”, punctul 12 litera (f).

care sunt cel puțin la fel de stricte¹⁰. Alternativ, un expert intern din partea auditorului poate fi partener sau poate face parte din personal, inclusiv din personalul temporar al unei firme din cadrul unei rețele, care ar putea avea politici și proceduri de controlul calității comune cu firma auditorului.

A12. Un expert intern din partea auditorului nu este membru al echipei misiunii și nu intră sub incidența politicilor și procedurilor de control al calității în conformitate cu ISQC 1¹¹. Cu toate acestea, în anumite jurisdicții, legea și reglementările ar putea prevede ca expertul extern din partea auditorului să fie tratat în calitate de membru al echipei misiunii și să poată, prin urmare, să intre sub incidența cerințelor relevante de etică, inclusiv a celor care fac referire la independență, precum și altor cerințe profesionale, așa cum este stabilit prin lege și reglementări.

A13. Echipele misiunii sunt îndreptățite să se bazeze pe sistemul de control al calității al firmei, cu excepția cazului în care informațiile furnizate de firmă sau de alții sugerează o variantă contrară¹². Măsura credibilității va varia în funcție de circumstanțe, și poate afecta natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor auditorului cu privire la aspecte precum:

- Competență și capacități, prin intermediul recrutării și programelor de formare.
- Obiectivitate. Experții interni din partea auditorului intră sub incidența cerințelor relevante de etică, inclusiv cele care fac referire la independență.
- Evaluarea de către auditor a gradului de adecvare a activității expertului din partea auditorului. De exemplu, programele de formare ale firmei pot oferi experților interni din partea auditorului o înțelegere adecvată a interacțiunii dintre expertiza acestora și procesul de audit. Încrederea acordată unei astfel de formări și altor procese ale firmei, cum ar fi protocoalele pentru determinarea domeniului de aplicare a activității experților interni din partea auditorului, poate afecta natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor auditorului pentru evaluarea gradului de adecvare a activității expertului din partea auditorului.
- Adeziunea la cerințele legale și de reglementare, prin procese de monitorizare.
- Acordul cu expertul din partea auditorului.

O astfel de încredere nu reduce responsabilitatea auditorului de a respecta cerințele prezentului ISA.

¹⁰ Vezi ISA 220, punctul 2.

¹¹ ISQC 1, punctul 12 litera (f).

¹² ISA 220, punctul 4.

Competența, capacitățile și obiectivitatea expertului din partea auditorului (a se vedea punctul 9)

- A14. Competența, capacitățile și obiectivitatea unui expert din partea auditorului constituie factori care afectează semnificativ faptul dacă activitatea expertului din partea auditorului este adecvată pentru scopurile auditorului. Competența are legătură cu natura și nivelul de expertiză al expertului din partea auditorului. Capacitatea are legătură cu abilitatea expertului din partea auditorului de a exercita competența respectivă în circumstanțele unei misiuni. Factorii care influențează capacitatea pot include, de exemplu, localizarea geografică și disponibilitatea timpului și resurselor. Obiectivitatea are legătură cu posibilele efecte care influențează, conflictele de interese sau influența pe care alții ar putea-o avea asupra raționamentului profesional sau de afaceri al expertului din partea auditorului.
- A15. Informațiile cu privire la competența, capacitățile și obiectivitatea unui expert din partea auditorului pot proveni dintr-o varietate de surse precum:
- Experiența personală cu activitatea anterioară a expertului respectiv.
 - Discuțiile cu expertul respectiv.
 - Discuțiile cu alți auditori sau alte persoane care sunt familiarizate cu activitatea expertului respectiv;
 - Cunoașterea calificărilor expertului respectiv, a calității de membru al unui organism profesional sau apartenența la un sector de activitate, autorizația de a profesa, sau alte forme de recunoaștere externă.
 - Documentele publicate sau cărțile scrise de expertul respectiv.
 - Politicile și procedurile de control al calității ale firmei auditorului respectiv (vezi punctele A11-A13)
- A16. Aspectele relevante pentru evaluarea competenței, capacităților și obiectivității expertului din partea auditorului includ posibilitatea ca activitatea expertului respectiv să intre sub incidența standardelor tehnice de funcționare sau a altor cerințe profesionale sau ale sectorului de activitate, standardelor de acreditare ale unui organism care autorizează, sau cerințelor impuse de lege sau reglementări.
- A17. Alte aspecte care ar putea fi relevante includ:
- Relevanța competenței expertului din partea auditorului pentru aspectul pentru care activitatea expertului respectiv va fi utilizată, inclusiv ariile de specialitate din cadrul ariei expertului. De exemplu, un anumit statistician se poate specializa în asigurarea proprietăților și a pierderilor, posedând o expertiză limitată cu privire la calcularea pensiilor.
 - Competența expertului din partea auditorului cu privire la cerințele

relevante privind contabilitatea și auditul, de exemplu cunoașterea prezumțiilor și metodelor, inclusiv a modelelor acolo unde este aplicabil, consecvente cu cadrul general de raportare financiară.

- Faptul dacă evenimentele neprevăzute, modificările condițiilor, sau probele de audit obținute prin intermediul rezultatelor procedurilor de audit indică că ar putea fi necesară reconsiderarea evaluării inițiale a competenței, capacităților și obiectivității expertului din partea auditorului, pe măsură ce auditul avansează.

A18. O paletă largă de circumstanțe ar putea amenința obiectivitatea, de exemplu, amenințările la adresa interesului personal, amenințările de reprezentare, amenințările de familiaritate și amenințările de intimidare. Măsurile de siguranță ar putea elimina sau reduce astfel de amenințări, și ar putea fi create de structuri externe (de exemplu, profesia expertului din partea auditorului, legislația sau reglementările), sau de către mediul expertului din partea auditorului (de exemplu, politicile și procedurile de control al calității). De asemenea, ar mai putea exista măsuri de siguranță specifice misiunii de audit.

A19. Evaluarea semnificației amenințărilor la adresa obiectivității și a faptului dacă acestea sunt necesare, ar putea depinde de rolul expertului din partea auditorului și de semnificația activității expertului în contextul auditului. Este posibil să existe anumite circumstanțe în care măsurile de siguranță nu pot reduce amenințările la un nivel acceptabil, de exemplu în cazul în care expertul din partea auditorului propus a îndeplinit un rol semnificativ în întocmirea informațiilor care sunt auditate, mai precis, dacă expertul din partea auditorului este un expert din partea conducerii.

A20. Atunci când se evaluează obiectivitatea unui expert extern din partea auditorului, poate fi relevantă:

- (a) Intervievarea entității cu privire la orice interese sau relații cunoscute pe care entitatea le are cu expertul extern din partea auditorului care ar putea afecta obiectivitatea expertului.
- (b) Discutarea oricărei măsuri de siguranță cu expertul respectiv, inclusiv cerințele profesionale care se aplică expertului respectiv, și evaluarea dacă măsurile de siguranță sunt adecvate pentru a reduce amenințările la un nivel acceptabil. Interesele și relațiile a căror discutare cu expertul din partea auditorului ar putea fi relevantă includ:
 - Interesele financiare.
 - Relațiile de afaceri și personale.
 - Prestarea unor servicii suplimentare de către expert, inclusiv de către

organizație în cazul unei organizații care îndeplinește rol de expert extern.

În anumite cazuri, obținerea unei declarații scrise de la un expert extern din partea auditorului cu privire la interesele sau relațiile cu entitatea de care expertul respectiv are cunoștință poate fi de asemenea adecvată pentru auditor.

Obținerea unei înțelegeri cu privire la aria de expertiză a expertului din partea auditorului (a se vedea punctul 10)

- A21. Auditorul poate obține o înțelegere cu privire la aria de expertiză a expertului din partea auditorului prin intermediul mijloacelor descrise la punctul A7, sau prin intermediul discuției cu expertul respectiv.
- A22. Aspectele ariei expertului din partea auditorului relevante pentru înțelegerea auditorului pot include:
- Dacă aria expertului are arii de specialitate în cadrul acesteia, relevante pentru audit (a se vedea punctul A17).
 - Dacă se aplică standarde profesionale sau de altă natură sau cerințele legale sau de reglementare.
 - Prezumțiile și metodele, inclusiv modelele, acolo unde este cazul, utilizate de expertul din partea auditorului, și dacă acestea sunt general acceptate în cadrul ariei expertului și sunt adecvate pentru scopurile raportării financiare.
 - Natura datelor interne și externe sau a informațiilor pe care expertul din partea auditorului le utilizează.

Acordul cu expertul din partea auditorului (a se vedea punctul 11)

- A23. Natura, domeniul de aplicare și obiectivele activității expertului din partea auditorului pot varia considerabil în funcție de circumstanțe la fel ca și rolurile și responsabilitățile respective ale auditorului și ale expertului din partea auditorului, precum și natura, plasarea în timp și amplexarea comunicării dintre auditor și expertul din partea auditorului. Prin urmare, se cere ca aceste aspecte să fie convenite de auditor și de expertul din partea auditorului indiferent dacă expertul este un expert extern din partea auditorului sau un expert intern din partea auditorului.
- A24. Aspectele precizate la punctul 8 ar putea afecta nivelul gradului de detalieri și al formalității acordului dintre auditor și expertul din partea auditorului, inclusiv dacă este adecvat ca acordul să fie în scris. De exemplu, factorii următori ar putea sugera necesitatea unui acord mai detaliat decât ar fi cazul în mod normal, sau necesitatea ca acordul să fie încheiat în scris:

- Expertul din partea auditorului va avea acces la informațiile confidențiale și sensibile ale entității.
 - Rolurile și responsabilitățile auditorului și expertului din partea auditorului sunt diferite de cele preconizate în mod normal.
 - Se aplică cerințele legale și de reglementare specifice mai multor jurisdicții.
 - Aspectul cu care are legătură activitatea expertului din partea auditorului este deosebit de complex.
 - Auditorul nu a utilizat anterior activitatea efectuată de expertul respectiv.
 - Cu cât amploarea activității expertului din partea auditorului este mai mare, cu atât mai mare este și semnificația acesteia în contextul auditului.
- A25. Acordul dintre auditor și un expert extern din partea auditorului are de cele mai multe ori forma unei scrisori de misiune. Anexa prezintă aspectele pe care auditorul le poate avea în vedere pentru includerea într-o astfel de scrisoare de misiune sau în orice altă formă de acord cu un expert extern din partea auditorului.
- A26. Atunci când nu există niciun acord scris între auditor și expertul din partea auditorului, proba acordului poate fi inclusă în, de exemplu:
- Memorandumurile de planificare sau în foile de lucru aferente, cum ar fi programul auditului.
 - Politicile și procedurile firmei auditorului. În cazul unui expert intern din partea auditorului, politicile și procedurile instituite sub incidența căroră intră expertul respectiv pot include politicile și procedurile specifice în relație cu activitatea expertului respectiv. Amploarea documentației în foile de lucru ale auditorului depinde de natura unor astfel de politici și proceduri. De exemplu, este posibil să nu fie solicitată nicio documentație în foile de lucru ale auditorului dacă firma auditorului a detaliat protocoalele care acoperă circumstanțele în care activitatea unui astfel de expert este utilizată.

Natura, domeniul de aplicare și obiectivele activității [a se vedea punctul 11 litera (a)]

- A27. Este posibil ca atunci când se convine asupra naturii, domeniului de aplicare și obiectivelor activității expertului din partea auditorului, includerea discutării standardelor tehnice de funcționare relevante sau a altor cerințe profesionale sau de industrie pe care expertul le va urma să fie adesea relevantă.

Rolurile și responsabilitățile respective [a se vedea punctul 11 litera (b)]

A28. Acordul asupra rolurilor și responsabilităților auditorului, respectiv ale expertului din partea auditorului poate include:

- Dacă auditorul sau expertul din partea auditorului va efectua testarea detaliată a datelor sursă.
- Consimțământul ca auditorul să discute observațiile sau concluziile expertului respectiv din partea auditorului cu entitatea și cu alte persoane, și de a include detalii cu privire la observațiile și concluziile expertului respectiv în baza pentru o opinie modificată în raportul auditorului, dacă este necesar (vezi punctul A42).
- Orice acord de a informa expertul din partea auditorului cu privire la concluziile auditorului asupra activității expertului.

Foi de lucru

A29. Acordul asupra respectivelor roluri și responsabilități ale auditorului și ale expertului din partea auditorului pot include de asemenea și acordul cu privire la accesul la și păstrarea foilor de lucru ale fiecăruia. Atunci când expertul din partea auditorului este membru al echipei misiunii, foile de lucru ale expertului respectiv fac parte din documentația de audit. Foile de lucru ale expertului extern din partea auditorului aparțin doar acestuia și nu fac parte din documentația de audit, cu excepția cazului în care există un acord care să menționeze contrariul.

Comunicare [a se vedea punctul 11 litera (c)]

A30. Comunicarea eficientă pe două canale facilitează integrarea adecvată a naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor expertului din partea auditorului în altă activitate cu privire la audit. De exemplu, atunci când activitatea expertului din partea auditorului are legătură cu concluziile auditorului cu privire la riscul semnificativ, atât un raport formal scris privind concluziile activității expertului respectiv, cât și rapoartele verbale, pe măsură ce activitatea avansează, ar putea fi adecvate. Identificarea partenerilor specifiți sau a echipei care va avea legătură cu expertul din partea auditorului, și procedurile pentru comunicarea dintre expertul respectiv și entitate, ajută la comunicarea eficace și la timp, în special în ceea ce privește misiunile mai mari.

Confidențialitate [a se vedea punctul 11 litera (d)]

A31. Este necesar ca prevederile privind confidențialitatea din cerințele relevante de etică care se aplică auditorului să se aplice și expertului din partea auditorului. Cerințele suplimentare pot fi impuse prin lege sau reglementări.

Este posibil ca entitatea să fi solicitat de asemenea încheierea unui acord cu experții externi din partea auditorului cu privire la prevederile specifice de confidențialitate.

Evaluarea gradului de adecvare a activității expertului din partea auditorului (a se vedea punctul 12)

A32. Evaluarea de către auditor a competenței, capacităților și obiectivității expertului din partea auditorului, familiaritatea auditorului cu aria de expertiză a expertului din partea auditorului, și natura activității efectuate de expertul din partea auditorului afectează natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de audit de a evalua adecvarea activității expertului respectiv pentru scopurile auditorului.

Observațiile și concluziile expertului din partea auditorului [a se vedea punctul 12 litera (a)]

A33. Procedurile specifice pentru evaluarea adecvării activității expertului din partea auditorului pentru scopurile auditorului pot include:

- Intervievări ale expertului din partea auditorului.
- Revizuirea rapoartelor și fiilor de lucru ale expertului din partea auditorului.
- Proceduri coroborate, cum ar fi:
 - Observarea activității expertului din partea auditorului;
 - Examinarea informațiilor publicate, cum ar fi rapoartele statistice provenite de la surse reputate, cu autoritate;
 - Confirmarea aspectelor relevante cu părțile terțe;
 - Efectuarea de proceduri analitice detaliate; și
 - Reefectuarea calculelor.
- Discutarea cu un alt expert care deține expertiza relevantă atunci când, de exemplu, observațiile și concluziile expertului din partea auditorului nu sunt consecvente cu alte probe de audit.
- Discutarea raportului expertului din partea auditorului cu conducerea.

A34. Factorii relevanți atunci când se evaluează relevanța și caracterul rezonabil al observațiilor sau concluziilor expertului din partea auditorului, sub forma unui raport sau în altă formă, ar putea include faptul dacă aceștia:

- Sunt prezentați într-o manieră consecventă cu orice standard din profesie sau din sectorul de activitate al expertului din partea auditorului;
- Sunt exprimați clar, inclusiv se face referire la obiectivele convenite cu auditorul, la domeniul de aplicare al activității efectuate și la standardele aplicate;

- Sunt fundamentați pe o perioadă adecvată și se țin cont de evenimentele ulterioare, acolo unde este relevant;
- Fac obiectul oricărei rețineri, limitări sau restricții cu privire la utilizare, și dacă acesta este cazul, dacă acest aspect are implicații asupra auditorului; și
- Sunt fundamentați pe considerarea adecvată a erorilor sau deviațiilor întâlnite de expertul din partea auditorului.

Prezumții, metode și date sursă

Prezumții și metode [a se vedea punctul 12 litera (b)]

- A35. Atunci când activitatea expertului din partea auditorului constă în evaluarea prezumțiilor și metodelor de bază, inclusiv a modelelor utilizate de conducere în elaborarea unei estimări contabile, acolo unde este aplicabil, este probabil ca procedurile auditorului să fie în primul rând direcționate către evaluarea faptului dacă expertul din partea auditorului a revizuit adecvat prezumțiile și metodele respective. Atunci când activitatea expertului din partea auditorului este de a elabora o estimare a auditorului sau un interval de estimare pentru compararea cu estimarea conducerii, procedurile auditorului ar putea fi în primul rând direcționate către evaluarea prezumțiilor și metodelor, inclusiv a modelelor, acolo unde este adecvat, utilizate de expertul din partea auditorului.
- A36. ISA 540¹³ discută prezumțiile și metodele utilizate de conducere în realizarea estimărilor contabile, inclusiv utilizarea în anumite cazuri a modelelor puternic specializate, elaborate de entitate. Deși discuția respectivă este scrisă în contextul în care auditorul obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la prezumțiile și metodele conducerii, aceasta poate de asemenea să asiste auditorul atunci când acesta din urmă evaluează prezumțiile și metodele expertului din partea auditorului.
- A37. Atunci când activitatea expertului din partea auditorului implică utilizarea prezumțiilor și metodelor semnificative, factorii relevanți pentru evaluarea de către auditor a prezumțiilor și metodelor respective includ posibilitatea ca acestea să fie:
- General acceptate în cadrul ariei de expertiză a auditorului;
 - Consecvente cu cerințele cadrului general de raportare financiară aplicabil;
 - Dependente de utilizarea modelelor specializate; și
 - Consecvente cu cele ale conducerii, și, în caz contrar, motivul și efectele diferențelor.

¹³ ISA 540, „Auditarea estimărilor contabile, inclusiv a estimărilor contabile la valoarea justă, și a prezentărilor aferente”, punctele 8, 13 și 15.

Date sursă utilizate de expertul din partea auditorului [a se vedea punctul 12 litera (c)]

A38. Atunci când activitatea expertului din partea auditorului implică utilizarea datelor sursă semnificative pentru activitatea expertului respectiv, pentru testarea datelor respective pot fi utilizate proceduri precum sunt cele ce urmează:

- Verificarea originii datelor, inclusiv obținerea unei înțelegeri cu privire la controalele interne asupra datelor, și testarea acestora acolo unde este aplicabil și, acolo unde este relevant, transmiterea acestora către expert.
- Revizuirea datelor din punct de vedere al integrității și a consecvenței interne.

A39. În majoritatea cazurilor, auditorul poate testa sursa datelor. Cu toate acestea, în alte cazuri, atunci când natura datelor sursă utilizate de un expert din partea auditorului este foarte tehnică în relație cu aria expertului, expertul respectiv poate testa datele sursă. Dacă expertul din partea auditorului a testat datele sursă, interviuarea expertului respectiv de către auditor sau supervizarea sau revizuirea testelor expertului respectiv poate fi o cale adecvată pentru ca auditorul să evalueze relevanța, integritatea și acuratețea datelor respective.

Activitate neadecvată (a se vedea punctul 13)

A40. Dacă auditorul concluzionează că activitatea expertului din partea auditorului nu este adecvată pentru scopurile auditorului și auditorul nu poate rezolva acest aspect prin intermediul procedurilor de audit suplimentare prevăzute de punctul 13, care ar putea implica efectuarea unei activități ulterioare atât de către expert, cât și de către auditor, sau ar putea include angajarea unui alt expert, este posibil să fie necesară exprimarea unei opinii modificate în raportul auditorului în conformitate cu ISA 705 deoarece auditorul nu a obținut probe de audit suficiente și adecvate¹⁴.

Referirea la expertul din partea auditorului în raportul auditorului (a se vedea punctele 14-15)

A41. În anumite cazuri, este posibil ca legea sau reglementările să dispună o referire la activitatea expertului din partea auditorului, de exemplu, în vederea asigurării transparenței în sectorul public.

A42. Este posibil ca în anumite circumstanțe să fie adecvată referirea la expertul din partea auditorului într-un raport al auditorului care conține o opinie modificată, pentru a explica natura modificării. În astfel de circumstanțe, este posibil ca auditorul să aibă nevoie de permisiunea expertului din partea auditorului înainte de a face o astfel de referire.

¹⁴ ISA 705, „Modificări ale opiniei raportului auditorului independent”, punctul 6 litera (b).

Anexă

(a se vedea punctul A25)

Considerații privind acordul dintre auditor și expertul extern din partea auditorului

Prezenta anexă prezintă aspectele pe care auditorul le poate lua în considerare în vederea includerii lor în acordul cu un expert din partea auditorului. Următoarea listă este una de natură ilustrativă și nu este exhaustivă; aceasta este menită să constituie un ghid care ar putea fi utilizat în paralel cu considerațiile evidențiate în prezentul ISA. Dacă anumite aspecte sunt incluse în acord depinde de circumstanțele misiunii. De asemenea, lista poate fi utilă în considerarea aspectelor ce urmează a fi incluse într-un acord cu un expert intern din partea auditorului.

Natura, domeniul de aplicare și obiectivele activității expertului extern din partea auditorului

- Natura și domeniul de aplicare a procedurilor efectuate de expertul extern din partea auditorului.
- Obiectivele expertului extern din partea auditorului în contextul pragului de semnificație și a considerațiilor privind riscul cu privire la aspectul la care face referire expertul extern din partea auditorului, și, acolo unde este relevant, cadrul general de raportare financiară aplicabil.
- Standardele tehnice de funcționare relevante sau alte cerințe profesionale sau din sectorul de activitate pe care expertul extern din partea auditorului le va respecta.
- Prezumțiile și metodele, inclusiv modelele acolo unde este aplicabil, precum și autoritatea acestora, pe care le va utiliza expertul extern din partea auditorului.
- Data intrării în vigoare sau, acolo unde este aplicabil, perioada de testare a aspectului care face obiectul activității expertului extern din partea auditorului, precum și cerințele privind evenimentele ulterioare.

Rolurile și responsabilitățile auditorului și ale expertului extern din partea auditorului

- Standardele de audit și contabilitate relevante și cerințele legale și de reglementare.
- Consimțământul expertului extern din partea auditorului cu privire la intenția auditorului de a utiliza raportul expertului respectiv, inclusiv cu privire la orice referire la raport sau la orice prezentare a raportului către alte persoane, de exemplu, orice referire la raport în baza pentru o

opinie modificată din raportul auditorului, în cazul în care este necesar, sau prezentarea raportului către conducere sau către un comitet de audit.

- Natura și amploarea revizuirii de către auditor a activității expertului extern din partea auditorului.
- Dacă auditorul sau expertul extern din partea auditorului vor testa date sursă.
- Accesul expertului extern din partea auditorului la registrele, dosarele, personalul entității, precum și la experții angajați de către entitate.
- Procedurile de comunicare dintre expertul extern din partea auditorului și entitate.
- Accesul reciproc al auditorului și al expertului extern din partea auditorului la foile de lucru ale celuilalt.
- Drepturile de proprietate și control asupra foilor de lucru pe parcursul misiunii și ulterior acesteia, inclusiv cerințele privind păstrarea documentelor.
- Responsabilitatea expertului extern din partea auditorului de a-și efectua activitatea cu grijă și atenție profesională.
- Competența expertului extern din partea auditorului și capacitatea de a efectua activitatea.
- Așteptarea ca expertul extern din partea auditorului să utilizeze toate cunoștințele pe care expertul respectiv le deține și care sunt relevante pentru audit, în caz contrar, să informeze auditorul.
- Orice restricție cu privire la asocierea expertului extern din partea auditorului cu raportul auditorului.
- Orice acord de a informa expertul extern din partea auditorului cu privire la concluziile auditorului asupra activității expertului.

Comunicare și raportare

- Metode și frecvența comunicării, inclusiv:
 - Maniera în care observațiile sau concluziile expertului extern din partea auditorului vor fi raportate (raport scris, raport verbal, aport continuu în echipa misiunii etc.).
 - Identificarea acelor persoane din cadrul echipei misiunii care vor realiza legătura cu expertul extern din partea auditorului.
- Momentul în care expertul extern din partea auditorului va finaliza activitatea și va raporta observațiile sau concluziile auditorului.
- Responsabilitatea expertului extern din partea auditorului de a comunica rapid orice posibilă întârziere în ceea ce privește finalizarea activității, și orice posibilă reținere sau limitare cu privire la observațiile și concluziile expertului respectiv.

- Responsabilitatea expertului extern din partea auditorului de a comunica rapid situațiile în care entitatea restricționează accesul expertului respectiv la registrele, documentele, personalul sau experții angajați de entitate.
- Responsabilitatea expertului extern din partea auditorului de a comunica auditorului toate informațiile pe care expertul le consideră a fi relevante pentru audit, inclusiv orice schimbare a circumstanțelor comunicate anterior.
- Responsabilitatea expertului extern din partea auditorului de a comunica circumstanțele care ar putea da naștere unor amenințări la adresa obiectivității expertului respectiv, și orice măsuri de siguranță relevante care ar putea elimina sau reduce astfel de amenințări la un nivel acceptabil.

Confidențialitate

- Necesitatea ca expertul din partea auditorului să respecte cerințele de confidențialitate, inclusiv:
 - Prevederile de confidențialitate privind cerințele relevante de etică care se aplică auditorului.
 - Cerințele suplimentare care ar putea fi impuse prin lege sau reglementări, acolo unde este cazul.
 - Prevederi specifice privind confidențialitatea, solicitate de entitate, acolo unde este cazul.

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 700

FORMULAREA UNEI OPINII ȘI RAPORTAREA CU PRIVIRE LA SITUAȚIILE FINANCIARE

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele începând cu sau ulterior datei de 15 decembrie 2009)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA	1-4
Data intrării în vigoare	5
Obiective	6
Definiții	7-9
Cerințe	
Formularea unei opinii cu privire la situațiile financiare	10-15
Forma opiniei	16-19
Raportul auditorului	20-45
Informații suplimentare prezentate odată cu situațiile financiare	46-47
Aplicare și alte materiale explicative	
Aspecte calitative ale practicilor contabile ale entității	A1-A3
Prezentarea efectului tranzacțiilor și evenimentelor semnificative asupra informațiilor cuprinse în situațiile financiare	A4
Descrierea cadrului general de raportare financiară aplicabil	A5-A10
Forma opiniei	A11-A12
Raportul auditorului	A13-A44
Informații suplimentare prezentate odată cu situațiile financiare	A45-A51
Anexă: Ilustrații ale rapoartelor auditorilor cu privire la situațiile financiare	

Standardul internațional de audit (ISA) 700, „Formularea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare”, trebuie citit în paralel cu ISA 200, „Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit”.

Introducere

Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitatea auditorului de a formula o opinie cu privire la situațiile financiare. Acesta tratează forma și conținutul raportului auditorului emis ca urmare a unui audit al situațiilor financiare.
2. ISA 705¹ și ISA 706² tratează modul în care forma și conținutul raportului auditorului sunt afectate atunci când auditorul exprimă o opinie modificată sau include un paragraf de observații sau un paragraf explicativ în raportul auditorului.
3. Prezentul ISA este scris în contextul unui set complet de situații financiare cu scop general. ISA 800³ tratează considerentele speciale atunci când situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu un cadru general cu scop special. ISA 805⁴ tratează considerentele speciale aferente unui audit al unei componente individuale a situațiilor financiare sau al unui element, cont, sau aspect specific cuprins într-o situație financiară.
4. Prezentul ISA promovează consecvența din raportul auditorului. Consecvența din raportul auditorului, atunci când auditul a fost efectuat în conformitate cu ISA-urile, promovează credibilitatea pe piața globală, facilitând identificarea acelor audituri care au fost efectuate în conformitate cu standarde recunoscute la nivel global. Aceasta ajută, de asemenea, la promovarea înțelegerii de către utilizator și la identificarea circumstanțelor extraordinare, când acestea au loc.

Data intrării în vigoare

5. Prezentul ISA se aplică pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele începând de la, sau ulterior datei de 15 decembrie 2009.

Obiective

6. Obiectivele auditorului sunt:
 - (a) Formularea unei opinii cu privire la situațiile financiare pe baza evaluării concluziilor trase de pe urma probelor de audit obținute; și

¹ ISA 705, “Modificări ale opiniei raportului auditorului independent.”

² ISA 706, “Paragrafe de observații și paragrafe explicative din raportul auditorului independent.”

³ ISA 800, “Considerente speciale - Auditul situațiilor financiare întocmite în conformitate cu cadrele generale cu scop special.”

⁴ ISA 805, “Considerente speciale – Audituri ale componentelor individuale ale situațiilor financiare,,ale elementelor specifice, conturilor sau altor aspecte ale situațiilor financiare.”

- (b) Exprimarea clară a acelei opinii prin intermediul unui raport scris care descrie, de asemenea, baza pentru acea opinie.

Definiții

7. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au semnificațiile atribuite mai jos:

- (a) Situații financiare cu scop general – Situațiile financiare întocmite în conformitate cu un cadru cu scop general.
- (b) Cadru cu scop general – Un cadru general de raportare financiară elaborat pentru a satisface nevoile comune de informații financiare ale unei game largi de utilizatori. Cadrul general de raportare financiară poate fi un cadru general de prezentare fidelă sau un cadru general de conformitate.

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

- (i) Confirmă în mod explicit sau implicit faptul că, pentru a se realiza prezentarea fidelă a situațiilor financiare, poate fi necesar pentru conducere să furnizeze prezentări mai ample decât cele solicitate, de regulă, de către cadrul general; sau
- (ii) Confirmă în mod explicit că poate fi necesar pentru conducere să se abată de la o cerință din cadrul general pentru a realiza prezentarea fidelă a situațiilor financiare. Se estimează că astfel de abateri vor fi necesare doar în circumstanțe extrem de rare.

Termenul “cadru general de conformitate” este utilizat pentru a face referire la un cadru general de raportare financiară care prevede conformitatea cu cerințele cadrului general, dar care nu conține confirmările de la literele (i) sau (ii) de mai sus.⁵

- (c) Opinie nemodificată – Opinia exprimată de auditor atunci când acesta ajunge la concluzia că situațiile financiare sunt întocmite, din toate punctele de vedere semnificative, în conformitate cu cadrul general de raportare financiară aplicabil.⁶
8. Referința la “situații financiare” din prezentul ISA se referă la “un set complet de situații financiare cu scop general, inclusiv notele aferente.” Notele aferente includ, de obicei, un sumar al politicilor contabile semnificative și

⁵ ISA 200, “Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit,” punctul 13 litera (a).

⁶ Punctele 35-36 tratează formulările utilizate pentru exprimarea opiniei în cazul unui cadru general de prezentare fidelă și, respectiv, al unui cadru general de conformitate.

alte informații explicative. Cerințele cadrului general de raportare financiară aplicabil determină forma și conținutul situațiilor financiare, și ceea ce constituie un set complet de situații financiare.

9. Referința la “Standardele Internaționale de Raportare Financiară” din prezentul ISA se referă la Standardele Internaționale de Raportare Financiară emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate, și referința la “Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public” se referă la Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public.

Cerințe

Formularea unei opinii cu privire la situațiile financiare

10. Auditorul trebuie să formuleze o opinie cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt întocmite, din toate punctele de vedere semnificative, în conformitate cu cadrul general de raportare financiară aplicabil.^{7 8}
11. Pentru formularea acelei opinii, auditorul trebuie să ajungă la o concluzie cu privire la asigurarea rezonabilă obținută de auditor privind măsura în care situațiile financiare, luate în ansamblu, nu conțin denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare. Acea concluzie trebuie să ia în considerare:
 - (a) Concluzia auditorului, în conformitate cu ISA 330, cu privire la măsura în care au fost obținute suficiente probe de audit adecvate;⁹
 - (b) Concluzia auditorului, în conformitate cu ISA 450, cu privire la măsura în care denaturările necorectate sunt semnificative, individual sau luate în ansamblu;¹⁰ și
 - (c) Evaluările prevăzute la punctele 12-15.
12. Auditorul trebuie să evalueze măsura în care situațiile financiare sunt întocmite, din toate punctele de vedere semnificative, în conformitate cu cerințele cadrului general de raportare financiară aplicabil. Această evaluare trebuie să includă luarea în considerare a aspectelor calitative ale practicilor contabile ale entității, inclusiv indicatorii posibilelor influențe asupra raționamentelor conducerii. (a se vedea punctele A1-A3)
13. Mai precis, auditorul trebuie să evalueze măsura în care, din perspectiva

⁷ ISA 200, punctul 11.

⁸ Punctele 35-36 tratează formulările utilizate pentru exprimarea opiniei în cazul unui cadru general de prezentare fidelă și, respectiv, al unui cadru general de conformitate.

⁹ ISA 330, “Răspunsul auditorului la riscurile evaluate,” punctul 26.

¹⁰ ISA 450, “Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului,” punctul 11.

- cerințelor cadrului general de raportare financiară aplicabil:
- (a) Situațiile financiare prezintă în mod adecvat politicile contabile semnificative selectate și aplicate;
 - (b) Politicile contabile selectate și aplicate sunt consecvente cu cadrul general de raportare financiară aplicabil și sunt corespunzătoare;
 - (c) Estimările contabile realizate de conducere sunt rezonabile;
 - (d) Informațiile prezentate în situațiile financiare sunt relevante, credibile, comparabile și inteligibile;
 - (e) Situațiile financiare furnizează prezentări adecvate care le permit utilizatorilor vizați să înțeleagă efectul tranzacțiilor și al evenimentelor semnificative asupra informațiilor cuprinse în situațiile financiare; și (a se vedea punctul A4)
 - (f) Terminologia utilizată în situațiile financiare, inclusiv titlul fiecărei situații financiare, este adecvată(ă).
14. Atunci când situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu un cadru general de prezentare fidelă, evaluarea prevăzută la punctele 12-13 trebuie să includă, de asemenea, măsura în care situațiile financiare realizează o prezentare fidelă. Evaluarea de către auditor cu privire la măsura în care situațiile financiare realizează o prezentare fidelă trebuie să includă luarea în considerare a:
- (a) Prezentării generale, structurii și conținutului situațiilor financiare; și
 - (b) Măsurii în care situațiile financiare, inclusiv notele aferente, prezintă tranzacțiile și evenimentele de bază într-o manieră care realizează prezentarea fidelă.
15. Auditorul trebuie să evalueze măsura în care situațiile financiare fac referire la, sau descriu în mod adecvat, cadrul general de raportare financiară aplicabil. (a se vedea punctele A5-A10)

Forma opiniei

16. Auditorul trebuie să exprime o opinie nemodificată atunci când acesta ajunge la concluzia că situațiile financiare sunt întocmite, din toate punctele de vedere semnificative, în conformitate cu cadrul general de raportare financiară aplicabil.
17. Dacă auditorul:
- (a) ajunge la concluzia că, pe baza probelor de audit obținute, situațiile financiare luate în ansamblu nu sunt lipsite de denaturări semnificative; sau
 - (b) nu poate obține suficiente probe de audit adecvate pentru a ajunge la concluzia că situațiile financiare luate în ansamblu, sunt lipsite de de-

naturări semnificative, auditorul trebuie să modifice opinia din raportul auditorului, în conformitate cu ISA 705.

18. Dacă situațiile financiare întocmite în conformitate cu cerințele unui cadru general de prezentare fidelă nu realizează prezentarea fidelă, auditorul trebuie să discute acest aspect cu conducerea și, în funcție de cerințele cadrului general de raportare financiară aplicabil și de modul în care este rezolvată situația, trebuie să determine măsura în care este necesară modificarea opiniei din raportul auditorului în conformitate cu ISA 705. (a se vedea punctul A11)
19. Atunci când situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu un cadru general de conformitate, auditorului nu i se solicită să evalueze măsura în care situațiile financiare realizează prezentarea fidelă. Cu toate acestea, dacă în circumstanțe extrem de rare auditorul ajunge la concluzia că astfel de situații financiare induc în eroare, auditorul trebuie să discute acest aspect cu conducerea și, în funcție de modul în care este rezolvat, trebuie să determine dacă și în ce mod aspectul urmează a fi comunicat în raportul auditorului. (a se vedea punctul A12)

Raportul auditorului

20. Raportul auditorului trebuie să fie scris. (a se vedea punctele A13-A14)

Raportul auditorului cu privire la auditurile efectuate în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit

Titlul

21. Raportul auditorului trebuie să aibă un titlu care să indice clar că este un raport al unui auditor independent. (a se vedea punctul A15)

Destinatarul

22. Raportul auditorului trebuie să fie adresat așa cum prevăd circumstanțele misiunii. (a se vedea punctul A16)

Paragraful introductiv

23. Paragraful introductiv din raportul auditorului trebuie să: (a se vedea punctele A17-A19)
 - (a) Identifice entitatea ale cărei situații financiare au fost auditate;
 - (b) Precizeze faptul că situațiile financiare au fost auditate;
 - (c) Identifice titlul fiecărei situații din situațiile financiare;
 - (d) Facă referire la sumarul politicilor contabile semnificative și la alte informații explicative; și
 - (e) Specifice data sau perioada acoperită de fiecare situație financiară din situațiile financiare.

Responsabilitatea conducerii pentru situațiile financiare

24. Această secțiune din raportul auditorului descrie responsabilitățile acelor persoane din cadrul organizației care sunt responsabile de întocmirea situațiilor financiare. Raportul auditorului nu trebuie să facă referire, în mod specific, la “conducere,” ci trebuie să utilizeze termenul care este adecvat în acel context, potrivit cadrului legal din jurisdicția specifică. În unele jurisdicții, termenul adecvat face referire la persoanele însărcinate cu guvernanța.
25. Raportul auditorului trebuie să includă o secțiune cu titlul “Responsabilitatea conducerii [sau alt termen adecvat] pentru situațiile financiare.”
26. Raportul auditorului trebuie să descrie responsabilitatea conducerii pentru întocmirea situațiilor financiare. Descrierea trebuie să includă o explicație a faptului că conducerea este responsabilă de întocmirea situațiilor financiare în conformitate cu cadrul general de raportare financiară aplicabil și pentru acel control intern pe care îl consideră necesar pentru a permite întocmirea de situații financiare lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare. (a se vedea punctele A20-A23)
27. Atunci când situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu un cadru general de prezentare fidelă, explicația responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din raportul auditorului trebuie să facă referire la “întocmirea și prezentarea fidelă a acestor situații financiare” sau la “întocmirea de situații financiare care furnizează o imagine corectă și fidelă,” așa cum este cazul în circumstanțele respective.

Responsabilitatea auditorului

28. Raportul auditorului trebuie să includă o secțiune cu titlul “Responsabilitatea auditorului.”
29. Raportul auditorului trebuie să precizeze că responsabilitatea auditorului este de a exprima o opinie asupra situațiilor financiare în urma auditului. (a se vedea punctul A24)
30. Raportul auditorului trebuie să precizeze că auditul a fost desfășurat în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit. Raportul auditorului trebuie să explice, de asemenea, că acele standarde prevăd ca auditorul să se conformeze cerințelor etice și că auditorul planifică și efectuează auditul în așa fel încât să obțină o asigurare rezonabilă a măsurii în care situațiile financiare sunt lipsite de denaturări semnificative. (a se vedea punctele A25-A26)
31. Raportului auditorului trebuie să descrie un audit prin precizarea următoarelor:

- (a) Un audit implică efectuarea de proceduri pentru obținerea probelor de audit referitoare la valorile și prezentările din situațiile financiare;
 - (b) Procedurile selectate depind de raționamentul auditorului, inclusiv de evaluarea riscului ca situațiile financiare să prezinte denaturări semnificative cauzate fie de fraudă, fie de eroare. În efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea situațiilor financiare ale entității, în vederea elaborării de proceduri de audit adecvate circumstanțelor, dar fără a avea scopul de a exprima o opinie asupra eficacității controlului intern. În circumstanțele în care auditorul are, de asemenea, responsabilitatea de a exprima o opinie asupra eficacității controlului intern în paralel cu auditul situațiilor financiare, auditorul trebuie să omită formularea în care se menționează că analiza controlului intern nu are ca scop exprimarea opiniei cu privire la eficacitatea controlului intern; și
 - (c) Un audit trebuie să includă, de asemenea, evaluarea gradului de adecvare al politicilor contabile utilizate și a caracterului rezonabil al estimărilor contabile realizate de către conducere, precum și prezentarea generală a situațiilor financiare.
32. Atunci când situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu un cadru general de prezentare fidelă, descrierea auditului din raportul auditorului trebuie să facă referire la “întocmirea și prezentarea fidelă a situațiilor financiare ale entității” sau “întocmirea de către entitate a unor situații financiare care oferă o imagine corectă și fidelă,” după cum este adecvat în circumstanțele respective.
33. Raportul auditorului trebuie să precizeze dacă auditorul crede că probele de audit pe care le-a obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia auditorului.

Opinia auditorului

34. Raportul auditorului trebuie să includă o secțiune cu titlul “Opinie.”
35. Atunci când se exprimă o opinie nemodificată cu privire la situațiile financiare întocmite în conformitate cu un cadru general de prezentare fidelă, opinia auditorului trebuie, cu excepția cazului în care legislația sau reglementările prevăd altfel, să utilizeze una dintre următoarele expresii, care sunt considerate a fi echivalente:
- (a) Situațiile financiare prezintă fidel, din toate punctele de vedere semnificative , ... în conformitate cu [cadru general de raportare financiară aplicabil]; sau
 - (b) Situațiile financiare oferă o imagine corectă și fidelă cu privire la

- în conformitate cu [cadrul general de raportare financiară aplicabil]. (a se vedea punctele A27-A33)
36. Atunci când se exprimă o opinie nemodificată cu privire la situațiile financiare întocmite în conformitate cu un cadru general de conformitate, opinia auditorului trebuie să fie că situațiile financiare sunt întocmite, din toate punctele de vedere semnificative, în conformitate cu [cadrul general de raportare financiară aplicabil]. (a se vedea punctele A27, A29-A33)
 37. Dacă referința la cadrul general de raportare financiară aplicabil din opinia auditorului nu este reprezentată de Standardele Internaționale de Raportare Financiară emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate sau Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public, opinia auditorului trebuie să identifice jurisdicția de origine a cadrului general.

Alte responsabilități de raportare

38. În cazul în care auditorul abordează alte responsabilități de raportare în raportul auditorului cu privire la situațiile financiare, care sunt suplimentare responsabilității auditorului conform ISA-urilor, de a raporta cu privire la situațiile financiare, aceste alte responsabilități de raportare trebuie să fie abordate într-o secțiune distinctă din raportul auditorului, al cărei subtitlu va fi “Raport cu privire la alte dispoziții legale și de reglementare,” sau un alt subtitlu adecvat conținutului secțiunii. (a se vedea punctele A34-A35)
39. Dacă raportul auditorului conține o secțiune distinctă cu privire la alte responsabilități de raportare, titlurile, situațiile și explicațiile la care se face referire la punctele 23-37 trebuie să se regăsească sub subtitlul “Raport cu privire la Situațiile financiare. “Raportul cu privire la alte dispoziții legale și de reglementare” va succeda “Raportului cu privire la Situațiile financiare.” (a se vedea punctul A36)

Semnătura auditorului

40. Raportul auditorului trebuie să fie semnat. (a se vedea punctul A37)

Data raportului auditorului

41. Raportul auditorului trebuie să fie datat nu mai devreme de data la care auditorul a obținut suficiente probe de audit adecvate pe care să își bazeze opinia auditorului cu privire la situațiile financiare, inclusiv probe potrivit cărora: (a se vedea punctele A38-A41)
 - (a) Au fost întocmite toate situațiile incluse în situațiile financiare, inclusiv notele aferente; și

- (b) Persoanele cu autoritatea recunoscută au declarat că și-au asumat responsabilitatea pentru acele situații financiare.

Adresa auditorului

- 42. Raportul auditorului trebuie să specifice locația din jurisdicția în care auditorul își desfășoară activitatea.

Raportul auditorului prevăzut de lege sau reglementări

- 43. Dacă auditorului i se impune prin legea sau reglementările dintr-o jurisdicție specifică să utilizeze un format sau o formulare specifică în raportul auditorului, raportul auditorului trebuie să facă referire la Standardele Internaționale de Audit numai dacă raportul auditorului include, cel puțin, fiecare dintre următoarele elemente: (a se vedea punctul A42)
 - (a) Un titlu;
 - (b) Un destinatar, așa cum prevăd circumstanțele misiunii;
 - (c) Un paragraf introductiv care să identifice situațiile financiare auditate;
 - (d) O descriere a responsabilității conducerii (sau un alt termen adecvat, a se vedea punctul 24) pentru întocmirea situațiilor financiare;
 - (e) O descriere a responsabilității auditorului de a exprima o opinie asupra situațiilor financiare și a domeniului de aplicare al auditului, care să includă:
 - (f) O referire la Standardele Internaționale de Audit și la lege sau reglementări; și
 - (g) O descriere a unui audit în conformitate cu aceste standarde;
 - (h) Un paragraf de opinie care să conțină o exprimare a opiniei cu privire la situațiile financiare și o referire la cadrul general de raportare financiară aplicabil utilizat pentru întocmirea situațiilor financiare (inclusiv identificarea jurisdicției de origine a cadrului general de raportare financiară diferit de Standardele Internaționale de Raportare Financiară sau de Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public, a se vedea punctul 37);
 - (i) Semnătura auditorului;
 - (j) Data raportului auditorului; și
 - (k) Adresa auditorului.

Raportul auditorului pentru auditurile desfășurate în conformitate atât cu standardele de audit dintr-o jurisdicție specifică, cât și cu Standardele Internaționale de Audit

- 44. Unui auditor i se poate impune să desfășoare un audit în conformitate cu standardele de audit dintr-o jurisdicție specifică (“standardele naționale de

audit”), dar el poate să se fi conformat, în mod suplimentar, și cu ISA-urile în desfășurarea auditului. Într-un astfel de caz, raportul auditorului poate face referire la Standardele Internaționale de Audit în plus față de standardele naționale de audit, dar auditorul trebuie să facă acest lucru numai dacă: (a se vedea punctele A43-A44)

- (a) Nu există niciun conflict între cerințele din standardele naționale de audit și cele din ISA-uri care l-ar putea determina pe auditor (i) să își formuleze o opinie diferită, sau (ii) să nu includă un Paragraf de observații care, în circumstanțele respective, este prevăzut de ISA-uri; și
- (b) Raportul auditorului include, cel puțin, fiecare dintre elementele prevăzute la punctul 43 litera (a) subpunctul (i) atunci când auditorul utilizează formatul sau formularea specificat(ă) de standardele naționale de audit. Referința la lege sau reglementări de la punctul 43 litera (e) trebuie interpretată ca referință la standardele naționale de audit. Raportul auditorului trebuie, prin aceasta, să identifice aceste standarde naționale de audit.

- 45. Atunci când raportul auditorului face referire atât la standardele naționale de audit cât și la Standardele Internaționale de Audit, raportul auditorului trebuie să identifice jurisdicția de origine a standardelor naționale de audit.

Informații suplimentare prezentate odată cu situațiile financiare (a se vedea punctele A45-A51)

- 46. Dacă odată cu situațiile financiare auditate sunt prezentate informații suplimentare care nu sunt prevăzute de către cadrul general de raportare financiară aplicabil, auditorul trebuie să evalueze măsura în care aceste informații suplimentare sunt clar diferențiate de situațiile financiare auditate. Dacă aceste informații suplimentare nu sunt clar diferențiate de situațiile financiare auditate, auditorul trebuie să îi ceară conducerii să modifice modul în care sunt prezentate informațiile suplimentare neauditate. Dacă conducerea refuză acest lucru, auditorul trebuie să explice în raportul auditorului că aceste informații suplimentare nu au fost auditate.
- 47. Informațiile suplimentare care nu sunt prevăzute de către cadrul general de raportare financiară aplicabil dar care fac, totuși, parte integrantă din situațiile financiare deoarece nu pot fi diferențiate clar de situațiile financiare auditate din cauza naturii lor și a modului în care sunt prezentate trebuie să fie acoperite de opinia auditorului.

Aplicare și alte materiale explicative

Aspecte calitative ale practicilor contabile ale entității (a se vedea punctul 12)

- A1. Conducerea realizează un număr de raționamente cu privire la valorile și prezentările din situațiile financiare.
- A2. ISA 260 conține o discuție cu privire la aspectele calitative ale practicilor contabile.¹¹ În examinarea aspectelor calitative ale practicilor contabile ale entității, auditorul poate lua cunoștință de posibile influențe asupra raționamentelor conducerii. Auditorul poate ajunge la concluzia că efectul acumulat al lipsei de neutralitate, alături de efectul denaturărilor necorectate, duce la denaturarea semnificativă a situațiilor financiare luate în ansamblu. Indicatorii unei lipse de neutralitate care pot afecta evaluarea de către auditor a măsurii în care situațiile financiare luate în ansamblu sunt denaturate semnificativ includ:
- Corectarea selectivă a denaturărilor aduse la cunoștința conducerii pe parcursul auditului (de ex., corectarea denaturărilor care au ca efect creșterea câștigurilor raportate, dar necorectarea denaturărilor care au ca efect scăderea câștigurilor raportate).
 - Posibila influență a conducerii în efectuarea estimărilor contabile.
- A3. ISA 540 abordează posibila influență a conducerii în efectuarea estimărilor contabile.¹² Indicatorii posibilei influențe a conducerii nu constituie denaturări în scopul formulării de concluzii cu privire la caracterul rezonabil al estimărilor contabile individuale. Aceștia pot, totuși, afecta evaluarea de către auditor a măsurii în care situațiile financiare, luate per ansamblu, sunt lipsite de denaturări semnificative.

Prezentarea efectului tranzacțiilor și evenimentelor semnificative asupra informațiilor cuprinse în situațiile financiare [a se vedea punctul 13 litera (e)]

- A4. De regulă, situațiile financiare întocmite în conformitate cu un cadru cu scop general prezintă poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie ale entității. În astfel de circumstanțe, auditorul evaluează măsura în care situațiile financiare furnizează prezentări adecvate care să le permită utilizatorilor vizați să înțeleagă efectul tranzacțiilor și evenimentele-

¹¹ ISA 260, “Comunicarea cu persoanele însărcinate cu guvernanta,” Anexa 2.

¹² ISA 540, “Auditarea estimărilor contabile, inclusiv a estimărilor contabile la valoarea justă, și a prezentărilor aferente,” punctul 21.

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

Descrierea cadrului general de raportare financiară aplicabil (a se vedea punctul 15)

- A5. Așa cum se explică în ISA 200, întocmirea situațiilor financiare de către conducere și, după caz, de către persoanele însărcinate cu guvernanta presupune includerea unei descrieri adecvate a cadrului general de raportare financiară aplicabil în situațiile financiare.¹³ Această descriere este importantă deoarece îi informează pe utilizatorii situațiilor financiare cu privire la cadrul general pe care se bazează situațiile financiare.
- A6. O descriere a faptului că situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu un cadru general de raportare financiară aplicabil specific este adecvată doar dacă situațiile financiare se conformează tuturor cerințelor aceluia cadru general în vigoare pentru perioada acoperită de situațiile financiare.
- A7. O descriere a cadrului general de raportare financiară aplicabil care conține un limbaj imprecis, calificativ sau restrictiv (de ex., “situațiile financiare se conformează substanțial Standardelor Internaționale de Raportare Financiară”) nu reprezintă o descriere adecvată a aceluia cadru general, ele putând induce în eroare utilizatorii situațiilor financiare.

Referința la mai mult de un cadru general de raportare financiară

- A8. În unele cazuri, situațiile financiare pot indica întocmirea în conformitate cu două cadre generale de raportare financiară (de ex., cadrul general național și Standardele Internaționale de Raportare Financiară). Această situație se poate datora solicitării impuse sau alegerii conducerii de a întocmi situații financiare în conformitate cu ambele cadre generale, situație în care ambele reprezintă cadre generale de raportare financiară aplicabile. O astfel de descriere este adecvată numai dacă situațiile financiare se conformează fiecărui cadru general individual. Pentru a putea fi considerate ca fiind întocmite în conformitate cu ambele cadre generale, situațiile financiare trebuie să se conformeze ambelor cadre generale simultan, fără a fi necesară reconcilierea situațiilor. În practică, conformitatea simultană este puțin probabilă, cu excepția cazului în care jurisdicția a adoptat celălalt cadru general (de ex., Standardele Internaționale de Raportare Financiară) ca propriul său cadru general național, sau a eliminat toate barierele din calea conformității cu acesta.
- A9. Situațiile financiare care sunt întocmite în conformitate cu un cadru general

¹³ ISA 200, punctele A2-A3.

de raportare financiară și care conțin o notă sau o situație suplimentară care reconciliază rezultatele cu cele care ar fi evidențiate potrivit unui alt cadru general nu sunt întocmite în conformitate cu celălalt cadru general. Aceasta deoarece situațiile financiare nu includ toate informațiile în maniera prevăzută de celălalt cadru general.

- A10. Situațiile financiare pot, totuși, să fie întocmite în conformitate cu un cadru general de raportare financiară aplicabil și, în plus, să descrie în notele la situațiile financiare măsura în care situațiile financiare se conformează unui alt cadru general (de ex., situațiile financiare întocmite în conformitate cu cadrul general național care descriu, de asemenea, măsura în care se conformează Standardelor Internaționale de Raportare Financiară). O astfel de descriere reprezintă informații financiare suplimentare și, așa cum se discută la punctul 47, este considerată parte integrantă din situațiile financiare și, în consecință, este acoperită de opinia auditorului.

Forma opiniei (a se vedea punctele 18-19)

- A11. Pot exista cazuri în care situațiile financiare, deși întocmite în conformitate cu cerințele unui cadru general de prezentare fidelă, nu realizează o prezentare fidelă. Când se întâmplă astfel, conducerea poate include prezentări suplimentare în situațiile financiare dincolo de cele prevăzute, în mod specific, de cadrul general sau, în circumstanțe extrem de rare, se poate abate de la o cerință din cadrul general pentru a putea realiza o prezentare fidelă a situațiilor financiare.
- A12. Se va întâmpla extrem de rar ca auditorul să considere că situațiile financiare întocmite în conformitate cu un cadru general de conformitate induc în eroare dacă, în conformitate cu ISA 210, auditorul a determinat că acel cadru general este acceptabil.¹⁴

Raportul auditorului (a se vedea punctul 20)

- A13. Un raport scris acoperă rapoartele publicate în format tipărit și pe cele redactate pe suport electronic.
- A14. Anexa conține ilustrații ale rapoartelor auditorilor cu privire la situațiile financiare, încorporând elementele menționate la punctele 21-42.

Raportul auditorului pentru auditurile desfășurate în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit

Titlul (a se vedea punctul 21)

- A15. Un titlu care să indice faptul că raportul este raportul unui auditor independent, de exemplu, "Raportul auditorului independent," afirmă că auditorul

¹⁴ ISA 210, "Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit," punctul 6 litera (a).

a îndeplinit toate cerințele etice relevante cu privire la independență și, prin urmare, deosebește raportul auditorului independent de rapoartele emise de alte părți.

Destinatarul (a se vedea punctul 22)

- A16. Legea sau reglementările specifică deseori cui urmează să îi fie adresat raportul auditorului în acea jurisdicție . Raportul auditorului este, de obicei, adresat persoanelor pentru care este întocmit raportul, deseori fie acționarii, fie persoanele însărcinate cu guvernanta entității ale cărei situații financiare sunt supuse auditului.

Paragraful introductiv (a se vedea punctul 23)

- A17. Paragraful introductiv declară, de exemplu, că auditorul a auditat situațiile financiare însoțitoare ale entității, care cuprind [a se insera titlul fiecărei situații financiare care intră în componența unui set complet de situații financiare prevăzute de cadrul general de raportare financiară aplicabil, specificând data sau perioada acoperită de fiecare situație financiară] și sumarul politicilor contabile semnificative și alte informații explicative.
- A18. Atunci când auditorul este informat că situațiile financiare auditate vor fi incluse într-un document care conține alte informații, precum un raport anual, auditorul poate lua în calcul, dacă forma de prezentare o permite, posibilitatea de a preciza numerele paginilor în care sunt prezentate situațiile financiare auditate. Acest lucru ajută utilizatorii să identifice situațiile financiare la care face referire raportul auditorului.
- A19. Opinia auditorului acoperă setul complet de situații financiare așa cum este definit de cadrul general de raportare financiară aplicabil. De exemplu, în cazul a numeroase cadre cu scop general, situațiile financiare includ: un bilanț, un cont de profit și pierdere, o situație a modificărilor capitalurilor proprii, o situație a fluxurilor de trezorerie, un sumar al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative. În unele jurisdicții, informațiile suplimentare pot, de asemenea, să fie considerate drept parte integrantă a situațiilor financiare.

Responsabilitatea conducerii pentru situațiile financiare (a se vedea punctul 26)

- A20. ISA 200 explică premiza, referitoare la responsabilitățile conducerii și, după caz, ale persoanelor însărcinate cu guvernanta, în funcție de care este desfășurat un audit în conformitate cu ISA-urile.¹⁵ Conducerea și, după caz, persoanele însărcinate cu guvernanta își asumă responsabilitatea pentru întocmirea situațiilor financiare în conformitate cu cadrul general de raporta-

¹⁵ ISA 200, punctul 13 litera (j).

re financiară aplicabil, inclusiv, unde este relevant, pentru prezentarea lor fidelă. Conducerea acceptă, de asemenea, responsabilitatea aceluia control intern considerat a fi necesar pentru a permite întocmirea de situații financiare lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare. Descrierea responsabilităților conducerii din raportul auditorului include referiri la ambele responsabilități, acest lucru permițându-i să le explice utilizatorilor premiza în funcție de care este desfășurat un audit.

- A21. Pot exista circumstanțe în care este adecvat ca auditorul să facă adăugări la descrierea responsabilității conducerii de la punctul 26 pentru a reflecta responsabilități suplimentare care sunt relevante pentru întocmirea situațiilor financiare în contextul jurisdicției specifice sau al naturii entității.
- A22. Punctul 26 este consecvent cu forma în care responsabilitățile sunt convenite în scrisoarea de misiune sau în altă formă de acord scris, așa cum prevede ISA 210.¹⁶ ISA 210 furnizează un anumit grad de flexibilitate, explicând că, dacă legea sau reglementările prescriu responsabilitățile conducerii și, după caz, ale persoanelor însărcinate cu guvernanta, în ceea ce privește raportarea financiară, auditorul poate determina că legea sau reglementările includ responsabilități care, potrivit raționamentului auditorului, au un efect echivalent celor prevăzute în ISA 210. În cazul acelor responsabilități care sunt echivalente, auditorul poate utiliza formularea din lege sau reglementări pentru a le descrie în scrisoarea de misiune sau în altă formă corespunzătoare de acord scris. În astfel de cazuri, această formulare poate fi, de asemenea, utilizată în raportul auditorului pentru a descrie responsabilitățile conducerii, așa cum prevede punctul 26. În alte circumstanțe, inclusiv atunci când auditorul decide să nu utilizeze formularea din lege sau reglementări așa cum este încorporată în scrisoarea de misiune, este utilizată formularea de la punctul 26.
- A23. În unele jurisdicții, legea sau reglementările care prescriu responsabilitățile conducerii pot face o referire specifică la responsabilitatea privind gradul de adecvare al registrelor sau înregistrărilor contabile, sau al sistemului contabil. Cum registrele, înregistrările și sistemele sunt parte integrantă a controlului intern (așa cum este definit în ISA 315¹⁷), descrierile din ISA 210 și de la punctul 26 nu fac o referire specifică la acestea.

Responsabilitatea auditorului (a se vedea punctele 29-30)

- A24. Raportul auditorului afirmă că responsabilitatea auditorului este de a exprima o opinie cu privire la situațiile financiare, pe baza auditului, pentru a o

¹⁶ ISA 210, punctul 6 litera (b) subpunctele (i)-(ii).

¹⁷ ISA 315, "Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său," punctul 4 litera (c).

pune în contrast cu responsabilitatea conducerii pentru întocmirea situațiilor financiare.

- A25. Referința la standardele utilizate încredințează utilizatorii raportului auditorului că auditul a fost efectuat în conformitate cu standardele stabilite.
- A26. În conformitate cu ISA 200, auditorul nu prezintă în raportul său conformitatea cu ISA-urile, decât dacă auditorul s-a conformat cerințelor din ISA 200 și din toate celelalte ISA-uri relevante pentru audit.¹⁸

Opinia auditorului (a se vedea punctele 35-37)

Formularea opiniei auditorului prescrisă de lege sau reglementări

- A27. ISA 210 explică faptul că, în unele cazuri, legea sau reglementările din jurisdicția relevantă prescriu formularea raportului auditorului (care include, în mod specific, opinia auditorului) în termeni care diferă în mod semnificativ de cerințele din ISA-uri. În aceste circumstanțe, ISA 210 prevede ca auditorul să evalueze:

- (a) Măsura în care utilizatorii pot interpreta greșit asigurarea obținută în urma auditului situațiilor financiare și dacă da,
- (b) Măsura în care explicațiile suplimentare din raportul auditorului pot contracara eventualele interpretări greșite.

Dacă auditorul ajunge la concluzia că explicațiile suplimentare din raportul auditorului nu pot contracara posibilele interpretări greșite, ISA 210 prevede ca auditorul să nu accepte misiunea de audit, cu excepția cazului în care legea sau reglementările prevăd acest lucru. În conformitate cu ISA 210, un audit efectuat în conformitate cu astfel de legi sau reglementări nu este conform cu ISA-urile. În consecință, auditorul nu include nicio referință în raportul auditorului cu privire la faptul că auditul ar fi fost efectuat în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit.¹⁹

“Prezintă fidel, din toate punctele de vedere semnificative” sau “oferă o imagine corectă și fidelă”

- A28. Utilizarea expresiei “prezintă fidel, din toate punctele de vedere semnificative,” sau a expresiei “oferă o imagine corectă și fidelă” în orice jurisdicție este determinată de legea sau reglementările care guvernează auditul situațiilor din acea jurisdicție, sau de practica general acceptată din acea jurisdicție. Atunci când legea sau reglementările prevăd utilizarea unor formulări diferite, acest lucru nu afectează cerința de la punctul 14 din acest ISA, ca auditorul să evalueze prezentarea fidelă a situațiilor financiare întocmite în conformitate cu un cadru general de prezentare fidelă.

¹⁸ ISA 200, punctul 20.

¹⁹ ISA 210, punctul 21.

Descrierea informațiilor prezentate în situațiile financiare

A29. În cazul situațiilor financiare întocmite în conformitate cu un cadru general de prezentare fidelă, opinia auditorului precizează că situațiile financiare prezintă fidel, din toate punctele de vedere semnificative, sau oferă o imagine corectă și fidelă a informațiilor pe care situațiile financiare sunt menite să le prezinte, de exemplu, în cazul a numeroase cadre cu scop general, poziția financiară a entității la sfârșitul perioadei și performanța financiară și fluxurile de trezorerie ale entității pentru perioada care s-a încheiat la acea dată.

Descrierea cadrului general de raportare financiară aplicabil și a modului în care acesta poate afecta opinia auditorului

A30. Identificarea cadrului general de raportare financiară aplicabil din opinia auditorului are scopul de a informa utilizatorii raportului auditorului cu privire la contextul în care este exprimată opinia auditorului; scopul acesteia nu este de a limita evaluarea prevăzută la punctul 14. Cadrul general de raportare financiară aplicabil este identificat prin termeni precum:

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

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

A31. Atunci când cadrul general de raportare financiară aplicabil încorporează standarde de raportare financiară și dispoziții legale și de reglementare, cadrul general este identificat în termeni precum “... în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară și cu dispozițiile din Legea Companiilor din Jurisdicția X.” ISA 210 tratează circumstanțele în care există conflicte între standardele de raportare financiară și dispozițiile legislative sau de reglementare.²⁰

A32. Așa cum se prevede la punctul A8, situațiile financiare pot fi întocmite în conformitate cu două cadre generale de raportare financiară, care vor fi amândouă, deci, cadre generale de raportare financiară aplicabile. În consecință, fiecare cadru general este luat în considerare separat atunci când este formulată opinia auditorului cu privire la situațiile financiare, și opinia auditorului în conformitate cu punctele 35-36 face referire la ambele cadre generale, după cum urmează:

(a) Dacă situațiile financiare se conformează cu fiecare cadru general individual, sunt exprimate două opinii: adică, o opinie potrivit căreia situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu unul dintre cadrele

²⁰ ISA 210, punctul 18.

generale de raportare financiară aplicabile (de ex., cadrul general național) și o opinie potrivit căreia situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu celălalt cadru general de raportare financiară aplicabil (de ex., Standardele Internaționale de Raportare Financiară). Aceste opinii pot fi exprimate separat sau într-o singură frază (de ex., situațiile financiare sunt prezentate fidel, din toate punctele de vedere semnificative, în conformitate cu principiile contabile general acceptate din Jurisdicția X și cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară).

- (b) Dacă situațiile financiare se conformează doar unui cadru general, dar nu se conformează și celuilalt, poate fi exprimată o opinie nemodificată potrivit căreia situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu unul dintre cadrele generale (de ex., cadrul general național) și poate fi exprimată o opinie modificată cu privire la celălalt cadru general (de ex., Standardele Internaționale de Raportare Financiară) în conformitate cu ISA 705.

A33. Așa cum prevede punctul A10, situațiile financiare pot prezenta conformitatea cu cadrul general de raportare financiară aplicabil și, mai mult, pot prezenta măsura în care se conformează unui alt cadru general de raportare financiară. Așa cum se explică la punctul A46, aceste informații suplimentare sunt încorporate de opinia auditorului, ele neputând fi clar diferențiate de situațiile financiare.

- (a) Dacă prezentarea referitoare la conformitatea cu celălalt cadru general poate genera interpretări greșite, este exprimată o opinie modificată, în conformitate cu ISA 705.
- (b) Dacă prezentarea nu poate genera interpretări greșite, dar auditorul o consideră de o asemenea importanță încât este fundamentală pentru înțelegerea de către utilizatori a situațiilor financiare, este adăugat un paragraf de observații, în conformitate cu ISA 706, atrăgând atenția asupra prezentării.

Alte responsabilități de raportare (a se vedea punctele 38-39)

A34. În unele jurisdicții, auditorul poate avea responsabilități suplimentare de raportare cu privire la alte aspecte, care sunt adiționale responsabilității prevăzute de ISA-uri, de a raporta cu privire la situațiile financiare. De exemplu, auditorului i se poate cere să raporteze anumite aspecte, dacă ia cunoștință de acestea pe parcursul auditului situațiilor financiare. În mod alternativ, auditorului i se poate cere să desfășoare și să raporteze cu privire la anumite proceduri suplimentare specificate, sau să exprime o opinie cu privire la anumite aspecte specifice, precum gradul de adecvare al regis-

trelor și înregistrărilor contabile. Standardele de audit dintr-o jurisdicție specifică pot deseori să ofere îndrumări referitoare la responsabilitățile auditorului cu privire la responsabilitățile specifice de raportare suplimentare din acea jurisdicție.

- A35. În unele cazuri, legea sau reglementările relevante îi pot solicita sau îi pot permite auditorului să raporteze aceste alte responsabilități în cadrul raportului auditorului cu privire la situațiile financiare. În alte cazuri, auditorului i se poate cere sau i se poate permite să raporteze cu privire la acestea în cadrul unui raport separat.
- A36. Aceste responsabilități de raportare suplimentare sunt abordate într-o secțiune separată din cadrul raportului auditorului, pentru a le diferenția în mod clar de responsabilitatea auditorului prevăzută în ISA-uri, de a raporta cu privire la situațiile financiare. Atunci când este relevant, această secțiune poate conține unul sau mai multe subtitluri care descriu conținutul paragrafului sau al paragrafelor referitoare la responsabilitățile de raportare suplimentare.

Semnătura auditorului (a se vedea punctul 40)

- A37. Semnătura auditorului este fie în numele firmei de audit, fie în numele personal al auditorului, fie în ambele nume, potrivit cerinței din jurisdicția respectivă. În plus față de semnătura auditorului, în anumite jurisdicții, auditorului i se poate solicita să declare în raportul auditorului calificarea acordată de un organism profesional sau faptul că auditorul sau firma de audit, după caz, a fost recunoscut(ă) de autoritatea competentă de eliberare a autorizațiilor din acea jurisdicție.

Data raportului auditorului (a se vedea punctul 41)

- A38. Data raportului auditorului informează utilizatorul că auditorul a luat în considerare efectul evenimentelor și tranzacțiilor de care a luat cunoștință și care au avut loc până la acea dată. Responsabilitatea auditorului pentru evenimentele și tranzacțiile ulterioare acelei date este abordată în ISA 560.²¹
- A39. Deoarece opinia auditorului este furnizată cu privire la situațiile financiare și situațiile financiare sunt responsabilitatea conducerii, auditorul nu se află în poziția de a concluziona că au fost obținute suficiente probe de audit adecvate până când nu se obțin probe care să ateste că toate situațiile care compun situațiile financiare, inclusiv notele aferente, au fost întocmite și conducerea și-a asumat responsabilitatea pentru acestea.

A40. În unele jurisdicții, legea sau reglementările identifică persoanele fizice sau

²¹ ISA 560, “Evenimente ulterioare,” punctele 10-17.

structurile (de ex. directorii) cu responsabilitatea de a formula concluzia că toate situațiile care compun situațiile financiare, inclusiv notele aferente, au fost întocmite, și specifică procesul necesar de aprobare. În astfel de cazuri, se obțin probe ale acestei aprobări înainte de datarea raportului cu privire la situațiile financiare. În alte jurisdicții, totuși, procesul de aprobare nu este prescris de lege sau reglementări. În astfel de cazuri, sunt luate în considerare procedurile pe care entitatea le urmează în întocmirea și finalizarea situațiilor sale financiare din perspectiva structurilor sale de conducere și guvernanta, în vederea identificării persoanelor fizice sau structurilor care au autoritatea de a concluziona că au fost întocmite toate situațiile care compun situațiile financiare, inclusiv notele aferente. În unele cazuri, legea sau reglementările identifică momentul din cadrul procesului de raportare a situațiilor financiare la care se estimează că auditul este complet.

- A41. În unele jurisdicții, este necesară aprobarea finală a situațiilor financiare de către acționari, înainte ca situațiile financiare să fie publicate. În aceste jurisdicții, nu este necesară aprobarea finală de către acționari pentru ca auditorul să ajungă la concluzia că au fost obținute suficiente probe de audit adecvate. Data aprobării situațiilor financiare, în contextul ISA-urilor, este data anterioară, la care persoanele care au autoritatea recunoscută determină că toate situațiile care compun situațiile financiare, inclusiv notele aferente, au fost întocmite și la care persoanele care au autoritatea recunoscută au declarat că și-au asumat responsabilitatea pentru acestea.

Raportul auditorului prescris de lege sau reglementări (a se vedea punctul 43)

- A42. ISA 200 explică faptul că auditorului i se poate solicita să se conformeze cu dispozițiile legale sau de reglementare, în plus față de ISA-uri.²² Când apare un astfel de caz, auditorul poate fi obligat să utilizeze un mod de așezare în pagină sau o formulare în raportul auditorului care să difere de cele descrise în prezentul ISA. Așa cum se explică la punctul 4, consecvența din raportul auditorului, atunci când auditul a fost efectuat în conformitate cu ISA-urile, promovează credibilitatea pe piața globală prin facilitarea identificării acelor audituri care au fost efectuate în conformitate cu standardele recunoscute global. Atunci când diferențele dintre dispozițiile legale sau de reglementare și ISA-uri se referă doar la modul de așezare în pagină și la formularea raportului auditorului și cel puțin fiecare dintre elementele identificate la punctul 43, litera (a), subpunctul (i) sunt incluse în raportul auditorului, raportul auditorului poate face referire la Standardele Internaționale de

²² ISA 200, punctul A55.

Audit. În consecință, în astfel de circumstanțe, se consideră că auditorul s-a conformat cerințelor din ISA-uri, chiar și atunci când modul de așezare în pagină și formularea utilizată în raportul auditorului sunt specificate de dispozițiile de raportare legale sau de reglementare. Atunci când cerințele specifice dintr-o anumită jurisdicție nu intră în conflict cu ISA-urile, adoptarea modului de așezare în pagină și a formulării utilizate în prezentul ISA îi ajută pe utilizatorii raportului auditorului să recunoască, cu mai multă promptitudine, raportul auditorului ca fiind un raport cu privire la un audit desfășurat în conformitate cu ISA-urile. (ISA 210 tratează circumstanțele în care legea sau reglementările prescriu modul de așezare în pagină sau formularea raportului auditorului în termeni care diferă în mod semnificativ de cerințele ISA-urilor.)

Raportul auditorului pentru auditurile desfășurate în conformitate atât cu standardele de audit dintr-o jurisdicție specifică, cât și cu Standardele Internaționale de Audit (a se vedea punctul 44)

- A43. Auditorul poate face referire în raportul auditorului la faptul că auditul a fost efectuat în conformitate atât cu Standardele Internaționale de Audit, cât și cu standardele naționale de audit, atunci când, în plus față de conformitatea cu standardele naționale de audit relevante, auditorul se conformează cu fiecare dintre ISA-urile relevante pentru audit.²³
- A44. O referire atât la Standardele Internaționale de Audit, cât și la standardele naționale de audit nu este adecvată dacă există un conflict între cerințele din ISA-uri și cele din standardele naționale de audit care l-ar putea determina pe auditor să își formuleze o opinie diferită sau să nu includă un paragraf de observații care, în circumstanțele respective, este prevăzut de ISA-uri. De exemplu, unele standarde naționale de audit îi interzic auditorului să includă un paragraf de observații pentru a sublinia o problemă legată de continuitatea activității, în timp ce ISA 570 prevede ca auditorul să adauge un paragraf de observații în astfel de circumstanțe.²⁴ Într-un astfel de caz, raportul auditorului se referă doar la standardele de audit (fie Standardele Internaționale de Audit, fie standardele naționale de audit) în conformitate cu care a fost întocmit raportul auditorului.

Informații suplimentare prezentate odată cu situațiile financiare (a se vedea punctele 46-47)

- A45. În unele circumstanțe, entității i se poate solicita prin lege, reglementări sau

²³ ISA 200, punctul A56.

²⁴ ISA 570, "Principiul continuității activității," punctul 19.

- standarde, sau poate alege în mod voluntar, să prezinte alături de situațiile financiare informații suplimentare care nu sunt prevăzute în cadrul general de raportare financiară aplicabil. De exemplu, informațiile suplimentare pot fi prezentate pentru a întări înțelegerea de către utilizator a cadrului general de raportare financiară aplicabil sau pentru a furniza explicații adiționale ale elementelor specifice dintr-o situație financiară. Astfel de informații sunt prezentate, în mod normal, fie în cadrul unor anexe suplimentare, fie sub forma unor note adiționale.
- A46. Opinia auditorului acoperă informațiile suplimentare care nu se pot diferenția în mod clar de situațiile financiare din cauza naturii lor și a modului în care sunt prezentate. De exemplu, acesta ar fi cazul atunci când notele la situațiile financiare includ o explicație a măsurii în care situațiile financiare se conformează unui alt cadru general de raportare financiară. Opinia auditorului ar acoperi, de asemenea, notele sau anexele suplimentare care au referințe încrucișate la situațiile financiare.
- A47. În cadrul raportului auditorului, nu este necesar să se facă o referință separată în paragraful introductiv la informațiile suplimentare care sunt acoperite de opinia auditorului, atunci când este suficientă referința la note în descrierea situațiilor care compun situațiile financiare din paragraful introductiv.
- A48. Legea sau reglementările pot să nu prevadă ca informațiile suplimentare să fie auditate, iar conducerea poate decide să nu îi ceară auditorului să includă informațiile suplimentare în domeniul de aplicare al auditului situațiilor financiare.
- A49. Evaluarea de către auditor cu privire la măsura în care informațiile suplimentare neauditate sunt prezentate într-un mod care ar permite interpretarea lor ca fiind acoperite de opinia auditorului include, de exemplu, locul în care acele informații sunt prezentate în relație cu situațiile financiare și cu orice alte informații suplimentare auditate și măsura în care acestea sunt în mod clar etichetate ca fiind “neauditate.”
- A50. Conducerea ar putea modifica prezentarea informațiilor suplimentare neauditate care ar putea fi interpretate ca fiind acoperite de opinia auditorului, de exemplu prin:
- Înlăturarea oricăror referințe încrucișate din cadrul situațiilor financiare la informațiile suplimentare neauditate sau la notele neauditate, astfel încât delimitarea informațiilor auditate de cele neauditate să fie suficient de clară.
 - Situarea informațiilor suplimentare neauditate în afara situațiilor financi-

are sau, dacă acest lucru nu este posibil în circumstanțele respective, cel puțin gruparea tuturor notelor neauditate la sfârșitul notelor prevăzute la situațiile financiare și etichetarea lor, în mod clar, ca fiind neauditate. Notele neauditate care interferează cu notele auditate pot fi interpretate greșit ca fiind auditate.

- A51. Faptul că informațiile suplimentare nu sunt auditate nu îl scutește pe auditor de responsabilitatea de a citi acele informații în vederea identificării inconsecvențelor semnificative cu situațiile financiare auditate. Responsabilitățile auditorului în ceea ce privește informațiile suplimentare neauditate sunt consecvente cu cele descrise în ISA 720.²⁵

²⁵ ISA 720, “Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații din documentele care conțin situații financiare auditate.”

Anexă

(a se vedea punctul A14)

Ilustrații ale rapoartelor auditorilor cu privire la situațiile financiare

- Ilustrația 1: Un raport al auditorului cu privire la situațiile financiare întocmite în conformitate cu un cadru general de prezentare fidelă, conceput pentru a răspunde nevoilor comune de informații financiare ale unei serii largi de utilizatori (de ex., Standardele Internaționale de Raportare Financiară).
- Ilustrația 2: Un raport al auditorului cu privire la situațiile financiare întocmite în conformitate cu un cadru general de conformitate, conceput pentru a răspunde nevoilor comune de informații financiare ale unei serii largi de utilizatori.
- Ilustrația 3: Un raport al auditorului cu privire la situațiile financiare consolidate întocmite în conformitate cu un cadru general de prezentare fidelă, conceput pentru a răspunde nevoilor comune de informații financiare ale unei serii largi de utilizatori (de ex., Standardele Internaționale de Raportare Financiară).

Ilustrația 1:

Circumstanțele includ următoarele:

- **Un audit al unui set complet de situații financiare.**
- **Situațiile financiare sunt întocmite cu scop general de către conducerea entității, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară.**
- **Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210.**
- **În plus față de auditul situațiilor financiare, auditorul are alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația locală.**

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

[Destinatarul adecvat]

Raport cu privire la situațiile financiare²⁶

Am auditat situațiile financiare însoțitoare ale Companiei ABC, care cuprind bilanțul la data de 31 decembrie 20X1, și contul de profit și pierdere, situația modi-

²⁶ Subtitlul “Raport cu privire la situațiile financiare” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu “Raport cu privire la alte dispoziții legale și de reglementare” nu este aplicabil.

ficărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la acea dată, și un sumar al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative.

Responsabilitatea conducerii²⁷ pentru situațiile financiare

Conducerea este responsabilă de întocmirea și prezentarea fidelă a acestor situații financiare în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară²⁸ și pentru acel control intern pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite întocmirea de situații financiare care sunt lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare.

Responsabilitatea auditorului

Responsabilitatea noastră este de a exprima o opinie cu privire la aceste situații financiare pe baza auditului nostru. Am desfășurat auditul în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit. Aceste standarde prevăd conformitatea cu cerințele etice și planificarea și desfășurarea auditului în vederea obținerii asigurării rezonabile cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt lipsite de denaturări semnificative.

Un audit implică desfășurarea de proceduri în vederea obținerii de probe de audit cu privire la valorile și prezentările din situațiile financiare. Procedurile selectate depind de raționamentul auditorului, inclusiv de evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, cauzată fie de fraudă, fie de eroare. În efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate și prezentarea fidelă²⁹ a situațiilor financiare, în vederea conceperii de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor, dar nu cu scopul exprimării unei opinii cu privire la eficiența controlului intern al entității.³⁰ Un audit include, de asemenea, evaluarea gradului de adecvare a politi-

²⁷ Sau alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal din jurisdicția specifică.

²⁸ Atunci când responsabilitatea conducerii este de a întocmi situații financiare care oferă o imagine corectă și fidelă, această frază poate fi formulată: “Conducerea este responsabilă pentru întocmirea de situații financiare care oferă o imagine corectă și fidelă în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, și pentru acel ...”

²⁹ În cazul notei de subsol 28, această frază poate fi formulată: “În efectuarea acelor evaluări ale riscurilor, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate a unor situații financiare care oferă o imagine corectă și fidelă în vederea conceperii de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor, dar nu în scopul exprimării unei opinii cu privire la eficiența controlului intern al entității.”

³⁰ În circumstanțele în care auditorul are, de asemenea, responsabilitatea de a exprima o opinie cu privire la eficiența controlului intern în paralel cu auditul situațiilor financiare, această propoziție ar fi formulată după cum urmează: “În efectuarea acelor evaluări ale riscurilor, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate și prezentarea fidelă a situațiilor financiare în vederea conceperii de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțe-

cilor contabile și a caracterului rezonabil al estimărilor contabile efectuate de către conducere, precum și evaluarea prezentării generale a situațiilor financiare.

Credem că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră de audit.

Opinie

În opinia noastră, situațiile financiare prezintă fidel, din toate punctele de vedere semnificative (sau oferă o imagine corectă și fidelă cu privire la) poziția financiară a Companiei ABC la data de 31 decembrie 20X1, și (la) performanța sa financiară și fluxurile sale de trezorerie aferente exercițiului încheiat la acea dată, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară.

Raport cu privire la alte dispoziții legale și de reglementare

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

[Semnătura auditorului]

[Data raportului auditorului]

[Adresa auditorului]

lor.” În cazul notei de subsol 28, această frază poate fi formulată: “În efectuarea acelor evaluări ale riscurilor, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate a unor situații financiare care oferă o imagine corectă și fidelă în vederea conceperii de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor.”

Ilustrația 2:**Circumstanțele includ următoarele:**

- **Auditul unui set complet de situații financiare prevăzut de lege sau reglementări.**
- **Situațiile financiare sunt întocmite cu scop general de către conducerea entității, în conformitate cu Cadrul general de raportare financiară (Legea XYZ) din Jurisdicția X (și anume un cadru general de raportare financiară, care încorporează legea sau reglementările, conceput pentru a răspunde nevoilor de informații financiare ale unei serii largi de utilizatori, dar care nu este un cadru general de prezentare fidelă).**
- **Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210.**

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

[Destinatarul adecvat]

Am auditat situațiile financiare însoțitoare 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 aferente exercițiului încheiat la acea dată, și un sumar al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative.

Responsabilitatea conducerii³¹ pentru situațiile financiare

Conducerea este responsabilă de întocmirea 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 fie de fraudă, fie de eroare.

Responsabilitatea auditorului

Responsabilitatea noastră este de a exprima o opinie cu privire la aceste situații financiare pe baza auditului nostru. Am desfășurat auditul în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit. Aceste standarde prevăd conformitatea cu cerințele etice și planificarea și desfășurarea auditului în vederea obținerii asigurării rezonabile cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt lipsite de denaturări semnificative.

Un audit implică desfășurarea de proceduri în vederea obținerii de probe de audit cu privire la valorile și prezentările din situațiile financiare. Procedurile selectate depind de raționamentul auditorului, inclusiv de evaluarea riscurilor de denaturări semnificative.

³¹ Sau alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal din jurisdicția specifică.

rare semnificativă a situațiilor financiare, cauzată fie de fraudă, fie de eroare. În efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate a situațiilor financiare în vederea conceperii de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor, dar nu cu scopul exprimării unei opinii cu privire la eficiența controlului intern al entității.³² Un audit include, de asemenea, evaluarea gradului de adecvare a politicilor contabile și a caracterului rezonabil al estimărilor contabile efectuate de către conducere, precum și evaluarea prezentării situațiilor financiare.

Credem că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră de audit.

Opinie

În opinia noastră, situațiile financiare ale Companiei ABC pentru exercițiul financiar încheiat la 31 decembrie 20X1 sunt întocmite, din toate punctele de vedere semnificative, în conformitate cu Legea XYZ din Jurisdicția X.

[Semnătura auditorului]

[Data raportului auditorului]

[Adresa auditorului]

³² În circumstanțele în care auditorul are, de asemenea, responsabilitatea de a exprima o opinie cu privire la eficiența controlului intern în paralel cu auditul situațiilor financiare, această propoziție ar fi formulată după cum urmează: “În efectuarea acelor evaluări ale riscurilor, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate a situațiilor, în vederea conceperii de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor.”

Ilustrația 3:**Circumstanțele includ următoarele:**

- **Un audit al situațiilor financiare consolidate întocmite cu scop general de către conducerea societății mamă, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară.**
- **Termenii misiunii de audit al grupului reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210.**
- **În plus față de auditul situațiilor financiare ale grupului, auditorul are alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația locală.**

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

[Destinatarul adecvat]

Raport cu privire la situațiile financiare consolidate³³

Am auditat situațiile financiare însoțitoare consolidate ale Companiei ABC și ale filialelor sale, care cuprind bilanțul consolidat la data de 31 decembrie 20X1, și contul de profit și pierdere consolidat, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la acea dată, și un sumar al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative.

Responsabilitatea conducerii³⁴ pentru situațiile financiare consolidate

Conducerea este responsabilă de întocmirea și prezentarea fidelă a acestor situații financiare consolidate în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară³⁵, și pentru acel control intern pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite întocmirea de situații financiare consolidate care sunt lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare.

Responsabilitatea auditorului

Responsabilitatea noastră este de a exprima o opinie cu privire la aceste situații financiare consolidate pe baza auditului nostru. Am desfășurat auditul în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit. Aceste standarde prevăd conformitatea cu cerințele etice și planificarea și desfășurarea auditului în vederea obținerii asigurării rezonabile cu privire la măsura în care situațiile financiare consolidate sunt lipsite de denaturări semnificative.

³³ Subtitlul “Raport cu privire la situațiile financiare consolidate” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu “Raport cu privire la alte dispoziții legale și de reglementare” nu este aplicabil.

³⁴ Sau alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal din jurisdicția specifică.

³⁵ Atunci când responsabilitatea conducerii este de a întocmi situații financiare care oferă o imagine corectă și fidelă, această frază poate fi formulată: “Conducerea este responsabilă pentru întocmirea de situații financiare consolidate care oferă o imagine corectă și fidelă în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, și pentru acel ...”

Un audit implică desfășurarea de proceduri în vederea obținerii de probe de audit cu privire la valorile și prezentările din situațiile financiare consolidate. Procedurile selectate depind de raționamentul auditorului, inclusiv de evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă a situațiilor financiare consolidate, cauzată fie de fraudă, fie de eroare. În efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate și prezentarea fidelă³⁶ a situațiilor financiare consolidate în vederea conceperii de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor, dar nu cu scopul exprimării unei opinii cu privire la eficiența controlului intern al entității.³⁷ Un audit include, de asemenea, evaluarea gradului de adecvare a politicilor contabile și a caracterului rezonabil al estimărilor contabile efectuate de către conducere, precum și evaluarea prezentării generale a situațiilor financiare consolidate.

Credem că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră de audit.

Opinie

În opinia noastră, situațiile financiare consolidate prezintă fidel, din toate punctele de vedere semnificative (sau oferă o imagine corectă și fidelă cu privire la) poziția financiară a Companiei ABC și a filialelor sale la data de 31 decembrie 20X1, și (la) performanța lor financiară și fluxurile lor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la acea dată, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară.

Raport cu privire la alte dispoziții legale și de reglementare

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

[Semnătura auditorului]

[Data raportului auditorului]

[Adresa auditorului]

³⁶ În cazul notei de subsol 35, această frază poate fi formulată: „În efectuarea acelor evaluări ale riscurilor, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate a unor situații financiare consolidate care oferă o imagine corectă și fidelă în vederea conceperii de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor, dar nu în scopul exprimării unei opinii cu privire la eficiența controlului intern al entității.”

³⁷ În circumstanțele în care auditorul are, de asemenea, responsabilitatea de a exprima o opinie cu privire la eficiența controlului intern în paralel cu auditul situațiilor financiare, această propoziție ar fi formulată după cum urmează: „În efectuarea acelor evaluări ale riscurilor, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate și prezentarea fidelă a situațiilor financiare consolidate în vederea conceperii de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor.” În cazul notei de subsol 35, această frază poate fi formulată: „În efectuarea acelor evaluări ale riscurilor, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate a unor situații financiare consolidate care oferă o imagine corectă și fidelă în vederea conceperii de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor.”

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 705

MODIFICĂRI ALE OPINIEI RAPORTULUI AUDITORULUI INDEPENDENT

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele cu începere de la sau ulterior datei de 15 decembrie 2009)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA	1
Tipuri de opinii modificate	2
Data intrării în vigoare	3
Obiective	4
Definiții	5
Cerințe	
Circumstanțe în care o modificare a opiniei auditorului este necesară	6
Stabilirea tipului modificării opiniei auditorului	7–15
Forma și conținutul raportului auditorului atunci când opinia este modificată	16–27
Comunicarea cu persoanele însărcinate cu guvernanta	28
Aplicare și alte materiale explicative	
Tipuri de opinii modificate	A1
Natura denaturărilor semnificative	A2-A7
Natura incapacității de a obține probe de audit suficiente și adecvate	A8-A12
Consecința unei incapacități de a obține probe de audit suficiente și adecvate datorită unei limitări impuse de conducere după ce auditorul a acceptat misiunea	A13–15
Alte considerații cu privire la o opinie contrară sau la imposibilitatea exprimării unei opinii	A16

Forma și conținutul raportului auditorului atunci când opinia este modificată A17–24

Comunicarea cu persoanele însărcinate cu guvernarea A25

Anexă: Ilustrații de rapoarte ale auditorului cu modificări ale opiniei

Standardul Internațional de Audit (ISA) 705, “Modificări ale opiniei raportului auditorului independent” trebuie citit în paralel cu ISA 200 „Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit”.

Introducere

Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitatea auditorului de a elabora un raport adecvat circumstanțelor în care, în formarea unei opinii în conformitate cu ISA 700¹, auditorul concluzionează că este necesară o modificare a opiniei auditorului asupra situațiilor financiare.

Tipuri de opinii modificate

2. Prezentul ISA instituie trei tipuri de opinii modificate, respectiv o opinie cu rezerve, o opinie contrară și imposibilitatea exprimării unei opinii. Decizia cu privire la care din tipurile de opinie modificată este cel mai adecvat depinde de:

Natura aspectului care determină modificarea, și anume dacă situațiile financiare sunt denaturate semnificativ sau, în cazul unei incapacități de a obține probe de audit suficiente și adecvate, ar putea fi denaturate semnificativ; și

Raționamentul auditorului cu privire la omniprezența efectelor sau a posibilelor efecte ale aspectului respectiv asupra situațiilor financiare. (a se vedea punctul A1)

Data intrării în vigoare

3. Prezentul ISA se aplică pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele cu începere de la sau ulterior datei de 15 decembrie 2009.

Obiectiv

4. Obiectivul auditorului este de a exprima clar o opinie modificată adecvată cu privire la situațiile financiare, necesară atunci când:
 - (a) Auditorul concluzionează, pe baza probelor de audit obținute, că situațiile financiare luate per ansamblu nu sunt lipsite de denaturări semnificative; sau
 - (b) Auditorul nu este capabil să obțină probe de audit suficiente și adecvate pentru a concluziona că situațiile financiare luate per ansamblu sunt lipsite de denaturări semnificative.

Definiții

5. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au semnificațiile atribuite mai jos:
 - (a) Omniprezent – Un termen utilizat, în contextul denaturărilor, pentru a descrie efectele denaturărilor asupra situațiilor financiare sau posibilele

¹ ISA 700 „Formularea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare”

efecte ale denaturărilor asupra situațiilor financiare, acolo unde este cazul, care nu au fost detectate din cauza incapacității de a obține probe de audit suficiente și adecvate. Efectele omniprezente asupra situațiilor financiare sunt cele care în raționamentul auditorului:

- (i) Nu sunt limitate la elemente, conturi sau aspecte specifice din situațiile financiare;
 - (ii) În cazul în care există această limitare, reprezintă sau ar putea reprezenta o proporție substanțială din situațiile financiare; sau
 - (iii) În relație cu prezentările sunt fundamentale pentru înțelegerea situațiilor financiare de către utilizatori.
- (b) Opinia modificată – O opinie cu rezerve, o opinie contrară sau imposibilitatea exprimării unei opinii.

Cerințe

Circumstanțe în care o modificare a opiniei auditorului este necesară

6. Auditorul trebuie să modifice opinia din raportul auditorului atunci când:
 - (a) Auditorul concluzionează că, pe baza probelor de audit obținute, situațiile financiare luate per ansamblu nu sunt lipsite de denaturări semnificative; sau (a se vedea punctele A2-A7)
 - (b) Auditorul nu este capabil să obțină probe de audit suficiente și adecvate pentru a concluziona că situațiile financiare luate per ansamblu sunt lipsite de denaturări semnificative. (a se vedea punctele A8-A12)

Stabilirea tipului modificării opiniei auditorului

Opinie cu rezerve

7. Auditorul trebuie să exprime o opinie cu rezerve atunci când:
 - (a) În urma obținerii de probe de audit suficiente și adecvate, auditorul concluzionează că denaturările, individuale sau cumulate, sunt semnificative, dar nu omniprezente, pentru situațiile financiare; sau
 - (b) Auditorul nu este capabil să obțină probe de audit suficiente și adecvate pe care să își fundamenteze opinia, dar auditorul concluzionează că efectele posibile asupra situațiilor financiare ale denaturărilor nedetectate, în cazul în care există, ar putea fi semnificative dar nu omniprezente.

Opinie contrară

8. Auditorul trebuie să exprime o opinie contrară atunci când auditorul, după ce a obținut probe de audit suficiente și adecvate, concluzionează că denaturările, individuale sau cumulate, sunt atât semnificative, cât și omniprezente pentru situațiile financiare.

Imposibilitatea exprimării unei opinii

9. Auditorul trebuie să refuze o opinie atunci când auditorul nu este capabil să obțină probe de audit suficiente și adecvate pe care să își fundamenteze opinia, și auditorul concluzionează că efectele posibile ale denaturărilor nedetectate asupra situațiilor financiare, acolo unde este cazul, ar putea fi atât semnificative, cât și omniprezente.
10. Auditorul este în imposibilitatea exprimării unei opinii atunci când, în situații extrem de rare care implică incertitudini multiple, auditorul concluzionează că deși a obținut probe de audit suficiente și adecvate cu privire la fiecare din incertitudinile individuale, nu este posibil să își formeze o opinie asupra situațiilor financiare din cauza eventualității interacțiunii incertitudinilor și a posibilului lor efect cumulat asupra situațiilor financiare.

Consecința unei incapacități de a obține probe de audit suficiente și adecvate din cauza unei limitări impuse de conducere după ce auditorul a acceptat misiunea

11. Dacă, după acceptarea misiunii, auditorul realizează că conducerea a impus o limitare asupra domeniului de aplicare al auditului despre care auditorul consideră că va rezulta foarte probabil în necesitatea de a exprima o opinie cu rezerve sau de a se afla în imposibilitatea de a exprima o opinie asupra situațiilor financiare, auditorul trebuie să solicite conducerii să elimine limitarea.
12. În cazul în care conducerea refuză să elimine limitarea la care se face referire la punctul 11, auditorul trebuie să comunice aspectul respectiv persoanelor însărcinate cu guvernanta, cu excepția cazului în care toate persoanele însărcinate cu guvernanta sunt implicate în conducerea entității², și să stabilească dacă este posibil să efectueze proceduri de audit alternative pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate.
13. În cazul în care auditorul nu este capabil să obțină probe de audit suficiente și adecvate, auditorul trebuie să stabilească implicațiile după cum urmează:
 - (a) Dacă auditorul concluzionează că efectele posibile asupra situațiilor financiare ale denaturărilor nedetectate, acolo unde este cazul, ar putea fi semnificative dar nu omniprezente, auditorul trebuie să emită o opinie cu rezerve; sau
 - (b) Dacă auditorul concluzionează că efectele posibile ale denaturărilor semnificative asupra situațiilor financiare, acolo unde este cazul, ar putea fi atât materiale cât și omniprezente astfel încât o opinie cu rezerve ar fi inadecvată pentru comunicarea gravității unei situații, auditorul trebuie:

² ISA 260, „Comunicarea cu persoanele încărcinate cu guvernanta”, punctul 13.

- (i) Să se retragă din audit, acolo unde este posibil și practicabil în conformitate cu legea și reglementările aplicabile; sau (a se vedea punctele A13-A14)
 - (ii) Dacă retragerea din audit înainte de elaborarea raportului auditorului nu este practicabilă sau posibilă, să declare că se află în imposibilitatea de a-și exprima o opinie asupra situațiilor financiare.
14. Dacă auditorul se retrage așa cum este menționat la punctul 13 litera (b) subpunctul (i), înainte de retragere, auditorul trebuie să comunice persoanelor însărcinate cu guvernarea orice aspect cu privire la denaturările identificate pe parcursul auditului care ar fi putut să determine o modificare a opiniei. (a se vedea punctul A15)

Alte considerații cu privire la o opinie contrară sau la imposibilitatea exprimării unei opinii

15. Atunci când auditorul consideră necesară exprimarea unei opinii contrare sau se află în imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la situațiile financiare luate per ansamblu, raportul auditorului nu trebuie să includă și o opinie nemodificată cu privire la același cadru general de raportare financiară asupra unei componente individuale a situațiilor financiare sau asupra unuia sau a mai multor elemente specifice, conturi sau aspecte ale unei situații financiare. Includerea unei astfel de opinii nemodificate în același raport³ în aceste circumstanțe ar contrazice opinia contrară a auditorului sau imposibilitatea exprimării unei opinii asupra situațiilor financiare luate per ansamblu. (a se vedea punctul A16)

Forma și conținutul raportului auditorului atunci când opinia este modificată

Paragraful baza pentru modificare

16. Atunci când auditorul modifică opinia asupra situațiilor financiare, auditorul trebuie, în completare la elementele specifice prevăzute de ISA 700, să includă un paragraf în raportul auditorului care oferă o descriere a aspectului care determină modificarea. Auditorul trebuie să poziționeze acest paragraf chiar înainte de paragraful aferent opiniei din raportul auditorului și să utilizeze titlul „Bază pentru opinia cu rezerve”, „Bază pentru opinia contrară” sau „Bază pentru imposibilitatea exprimării unei opinii”, așa cum este corepunzător. (a se vedea punctul A17)

³ ISA 805 „Considerente speciale – Audituri ale componentelor individuale ale situațiilor financiare, ale elementelor specifice, conturilor sau altor aspecte ale situațiilor financiare” tratează circumstanțele în care auditorul este angajat să exprime o opinie distinctă asupra unuia sau a mai multor elemente specifice, conturi sau aspecte ale unei situații financiare.

17. În cazul în care există o denaturare semnificativă în situațiile financiare care are legătură cu anumite sume din situațiile financiare (inclusiv prezentările cantitative), auditorul trebuie să includă în paragraful baza pentru modificare o descriere și o cuantificare a efectelor financiare ale denaturării, cu excepția cazului în care acest lucru nu este fezabil. În cazul în care cuantificarea efectelor financiare nu este fezabilă, auditorul trebuie să declare acest lucru în paragraful bazei pentru modificare. (a se vedea punctul A18)
18. În cazul în care există o denaturare semnificativă a situațiilor financiare care are legătură cu prezentările narrative, auditorul trebuie să includă în paragraful bazei pentru modificare o explicație pentru felul în care prezentările sunt denaturate.
19. În cazul în care există o denaturare semnificativă a situațiilor financiare care are legătură cu neprezentarea informațiilor pentru care se prevede prezentarea, auditorul trebuie:
 - (a) Să discute neprezentarea cu persoanele însărcinate cu guvernanta;
 - (b) Să descrie în paragraful baza pentru modificare natura informațiilor omise; și
 - (c) Să includă prezentările omise, acolo unde acest lucru se poate realiza și auditorul a obținut probe de audit suficiente și adecvate cu privire la informațiile omise, cu excepția cazului în care acest lucru este interzis prin lege sau reglementări. (a se vedea punctul A19)
20. În cazul în care modificarea rezultă din incapacitatea de a obține probe de audit suficiente și adecvate, auditorul trebuie să includă în paragraful baza pentru modificare motivele respectivei inabilități.
21. Chiar și în cazul în care auditorul a exprimat o opinie contrară sau se află în imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la situațiile financiare, auditorul trebuie să descrie în paragraful baza pentru modificare motivele pentru orice alte aspecte despre care auditorul are cunoștință și consideră că ar fi necesitat o modificare a opiniei, precum și a efectelor acestora. (a se vedea punctul A 20)

Paragraful opiniei

22. Atunci când auditorul modifică opinia de audit, auditorul trebuie să utilizeze pentru paragraful opiniei titlul „Opinie cu rezerve”, „Opinie contrară” sau „Imposibilitatea exprimării unei opinii”, așa cum este corespunzător. (a se vedea punctele A21, A23-A24)
23. Atunci când auditorul exprimă o opinie cu rezerve datorită unei denaturări semnificative în situațiile financiare, auditorul trebuie să declare în paragra-

ful opiniei că, în opinia auditorului, cu excepția efectelor aspectului(elor) descris(e) în paragraful Bazei pentru opinia cu rezerve:

- (a) Situațiile financiare prezintă fidel, din toate punctele de vedere semnificative (sau oferă o imagine corectă și fidelă) în conformitate cu cadrul general de raportare financiară aplicabil atunci când se raportează în conformitate cu un cadru general de prezentare fidelă; sau
- (b) Situațiile financiare au fost întocmite, din toate punctele de vedere semnificative, în conformitate cu cadrul general de raportare financiară aplicabil atunci când se raportează în conformitate cu un cadru general de conformitate.

Atunci când modificarea apare în urma incapacității de a obține probe de audit suficiente și adecvate, auditorul trebuie să utilizeze fraza corespunzătoare „cu excepția efectelor posibile ale aspectului(elor)...” pentru opinia modificată. (a se vedea punctul A22)

- 24. Atunci când auditorul exprimă o opinie contrară auditorul trebuie să declare în paragraful opiniei că, în opinia auditorului, datorită semnificației aspectului(elor) descris(e) în paragraful Bazei pentru opinia contrară:
 - (a) Situațiile financiare nu prezintă fidel (sau nu oferă o imagine corectă și fidelă) în conformitate cu cadrul general de raportare financiară aplicabil atunci când se raportează în conformitate cu un cadru general de prezentare fidelă; sau
 - (b) Situațiile financiare nu au fost întocmite, din toate punctele de vedere semnificative, în conformitate cu cadrul general de raportare financiară aplicabil atunci când se raportează în conformitate cu un cadru general de conformitate.
- 25. Atunci când auditorul se află în imposibilitatea exprimării unei opinii datorită incapacității de a obține probe de audit suficiente și adecvate, auditorul trebuie să declare în paragraful opiniei că:
 - (a) din cauza semnificației aspectului(elor) descris(e) în paragraful Bazei pentru imposibilitatea exprimării unei opinii, auditorul nu a fost capabil să obțină probe de audit suficiente și adecvate pentru a oferi o bază pentru opinia de audit; și, în conformitate,
 - (b) auditorul nu exprimă o opinie cu privire la situațiile financiare.

Descrierea responsabilității auditorului atunci când auditorul exprimă o opinie cu rezerve sau contrară

- 26. Atunci când auditorul exprimă o opinie contrară sau cu rezerve, auditorul trebuie să modifice descrierea responsabilității auditorului astfel încât să declare că auditorul consideră că probele de audit obținute de auditor sunt

suficiente și adecvate pentru a oferi o bază pentru opinia de audit modificată a auditorului.

Descrierea responsabilității auditorului atunci când auditorul se află în imposibilitatea exprimării unei opinii

27. Atunci când auditorul se află în imposibilitatea exprimării unei opinii datorită incapacității de a obține probe de audit suficiente și adecvate, auditorul trebuie să modifice paragraful introductiv din raportul auditorului astfel încât să declare că auditorul a fost angajat pentru a audita situațiile financiare. De asemenea auditorul trebuie să modifice descrierea responsabilității auditorului și descrierea domeniului de aplicare al auditului pentru a declara doar următoarele: „Responsabilitatea noastră este de a exprima o opinie asupra situațiilor financiare bazată pe desfășurarea auditului în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit. Cu toate acestea, din cauza aspectului(elor) descris(e) în paragraful Bazei pentru imposibilitatea exprimării unei opinii, nu am fost capabili să obținem probe de audit suficiente și adecvate pentru a oferi o bază pentru opinia de audit ”

Comunicarea cu persoanele însărcinate cu guvernarea

28. Atunci când auditorul se așteaptă să modifice opinia din raportul auditorului, auditorul trebuie să comunice persoanelor însărcinate cu guvernarea circumstanțele care au condus la modificarea așteptată și formularea propuneri pentru modificare. (a se vedea punctul A25)

Aplicare și alte materiale explicative

Tipuri de opinii modificate (a se vedea punctul 2)

- A1. Tabelul de mai jos ilustrează felul în care raționamentul auditorului cu privire la natura aspectului care dă naștere modificării și la omniprezența efectelor acestuia sau a posibilelor sale efecte asupra situațiilor financiare afectează tipul de opinie ce urmează a fi exprimată.

<i>Natura aspectului care dă naștere modificării</i>	<i>Raționamentul auditorului cu privire la persistența efectelor sau posibilelor efecte asupra situațiilor financiare</i>	
	<i>Semnificativ dar nepermanent</i>	<i>Semnificativ și permanent</i>
Situațiile financiare sunt denaturate semnificativ	Opinie cu rezerve	Opinie contrară
Incapacitatea de a obține probe de audit suficiente și adecvate	Opinie cu rezerve	Imposibilitatea exprimării unei opinii

Natura denaturărilor semnificative [a se vedea punctul 6 litera (a)]

- A2. ISA 700 prevede ca auditorul, în vederea formării unei opinii asupra situațiilor financiare, să concluzioneze dacă a fost obținută o asigurare rezonabilă dacă situațiile financiare luate per ansamblu sunt lipsite de denaturare semnificativă⁴. Această concluzie are în vedere evaluarea auditorului cu privire la denaturările necorectate, acolo unde este cazul, asupra situațiilor financiare în conformitate cu ISA 450⁵.
- A3. ISA 450 definește o denaturare drept o diferență între cantitatea, clasificarea, descrierea sau prezentarea unui aspect din situația financiară raportat și cantitatea, clasificarea, descrierea sau prezentarea prevăzută pentru aspectul respectiv pentru a fi în conformitate cu cadrul general de raportare financiară aplicabil. În acest sens, o denaturare semnificativă a situațiilor financiare poate lua naștere în relație cu:
- (a) Gradul de adecvare al politicilor contabile selectate;
 - (b) Aplicarea politicilor contabile selectate; sau

⁴ ISA 700, punctul 11.

⁵ ISA 450, "Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului", punctul 4 litera (a).

(c) Gradul de adecvare sau relevanța prezentărilor din situațiile financiare.

Gradul de adecvare al politicilor contabile selectate

- A4. În relație cu gradul de adecvare al politicilor contabile pe care conducerea le-a selectat, denaturările semnificative ale situațiilor financiare pot apărea atunci când:
- (a) Politicile contabile selectate nu sunt consecvente cu cadrul general de raportare financiară aplicabil; sau
 - (b) Situațiile financiare, inclusiv notele aferente, nu reprezintă tranzacțiile și evenimentele care stau la baza acestora într-o manieră care să conducă la prezentarea fidelă.
- A5. De cele mai multe ori cadrele generale de raportare financiară conțin cerințe cu privire la justificarea și prezentarea modificărilor din politicile contabile. În cazul în care entitatea a modificat selecția de politici contabile semnificative, poate apărea o denaturare semnificativă a situațiilor financiare atunci când entitatea nu s-a conformat cerințelor respective.

Aplicarea politicilor contabile selectate

- A6. În relație cu aplicarea politicilor contabile selectate, denaturările semnificative ale situațiilor financiare pot apărea:
- (a) Atunci când conducerea nu a aplicat politicile contabile selectate consecvent cu cadrul general de raportare financiară, inclusiv atunci când conducerea nu a aplicat politicile contabile selectate consecvent între perioade de timp sau pentru evenimentele și tranzacțiile similare (consecvență în aplicare); sau
 - (b) Datorită metodei de aplicare a politicilor contabile selectate (cum ar fi o eroare neintenționată în aplicare).

Gradul de adecvare sau relevanța prezentărilor din situațiile financiare

- A7. În relație cu gradul de adecvare sau cu relevanța prezentărilor din situațiile financiare, denaturările semnificative ale situațiilor financiare pot apărea atunci când:
- (a) Situațiile financiare nu includ toate prezentările prevăzute de cadrul general de raportare financiară aplicabil;
 - (b) Prezentările din situațiile financiare nu sunt prezentate în conformitate cu cadrul general de raportare financiară aplicabil; sau
 - (c) Situațiile financiare nu oferă prezentările necesare în vederea obținerii unei prezentări fidele.

Natura incapacității de a obține probe de audit suficiente și adecvate

[a se vedea punctul 6 litera (b)]

- A8. Incapacitatea auditorului de a obține probe de audit suficiente și adecvate (se mai face referire la aceasta și ca la limitarea domeniului de aplicare al auditului) poate apărea datorită:
- (a) Circumstanțelor în afara controlului entității,
 - (b) Circumstanțelor aferente naturii sau plasării în timp a activității auditorului; sau
 - (c) Limitărilor impuse de conducere.
- A9. O incapacitate de a efectua o procedură specifică nu constituie o limitare a domeniului de aplicare al auditului atunci când auditorul poate obține probe de audit suficiente și adecvate prin efectuarea de proceduri alternative. În cazul în care acest lucru nu este posibil, cerințele de la punctele 7 litera (b) și 10 se aplică corespunzător. Limitările impuse de conducere ar putea avea alte implicații asupra auditului, de exemplu asupra evaluării de către auditor a riscurilor de fraudă și a considerării continuării misiunii.
- A10. Exemplele de circumstanțe în afara controlului entității includ atunci când:
- (a) Înregistrările contabile ale entității au fost distruse.
 - (b) Înregistrările contabile ale unei componente semnificative au fost sechestrate pe perioadă nedefinită de către autoritățile guvernamentale.
- A11. Exemplele de circumstanțe aferente naturii sau plasării în timp a activității auditorului includ atunci când:
- Este prevăzut ca entitatea să utilizeze metoda contabilă a punerii în echivalență pentru o entitate asociată, și auditorul nu are capacitatea de a obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la informațiile financiare ale celei din urmă în vederea evaluării dacă metoda punerii în echivalență a fost aplicată corespunzător.
 - Plasarea în timp a numirii auditorului este de așa natură încât auditorul nu are capacitatea de a observa inventarierea stocurilor fizice.
 - Auditorul stabilește că efectuarea doar a procedurilor de fond nu este suficientă, dar controalele entității nu sunt eficace.
- A12. Exemplele de incapacitate de a obține probe de audit suficiente și adecvate care apar în urma limitării domeniului de aplicare al auditului impusă de conducere includ atunci când:
- Conducerea împiedică auditorul să observe inventarierea stocurilor fizice.
 - Conducerea împiedică auditorul să solicite confirmări externe pentru soldurile specifice ale conturilor.

Consecința unei incapacități de a obține probe de audit suficiente și adecvate datorită unei limitări impuse de conducere după ce auditorul a acceptat misiunea [a se vedea punctele 13 litera (b) – 14]

- A13. Posibilitatea de retragere din audit poate depinde de stadiul de finalizare a misiunii în momentul în care conducerea impune limitarea domeniului de aplicare. Dacă auditorul este pe punctul de a finaliza auditul, auditorul poate decide să finalizeze auditul în măsura posibilă, să se declare în imposibilitatea de exprimare a unei opinii și să explice limitarea domeniului de aplicare în paragraful Bazei pentru imposibilitatea exprimării opiniei înainte de retragere.
- A14. În anumite circumstanțe, este probabil ca retragerea din audit să nu fie posibilă dacă se prevede prin lege sau reglementări ca auditorul să continue misiunea de audit. Acesta poate fi cazul unui auditor care este numit pentru auditarea situațiilor financiare ale entităților din sectorul public. Acesta poate fi cazul și în jurisdicții în care auditorul este numit pentru a audita situații financiare care acoperă o anumită perioadă de timp, sau este numit pentru o anumită perioadă de timp și i se interzice retragerea înainte de finalizarea auditului situațiilor financiare respective sau retragerea înainte de sfârșitul perioadei. De asemenea, auditorul poate considera necesară includerea unui paragraf explicativ în raportul auditorului⁶.
- A15. Atunci când auditorul concluzionează că retragerea din audit este necesară din cauza limitării domeniului de aplicare, este posibil să existe o cerință profesională, legală sau de reglementare care să prevadă ca auditorul să comunice aspectele cu privire la retragerea din misiune organelor de reglementare sau proprietarilor entității.

Alte considerații cu privire la o opinie contrară sau la imposibilitatea exprimării unei opinii (a se vedea punctul 15)

- A16. Cele ce urmează sunt exemple de circumstanțe de raportare care nu ar contrazice imposibilitatea exprimării unei opinii sau opinia contrară a auditorului:
- Exprimarea unei opinii nemodificate asupra situațiilor financiare întocmite sub un cadru general de raportare financiară dat și, în cadrul aceluiași raport, exprimarea unei opinii contrare cu privire la aceleași situații financiare sub incidența unui cadru general de raportare financiară diferit⁷.
 - Imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la rezultatele operați-

⁶ ISA 706, „Paragrafele de Observații și Paragrafele Explicative din raportul auditorului independent”, punctul A5

⁷ Vezi punctul A32 din ISA 700 pentru o descriere a acestei circumstanțe.

unilor și la fluxurile de trezorerie, acolo unde este relevant, și o opinie nemodificată cu privire la poziția financiară (vezi ISA 510⁸). În acest caz, auditorul nu s-a aflat în imposibilitatea exprimării unei opinii asupra situațiilor financiare luate per ansamblu.

Forma și conținutul raportului auditorului atunci când opinia este modificată

Paragraful Baza pentru modificare [a se vedea punctele 16-17, 19, 21]

- A17. Consecvența din raportul auditorului ajută la încurajarea înțelegerii utilizatorilor și la identificarea circumstanțelor neobișnuite atunci când acestea apar. În acest sens, deși este posibil ca uniformitatea formulării unei opinii modificate și a descrierii bazei pentru modificare să nu fie posibile, consecvența atât în formă, cât și în conținut a raportului auditorului este dezirabilă.
- A18. Un exemplu al efectelor financiare ale denaturărilor semnificative pe care auditorul le poate descrie în paragraful baza pentru modificare din raportul auditorului este cuantificarea efectelor asupra impozitului pe venit, a venitului înainte de impozitare, a venitului net și a capitalurilor proprii dacă stocurile sunt supraevaluate.
- A19. Prezentarea informațiilor omise în paragraful baza pentru modificare nu ar fi practicabilă dacă:
 - (a) Prezentările nu au fost întocmite de conducere sau prezentările nu sunt deja disponibile în alt mod auditorului; sau
 - (b) În raționamentul auditorului, prezentările nu ar fi nejustificat de voluminoase în relație cu raportul auditorului.
- A20. O opinie contrară sau imposibilitatea exprimării unei opinii care au legătură cu un aspect specific descris în paragraful baza pentru opinia cu rezerve nu justifică omiterea unei descrieri a altor aspecte identificate care altminteri ar fi necesitat o modificare a opiniei auditorului. În astfel de cazuri, prezentarea unor astfel de alte aspecte cu care auditorul este la curent ar putea fi relevante pentru utilizatorii situațiilor financiare.

Paragraful opiniei (a se vedea punctele 22-23)

- A21. Includerea titlului acestui paragraf clarifică pentru utilizator faptul ca opinia auditorului este modificată și indică tipul modificării.
- A22. Atunci când auditorul exprimă o opinie cu rezerve, nu ar fi adecvată utilizarea de fraze precum „cu următoarea explicație” sau „sub rezerva” în paragraful opiniei, deoarece acestea nu sunt suficient de clare sau puternice.

Rapoarte ale auditorului ilustrative

⁸ ISA 510, „Misiuni de audit inițiale - solduri inițiale”, punctul 10

- A23. Ilustrațiile 1 și 2 din Anexă conțin rapoarte ale auditorilor cu opinie cu rezerve, respectiv opinie contrară, având în vedere faptul că situațiile financiare sunt denaturate semnificativ.
- A24. Ilustrația 3 din Anexă conține un raport al auditorului cu o opinie cu rezerve având în vedere că auditorul se află în incapacitatea de a obține probe de audit suficiente și adecvate. Ilustrația 4 conține o imposibilitate de exprimare a opiniei datorită unei incapacități de a obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la un element individual din situația financiară. Ilustrația 5 conține o imposibilitate de exprimare a opiniei datorată unei incapacități de a obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la elemente multiple ale situațiilor financiare. În fiecare din cele două cazuri din urmă, efectele posibile asupra situațiilor financiare ale incapacității sunt atât semnificative, cât și omniprezente.

Comunicarea cu persoanele însărcinate cu guvernanta (a se vedea punctul 28)

- A25. Comunicarea cu persoanele însărcinate cu guvernanta cu privire la circumstanțele care conduc la o modificare așteptată a opiniei auditorului și la formularea propusă a modificării permite:
- (a) Auditorului să notifice persoanele însărcinate cu guvernanta cu privire la modificarea(ările) intenționată(e) și la motivele (sau circumstanțele) modificării(ărilor);
 - (b) Auditorului să solicite acordul persoanelor însărcinate cu guvernanta cu privire la faptele aferente aspectului(lor) care dă (dau) naștere la modificarea(ările) așteptată(e), sau să confirme ca atare aspectele care fac obiectul dezacordului cu conducerea; sau
 - (c) Persoanelor însărcinate cu guvernanta să aibă oportunitatea, acolo unde este adecvat, de a oferi auditorului mai multe informații și explicații cu privire la aspectul(ele) care dă (dau) naștere modificării(ilor) așteptate.

Anexă

(a se vedea punctele A23-24)

Ilustrații privind rapoarte ale auditorului cu modificări ale opiniei

- Ilustrația 1: Un raport al auditorului care conține o opinie cu rezerve datorită unei denaturări semnificative a situațiilor financiare.
- Ilustrația 2: Un raport al auditorului care conține o opinie contrară datorită unei denaturări semnificative a situațiilor financiare.
- Ilustrația 3: Un raport al auditorului care conține o opinie cu rezerve datorită incapacității auditorului de a obține probe de audit suficiente și adecvate.
- Ilustrația 4: Un raport al auditorului care conține o imposibilitate de exprimare a opiniei datorită incapacității auditorului de a obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la un element individual din situațiile financiare.
- Ilustrația 5: Un raport al auditorului care conține o imposibilitate de exprimare a opiniei datorită incapacității auditorului de a obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la mai multe elemente din situațiile financiare.

Ilustrația 1:

Circumstanțele includ următoarele:

- **Auditul unui set complet de situații financiare cu scop general întocmit de conducerea entității în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară**
- **Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210⁹**
- **Stocurile sunt denaturate. Denaturarea este considerată a fi semnificativă pentru situațiile financiare, dar nu omniprezentă.**
- **În completare la auditul situațiilor financiare, auditorul are și alte responsabilități de raportare prevăzute de legea națională.**

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

[Destinatarul corespunzător]

Raport asupra situațiilor financiare¹⁰

Am auditat situațiile financiare ale societății ABC, anexate, care cuprind bilanțul la data de 31 decembrie 20XI, și contul de profit și pierdere, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxului de trezorerie pentru anul care s-a încheiat, precum și un rezumat al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative.

Responsabilitatea conducerii¹¹ pentru situațiile financiare

Conducerea este responsabilă cu întocmirea și prezentarea fidelă a prezentelor situații financiare în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară¹² și cu controlul intern, astfel cum conducerea consideră că este necesar pentru a permite întocmirea situațiilor financiare care nu conțin denaturări semnificative, fie din cauza unei fraude, fie a unei erori.

Responsabilitatea auditorului

Responsabilitatea noastră este de a exprima o opinie cu privire la prezentele situații financiare bazată pe auditul efectuat. Am desfășurat auditul în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit. Standardele respective prevăd conformitatea

⁹ ISA 210, „Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit”

¹⁰ Subtitlul „Raport asupra situațiilor financiare” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu „Raport asupra altor cerințe legale și de reglementare” nu este aplicabil.

¹¹ Sau alt termen corespunzător contextului cadrului legal într-o anumită jurisdicție.

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

cu cerințele de etică și planificarea și efectuarea auditului în vederea obținerii unei asigurări rezonabile că situațiile financiare nu au denaturări semnificative.

Un audit implică efectuarea de proceduri în vederea obținerii de probe de audit cu privire la sumele și prezentările din situațiile financiare. Procedurile selectate depind de raționamentul auditorului, incluzând evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, cauzată fie de fraudă, fie de eroare. În efectuarea evaluărilor riscurilor respective, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea și prezentarea fidelă¹³ a situațiilor financiare ale entității pentru a putea concepe proceduri de audit adecvate circumstanțelor, însă nu în scopul exprimării unei opinii cu privire la eficacitatea controlului intern¹⁴ al entității. De asemenea, un audit include evaluarea gradului de adecvare a politicilor contabile utilizate și a caracterului rezonabil al estimărilor contabile efectuate de conducere, precum și evaluarea prezentării generale a situațiilor financiare.

Considerăm că probele de audit obținute sunt suficiente și adecvate pentru a oferi o bază pentru opinia de audit cu rezerve.

Baza pentru opinia cu rezerve

Stocurile companiei sunt înregistrate în bilanț 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 îndepărtare de Standardele Internaționale de Raportare Financiară. Înregistrările societății 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 până la valoarea realizabilă netă. În acest sens, costul vânzărilor ar fi crescut cu xxx, iar impozitul pe venit, venitul net și capitalurile proprii ale acționarilor ar fi fost reduse cu xxx, xxx și respectiv xxx.

Opinia cu rezerve

În opinia noastră, cu excepția efectelor aspectelor descrise în paragraful Bazei

¹³ În cazul notei de subsol 12, se poate formula astfel: „În efectuarea evaluărilor riscurilor respective, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea situațiilor financiare ale entității care oferă o imagine corectă și fidelă în vederea conceperii de proceduri de audit adecvate circumstanțelor, însă nu în scopul exprimării unei opinii cu privire la eficacitatea controlului intern”.

¹⁴ În circumstanțele în care auditorul are și responsabilitatea de a exprima o opinie cu privire la eficacitatea controlului intern în paralel cu auditul situațiilor financiare, propoziția va fi formulată după cum urmează: „În efectuarea evaluărilor riscurilor respective, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea și prezentarea fidelă a situațiilor financiare ale entității în vederea conceperii de proceduri de audit adecvate circumstanțelor”. În cazul notei de subsol 12, se poate formula astfel: „În efectuarea evaluărilor riscurilor respective, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea situațiilor financiare ale entității care oferă o imagine corectă și fidelă în vedere conceperii de proceduri de audit adecvate circumstanțelor”.

pentru opinia cu rezerve, situațiile financiare prezintă fidel, din toate punctele de vedere semnificative, (sau oferă o imagine corectă și fidelă cu privire la) poziția financiară a societății ABC la data de 31 decembrie, 20XI, și (la) performanța financiară și fluxurile de trezorerie ale anului care s-a încheiat, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară.

Raport asupra altor cerințe legale sau de reglementare

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

[Semnătura auditorului]

[Data raportului auditorului]

[Adresa auditorului]

Ilustrația 2:

Circumstanțele includ următoarele:

- **Auditul situațiilor financiare cu scop general consolidate întocmite de conducerea societății mamă în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară.**
- **Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210.**
- **Situațiile financiare sunt denaturate semnificativ din cauza neconsolidării unei filiale. Denaturarea semnificativă este considerată a fi omniprezentă în situațiile financiare. Efectele denaturării asupra situațiilor financiare nu au fost stabilite deoarece nu s-a putut realiza acest lucru.**
- **În completare la auditul situațiilor financiare consolidate, auditorul are și alte responsabilități de raportare prevăzute de legea națională.**

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

[Destinatarul corespunzător]

Raport asupra situațiilor financiare consolidate¹⁵

Am auditat situațiile financiare consolidate ale societății ABC și ale filialelor aces-

¹⁵ Subtitlul „Raport asupra situațiilor financiare consolidate” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu „Raport asupra altor cerințe legale și de reglementare” nu este aplicabil.

teia, anexate, care cuprind bilanțul consolidat la data de 31 decembrie 20XI și contul de profit și pierdere consolidat, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxului de trezorerie pentru anul care s-a încheiat, precum și un rezumat al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative.

Responsabilitatea conducerii¹⁶ pentru situațiile financiare consolidate

Conducerea este responsabilă cu întocmirea și prezentarea fidelă a prezentelor situații financiare consolidate în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară¹⁷ și cu controlul intern, astfel cum conducerea consideră că este necesar pentru a permite întocmirea situațiilor financiare consolidate care nu conțin denaturări semnificative, fie din cauza unei fraude, fie a unei erori.

Responsabilitatea auditorului

Responsabilitatea noastră este de a exprima o opinie cu privire la prezentele situații financiare consolidate bazată pe auditul efectuat. Am desfășurat auditul în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit. Standardele respective prevăd conformitatea cu cerințele de etică și planificarea și efectuarea auditului în vederea obținerii unei asigurări rezonabile că situațiile financiare consolidate nu au denaturări semnificative.

Un audit implică efectuarea de proceduri în vederea obținerii de probe de audit cu privire la sumele și prezentările din situațiile financiare consolidate. Procedurile selectate depind de raționamentul auditorului, incluzând evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă a situațiilor financiare consolidate, cauzată fie de fraudă, fie de eroare. În efectuarea evaluărilor riscurilor respective, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea și prezentarea fidelă¹⁸ a situațiilor financiare consolidate ale entității pentru a putea concepe proceduri de audit adecvate circumstanțelor, însă nu în scopul exprimării unei opinii cu privire la eficacitatea controlului intern¹⁹ al entității. De asemenea, un audit include evalua-

¹⁶ Sau alt termen corespunzător contextului cadrului legal într-o anumită jurisdicție.

¹⁷ Atunci când responsabilitatea conducerii este de a întocmi situațiile financiare consolidate care oferă o imagine corectă și fidelă, această frază poate fi formulată: „Conducerea este responsabilă cu întocmirea situațiilor financiare consolidate care oferă o imagine corectă și fidelă în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, și cu...”

¹⁸ În cazul notei de subsol 17, se poate formula astfel: „În efectuarea evaluărilor riscurilor respective, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea situațiilor financiare consolidate ale entității care oferă o imagine corectă și fidelă în vederea conceperii de proceduri de audit adecvate circumstanțelor, însă nu în scopul exprimării unei opinii cu privire la eficacitatea controlului intern”.

¹⁹ În circumstanțele în care auditorul are și responsabilitatea de a exprima o opinie cu privire la eficacitatea controlului intern în paralel cu auditul situațiilor financiare consolidate, propoziția va fi formulată după cum urmează: „În efectuarea evaluărilor riscurilor respective, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea și prezentarea fidelă a situațiilor financiare

rea gradului de adecvare a politicilor contabile utilizate și a caracterului rezonabil al estimărilor contabile efectuate de conducere, precum și evaluarea prezentării generale a situațiilor financiare consolidate.

Considerăm că probele de audit obținute sunt suficiente și adecvate pentru a oferi o bază pentru opinia de audit contrară.

Baza pentru opinia contrară

Așa cum este explicat la Nota X, societatea nu a consolidat situațiile financiare ale filialei XYZ pe care societatea a achiziționat-o în cursul anului 20XI deoarece nu a putut constata valorile juste ale anumitor active și datorii semnificative ale filialei la data achiziției. Prin urmare această investiție este contabilizată pe baza costului. 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. Efectele neconsolidării asupra situațiilor financiare consolidate nu au fost stabilite.

Opinia contrară

În opinia noastră, datorită semnificației aspectului discutat în paragraful Bazei pentru opinia contrară, situațiile financiare consolidate nu prezintă fidel (sau nu oferă o imagine corectă și fidelă cu privire la) poziția financiară a societății ABC și a filialelor acesteia la 31 decembrie 20XI, și (la) performanța lor financiară și fluxurile lor de trezorerie pentru anul încheiat, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară.

Raport asupra altor cerințe legale și de reglementare

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

[Semnătura auditorului]

[Data raportului auditorului]

[Adresa auditorului]

consolidate ale entității în vederea conceperii de proceduri de audit adecvate circumstanțelor”. În cazul notei de subsol 17, se poate formula astfel: „În efectuarea evaluărilor riscurilor respective, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea situațiilor financiare consolidate ale entității care oferă o imagine corectă și fidelă în vederea conceperii de proceduri de audit adecvate circumstanțelor”.

Ilustrația 3:

Circumstanțele includ următoarele:

- **Auditul unui set complet de situații financiare cu scop general întocmite de conducerea entității în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară**
- **Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210**
- **Auditorul nu a fost capabil să obțină probe de audit suficiente și adecvate cu privire la o investiție într-o societate afiliată străină. Posibilele efecte ale incapacității de a obține probe de audit suficiente și adecvate sunt considerate a fi semnificative pentru situațiile financiare, dar nu omniprezente.**
- **În completare la auditul situațiilor financiare, auditorul are și alte responsabilități de raportare prevăzute de legea națională.**

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

[Destinatarul corespunzător]

Raport asupra situațiilor financiare²⁰

Am auditat situațiile financiare ale societății ABC, anexate, care cuprind bilanțul la data de 31 decembrie 20XI și contul de profit și pierdere, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxului de trezorerie pentru anul care s-a încheiat, precum și un rezumat al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative.

Responsabilitatea conducerii²¹ pentru situațiile financiare

Conducerea este responsabilă cu întocmirea și prezentarea fidelă a prezentelor situații financiare în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară²² și cu controlul intern, astfel cum conducerea consideră că este necesar pentru a permite întocmirea situațiilor financiare care nu conțin denaturări semnificative, fie din cauza unei fraude, fie a unei erori.

Responsabilitatea auditorului

²⁰ Subtitlul „Raport asupra situațiilor financiare” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu „Raport asupra altor cerințe legale și de reglementare” nu este aplicabil.

²¹ Sau alt termen corespunzător contextului cadrului legal într-o anumită jurisdicție.

²² Atunci când responsabilitatea conducerii este de a întocmi situațiile financiare care oferă o imagine corectă și fidelă, această frază poate fi formulată: „Conducerea este responsabilă cu întocmirea situațiilor financiare care oferă o imagine corectă și fidelă în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară și cu....”

Responsabilitatea noastră este de a exprima o opinie cu privire la prezentele situații financiare bazată pe auditul efectuat. Am desfășurat auditul în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit. Standardele respective prevăd conformitatea cu cerințele de etică și planificarea și efectuarea auditului în vederea obținerii unei asigurări rezonabile că situațiile financiare nu au denaturări semnificative.

Un audit implică efectuarea de proceduri în vederea obținerii de probe de audit cu privire la sumele și prezentările din situațiile financiare. Procedurile selectate depind de raționamentul auditorului, incluzând evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, cauzată fie de fraudă, fie de eroare. În efectuarea evaluărilor riscurilor respective, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea și prezentarea fidelă²³ a situațiilor financiare ale entității pentru a putea concepe proceduri de audit adecvate circumstanțelor, însă nu în scopul exprimării unei opinii cu privire la eficacitatea controlului intern²⁴ al entității. De asemenea, un audit include evaluarea gradului de adecvare a politicilor contabile utilizate și a caracterului rezonabil al estimărilor contabile efectuate de conducere, precum și evaluarea prezentării generale a situațiilor financiare.

Considerăm că probele de audit obținute sunt suficiente și adecvate pentru a oferi o bază pentru opinia de audit cu rezerve.

Baza pentru opinia cu rezerve

Investiția societății ABC în societatea XYZ, un asociat străin achiziționat pe parcursul anului și justificat prin metoda punerii în echivalență, este înregistrată cu xxx în bilanț la 31 decembrie 20XI, iar ponderea deținută de ABC din venitul net al XYZ de xxx este inclusă în venitul ABC pentru anul încheiat. Nu am putut să obținem probe de audit suficiente și adecvate cu privire la valoarea contabilă a investiției ABC în XYZ la 31 decembrie 20XI și cu privire la ponderea deținută de ABC din venitul net al XYZ pentru anul respectiv deoarece ne-a fost restricționat

²³ În cazul notei de subsol 22, se poate formula astfel: „În efectuarea evaluărilor riscurilor respective, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea situațiilor financiare ale entității care oferă o imagine corectă și fidelă în vederea conceperii de proceduri de audit adecvate circumstanțelor, însă nu în scopul exprimării unei opinii cu privire la eficacitatea controlului intern”.

²⁴ În circumstanțele în care auditorul are și responsabilitatea de a exprima o opinie cu privire la eficacitatea controlului intern în paralel cu auditul situațiilor financiare, propoziția va fi formulată după cum urmează: „În efectuarea evaluărilor riscurilor respective, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea și prezentarea fidelă a situațiilor financiare ale entității în vederea conceperii de proceduri de audit adecvate circumstanțelor”. În cazul notei de subsol 22, se poate formula astfel: „În efectuarea evaluărilor riscurilor respective, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea situațiilor financiare ale entității care oferă o imagine corectă și fidelă în vederea conceperii de proceduri de audit adecvate circumstanțelor”.

accesul la informațiile financiare, la conducerea și la auditorii XYZ. În consecință, nu am putut să stabilim dacă sunt necesare ajustări ale sumelor respective.

Opinie cu rezerve

În opinia noastră, cu excepția efectelor posibile ale aspectului descris în paragraful Bazei pentru opinia cu rezerve, situațiile financiare prezintă fidel, din toate punctele de vedere semnificative (sau oferă o imagine corectă și fidelă cu privire la) poziția financiară a societății ABC la 31 decembrie 20XI, și (la) performanța financiară și fluxurile de trezorerie pentru anul încheiat, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară.

Raport asupra altor cerințe legale sau de reglementare

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

[Semnătura auditorului]

[Data raportului auditorului]

[Adresa auditorului]

Ilustrația 4:

Circumstanțele includ următoarele:

- **Auditul unui set complet de situații financiare cu scop general întocmite de conducerea entității în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară**
- **Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210**
- **Auditorul nu a fost capabil să obțină probe de audit suficiente și adecvate cu privire la un element individual din situațiile financiare. Prin urmare, auditorul nu a fost capabil să obțină probe de audit suficiente și adecvate cu privire la informațiile financiare aferente unei investiții într-o asocierie în participație care reprezintă mai mult de 90% din activul net al societății. Posibilele efecte ale acestei incapacități de a obține probe de audit suficiente și adecvate sunt considerate a fi atât semnificative cât și omniprezente pentru situațiile financiare.**
- **În completare la auditul situațiilor financiare, auditorul are și alte responsabilități de raportare prevăzute de legea națională.**

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

[Destinatarul corespunzător]

Raport asupra situațiilor financiare²⁵

Am fost contractați să audităm situațiile financiare ale societății ABC, anexate, care cuprind bilanțul la data de 31 decembrie 20XI și contul de profit și pierdere, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxului de trezorerie pentru anul care s-a încheiat, precum și un rezumat al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative.

Responsabilitatea conducerii²⁶ pentru situațiile financiare

Conducerea este responsabilă cu întocmirea și prezentarea fidelă a prezentelor situații financiare în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară²⁷ și cu controlul intern, astfel cum conducerea consideră că este necesar

²⁵ Subtitlul „Raport asupra situațiilor financiare” nu este necesar în circumstanțele în care cel deal doilea subtitlu „Raport asupra altor cerințe legale și de reglementare” nu este aplicabil.

²⁶ Sau alt termen corespunzător contextului cadrului legal într-o anumită jurisdicție.

²⁷ Atunci când responsabilitatea conducerii este de a întocmi situațiile financiare care oferă o imagine corectă și fidelă, propoziția poate fi formulată astfel: „Conducerea este responsabilă cu întocmirea situațiilor financiare care oferă o imagine corectă și fidelă în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară și cu....”

pentru a permite întocmirea situațiilor financiare care nu conțin denaturări semnificative, fie din cauza unei fraude, fie a unei erori.

Responsabilitatea auditorului

Responsabilitatea noastră este de a exprima o opinie cu privire la prezentele situații financiare bazată pe efectuarea auditului în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit. Cu toate acestea, din cauza aspectului descris în paragraful Bazei pentru imposibilitatea exprimării unei opinii, nu am avut capacitatea de a obține probe de audit suficiente și adecvate pentru a oferi o bază pentru opinia de audit.

Baza pentru imposibilitatea exprimării unei opinii

Investiția societății în asocierea în participație, societatea XYZ (statul X) este înregistrată la valoarea de xxx în bilanțul societății, ceea ce reprezintă mai mult de 90% din activul net al societății la 31 decembrie 20XI. Nu am avut acces la conducerea și la auditorii societății XYZ, și nici la documentația de audit a auditorilor societății XYZ. Drept rezultat, nu am putut stabili dacă sunt necesare ajustări cu privire la partea societății ABC din activele XYZ pe care le controlează în comun, la partea ei din datoriile XYZ de care este responsabilă în comun, la partea din veniturile și cheltuielile XYZ pentru anul respectiv, și la elementele care constituie situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxului de trezorerie.

Imposibilitatea exprimării unei opinii

Din cauza semnificației aspectelor descrise în paragraful Bazei pentru imposibilitatea exprimării unei opinii, nu am putut obține probe de audit suficiente și adecvate pentru a oferi o bază pentru o opinie de audit. În acest sens, nu exprimăm nicio opinie cu privire la situațiile financiare.

Raport asupra altor cerințe legale sau de reglementare

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

[Semnătura auditorului]

[Data raportului auditorului]

[Adresa auditorului]

Ilustrația 5:

Circumstanțele includ următoarele:

- **Auditul unui set complet de situații financiare cu scop general întocmite de conducerea entității în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară**
- **Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210**
- **Auditorul nu a fost capabil să obțină probe de audit suficiente și adecvate cu privire la mai multe elemente din situațiile financiare. Prin urmare, auditorul nu a fost capabil să obțină probe de audit cu privire la stocurile și conturile de creanțe ale entității. Posibilele efecte ale acestei incapacități de obține probe de audit suficiente și adecvate sunt considerate a fi atât semnificative cât și omniprezente pentru situațiile financiare.**
- **În completare la auditul situațiilor financiare, auditorul are și alte responsabilități de raportare prevăzute de legea națională.**

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

[Destinatarul corespunzător]

Raport asupra situațiilor financiare²⁸

Am fost contractați să audităm situațiile financiare ale societății ABC, anexate, care cuprind bilanțul la data de 31 decembrie 20XI și contul de profit și pierdere, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxului de trezorerie pentru anul care s-a încheiat, precum și un rezumat al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative.

Responsabilitatea conducerii²⁹ pentru situațiile financiare

Conducerea este responsabilă cu întocmirea și prezentarea fidelă a prezentelor situații financiare în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară³⁰ și cu controlul intern, astfel cum conducerea consideră că este necesar pentru a permite întocmirea situațiilor financiare care nu conțin denaturări semni-

²⁸ Subtitlul „Raport asupra situațiilor financiare” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu „Raport asupra altor cerințe legale și de reglementare” nu este aplicabil.

²⁹ Sau alt termen corespunzător contextului cadrului legal într-o anumită jurisdicție.

³⁰ Atunci când responsabilitatea conducerii este de a întocmi situațiile financiare care oferă o imagine corectă și fidelă, propoziția poate fi formulată astfel: „Conducerea este responsabilă cu întocmirea situațiilor financiare care oferă o imagine corectă și fidelă în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară și cu...”

ficative, fie din cauza unei fraude, fie a unei erori.

Responsabilitatea auditorului

Responsabilitatea noastră este de a exprima o opinie cu privire la prezentele situații financiare bazată pe efectuarea auditului în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit. Cu toate acestea, din cauza aspectului descris în paragraful Bazei pentru imposibilitatea exprimării unei opinii, nu am avut capacitatea de a obține probe de audit suficiente și adecvate pentru a oferi o bază pentru opinia de audit.

Bază pentru imposibilitatea exprimării unei opinii

Nu am fost numiți în calitate de auditori ai societății decât ulterior datei de 31 decembrie 20XI și, prin urmare, nu am asistat la inventarierea stocurilor fizice de la început și sfârșit de an. Nu am putut să obținem informații satisfăcătoare prin mijloace alternative cu privire la cantitățile stocurilor deținute la 31 decembrie 20X0 și 20XI care sunt declarate în bilanț la xxx, respectiv la xxx. În completare, introducerea unui nou sistem de evidență pentru conturi de creanțe computerizat în septembrie 20XI a avut drept rezultat un număr mare de erori în conturile de creanțe. La data raportului nostru de audit, conducerea se afla în continuare în proces de rectificare a deficiențelor sistemului și de corectare a erorilor. Nu am putut confirma sau verifica prin mijloace alternative conturile de creanțe incluse în bilanț cu o valoare totală de xxx la 31 decembrie 20XI. Drept rezultat al acestor aspecte, nu am putut stabili dacă este posibil să fi fost necesare ajustări cu privire la stocurile înregistrate sau neînregistrate și la conturile de creanțe, și la elementele care constituie contul de profit și pierdere, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxului de trezorerie.

Imposibilitatea exprimării unei opinii

Din cauza semnificației aspectelor descrise în paragraful Bazei pentru imposibilitatea exprimării unei opinii, nu am putut obține probe de audit suficiente și adecvate pentru a oferi o bază pentru o opinie de audit. În acest sens, nu exprimăm nicio opinie cu privire la situațiile financiare.

Raport asupra altor cerințe legale sau de reglementare

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

[Semnătura auditorului]

[Data raportului auditorului]

[Adresa auditorului]

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 706

PARAGRAFELE DE OBSERVAȚII ȘI PARAGRAFELE EXPLICATIVE DIN RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele
cu începere de la sau ulterior datei de 15 decembrie 2009)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA	1 - 2
Data intrării în vigoare	3
Obiectiv	4
Definiții	5
Cerințe	
Paragrafele de Observații din raportul auditorului	6-7
Paragrafele Explicative din raportul auditorului	8
Comunicarea cu persoanele însărcinate cu guvernarea	9
Aplicare și alte materiale explicative	
Paragrafele de Observații din raportul auditorului	A1-A4
Paragrafele Explicative din raportul auditorului	A5-A11
Comunicarea cu persoanele însărcinate cu guvernarea	A12
Anexa 1: Lista ISA-urilor care conțin cerințe referitoare la Paragrafele de Observații	
Anexa 2: Lista ISA-urilor care conțin cerințe referitoare la Paragrafele Explicative	
Anexa 3: Exemplu de raport al auditorului care include un Paragraf de Observații	

Standardul Internațional de Audit (ISA) 706 „Paragrafele de Observații și Paragrafele Explicative din raportul auditorului independent” trebuie citit în paralel cu ISA 200, „Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit”.

Introducere

Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează comunicările adiționale din raportul auditorului atunci când auditorul consideră că este necesar:
 - (a) Să atragă atenția utilizatorilor asupra unui aspect sau aspecte prezentate sau descrise în situațiile financiare care sunt atât de importante, încât sunt fundamentale pentru înțelegerea de către utilizatori a situațiilor financiare; sau
 - (b) Să atragă atenția asupra oricărui aspect sau aspecte, altele decât cele prezentate sau descrise în situațiile financiare care sunt relevante pentru înțelegerea de către utilizatori a auditului, a responsabilităților auditorului sau a raportului auditorului.
2. Anexele 1 și 2 identifică ISA-urile care conțin cerințe specifice pentru auditor de a include Paragrafele de Observații sau Paragrafele Explicative în raportul auditorului. În acele situații, se aplică cerințele din prezentul ISA cu privire la forma și plasarea acestui tip de paragrafe.

Data intrării în vigoare

3. Prezentul ISA se aplică pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele cu începere de la și ulterior datei de 15 decembrie 2009.

Obiectiv

4. Obiectivul auditorului, după ce și-a format o opinie asupra situațiilor financiare, și când potrivit raționamentului auditorului este necesar să acționeze astfel, este de a atrage atenția utilizatorilor prin intermediul unei comunicări adiționale din raportul auditorului, asupra:
 - (a) Unui aspect, care deși a fost prezentat sau descris adecvat în situațiile financiare, este atât de important încât este fundamental pentru înțelegerea de către utilizatori a situațiilor financiare; sau
 - (b) Oricărui alt aspect, după caz, care este relevant pentru înțelegerea de către utilizatori a auditului, a responsabilităților auditorului sau a raportului auditorului.

Definiții

5. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au semnificațiile atribuite mai jos:
 - (a) Paragraf de Observații – Un paragraf inclus în raportul auditorului care face referire la un aspect prezentat sau descris, în mod adecvat, în situ-

atiile financiare care, potrivit raționamentului auditorului, este atât de important încât este fundamental pentru înțelegerea situațiilor financiare de către utilizatori

- (b) Paragraf Explicativ – Un paragraf inclus în raportul auditorului care face referire la un aspect, altul decât cele prezentate sau descrise în situațiile financiare, care, potrivit raționamentului auditorului, este relevant pentru înțelegerea de către utilizatori a auditului, a responsabilităților auditorului sau a raportului auditorului.

Cerințe

Paragrafele de Observații din raportul auditorului

- 6. Dacă auditorul consideră necesar să atragă atenția utilizatorilor asupra unui aspect prezentat sau descris în situațiile financiare care, potrivit raționamentului auditorului, este atât de important încât este fundamental pentru înțelegerea de către utilizatori a situațiilor financiare, auditorul trebuie să includă un Paragraf de Observații în raportul auditorului, cu condiția ca auditorul să fi obținut suficiente probe adecvate de audit din care să reiasă că aspectul nu este denaturat, în mod semnificativ, în situațiile financiare. Un astfel de paragraf trebuie să facă referire exclusiv la informațiile prezentate sau descrise în situațiile financiare (a se vedea punctele A1-A2)
- 7. Atunci când auditorul include un Paragraf de Observații în raportul auditorului, auditorul trebuie:
 - (a) Să îl includă imediat după Paragraful în care este exprimată Opinia din raportul auditorului;
 - (b) Să utilizeze titlul „Observații”, sau alt titlu adecvat;
 - (c) Să includă în paragraf o referire clară la aspectul care este subliniat și să precizeze unde se pot găsi, în situațiile financiare, descrieri relevante care descriu aspectul din toate punctele de vedere; și
 - (d) Să indice faptul că opinia auditorului nu este modificată din perspectiva aspectului subliniat (a se vedea punctele A3-A4).

Paragrafele Explicative din raportul auditorului

- 8. Dacă auditorul consideră necesar să comunice un aspect, altul decât cele care sunt prezentate sau descrise în situațiile financiare care, potrivit raționamentului auditorului, este relevant pentru înțelegerea de către utilizatori a auditului, a responsabilităților auditorului sau a raportului auditorului și care nu este interzis prin lege sau reglementări, auditorul trebuie să facă acest lucru într-un paragraf din raportul auditorului, cu titlul „Alte Aspecte”, sau cu un alt titlu adecvat. Auditorul trebuie să includă acest paragraf

imediat după Paragraful în care este exprimată Opinia și după orice Paragraf de Observații, sau în altă parte din raportul auditorului, dacă conținutul Paragrafului Explicativ este relevant pentru secțiunea „Alte Responsabilități de Raportare”. (a se vedea punctele A5-A11)

Comunicarea cu persoanele însărcinate cu guvernanta

9. Dacă auditorul estimează că va include un Paragraf de Observații sau un Paragraf Explicativ în raportul auditorului, auditorul trebuie să comunice persoanelor însărcinate cu guvernanta această posibilitate și propunerea de formulare a acestui paragraf. (a se vedea punctul A12)

Aplicare și alte materiale explicative

Paragrafele de Observații din raportul auditorului

Circumstanțele în care un Paragraf de Observații poate fi necesar (a se vedea punctul 6)

- A1. Exemple de circumstanțe în care auditorul poate considera necesar să includă un Paragraf de Observații sunt următoarele:
 - nesiguranță cu privire la deznodământul viitor al unui litigiu sau a unei acțiuni de reglementare excepțional(e).
 - Aplicarea anticipată (când acest fapt este permis) a unui nou standard contabil (de exemplu, un nou Standard Internațional de Raportare Financiară) care are un efect omniprezent asupra situațiilor financiare înainte de data intrării sale în vigoare.
 - catastrofă majoră care a avut sau continuă să aibă un efect semnificativ asupra poziției financiare a entității.
- A2. O utilizare extensivă a Paragrafelor de Observații diminuează eficacitatea comunicării auditorului pe marginea acestor aspecte. Mai mult, a include mai multe informații într-un Paragraf de Observații decât sunt prezentate sau descrise în situațiile financiare poate implica faptul că aspectul nu a fost prezentat sau descris adecvat; în consecință, punctul 6 limitează utilizarea unui Paragraf de Observații la aspectele prezentate sau descrise în situațiile financiare.

Includerea unui Paragraf de Observații în raportul auditorului (a se vedea punctul 7)

- A3. Includerea unui Paragraf de Observații în raportul auditorului nu afectează

opinia auditorului. Un Paragraf de Observații nu reprezintă un substitut pentru niciuna din următoarele:

- (a) Exprimarea de către auditor a unei opinii modificate sau a unei opinii contrare, sau imposibilitatea exprimării unei opinii, atunci când aceasta este prevăzută de circumstanțele unei misiuni specifice de audit (a se vedea ISA 705¹); sau
- (b) Prezentările din situațiile financiare, pe care conducerea trebuie să le facă, potrivit cadrului general de raportare financiară aplicabil.

A4. Raportul ilustrativ din Anexa 3 include un Paragraf de Observații dintr-un raport al auditorului care conține o opinie calificată.

Paragrafele Explicative din raportul auditorului (a se vedea punctul 8)

Circumstanțele în care un Paragraf Explicativ poate fi necesar

Relevant pentru înțelegerea de către utilizatori a auditului

- A5. În puținele circumstanțe în care auditorul nu se poate retrage din cadrul unei misiuni, chiar dacă efectul posibil al inabilității de a obține suficiente probe adecvate de audit, din cauza unei limitări a domeniului de aplicare a auditului impusă de către conducere, este omniprezent², auditorul poate considera necesar să includă un Paragraf Explicativ în raportul auditorului pentru a explica de ce nu poate auditorul să se retragă din cadrul misiunii.

Relevant pentru înțelegerea de către utilizatori a responsabilităților auditorului sau a raportului auditorului

- A6. Legislația, reglementările sau practicile general acceptate dintr-o jurisdicție pot prevedea sau îi pot permite auditorului să facă referire la aspecte care oferă explicații suplimentare ale responsabilităților auditorului în cadrul auditului situațiilor financiare sau ale raportului auditorului cu privire la acestea. Acolo unde este relevant, unul sau mai multe subtitluri pot fi utilizate pentru a descrie conținutul unui Paragraf Explicativ.
- A7. Un Paragraf Explicativ nu tratează circumstanțele în care auditorul are alte responsabilități de raportare suplimentare responsabilității auditorului prevăzute în ISA-uri, de a raporta cu privire la situațiile financiare (a se vedea secțiunea „Alte responsabilități de raportare” din ISA 700³) sau cazurile în care auditorului i s-a cerut să analizeze și să raporteze cu privire la proceduri specifice suplimentare sau să exprime o opinie asupra unor aspecte specifice.

¹ ISA 705, „Modificările opiniei raportului auditorului independent”

² A se vedea punctele 13 litera (b) subpunctul (ii) din ISA 705 pentru o discuție a acestei circumstanțe.

³ ISA 700, „Formularea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare”, pctele. 38-39

Raportarea asupra a mai mult de un set de situații financiare

- A8. O entitate poate întocmi un set de situații financiare în conformitate cu un cadru cu scop general (de ex. cadrul general național) și un alt set de situații financiare în conformitate cu un alt cadru cu scop general (de ex. Standardele Internaționale de Raportare Financiară) și poate angaja auditorul pentru a raporta asupra ambelor seturi de situații financiare. Dacă auditorul a determinat că cele două cadre sunt acceptabile în circumstanțele respective, auditorul poate include un Paragraf Explicativ în raportul auditorului, cu referire la faptul că celălalt set de situații financiare a fost întocmit de aceeași entitate în conformitate cu un alt cadru cu scop general și auditorul a emis un raport asupra acelor situații financiare.

Restricția aferentă distribuției sau utilizării raportului auditorului

- A9. Situațiile financiare întocmite cu scop special pot fi întocmite în conformitate cu un cadru cu scop general, deoarece utilizatorii vizați au determinat că acele situații financiare cu scop special corespund nevoilor lor de informații financiare. Cum raportul auditorului este destinat utilizatorilor vizați, auditorul poate considera necesar, în acest tip de circumstanțe, să includă un Paragraf Explicativ, care să precizeze că raportul auditorului este destinat exclusiv utilizatorilor vizați și nu trebuie distribuit sau utilizat de alte părți.

Includerea unui Paragraf Explicativ în raportul auditorului

- A10. Conținutul unui Paragraf Explicativ reflectă, în mod clar, că nu se prevede prezentarea sau descrierea acestui aspect suplimentar în situațiile financiare. Un Paragraf Explicativ nu include informații pe care auditorului îi este interzis să le prezinte, prin lege, reglementări sau alte standarde profesionale, de exemplu, standarde etice referitoare la confidențialitatea informațiilor. Un Paragraf Explicativ nu include nici informațiile care trebuie furnizate de către conducere.
- A11. Plasarea unui Paragraf Explicativ depinde de natura informației care va fi comunicată. Atunci când un Paragraf Explicativ este inclus pentru a atrage atenția utilizatorilor asupra unui aspect relevant pentru a înțelege auditul situațiilor financiare, paragraful este inserat imediat după Paragraful în care este exprimată Opinia și după orice Paragraf de Observații. Atunci când un Paragraf Explicativ este inclus pentru a atrage atenția utilizatorilor asupra unui aspect referitor la Alte responsabilități de raportare abordate de auditor în raport, paragraful poate fi inclus în secțiunea cu subtitlul „Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare”. În mod alternativ, atunci

când este relevant pentru toate responsabilitățile auditorului sau pentru înțelegerea de către utilizatori a raportului auditorului, un Paragraf Explicativ poate fi inserat ca o secțiune separată, care succede Raportul cu privire la situațiile financiare și Raportul cu privire la alte cerințe legale și de reglementare.

Comunicarea cu persoanele însărcinate cu guvernanta (a se vedea punctul 9)

- A12. Acest tip de comunicare le permite persoanelor însărcinate cu guvernanta să cunoască natura oricăror aspecte specifice pe care auditorul intenționează să le sublinieze în raportul auditorului, și le oferă oportunitatea de a obține clarificări suplimentare din partea auditorului, dacă este necesar. Atunci când includerea unui Paragraf Explicativ cu privire la un aspect specific din raportul auditorului se repetă la fiecare misiune succesivă, auditorul poate determina că nu este necesar să repete comunicarea în cadrul fiecărei misiuni.

Anexa 1

(a se vedea punctul. 2)

Lista ISA-urilor care conțin cerințe referitoare la Paragrafele de Observații

Prezenta anexă identifică punctele din alte ISA-uri în vigoare pentru auditul situațiilor financiare pentru perioadele cu începere de la data de 15 Decembrie 2009 care prevăd ca auditorul să includă un Paragraf de Observații în raportul auditorului, în anumite circumstanțe. Lista nu reprezintă un substitut pentru luarea în considerare a cerințelor și aplicațiilor aferente sau pentru alte materiale explicative din ISA-uri.

- ISA 210, „Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit” – punctul (19) litera b
- ISA 560, „Evenimente ulterioare” – punctele 12 litera (b) și 16
- ISA 570, „Principiul continuității activității” – punctul 19
- ISA 800, „Considerente speciale - Auditul situațiilor financiare întocmit în conformitate cu cadrele generale cu scop special” – punctul 14

Anexa 2

(a se vedea punctul 2)

Lista ISA-urilor care conțin cerințe referitoare la Paragrafele Explicative

Prezenta anexă identifică punctele din alte ISA-uri care se aplică pentru auditul situațiilor financiare pentru perioadele cu începere de la data de 15 Decembrie 2009 care prevăd ca auditorul să includă un Paragraf Explicativ în raportul auditorului, în anumite circumstanțe. Lista nu reprezintă un substitut pentru luarea în considerare a cerințelor și aplicațiilor aferente sau pentru alte materiale explicative din ISA-uri.

- ISA 560, „Evenimente ulterioare” – punctele 12 litera (b) și 16
- ISA 710, „Informații comparative – Cifre corespondente și situații financiare comparative” – punctele 13-14, 16-17 și 19
- ISA 720, „Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații din documentele care conțin situații financiare auditate” – punctul 10 litera (a)

Anexa 3

(a se vedea punctul A4)

Exemplu de raport al auditorului care include un Paragraf de Observații

Circumstanțele includ următoarele:

- **Auditul unui set complet de situații financiare cu scop general întocmite de conducerea entității în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară**
- **Termenele misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210⁴.**
- **Există o incertitudine referitoare la un aspect legat de un litigiu excepțional în curs.**
- **Abatere de la cadrul general de raportare financiară aplicabil, ce a avut drept rezultat o opinie calificată.**
- **Pe lângă auditul situațiilor financiare, auditorul are alte responsabilități de raportare, prevăzute de legislația locală.**

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

[Destinatarul adecvat]

Raport cu privire la situațiile financiare⁵

Am auditat situațiile financiare însoțitoare ale companiei ABC, care cuprind bilanțul la data de 31 decembrie 20X1, contul de profit și pierdere, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie pentru anul care s-a încheiat la acea dată și un sumar al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative.

Responsabilitatea conducerii⁶ pentru situațiile financiare

Conducerea este responsabilă pentru întocmirea și prezentarea fidelă a acestor situații financiare în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară,⁷ și pentru acel control intern, pe care conducerea îl consideră necesar

⁴ ISA 210, „Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit”.

⁵ Subtitlul „Raport cu privire la situațiile financiare” nu este necesar în condițiile în care cel de-al doilea subtitlu „Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare” nu este aplicabil.

⁶ Sau alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal din jurisdicția specifică.

⁷ Atunci când responsabilitatea conducerii este de a întocmi situații financiare care să ofere o imagine corectă și fidelă, se poate formula: „Conducerea este responsabilă pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare care oferă o prezentare corectă și fidelă în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, și pentru acel ...”

pentru a permite întocmirea de situații financiare lipsite de orice denaturare semnificativă, cauzată fie de fraudă fie de eroare.

Responsabilitatea auditorului

Responsabilitatea noastră este de a exprima o opinie cu privire la aceste situații financiare, pe baza auditului nostru. Ne-am desfășurat auditul în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit. Aceste standarde cer conformitatea cu cerințele etice și planificarea și desfășurarea auditului pentru a obține o asigurare rezonabilă asupra faptului că situațiile financiare sunt lipsite de orice denaturare semnificativă.

Un audit implică efectuarea de proceduri pentru a obține probe de audit despre valorile și prezentările din situațiile financiare. Procedurile selectate depind de raționamentul auditorului, inclusiv de evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, cauzată fie de fraudă fie de eroare. În realizarea acelor evaluări ale riscului, auditorul consideră controlul intern relevant pentru întocmirea și prezentarea⁸ fidelă de către entitate a situațiilor financiare, în vederea conceperii de proceduri de audit adecvate circumstanțelor, dar nu cu scopul de a exprima o opinie asupra eficacității controlului intern⁹ al entității. Un audit include, de asemenea, evaluarea nivelului de adecvare al politicilor contabile utilizate și caracterul rațional al estimărilor contabile efectuate de către conducere, precum și evaluarea prezentării generale a situațiilor financiare.

Considerăm că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza baza pentru o opinie de audit calificată.

Baza pentru o opinie calificată

Titlurile de valori tranzacționabile pe termen scurt ale companiei sunt înregistrate în bilanț la xxx. Conducerea nu a recunoscut aceste titluri la prețul pieței, ci la cost, ceea ce constituie o abatere de la Standardele Internaționale de Raportare Financiară. Registrele companiei ilustrează că dacă titlurile de valori ar fi fost recunoscute

⁸ În cazul notei de subsol 7, această propoziție poate fi formulată: „În realizarea acelor evaluări ale riscului, auditorul consideră controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate a situațiilor financiare care conferă o imagine corectă și fidelă în vederea conceperii de proceduri de audit adecvate circumstanțelor, dar nu în scopul exprimării unei opinii asupra eficacității controlului intern al entității.”

⁹ În circumstanțele în care auditorul are, de asemenea, responsabilitatea de a exprima o opinie asupra eficacității controlului intern, în paralel cu auditul situațiilor financiare, această propoziție ar fi formulată după cum urmează: „În realizarea acelor evaluări ale riscului, auditorul consideră controlul intern relevant pentru întocmirea și prezentarea fidelă de către entitate a situațiilor financiare, în vederea conceperii de proceduri de audit adecvate circumstanțelor.” În cazul notei de subsol 7, se poate formula: „În realizarea acelor evaluări ale riscului, auditorul consideră controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate a situațiilor financiare, care conferă o imagine corectă și fidelă, în vederea conceperii de proceduri de audit care sunt adecvate circumstanțelor.”

de către companie la prețul pieței, compania ar fi înregistrat o pierdere nerealizată de xxx în contul de profit și pierdere al acelui an. Valoarea contabilă a titlurilor de valori din bilanț ar fi fost redusă cu aceeași valoare la 31 decembrie 20X1, iar impozitul pe profit, profitul net și capitalurile proprii ale acționarilor ar fi fost reduce cu xxx, xxx și respectiv xxx.

Opinia calificată

În opinia noastră, cu excepția efectelor aspectului descris la punctul privind Baza pentru o opinie calificată, situațiile financiare prezintă în mod fidel, sub toate aspectele semnificative (sau prezintă o imagine corectă și fidelă a) poziția(ei) financiară(e) a companiei ABC la 31 decembrie 20X1 și (a) performanța(ei) sa(sale) financiară(e), fluxurile(lor) sale de trezorerie pentru anul care s-a încheiat la acea dată, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară.

Observații

Atragem atenția asupra Notei X la situațiile financiare care descrie incertitudinea¹⁰ cu privire la deznodământul procesului înaintat împotriva companiei de către Compania XYZ. Opinia noastră nu este calificată în legătură cu acest aspect.

Raportul cu privire la alte cerințe legale și de reglementare

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

[Semnătura auditorului]

[Data raportului auditorului]

[Adresa auditorului]

¹⁰ Pentru a sublinia incertitudinea, auditorul utilizează aceeași terminologie care este utilizată în nota la situațiile financiare.

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 710

INFORMAȚII COMPARATIVE – CIFRE CORESPONDENTE ȘI SITUAȚII FINANCIARE COMPARATIVE

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele cu începere de la sau ulterior datei de 15 decembrie 2009)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA	1
Natura informațiilor comparative	2-3
Data intrării în vigoare	4
Obiective	5
Definiții	6
Cerințe	
Proceduri de audit	7-9
Raportul de audit	10-19
Aplicare și alte materiale explicative	
Proceduri de audit	A1
Raportul de audit	A2-A11
Anexă: Exemple de Raport de audit	

Standardul Internațional de Audit (ISA) 710, „Informații comparative - Cifre corespondente și situații financiare comparative” trebuie citit în paralel cu ISA 200, „Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit”.

Introducere

Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitatea auditorului în legătură cu informațiile comparative în auditul unor situații financiare. Atunci când situațiile financiare ale perioadelor precedente au fost auditate de auditorul precedent sau nu au fost auditate, cerințele și îndrumările din ISA 510¹ referitoare la soldurile inițiale se aplică de asemenea.

Natura informațiilor comparative

2. Natura informațiilor comparative care sunt prezentate în situațiile financiare ale unei entități depinde de cerințele cadrului general de raportare financiară aplicabil. Există două abordări vaste diferite privitor la responsabilitățile de raportare ale auditorului în legătură cu asemenea informații comparative: cifre corespondente și situații financiare comparative. Abordarea care trebuie adoptată este adesea prevăzută de lege sau regulamente dar poate fi și specificată în termenii misiunii.
3. Diferențele esențiale între cele două abordări din punctul de vedere al raportului de audit sunt:
 - (a) Pentru cifre corespondente opinia auditorului cu privire la situațiile financiare se referă doar la perioada curentă; în timp ce
 - (b) Pentru situații financiare comparative opinia auditorului se referă la fiecare perioadă pentru care s-au prezentat situații financiare.Prezentul ISA abordează distinct cerințele de raportare ale auditorului pentru fiecare abordare.

Data intrării în vigoare

4. Prezentul ISA se aplică pentru auditul situațiilor financiare pentru perioade începând cu sau ulterior datei de 15 decembrie 2009.

Obiective

5. Obiectivele auditorului sunt:
 - (a) Să obțină probe de audit suficiente și adecvate care să ateste că informațiile comparative incluse în situațiile financiare au fost prezentate, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cerințele privind informațiile comparative din cadrul general de raportare financiară aplicabil; și
 - (b) Să raporteze în conformitate cu responsabilitățile de raportare ale auditorului.

¹ ISA 510 „Misiuni de audit inițiale - solduri inițiale”

Definiții

6. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au semnificațiile atribuite mai jos:
- (a) Informații comparative – Sumele și prezentările incluse în situațiile financiare în legătură cu una sau mai multe perioade precedente, în conformitate cu cadrul general de raportare financiară aplicabil.
 - (b) Cifre corespondente – Informații comparative în cadrul cărora sumele și celelalte prezentări pentru perioada precedentă sunt incluse ca o parte integrantă a situațiilor financiare pentru perioada curentă și se intenționează a fi citite doar în legătură cu sumele și celelalte prezentări legate de perioada curentă (numite „cifrele perioadei curente”). Gradul de detaliu prezentat în sumele și prezentările corespondente este dictat în principal de relevanța lor față de cifrele perioadei curente.
 - (c) Situații financiare comparative – Informații comparative în care sumele și celelalte prezentări pentru perioada precedentă sunt incluse pentru a fi comparate cu situațiile financiare ale perioadei curente dar, dacă sunt auditate, sunt menționate în opinia auditorului. Gradul de detaliu al informației incluse în acele situații financiare comparative este comparabil cu cel al situațiilor financiare pentru perioada curentă.
- Pentru scopurile acestui ISA, referirile la „perioada precedentă” trebuie interpretate ca „perioade precedente” acolo unde informațiile comparative includ sume și prezentări pentru mai mult decât o perioadă.

Cerințe

Proceduri de audit

7. Auditorul va determina dacă situațiile financiare includ informațiile comparative solicitate de cadrul general de raportare financiară aplicabil și dacă aceste informații au fost clasate în mod corespunzător. În acest scop, auditorul va evalua dacă:
- (a) Informațiile comparative sunt în concordanță cu sumele și celelalte prezentări din perioada precedentă, sau, acolo unde este cazul, dacă au fost rectificate; și
 - (b) Politicile contabile reflectate în informațiile comparative sunt în concordanță cu cele aplicate în perioada curentă, sau, dacă au existat modificări în politicile contabile, dacă acele modificări au fost justificate în mod corect și prezentate în mod adecvat.
8. Dacă auditorul descoperă o posibilă denaturare semnificativă în informațiile comparative în timpul efectuării auditului perioadei curente, auditorul va

efectua toate procedurile de audit adiționale necesare în circumstanțele date pentru a obține suficiente probe de audit adecvate pentru a determina dacă există o denaturare semnificativă. Dacă auditorul a auditat situațiile financiare ale perioadei precedente, acesta va respecta de asemenea cerințele relevante ale ISA 560². Dacă situațiile financiare pentru perioada precedentă sunt corectate, auditorul va trebui să determine dacă informațiile comparative sunt conforme cu situațiile financiare corectate.

9. Conform cerințelor ISA 580³ auditorul va cere o declarație scrisă pentru toate perioadele amintite în opinia sa. Auditorul va mai obține și o declarație scrisă specifică referitoare la orice rectificare efectuată pentru a corecta o denaturare semnificativă a situațiilor financiare din perioada precedentă care afectează informațiile comparative. (a se vedea punctul A1)

Raportul de audit

Cifre corespondente

10. Atunci când se prezintă cifre corespondente, opinia auditorului nu va face referire la acestea, exceptând situațiile descrise la punctele 11, 12 și 14. (a se vedea punctul A2)
11. Dacă raportul auditorului pentru perioada precedentă, așa cum a fost emis la acea dată, a inclus o opinie modificată, imposibilitatea exprimării unei opinii sau o opinie contrară și aspectul care a dat naștere la modificare este nerezolvat, auditorul își va modifica opinia cu privire la situațiile financiare ale perioadei curente. În paragraful Baza pentru modificare din raportul auditorului, auditorul:
 - (a) Va face referire atât la cifrele perioadei curente cât și la cifrele corespondente în descrierea aspectului care a dat naștere la modificare atunci când efectele sau posibilele efecte ale aspectului asupra cifrelor perioadei curente sunt semnificative; sau
 - (b) În alte cazuri, va explica faptul că opinia de audit a fost modificată datorită efectelor sau posibilelor efecte ale aspectelor nerezolvate asupra comparabilității între cifrele perioadei curente și cifrele corespondente. (a se vedea punctele A3-A5)
12. Dacă auditorul obține probe de audit care atestă că există denaturări semnificative în situațiile financiare ale perioadei precedente pentru care s-a emis anterior o opinie de audit nemodificată, iar cifrele corespondente nu au fost rectificate în mod corespunzător sau nu s-au făcut prezentări adecvate, auditorul va exprima o opinie modificată sau o opinie contrară în raportul

² ISA 560 “Evenimente ulterioare”, punctele 14-17

³ ISA 580 “Declarații scrise”, punctul 14.

său privind situațiile financiare ale perioadei curente, modificată în ceea ce privește cifrele corespondente incluse în acestea. (a se vedea punctul A6)

Situații financiare ale perioadei precedente auditate de un auditor precedent

13. Dacă situațiile financiare ale perioadei precedente au fost auditate de un auditor precedent, iar auditorului nu i se interzice prin lege sau un alt regulament să facă referire la raportul auditorului precedent în ceea ce privește cifrele corespondente și decide să facă acest lucru, auditorul va menționa într-un paragraf explicativ din raportul său :
 - (a) Faptul că situațiile financiare ale perioadei precedente au fost auditate de auditorul precedent;
 - (b) Tipul de opinie exprimată de auditorul precedent și, dacă opinia a fost modificată, motivele modificării; și
 - (c) Data aceluia raport. (a se vedea punctul A7)

Situații financiare ale perioadei precedente care nu au fost auditate

14. Dacă situațiile financiare ale perioadei precedente nu au fost auditate, auditorul va menționa într-un paragraf explicativ din raportul său faptul că cifrele corespondente nu au fost auditate. O asemenea afirmație însă nu îl exonerează pe auditor de cerința de a obține probe de audit suficiente și adecvate care să ateste că soldurile inițiale nu conțin denaturări care pot afecta în mod semnificativ situațiile financiare ale perioadei curente.⁴

Situații financiare comparative

15. Atunci când se prezintă situații financiare comparative, opinia auditorului se va referi la fiecare perioadă pentru care se prezintă situații financiare și asupra cărora se exprimă o opinie de audit. (a se vedea punctele A8-A9)
16. Atunci când se raportează cu privire la situațiile financiare ale perioadei precedente în corelație cu auditul perioadei curente, dacă opinia auditorului cu privire la situațiile financiare ale perioadei precedente diferă de opinia exprimată de auditor în trecut, auditorul va prezenta motivele substanțiale care stau la baza opiniei diferite într-un paragraf explicativ în conformitate cu ISA 706⁵. (a se vedea punctul A10)

Situații financiare ale perioadei precedente auditate de un auditor precedent

17. Dacă situațiile financiare ale perioadei precedente au fost auditate de un auditor precedent, în plus față de exprimarea unei opinii cu privire la situațiile financiare ale perioadei curente auditorul va menționa într-un paragraf explicativ:

⁴ ISA 510, punctul 6.

⁵ ISA 706 “Paragrafele de observații și paragrafele explicative din raportul auditorului independent”, punctul 8

- (a) Că situațiile financiare ale perioadei precedente au fost auditate de un auditor precedent;
 - (b) Tipul de opinie exprimată de auditorul precedent și, dacă opinia a fost modificată, motivele modificării; și
 - (c) Data acelui raport,
- exceptând situația în care raportul auditorului precedent cu privire la situațiile financiare ale perioadei precedente este emis din nou odată cu situațiile financiare.
18. Dacă auditorul concluzionează că există o denaturare semnificativă care afectează situațiile financiare din perioada precedentă, în legătură cu care auditorul precedent a raportat fără modificări, auditorul va comunica denaturarea la nivelul adecvat al conducerii și, exceptând situația în care toți cei însărcinați cu guvernanta sunt implicați în conducerea entității⁶, persoanelor însărcinate cu guvernanta și va solicita ca auditorul precedent să fie informat. Dacă situațiile financiare ale perioadei precedente sunt corectate și auditorul precedent este de acord să emită un nou raport de audit privind situațiile financiare ale perioadei precedente corectate, auditorul va raporta doar cu privire la perioada curentă (a se vedea punctul A11).

Situații financiare ale perioadei precedente care nu au fost auditate

19. Dacă situațiile financiare ale perioadei precedente nu au fost auditate, auditorul va menționa într-un paragraf explicativ faptul că situațiile financiare comparative nu sunt auditate. O asemenea afirmație totuși nu îl exonerează pe auditor de obligația de a obține probe de audit suficiente și adecvate care să ateste că soldurile inițiale nu conțin denaturări care ar putea afecta în mod semnificativ situațiile financiare ale perioadei curente.⁷

Aplicare și alte materiale explicative

Proceduri de audit

Declarații scrise (a se vedea punctul 9)

- A1. În cazul situațiilor financiare comparative, declarațiile scrise sunt necesare pentru toate perioadele la care se face referire în opinia auditorului deoarece conducerea trebuie să reafirme faptul că declarațiile scrise date anterior în legătură cu perioada anterioară sunt în continuare adecvate. În cazul cifrelor corespondente, declarațiile scrise sunt necesare numai pentru situațiile

⁶ ISA 260 “Comunicarea cu persoanele însărcinate cu guvernanta”, punctul 13

⁷ ISA 510, punctul 6.

financiare ale perioadei curente, ca urmare a faptului că opinia auditorului este exprimată asupra acelor situații financiare, care includ cifrele corespondente. Totuși auditorul va cere o declarație scrisă specifică referitoare la orice rectificare făcută în scopul corectării unei denaturări semnificative a situațiilor financiare din perioada precedentă care afectează informațiile comparative.

Raportul de audit

Cifre corespondente

Nicio referire în opinia auditorului (a se vedea punctul 10)

- A2. Opinia auditorului nu face referire la cifrele corespondente deoarece opinia auditorului se referă la situațiile financiare ale perioadei curente în totalitatea lor, inclusiv cifrele corespondente.

Modificare nesoluționată a opiniei din raportul auditorului privind perioada precedentă (a se vedea punctul 11)

- A3. Atunci când raportul auditorului privind perioada precedentă, așa cum a fost emis anterior, a inclus o opinie modificată, imposibilitatea exprimării unei opinii sau o opinie contrară și aspectul care a dat naștere la opinia modificată este rezolvat și justificat în mod corespunzător, sau prezentat în situațiile financiare în conformitate cu cadrul general de raportare financiară aplicabil, nu este nevoie ca opinia auditorului cu privire la perioada curentă să facă referire la modificarea anterioară.
- A4. Când opinia auditorului cu privire la perioada anterioară, așa cum a fost exprimată anterior, a fost modificată, aspectul nerezolvat care a dat naștere la modificare ar putea să nu fie relevant pentru cifrele din perioada curentă. Totuși, o opinie modificată, imposibilitatea exprimării unei opinii, sau o opinie contrară (după caz) ar putea fi necesară în cazul situațiilor financiare din perioada curentă datorită efectelor sau posibilelor efecte ale aspectului nerezolvat asupra comparabilității cifrelor curente cu cele corespondente.
- A5. Exemple ilustrative ale raportului auditorului în situația în care raportul auditorului pentru perioada precedentă a inclus o opinie modificată, iar aspectul care a dus la modificare nu este rezolvat, se regăsesc în Exemplele 1 și 2 ale Anexei.

Denaturare în situațiile financiare ale perioadei precedente (a se vedea punctul 12)

- A6. Atunci când situațiile financiare denaturate ale perioadei precedente nu au fost corectate și nu s-a emis un nou raport al auditorului, dar cifrele co-

respondente au fost rectificate în mod corect sau au fost făcute prezentări adecvate în situațiile financiare ale perioadei curente, raportul auditorului ar putea să includă un paragraf de observații care să descrie circumstanțele și acolo unde este relevant să facă referire la prezentări care descriu complet aspectul care se regăsește în situațiile financiare (a se vedea ISA 706).

Situații financiare ale perioadei precedente auditate de un auditor precedent (a se vedea punctul 13)

- A7. Un exemplu ilustrativ privind raportul auditorului în cazul în care situațiile financiare ale perioadei precedente au fost auditate de un auditor precedent, iar auditorului nu îi este interzis prin lege sau regulamente să facă referire la raportul auditorului precedent cu privire la cifrele corespondente, se regăsește în Exemplul 3 din Anexă.

Situații financiare comparative

Referințe în opinia auditorului (a se vedea punctul 15)

- A8. Datorită faptului că raportul auditorului cu privire la situațiile financiare comparative se aplică pentru situațiile financiare din fiecare dintre perioadele prezentate, auditorul va putea exprima o opinie modificată, o opinie contrară, va putea fi în imposibilitatea exprimării unei opinii sau să includă un paragraf de observații în legătură cu una sau mai multe perioade, în timp ce exprimă o opinie de audit diferită în legătură cu situațiile financiare ale celeilalte perioade.
- A9. Un exemplu ilustrativ de raport de audit pentru situația în care auditorului i se cere să raporteze atât cu privire la situațiile financiare din perioada curentă cât și cu privire la cele din perioada precedentă în corelație cu auditul anului curent, iar raportul din perioada precedentă includea o opinie modificată și aspectul care a dus la modificare nu este rezolvat, este inclus în Exemplul 4 din Anexă.

Opinie cu privire la situațiile financiare ale perioadei precedente diferită de opinia precedentă (a se vedea punctul 16)

- A10. Atunci când se raportează cu privire la situațiile financiare ale perioadei precedente în corelație cu auditul perioadei curente, opinia exprimată cu privire la situațiile financiare ale perioadei precedente poate fi diferită de opinia exprimată anterior dacă auditorul descoperă circumstanțe sau evenimente care afectează în mod semnificativ situațiile financiare ale unei perioade precedente în cursul desfășurării auditului perioadei curente. În anumite jurisdicții, auditorul ar putea avea responsabilități suplimentare de

raportare menite să prevină dependența în viitor de raportul emis anterior de auditor cu privire la situațiile financiare ale perioadei precedente.

Situații financiare ale perioadei precedente auditate de un auditor precedent (a se vedea punctul 18)

A11. Auditorul precedent ar putea fi în imposibilitate sau ar putea să nu dorească să emită un nou raport de audit cu privire la situațiile financiare ale perioadei precedente. Un paragraf explicativ al raportului auditorului ar putea indica faptul că auditorul precedent a raportat cu privire la situațiile financiare ale perioadei precedente înainte de corecții. În plus, dacă auditorul se angajează să auditeze și obține probe de audit suficiente și adecvate pentru a fi satisfăcut de gradul de corectitudine al corecției, raportul auditorului ar putea să mai includă și următorul paragraf:

Ca parte a auditului efectuat de noi cu privire la situațiile financiare pentru 20X2, am auditat și ajustările prezentate în Nota X care au fost efectuate pentru a corecta situațiile financiare pentru 20X1. În opinia noastră, asemenea ajustări sunt corecte și au fost aplicate corespunzător. Nu ne-am angajat să audităm, revizuim, sau să aplicăm orice procedură cu privire la situațiile financiare ale companiei pentru 20X1 exceptând ajustările, și în consecință nu vom exprima o opinie sau orice altă formă de asigurare cu privire la situațiile financiare pentru 20X1 luate ca întreg.

Exemple de rapoarte ale auditorului

Exemplul 1 – Cifre corespondente (a se vedea punctul A5)

Raport ilustrativ pentru circumstanțele descrise la punctul 11 litera (a), după cum urmează:

- *Raportul auditorului cu privire la perioada precedentă, așa cum a fost emis anterior, conținea o opinie modificată.*
- *Aspectul care a dat naștere la modificare este nerezolvat.*
- *Efectele sau posibilele efecte ale aspectului asupra cifrelor perioadei curente sunt semnificative și necesită o modificare a opiniei auditorului privind cifrele perioadei curente.*

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

[Destinatarul corespunzător]

Raport cu privire la situațiile financiare⁸

Am auditat situațiile financiare însoțitoare ale companiei ABC, care conțin bilanțul la 31 decembrie 20X1, contul de profit și pierdere, situația modificărilor capitalurilor proprii, situația fluxurilor de numerar pentru anul încheiat la acea dată, un sumar al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative.

Răspunderea conducerii⁹ pentru situațiile financiare

Conducerea este responsabilă pentru pregătirea și prezentarea fidelă a acestor situații financiare în concordanță cu Standardele internaționale de raportare financiară¹⁰ și pentru controlul intern pe care aceasta îl consideră necesar pentru a permite pregătirea de situații financiare care să nu conțină denaturări semnificative datorate fie fraudei, fie erorii.

Responsabilitatea auditorului

Responsabilitatea noastră este aceea de a exprima o opinie cu privire la aceste situații financiare pe baza auditului. Am efectuat auditul în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit. Acele standarde cer să respectăm cerințele de etică și

⁸ Subtitlul “Raport cu privire la situațiile financiare” nu este necesar în situațiile în care cel de-al doilea subtitlu “Raport privind alte dispoziții legale și de reglementare” nu este aplicabil.

⁹ Sau un alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal pentru acea jurisdicție.

¹⁰ Acolo unde responsabilitatea conducerii este aceea de a pregăti situații financiare care oferă o imagine corectă și fidelă, această frază poate fi formulată: “Conducerea este responsabilă pentru pregătirea situațiilor financiare care oferă o imagine corectă și fidelă în conformitate cu Standardele internaționale de raportare financiară și pentru...”

să planificăm și să efectuăm auditul pentru a obține o asigurare rezonabilă asupra faptului că situațiile financiare nu conțin denaturări semnificative.

Un audit implică efectuarea de proceduri necesare pentru a obține probe de audit legate de sumele și prezentările din situațiile financiare. Procedurile selectate depind de raționamentul auditorului, inclusiv evaluarea riscului de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, datorată fraudei sau erorii. În evaluarea acestor riscuri auditorul ia în considerare controlul intern relevant în pregătirea și prezentarea fidelă¹¹ a situațiilor financiare pentru a stabili proceduri de audit adecvate în circumstanțele date, dar nu în scopul exprimării unei opinii cu privire la eficacitatea controlului intern¹² al entității. Un audit include de asemenea și evaluarea gradului de adecvare al politicilor contabile folosite și a caracterului rezonabil al estimărilor contabile efectuate de conducere, ca și evaluarea prezentării situațiilor financiare în totalitatea lor.

Considerăm că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a oferi o bază pentru opinia noastră de audit modificată.

Bază pentru opinie modificată

Așa cum s-a discutat în Nota X la situațiile financiare, nu s-au înregistrat amortizări în situațiile financiare, lucru care constituie o abatere de la Standardele internaționale de raportare financiară. Acest fapt este rezultatul unei decizii a conducerii luate la începutul anului financiar precedent și care ne-a determinat să ne modificăm opinia de audit cu privire la situațiile financiare ale acelui an. Pe baza metodei liniare de amortizare și a unor procente anuale de 5% pentru clădiri și 20% pentru echipamente, pierderea anului ar trebui mărită cu xxx în 20X1 și xxx în 20X0, imobilizările corporale ar trebui reduse cu valoarea amortizării cumulate de xxx pentru 20X1 și xxx pentru 20X0, iar pierderea acumulată ar trebui mărită cu xxx în 20X1 și xxx în 20X0.

¹¹ În cazul notei de subsol 10, această frază poate fi formulată: “În evaluarea acelor riscuri, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru pregătirea situațiilor financiare ale entității care oferă o imagine corectă și fidelă necesară pentru a stabili proceduri de audit care sunt corecte în circumstanțele date, dar nu în scopul exprimării unei opinii cu privire la eficacitatea controlului intern al entității.”

¹² În situațiile în care auditorul are și responsabilitatea să exprime o opinie cu privire la eficacitatea controlului intern în corelație cu auditul situațiilor financiare, această propoziție ar trebui formulată astfel: „La evaluarea acelor riscuri auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru pregătirea și prezentarea fidelă a situațiilor financiare pentru a concepe proceduri de audit care sunt adecvate în circumstanțele date”. În cazul notei de subsol 10, această frază poate fi formulată: „În evaluarea acelor riscuri, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru pregătirea situațiilor financiare ale entității care oferă o imagine corectă și fidelă necesară pentru a concepe proceduri de audit care să corespundă circumstanțelor.”

Opinie modificată

În opinia noastră, exceptând efectele aspectului descrise în paragraful Bază pentru opinie modificată, situațiile financiare prezintă în mod fidel, sub toate aspectele semnificative (sau *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 sale de numerar pentru anul încheiat la acea dată, în conformitate cu Standardele internaționale de raportare financiară.

Raport privind alte dispoziții legale și de reglementare

[Forma și conținutul acestei secțiuni din raportul de audit vor varia în funcție de celelalte responsabilități de raportare ale auditorului.]

[Semnătura auditorului]

[Data raportului auditorului]

[Adresa auditorului]

Exemplul 2 – Cifre corespondente (a se vedea punctul A5)

Raport ilustrativ pentru circumstanțele descrise la punctul 11 litera (b), după cum urmează:

- **Raportul auditorului pentru perioada precedentă, așa cum a fost emis anterior, a inclus o opinie modificată.**
- **Aspectul care a dat naștere la modificare nu este rezolvat.**
- **Efectele sau posibilele efecte ale aspectului asupra cifrelor din perioada curentă nu sunt semnificative, dar necesită o modificare a opiniei auditorului datorită efectelor sau posibilelor efecte ale aspectului nerezolvat asupra comparabilității cifrelor din perioada curentă și a cifrelor corespondente.**

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

[Destinatarul corespunzător]

Raport privind situațiile financiare¹³

Am auditat situațiile financiare însoțitoare ale companiei ABC, care conțin bilanțul la 31 decembrie 20X1, contul de profit și pierdere, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de numerar pentru anul încheiat la acea dată și un sumar al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative.

Răspunderea conducerii¹⁴ pentru situațiile financiare

Conducerea este responsabilă pentru pregătirea și prezentarea fidelă a acestor situații financiare în conformitate cu Standardele internaționale de raportare financiară¹⁵ și pentru controlul intern pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite pregătirea situațiilor financiare fără denaturări semnificative, datorate fie fraudei, fie erorii.

Răspunderea auditorului

Responsabilitatea noastră este aceea de a exprima o opinie asupra acestor situații financiare în baza auditului. Am efectuat auditul în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit. Acele standarde cer să respectăm cerințele de etică și să

¹³ Subtitlul „Raport privind situațiile financiare” nu este necesar în cazurile în care cel de-al doilea subtitlu „Raport privind alte dispoziții legale și de reglementare” nu este aplicabil.

¹⁴ Sau un alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal din acea jurisdicție .

¹⁵ Acolo unde responsabilitatea conducerii este aceea de a pregăti situații financiare care oferă o imagine corectă și fidelă acest paragraf poate fi formulat astfel: “Conducerea este responsabilă pentru pregătirea situațiilor financiare care oferă o imagine corectă și fidelă în conformitate cu Standardele internaționale de raportare financiară și pentru ...”

planificăm și să efectuăm auditul pentru a obține o asigurare rezonabilă asupra faptului că situațiile financiare nu conțin denaturări semnificative.

Un audit presupune efectuarea de proceduri pentru a obține probe de audit privind sumele și prezentările din situațiile financiare. Procedurile selectate depind de judecata auditorului, inclusiv evaluarea riscului de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, datorată fraudei sau erorii.

În evaluarea acelor riscuri auditorul ia în considerare controlul intern relevant în pregătirea și prezentarea fidelă¹⁶ a situațiilor financiare ale entității pentru a crea proceduri de audit care sunt adecvate în circumstanțele date, dar nu în scopul de a exprima o opinie cu privire la eficacitatea controlului intern al entității¹⁷. Un audit include de asemenea și evaluarea gradului de adecvare al politicilor contabile folosite și a caracterului rezonabil al estimărilor contabile efectuate de conducere, ca și evaluarea prezentării situațiilor financiare în totalitatea lor.

Considerăm că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a oferi o bază pentru opinia noastră de audit modificată.

Baza pentru opinie modificată

Datorită faptului că am fost numiți auditori ai companiei ABC în cursul anului 20X0, nu am avut posibilitatea de a asista la numărarea fizică a stocurilor la începutul acelei perioade sau să obținem informații satisfăcătoare privind cantitățile stocurilor respective folosind metode alternative. Din moment ce stocurile inițiale afectează determinarea rezultatelor operațiunilor, nu am fost în măsură să determinăm dacă pentru 20X0 sunt necesare ajustări la rezultatul din exploatare și la rezultatul reportat inițial. Opinia noastră de audit cu privire la situațiile financiare pentru perioada încheiată la 31 decembrie 20X0 a fost modificată în consecință. Opinia noastră cu privire la situațiile financiare ale perioadei curente este și ea modificată ca urmare a posibilului efect al acestui aspect asupra gradului de comparabilitate a cifrelor din perioada curentă cu cifrele corespondente.

¹⁶ În cazul notei de subsol 15, această frază poate fi formulată astfel: “În evaluarea acelor riscuri, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru pregătirea situațiilor financiare ale entității care oferă o imagine corectă și fidelă necesară pentru a stabili proceduri de audit care sunt corecte în circumstanțele date, dar nu în scopul exprimării unei opinii cu privire la eficacitatea controlului intern al entității.”

¹⁷ În situațiile în care auditorul are și responsabilitatea să exprime o opinie cu privire la eficacitatea controlului intern în corelație cu auditul situațiilor financiare, această propoziție ar trebui formulată astfel: „La evaluarea acelor riscuri auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru pregătirea și prezentarea fidelă a situațiilor financiare pentru a concepe proceduri de audit care sunt adecvate în circumstanțele date”. În cazul notei de subsol 15 această frază poate fi formulată: „În evaluarea acelor riscuri, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru pregătirea situațiilor financiare ale entității care oferă o imagine corectă și fidelă, pentru a concepe proceduri de audit care să corespundă circumstanțelor.”

Opinie modificată

În opinia noastră, exceptând posibilele efecte ale aspectului descris în paragraful Baza pentru opinie modificată de mai sus asupra cifrelor corespondente, situațiile financiare prezintă în mod fidel, sub toate aspectele semnificative (sau *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 sale de numerar pentru anul încheiat la acea dată, în conformitate cu Standardele internaționale de raportare financiară.

Raport privind alte dispoziții legale și de reglementare

[Forma și conținutul acestei secțiuni din raportul de audit vor varia în funcție de natura celorlalte responsabilități de raportare ale auditorului.]

[Semnătura auditorului]

[Data raportului auditorului]

[Adresa auditorului]

Exemplul 3 – Cifre corespondente: (a se vedea punctul A7)

Raport ilustrativ pentru circumstanțele descrise la punctul 13, după cum urmează:

- Situațiile financiare ale perioadei precedente au fost auditate de auditorul precedent.
- Auditorului nu îi este interzis prin lege sau regulamente să facă referire la raportul de audit al auditorului precedent cu privire la cifrele corespondente și decide să facă acest lucru.

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

[Destinatarul corespunzător]

Raport privind situațiile financiare¹⁸

Am auditat situațiile financiare însoțitoare ale companiei ABC, care conțin bilanțul la 31 decembrie 20X1, contul de profit și pierdere, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de numerar pentru anul încheiat la acea dată și un sumar al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative.

Răspunderea conducerii¹⁹ pentru situațiile financiare

Conducerea este responsabilă pentru pregătirea și prezentarea fidelă a acestor situații financiare în conformitate cu Standardele internaționale de raportare financiară²⁰ și pentru controlul intern pe care îl consideră necesar pentru a permite pregătirea situațiilor financiare fără denaturări semnificative, fie ele datorate fraudei sau erorii.

Răspunderea auditorului

Responsabilitatea noastră este aceea de a exprima o opinie asupra acestor situații financiare în baza auditului. Am efectuat auditul în conformitate cu Standardele internaționale de audit. Acele standarde cer să respectăm cerințele de etică și să planificăm și să efectuăm auditul pentru a obține o asigurare rezonabilă asupra faptului că situațiile financiare nu conțin denaturări semnificative.

Un audit presupune efectuarea de proceduri pentru a obține probe de audit privind sumele și prezentările din situațiile financiare. Procedurile selectate depind de judecata auditorului, inclusiv evaluarea riscului de denaturare semnificativă a si-

¹⁸ Subtitlul „Raport privind situațiile financiare” nu este necesar în cazurile în care cel de-al doilea subtitlu „Raport privind alte dispoziții legale și de reglementare” nu este aplicabil.

¹⁹ Sau un alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal din acea jurisdicție.

²⁰ Acolo unde responsabilitatea conducerii este aceea de a pregăti situații financiare care oferă o imagine fidelă acest paragraf poate fi formulat astfel: “Conducerea este responsabilă pentru pregătirea situațiilor financiare care oferă o imagine corectă și fidelă în conformitate cu Standardele internaționale de raportare financiară, și pentru ...”

tuațiilor financiare, datorată fraudei sau erorii. În evaluarea acelor riscuri auditorul ia în considerare controlul intern relevant în pregătirea și prezentarea fidelă²¹ a situațiilor financiare ale entității pentru a crea proceduri de audit care sunt adecvate în circumstanțele date, dar nu în scopul de a exprima o opinie cu privire la eficacitatea controlului intern al entității²². Un audit include de asemenea și evaluarea gradului de adecvare al politicilor contabile folosite și a caracterului rezonabil al estimărilor contabile efectuate de conducere, ca și evaluarea prezentării situațiilor financiare în totalitatea lor.

Considerăm că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a oferi o bază pentru opinia noastră de audit.

Opinie

În opinia noastră situațiile financiare prezintă în mod fidel, sub toate aspectele semnificative (sau *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 sale de numerar pentru anul încheiat la acea dată în conformitate cu Standardele internaționale de raportare financiară.

Alte aspecte

Situațiile financiare ale companiei ABC pentru perioada încheiată la 31 decembrie 20X0 au fost auditate de alt auditor care a exprimat o opinie nemodificată asupra acelor situații la 31 martie 20X1.

Raport privind alte dispoziții legale și de reglementare

[Forma și conținutul acestei secțiuni din raportul de audit vor varia în funcție de natura celorlalte responsabilități de raportare ale auditorului.]

[Semnătura auditorului]

[Data raportului auditorului]

[Adresa auditorului]

²¹ În cazul notei de subsol 20, această frază poate fi formulată: „În evaluarea acelor riscuri, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru pregătirea situațiilor financiare ale entității care oferă o imagine corectă și fidelă pentru a stabili proceduri de audit care sunt corecte în circumstanțele date, dar nu în scopul exprimării unei opinii cu privire la eficacitatea controlului intern al entității.”

²² În situațiile în care auditorul are și responsabilitatea să exprime o opinie cu privire la eficacitatea controlului intern în corelație cu auditul situațiilor financiare, această propoziție ar trebui formulată astfel: „La evaluarea acelor riscuri auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru pregătirea și prezentarea fidelă a situațiilor financiare pentru a concepe proceduri de audit care sunt adecvate în circumstanțele date”. În cazul notei de subsol 20 această frază poate fi formulată astfel: „În evaluarea acelor riscuri, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru pregătirea situațiilor financiare ale entității care oferă o imagine corectă și fidelă pentru a concepe proceduri de audit care să corespundă circumstanțelor.”

Exemplul 4 – Situații financiare comparative: (a se vedea punctul A9)

Raport ilustrativ pentru circumstanțele descrise la punctul 15, după cum urmează:

- Auditorului i se cere să raporteze atât asupra situațiilor financiare din perioada curentă cât și asupra situațiilor financiare din perioada precedentă în corelație cu auditul anului curent.
- Raportul auditorului cu privire la perioada precedentă, așa cum a fost emis anterior, a inclus o opinie modificată.
- Aspectul care a dat naștere la modificare nu este rezolvat.
- Efectele sau posibilele efecte ale aspectului asupra cifrelor din perioada curentă sunt semnificative atât pentru situațiile financiare ale perioadei curente cât și pentru cele din perioada precedentă și necesită modificarea opiniei auditorului.

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

[Destinatarul corespunzător]

Raport privind situațiile financiare²³

Am auditat situațiile financiare însoțitoare ale companiei ABC, care conțin bilanțul la 31 decembrie 20X1 și 20X0, contul de profit și pierdere, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de numerar pentru anii încheiați la acele date și un sumar al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative.

Răspunderea conducerii²⁴ pentru situațiile financiare

Conducerea este responsabilă pentru pregătirea și prezentarea fidelă a acestor situații financiare în conformitate cu Standardele internaționale de raportare financiară²⁵ și pentru controlul intern pe care îl consideră necesar pentru a permite pregătirea situațiilor financiare fără denaturări semnificative datorate fraudei sau erorii.

Răspunderea auditorului

Responsabilitatea noastră este aceea de a exprima o opinie asupra acestor situații

²³ Subtitlul „Raport privind situațiile financiare” nu este necesar în cazurile în care cel de-al doilea subtitlu „Raport privind alte dispoziții legale și de reglementare” nu este aplicabil.

²⁴ Sau un alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal din acea jurisdicție.

²⁵ Acolo unde responsabilitatea conducerii este aceea de a pregăti situații financiare care oferă o imagine corectă și fidelă acest paragraf poate fi formulat astfel: “Conducerea este responsabilă pentru pregătirea situațiilor financiare care oferă o imagine corectă și fidelă în conformitate cu Standardele internaționale de raportare financiară, și pentru ...”

financiare în baza auditului. Am efectuat auditul în conformitate cu Standardele internaționale de audit. Acele standarde cer să respectăm cerințele de etică și să planificăm și să efectuăm auditul pentru a obține o asigurare rezonabilă asupra faptului că situațiile financiare nu conțin denaturări semnificative .

Un audit presupune efectuarea de proceduri pentru a obține probe de audit privind sumele și prezentările din situațiile financiare. Procedurile selectate depind de judecata auditorului, inclusiv evaluarea riscului de denaturare semnificativă a situațiilor financiare datorată fie fraudei, fie erorii. În evaluarea acelor riscuri auditorul ia în considerare controlul intern relevant în pregătirea și prezentarea fidelă²⁶ a situațiilor financiare ale entității pentru a crea proceduri de audit care sunt adecvate în circumstanțele date, dar nu în scopul de a exprima o opinie cu privire la eficacitatea controlului intern al entității²⁷. Un audit include de asemenea și evaluarea gradului de adecvare al politicilor contabile folosite și a caracterului rezonabil al estimărilor contabile efectuate de conducere, ca și evaluarea prezentării situațiilor financiare în totalitatea lor.

Considerăm că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a oferi o bază pentru opinia noastră de audit modificată.

Baza pentru opinie modificată

Așa cum s-a discutat în Nota X la situațiile financiare, nu s-au înregistrat amortizări în situațiile financiare, lucru care constituie o abatere de la Standardele internaționale de raportare financiară. Pe baza metodei liniare de amortizare și a unor procente anuale de 5% pentru clădiri și 20% pentru echipamente, pierderea anului ar trebui mărită cu xxx în 20X1 și xxx în 20X0, imobilizările corporale ar trebui reduse cu valoarea amortizării cumulate de xxx pentru 20X1 și xxx pentru 20X0, iar pierderea acumulată ar trebui mărită cu xxx în 20X1 și xxx în 20X0.

Opinie modificată

În opinia noastră, exceptând efectele aspectului descris în paragraful Bază pentru

²⁶ În cazul notei de subsol 25, această frază poate fi formulată astfel: “În evaluarea acelor riscuri, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru pregătirea situațiilor financiare ale entității care oferă o imagine corectă și fidelă pentru a stabili proceduri de audit care sunt corecte în circumstanțele date, dar nu în scopul exprimării unei opinii cu privire la eficacitatea controlului intern al entității.”

²⁷ În situațiile în care auditorul are și responsabilitatea să exprime o opinie cu privire la eficacitatea controlului intern în corelație cu auditul situațiilor financiare, această propoziție ar trebui formulată astfel: „La evaluarea acelor riscuri auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru pregătirea și prezentarea fidelă a situațiilor financiare pentru a concepe proceduri de audit care sunt adecvate în circumstanțele date”. În cazul notei de subsol 25, această frază poate fi formulată astfel: „În evaluarea acelor riscuri, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru pregătirea situațiilor financiare ale entității care oferă o imagine corectă și fidelă pentru a concepe proceduri de audit care să corespundă circumstanțelor.”

INFORMAȚII COMPARATIVE –
CIFRE CORESPONDENTE ȘI SITUAȚII
FINANCIARE COMPARATIVE

opinie modificată, situațiile financiare prezintă în mod fidel, sub toate aspectele semnificative (sau *oferă o imagine corectă și fidelă cu privire la*) poziția financiară a companiei ABC la 31 decembrie 20X1 și 20X0 și (*la*) performanța sa financiară și fluxurile sale de numerar pentru anii încheiați la acele date în conformitate cu Standardele internaționale de raportare financiară.

Raport privind alte dispoziții legale și de reglementare

[Forma și conținutul acestei secțiuni din raportul de audit vor varia în funcție de natura celorlalte responsabilități de raportare ale auditorului.]

[Semnătura auditorului]

[Data raportului auditorului]

[Adresa auditorului]

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 720
RESPONSABILITĂȚILE AUDITORULUI CU PRIVIRE
LA ALTE INFORMAȚII DIN DOCUMENTELE CARE
CONȚIN SITUAȚII FINANCIARE AUDITATE

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele
cu începere de la sau ulterior datei de 15 decembrie 2009)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA	1-2
Data intrării în vigoare	3
Obiectiv	4
Definiții	5
Cerințe	
Citirea altor informații	6-7
Inconsecvențe semnificative	8-13
Denaturări semnificative ale faptelor	14-16
Aplicare și alte materiale explicative	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA	A1-A2
Definirea termenului de alte informații	A3-A4
Citirea altor informații	A5
Inconsecvențe semnificative	A6-A9
Denaturări semnificative ale faptelor	A10-A11

Standardul Internațional de Audit (ISA) 720, „Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații din documentele care conțin situații financiare auditate” trebuie citit în paralel cu ISA 200, „Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit”.

Introducere

Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații din documentele care conțin situații financiare auditate și raportul auditorului cu privire la acestea. În absența oricărei cerințe distincte, în cazul circumstanțelor particulare ale misiunii, opinia auditorului nu acoperă alte informații, iar auditorul nu are nicio responsabilitate specifică de a determina dacă alte informații sunt sau nu declarate în mod corespunzător. Totuși, auditorul citește celelalte informații deoarece credibilitatea situațiilor financiare auditate poate fi subminată de inconsecvențele semnificative dintre situațiile financiare auditate și alte informații (a se vedea punctul A1).
2. În prezentul ISA „documentele care conțin situații financiare auditate” fac referire la rapoartele anuale (sau documente similare) emise către proprietari (sau părți interesate similare) care conțin situații financiare auditate și raportul auditorului cu privire la acestea. Prezentul ISA poate fi, de asemenea, aplicat, adaptat după cum este necesar în funcție de circumstanțe, altor documente care conțin situații financiare auditate, precum cele folosite în ofertele de titluri de valoare.¹ (a se vedea punctul A2).

Data intrării în vigoare

3. Prezentul ISA se aplică pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele cu început de la sau ulterior datei de 15 decembrie 2009.

Obiectiv

4. Obiectivul auditorului este de a răspunde în mod corespunzător atunci când documentele care conțin situații financiare auditate și raportul auditorului cu privire la acestea cuprind alte informații care ar putea submina credibilitatea acelor situații financiare și raportul auditorului.

Definiții

5. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au semnificațiile atribuite mai jos:
 - (a) Alte informații – Informații financiare și ne-financiare (altele decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea) care sunt incluse, prin lege, reglementări sau cutumă, într-un document care conține situații financiare auditate și raportul auditorului cu privire la acestea. (a se vedea punctele A3-A4)

¹ A se vedea ISA 200, „Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit”, punctul 2.

- (b) Inconsecvență – Alte informații care contrazic informațiile cuprinse în situațiile financiare auditate. O inconsecvență semnificativă poate pune la îndoială concluziile auditului care au rezultat din probele de audit obținute anterior și, posibil, referitoare la baza privind opinia auditorului asupra situațiilor financiare.
- (c) Denaturare a faptelor – Alte informații, ce nu au legătură cu aspectele care apar în situațiile financiare auditate, care sunt incorect declarate sau prezentate. O denaturare semnificativă a faptelor poate submina credibilitatea documentului care conține situațiile financiare auditate.

Cerințe

Citirea altor informații

- 6. Auditorul trebuie să citească celelalte informații pentru a identifica inconsecvențele semnificative, dacă există, cu situațiile financiare auditate.
- 7. Auditorul trebuie să ajungă la un acord cu conducerea sau cu persoanele însărcinate cu guvernanta pentru a obține celelalte informații anterior datei raportului auditorului. Dacă nu este posibilă obținerea tuturor acestor alte informații anterior datei raportului auditorului, auditorul trebuie să citească acest tip de alte informații cât mai curând posibil. (a se vedea punctul A5).

Inconsecvențe semnificative

- 8. Dacă, la citirea celorlaltor informații, auditorul identifică o inconsecvență semnificativă, auditorul trebuie să determine dacă situațiile financiare auditate sau celelalte informații trebuie revizuite.

Inconsecvențe semnificative identificate în alte informații obținute anterior datei raportului auditorului

- 9. Dacă este necesară revizuirea situațiilor financiare auditate, iar conducerea refuză să realizeze revizuirea, auditorul trebuie să modifice opinia din raportul auditorului, în conformitate cu ISA 705².
- 10. Dacă este necesară revizuirea celorlaltor informații, iar conducerea refuză să realizeze revizuirea, auditorul trebuie să comunice acest aspect persoanelor însărcinate cu guvernanta, cu excepția cazului în care toate persoanele responsabile cu guvernanta sunt implicate în conducerea entității³; și trebuie
 - (a) Să includă în raportul auditorului un paragraf explicativ care descrie inconsecvența semnificativă în conformitate cu ISA 706;⁴ sau

² ISA 705, „Modificări ale opiniei raportului auditorului independent”.

³ ISA 260, „Comunicarea cu persoane însărcinate cu guvernanta”, punctul 13.

⁴ ISA 706, „Paragrafele de Observații și Paragrafele Explicative din raportul auditorului independent”, punctul 8

- (b) Să suspende raportului auditorului; sau
- (c) Să se retragă din misiuni, atunci când legea sau reglementările aplicabile permit acest lucru. (a se vedea punctele A6-A7)

Inconsecvențe semnificative identificate în alte informații obținute ulterior datei raportului auditorului

- 11. Dacă este necesară revizuirea situațiilor financiare auditate, auditorul trebuie să urmeze cerințele relevante din ISA 560⁵.
- 12. Dacă este necesară revizuirea celorlaltor informații iar conducerea acceptă să realizeze revizuirea, auditorul trebuie să efectueze procedurile necesare în situațiile date. (a se vedea punctul A8)
- 13. Dacă este necesară revizuirea celorlaltor informații, însă conducerea refuză să realizeze revizuirea, auditorul trebuie să notifice persoanele însărcinate cu guvernanta, cu excepția cazului în care toate persoanele însărcinate cu guvernanta sunt implicate în conducerea entității, cu privire la îngrijorarea auditorului referitoare la celelalte informații și trebuie să ia măsurile adecvate. (a se vedea punctul A9)

Denaturările semnificative ale faptelor

- 14. Dacă, la citirea celorlaltor informații în scopul identificării inconsecvențelor semnificative, auditorul constată o aparentă denaturare semnificativă a faptelor, auditorul trebuie să discute aspectul cu conducerea. (a se vedea punctul A10)
- 15. Dacă, în urma acestor discuții, auditorul consideră în continuare că există o aparentă denaturare semnificativă a faptelor, auditorul trebuie să solicite conducerii consultarea unei terțe părți calificate, precum serviciul de consiliere juridică al entității, și auditorul trebuie să ia în considerare recomandarea primită.
- 16. Dacă auditorul ajunge la concluzia că în celelalte informații există o denaturare semnificativă a faptelor pe care conducerea refuză să o corecteze, auditorul trebuie să notifice persoanele însărcinate cu guvernanta, cu excepția cazului în care toate persoanele însărcinate cu guvernanta sunt implicate în conducerea entității, cu privire la îngrijorarea auditorului referitoare la alte informații și trebuie să ia măsurile adecvate. (a se vedea punctul A11)

⁵ ISA 560, „Evenimente ulterioare”, punctele 10-17.

Aplicare și alte materiale explicative

Domeniul de aplicare al prezentului ISA

Responsabilități suplimentare, prin cerințe statutare sau alte cerințe de reglementare, în raport cu alte informații

- A1. Auditorul poate avea responsabilități suplimentare, prin cerințe statutare sau alte cerințe de reglementare, în raport cu alte informații care depășesc domeniul de aplicare al prezentului ISA. De exemplu, unele jurisdicții pot prevedea ca auditorul să aplice proceduri specifice unora dintre celelalte informații, precum date suplimentare obligatorii sau să exprime o opinie cu privire la credibilitatea indicatorilor de performanță descriși în celelalte informații. În cazul în care există astfel de obligații, responsabilitățile suplimentare ale auditorului sunt determinate de natura misiunii, și de lege, reglementări și standarde profesionale. Dacă astfel de alte informații sunt omise sau conțin deficiențe, auditorul poate avea prin lege sau reglementări obligația de a face referire la acest aspect în raportul auditorului.

Documente care conțin situații financiare auditate (a se vedea punctul 2)

Considerente specifice entităților mici

- A2. Cu excepția cazului în care se prevede prin lege sau reglementări, entitățile mici au șanse mai scăzute de a emite documente care conțin situații financiare auditate. Totuși, un exemplu de un astfel de document ar fi existența unei cerințe legale privind întocmirea de către persoanele însărcinate cu guvernarea a unui raport însoțitor. Exemple de alte informații care pot fi incluse într-un document care conține situațiile financiare auditate ale unei entități mici sunt un cont de profit și pierdere detaliat și un raport al conducerii.

Definirea termenului de alte informații [a se vedea punctul 5 litera (a)]

- A3. Alte informații pot conține, de exemplu:
- Un raport al conducerii sau al persoanelor însărcinate cu guvernarea cu privire la operațiuni.
 - Rezumate sau însemnări financiare.
 - Date cu privire la forța de muncă.
 - Cheltuieli de capital planificate.
 - Indicatori financiari.
 - Numele responsabililor și directorilor.
 - Date trimestriale selectate.

- A4. În contextul ISA-urilor, alte informații nu cuprind, de exemplu:
- Un comunicat de presă sau un memorandum de transmitere, precum o scrisoare de înaintare ce însoțește documentul care conține situațiile financiare auditate și raportul auditorului cu privire la acestea.
 - Informațiile cuprinse în informările analitice.
 - Informațiile de pe site-ul internet al entității.

Citirea altor informații (a se vedea punctul 7)

- A5. Obținerea celorlaltor informații înainte de data raportului auditorului îi permite auditorului să rezolve, în timp util, posibilele inconsecvențe semnificative și denaturări semnificative aparente ale faptelor cu conducerea. Un acord cu conducerea referitor la momentul în care vor fi disponibile celelalte informații poate fi util.

Inconsecvențe semnificative

Inconsecvențe semnificative identificate în alte informații obținute anterior datei raportului auditorului (a se vedea punctul 10)

- A6. Atunci când conducerea refuză să revizuiască celelalte informații, auditorul poate lua orice decizie cu privire la acțiunile ulterioare în baza recomandării serviciului de consiliere juridică al auditorului.

Considerații specifice entităților din sectorul public

- A7. În sectorul public, retragerea din misiune sau suspendarea raportului auditorului pot să nu reprezinte opțiuni viabile. În astfel de cazuri, auditorul poate emite un raport către organismul statutar corespunzător oferind detalii asupra inconsecvenței.

Inconsecvențe semnificative identificate în alte informații obținute ulterior datei raportului auditorului (a se vedea punctele 12-13)

- A8. Atunci când conducerea este de acord să revizuiască celelalte informații, procedurile auditorului pot cuprinde revizuirea etapelor întreprinse de conducere pentru a se asigura că persoanele care primesc situațiile financiare emise anterior, raportul auditorului cu privire la acestea, precum și celelalte informații, sunt informate despre revizuire.
- A9. Atunci când conducerea refuză să efectueze revizuirea acestor alte informații, pe care auditorul o consideră necesară, măsurile adecvate pe care le poate lua auditorul pot include obținerea unei recomandări din partea serviciului de consiliere juridică al auditorului.

Denaturări semnificative ale faptelor (a se vedea punctele 14-16)

- A10. Atunci când se discută o denaturare semnificativă aparentă a faptelor cu conducerea, s-ar putea ca auditorul să nu fie în măsură să evalueze validitatea anumitor prezentări incluse în cadrul celorlaltor informații și răspunsurile conducerii la interogările auditorului, putând ajunge la concluzia că există diferențe întemeiate de raționament sau opinie.
- A11. Atunci când auditorul ajunge la concluzia că există o denaturare semnificativă a faptelor pe care conducerea refuză să o corecteze, măsurile adecvate pe care le poate lua auditorul pot include obținerea unei recomandări din partea serviciului de consiliere juridică al auditorului.

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 800

CONSIDERENTE SPECIALE –AUDITUL SITUAȚIILOR FINANCIARE ÎNTOCMIT ÎN CONFORMITATE CU CADRELE GENERALE CU SCOP SPECIAL

(În vigoare pentru auditurile pentru perioadele cu începere
de la sau ulterior datei de 15 Decembrie 2009)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA	1-3
Data intrării în vigoare	4
Obiectiv	5
Definiții	6-7
Cerințe	
Considerente legate de acceptarea misiunii	8
Considerente legate de planificarea și efectuarea auditului	9-10
Formarea unei opinii și considerente legate de raportare	11-14
Aplicare și alte materiale explicative	
Definirea cadrului de raportare cu scop special	A1-A4
Considerente la acceptarea misiunii	A5-A8
Considerente la planificarea și efectuarea auditului	A9-A12
Formarea unei opinii și considerente legate de raportare	A13-A15
Anexă: Ilustrații de rapoarte ale auditorului cu privire la situații financiare cu scop special	

Standardul internațional de audit (ISA) 800, “Considerente speciale - Auditul situațiilor financiare întocmit în conformitate cu cadre de raportare cu scop special” ar trebui citit în paralel cu ISA 200 „Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit”.

Introducere

Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Standardele internaționale de audit din seria 100-700 se aplică la un audit al situațiilor financiare. Prezentul ISA tratează considerente speciale în aplicarea acelor ISA-uri la un audit al situațiilor financiare pregătit în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special.
2. Prezentul ISA este scris în contextul unui set complet de situații financiare pregătite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special. ISA 805¹ tratează considerentele speciale relevante pentru auditul situațiilor financiare individuale și elemente specifice, conturi sau aspecte din situațiile financiare.
3. Prezentul ISA nu încalcă cerințele altor ISA-uri; nici nu are scopul de a trata toate considerentele speciale care ar putea fi relevante în circumstanțele misiunii.

Data intrării în vigoare

4. Prezentul ISA intră în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele cu începere de la sau ulterior datei de 15 Decembrie 2009.

Obiectiv

5. Obiectivul auditorului, atunci când aplică ISA-urile într-un audit al situațiilor financiare pregătite în conformitate cu un cadru cu scop special, este acela de a aborda în mod adecvat considerentele speciale care sunt relevante pentru:
 - (a) Acceptarea misiunii;
 - (b) Planificarea și efectuarea acelei misiuni; și
 - (c) Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare.

Definiții

6. În scopurile ISA-urilor, următorii termeni au semnificațiile atribuite mai jos:
 - (a) Situații financiare cu scop special – Situații financiare pregătite în conformitate cu un cadru cu scop special. (a se vedea punctul A4)
 - (b) Cadru cu scop special – Un cadru financiar proiectat să îndeplinească nevoile de informații financiare ale unor utilizatori specifici. Cadrul de raportare financiară ar putea fi un cadru de prezentare justă sau un cadru de conformitate.² (a se vedea punctele A1-A4)

¹ ISA 805, “Considerente speciale – Audituri ale situațiilor financiare individuale și elemente specifice, conturi sau aspecte ale situațiilor financiare”

² ISA 200, “Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit” punctul 13 litera (a).

7. Referiri la “situații financiare” în contextul prezentului ISA înseamnă “un set complet de situații financiare cu scop special, inclusiv notele explicative la acestea.” Notele explicative în mod normal constau într-un sumar de politici contabile semnificative și alte informații explicative. Cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil determină forma și conținutul situațiilor financiare, și ceea ce constituie un set complet de situații financiare.

Cerințe

Considerente la acceptarea misiunii

Acceptabilitatea cadrului de raportare financiară

8. ISA 210 cere ca auditorul să determine acceptabilitatea cadrului de raportare financiară aplicat în pregătirea situațiilor financiare.³ Într-un audit al unor situații financiare cu scop special, auditorul va obține o înțelegere legată de: (a se vedea punctele A5-A8)
- (a) Scopul pentru care sunt pregătite situațiile financiare;
 - (b) Utilizatorii vizați; și
 - (c) Pașii făcuți de conducere pentru a determina dacă, cadrul de raportare financiară este acceptabil în circumstanțele date.

Considerente la planificarea și efectuarea auditului

9. ISA 200 dispune ca auditorul să respecte toate ISA-urile relevante pentru audit.⁴ În planificarea și efectuarea unui audit al unor situații financiare cu scop special, auditorul va determina dacă aplicarea ISA-urilor necesită considerente speciale în circumstanțele misiunii. (a se vedea punctele A9-A12)
10. ISA 315 cere auditorului să obțină o înțelegere cu privire la selecția entității și aplicarea politicilor contabile.⁵ În cazul unor situații financiare pregătite în conformitate cu prevederile unui contract, auditorul va obține o înțelegere cu privire la orice interpretări semnificative ale unui contract pe care conducerea l-a făcut în pregătirea acelor situații financiare. O interpretare este semnificativă atunci când adoptarea unei alte interpretări rezonabile ar fi produs o diferență semnificativă în informațiile prezentate în situațiile financiare.

Formarea unei opinii și considerente legate de raportare

11. Atunci când se formează o opinie și când se raportează cu privire la situații

³ ISA 210, “Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit,” punctual 6 litera (a).

⁴ ISA 200, punctul 18.

⁵ ISA 315, “Înțelegerea entității și a mediului său și evaluarea riscurilor unor denaturări semnificative,” punctul 11 litera (c).

financiare cu scop special, auditorul va aplica cerințele din ISA 700.⁶ (a se vedea punctul A13)

Descrierea cadrului de raportare financiară aplicabil

12. ISA 700 dispune ca auditorul să evalueze dacă situațiile financiare se referă în mod adecvat la sau descriu cadrul de raportare financiară aplicabil.⁷ În cazul situațiilor financiare pregătite în concordanță cu prevederile unui contract, auditorul va evalua dacă situațiile financiare descriu în mod adecvat orice interpretări semnificative ale contractului pe care se bazează situațiile financiare.
13. ISA 700 tratează forma și conținutul raportului auditorului. În cazul unui raport al auditorului cu privire la situații financiare cu scop special:
 - (a) Raportul auditorului va descrie de asemenea scopul pentru care situațiile financiare sunt pregătite și, dacă este necesar, utilizatorii vizați, sau va face referire la o notă din situațiile financiare cu scop special care conține acea informație; și
 - (b) Dacă conducerea are de ales între cadre de raportare financiară în pregătirea unor asemenea situații financiare, explicația privind responsabilitatea conducerii⁸ pentru situațiile financiare va face referire și la responsabilitatea pentru determinarea faptului că, cadrul de raportare este acceptabil în circumstanțele date.

Atenționarea cititorilor cu privire la faptul că situațiile financiare sunt pregătite în conformitate cu un cadru special

14. Raportul auditorului cu privire la situațiile financiare cu scop special va include un paragraf explicativ care atenționează utilizatorii raportului auditorului asupra faptului că situațiile financiare sunt pregătite în conformitate cu un cadru cu scop special și că, drept urmare, situațiile financiare ar putea să nu fie adecvate pentru un alt scop. Auditorul va include acest paragraf sub un titlu adecvat. (a se vedea punctele A14-A15)

Aplicare și alte materiale explicative

Definiția cadrului cu scop special (a se vedea punctul 6)

A1. Exemple de cadre cu scop special sunt:

- contabilizare bazată pe taxe pentru un set de situații financiare care însoțesc declarația privind taxele unei entități;

⁶ ISA 700, “Formularea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare.”

⁷ ISA 700, punctul 15.

⁸ Sau un alt termen care este adecvat în contextul unui cadru legal într-o jurisdicție particulară.

CONSIDERENTE SPECIALE –AUDITUL SITUAȚIILOR
FINANCIARE ÎNTOCMIT ÎN CONFORMITATE
CU CADRELE GENERALE CU SCOP SPECIAL

- contabilizare bazată pe informațiile legate de încasările și plățile în numerar ale unei entități pe care aceasta ar putea să fie nevoită să le pregătească pentru creditori;
 - Prevederile legate de raportarea financiară stabilite de un regulator pentru a îndeplini cerințele aceluși regulator; sau
 - Prevederile dintr-un contract legate de raportarea financiară cum a fi contractele privind obligațiunile, un contract de împrumut sau alocarea unui proiect.
- A2. Ar putea să existe circumstanțe în care un cadru cu scop special se bazează pe un cadru de raportare financiară stabilit de o organizație autorizată sau recunoscută de stabilire a standardelor sau de lege sau regulament, dar nu respectă toate cerințele aceluși cadru. Un exemplu este un contract care necesită pregătirea de situații financiare în conformitate cu majoritatea dar nu toate Standardele de raportare financiară din jurisdicția X. Atunci când acest fapt este acceptabil în circumstanțele angajamentului, este inadecvat pentru descrierea cadrului de raportare financiară aplicabil în situațiile cu scop special să implice conformitatea totală cu cadrul de raportare financiară stabilit de organizația autorizată sau recunoscută de stabilire a standardelor sau de către lege sau regulament. În exemplul de mai sus al contractului, descrierea cadrului de raportare financiară aplicabil ar putea să se refere la prevederile din contract legate de raportarea financiară decât să facă orice fel de referire la Standardele de raportare financiară ale jurisdicției X.
- A3. În circumstanțele descrise la punctul A2, cadrul cu scop special ar putea să nu fie un cadru de prezentare just chiar dacă, cadrul de raportare financiară pe care se bazează este un cadru de prezentare just. Aceasta se datorează faptului că, cadrul de raportare cu scop special ar putea să nu respecte toate cerințele cadrului de raportare financiară stabilit de organizația autorizată sau recunoscută de stabilire a standardelor sau de către lege sau regulament care sunt necesare pentru a obține prezentarea justă a situațiilor financiare.
- A4. Situațiile financiare pregătite în concordanță cu un cadru cu scop special ar putea fi singurele situații financiare pe care o entitate le pregătește. În asemenea circumstanțe, acele situații financiare ar putea fi folosite de utilizatori alții decât aceia care au proiectat cadrul de raportare financiară. În ciuda distribuirii largi a situațiilor financiare în acele circumstanțe, situațiile financiare sunt încă considerate a fi situații financiare cu scop special în scopurile ISA-urilor. Cerințele de la punctele 13-14 sunt proiectate să evite neînțelegerile cu privire la scopul pentru care situațiile financiare sunt pregătite.

Considerente la acceptarea misiunii

Acceptabilitatea cadrului de raportare financiară (a se vedea punctul 8)

- A5. În cazul situațiilor financiare cu scop special, nevoile de informații financiare ale utilizatorilor vizați sunt un factor cheie în determinarea acceptabilității cadrului de raportare financiară aplicat în pregătirea situațiilor financiare.
- A6. Cadrul de raportare financiară aplicabil ar putea să cuprindă standardele de raportare financiară stabilite de o organizație care este autorizată sau recunoscută să promulge standarde pentru situații financiare cu scop special. În acel caz, acele standarde vor fi prezumate a fi acceptabile pentru acel scop dacă organizația urmărește un proces stabil și transparent care implică deliberarea și luarea în considerare a opiniilor părților interesate relevante. În anumite jurisdicții, legea sau regulamentul ar putea prescrie cadrul de raportare financiară pe care să îl folosească conducerea în pregătirea situațiilor financiare cu scop special pentru un anumit tip de entitate. De exemplu, un regulator ar putea să stabilească prevederi de raportare financiară care să îndeplinească necesitățile acelui regulator. În absența unor indicații contrare, un asemenea cadru de raportare financiară este prezumat a fi acceptabil pentru situații financiare cu scop special pregătite de o asemenea entitate.
- A7. Acolo unde standardele de raportare financiară la care se face referire la punctul A6 sunt suplimentate de cerințe legislative sau de reglementare, ISA 210 cere ca auditorul să determine dacă există conflicte între standardele de raportare financiară și cerințele adiționale, și prescrie luarea de măsuri de către auditor în cazul în care un asemenea conflict există.⁹
- A8. Cadrul de raportare financiară aplicabil ar putea să cuprindă prevederile de raportare financiară ale unui contract, sau alte surse față de cele descrise la punctele A6 și A7. În acel caz, acceptabilitatea cadrului de raportare financiară în circumstanțele misiunii este determinată de luarea în considerare a faptului dacă, cadrul prezintă atribute expuse în mod normal de cadre de raportare financiară acceptabile așa cum se descrie în Anexa 2 a ISA 210. În cazul unui cadru cu scop special, importanța relativă față de omisiunea particulară a fiecărui atribut expus în mod normal de un cadru de raportare financiară acceptabil, este o problemă de judecată profesională. De exemplu, în scopul stabilirii valorii activelor nete ale unei entități la data vânzării sale, vânzătorul și cumpărătorul ar putea să fi căzut de acord că pentru nevoile lor sunt necesare estimări foarte prudente privind provizioanele legate de creanțele nerecuperabile, chiar dacă asemenea informații financiare

⁹ ISA 210, punctul 18.

nu sunt neutre atunci când sunt comparate cu informații financiare pregătite în conformitate cu un cadru cu scop general.

Considerente la planificarea și efectuarea unui audit (a se vedea punctul 9)

- A9. ISA 200 cere auditorului să respecte (a) cerințele etice relevante, inclusiv acelea care țin de independență, legate de misiuni de audit a situațiilor financiare și (b) toate ISA-urile relevante pentru audit. Aceste cere, de asemenea, ca auditorul să respecte fiecare cerință dintr-un ISA, exceptând cazul în care, în circumstanțele auditului, întregul ISA nu este relevant sau cerința nu este relevantă pentru că este condiționată, iar condiția nu există. În circumstanțe excepționale, auditorul ar putea considera ca fiind necesar să se abată de la o cerință relevantă dintr-un ISA prin efectuarea de proceduri de audit alternative pentru a atinge scopul acelei cerințe.¹⁰
- A10. Aplicarea anumitor cerințe ale ISA-urilor într-un audit al unor situații financiare cu scop special ar putea să necesite considerații speciale din partea auditorului. De exemplu în ISA 320, judecăți legate de elemente care sunt semnificative pentru utilizatorii situațiilor financiare sunt bazate pe luarea în considerare a nevoilor comune de informații financiare ale utilizatorilor ca și grup.¹¹ În cazul unui audit al situațiilor financiare cu scop special totuși, aceste judecăți se bazează pe luarea în considerare a nevoilor de informații financiare ale utilizatorilor vizați.
- A11. În cazul situațiilor financiare cu scop special, ca și cele pregătite în conformitate cu cerințele unui contract, conducerea ar putea să cadă de acord cu utilizatorii vizați asupra unui prag sub care denaturările identificate în cazul unui audit nu vor fi corectate sau altfel ajustate. Existența unui asemenea prag nu îl degrevează pe auditor de cerința de a determina pragul de semnificație în conformitate cu ISA 320 în scopul planificării și efectuării auditului situațiilor financiare cu scop special.
- A12. Comunicarea cu cei însărcinați cu governanța în conformitate cu ISA-uri se bazează pe o relație între cei însărcinați cu governanța și situațiile financiare supuse auditării, în particular, dacă cei însărcinați cu governanța sunt responsabili pentru supravegherea pregătirii acelor situații financiare. În cazul situațiilor financiare cu scop special, cei însărcinați cu governanța ar putea să nu aibă o asemenea responsabilitate; de exemplu atunci când situațiile financiare sunt pregătite în mod exclusiv pentru uzul conducerii.

¹⁰ ISA 200, punctele 14, 18 și 22-23.

¹¹ ISA 320, "Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit," punctul 2.

În asemenea cazuri, cerințele ISA 260¹² ar putea să nu fie relevante pentru auditul situațiilor financiare cu scop special, exceptând situația în care auditorul este și el responsabil pentru auditul situațiilor financiare cu scop general ale entității, sau de exemplu, a căzut de acord cu cei însărcinați cu guvernanta entității să le comunice aspecte importante identificate pe parcursul auditului situațiilor financiare cu scop special.

Formarea unei opinii și considerente legate de raportare (a se vedea punctul 11)

A13. Anexa la prezentul ISA conține ilustrații ale rapoartelor auditorilor cu privire la situații financiare cu scop special.

Atenționarea cititorilor asupra faptului că situațiile financiare sunt pregătite în conformitate cu un cadru cu scop special (a se vedea punctul 14)

A14. Situațiile financiare cu scop special ar putea fi folosite pentru alte scopuri decât cele pentru care ele au fost destinate. De exemplu, un regulator ar putea să solicite anumitor entități să facă publice situațiile financiare cu scop special. Pentru a evita neînțelegeri, auditorul îi atenționează pe utilizatorii raportului de audit asupra faptului că situațiile financiare sunt pregătite în conformitate cu un cadru cu scop special și de aceea este posibil ca acestea să nu fie adecvate pentru alte scopuri.

Restricție privind distribuția sau uzul (a se vedea punctul 14)

A15. În plus față de atenționarea cerută de punctul 14, auditorul ar putea să considere adecvat să indice faptul că raportul auditorului este menit în mod exclusiv pentru utilizatori specifici. În funcție de legea sau regulamentul unei jurisdicții anume, acest fapt ar putea fi atins prin restricționarea distribuției sau folosirii raportului auditorului. În aceste circumstanțe, paragraful la care se face referire la punctul 14 ar putea să fie extins astfel încât să includă aceste alte aspecte, iar titlul modificat în consecință.

¹² ISA 260, “Comunicarea cu persoanele însărcinate cu guvernanta.”

Anexa

(a se vedea punctul A13)

Ilustrații ale rapoartelor auditorului cu privire la situații financiare cu scop special

- Ilustrația 1: Raportul unui auditor cu privire la un set complet de situații financiare pregătit în conformitate cu prevederile dintr-un contract referitoare la raportarea financiară (în scopul acestei ilustrații, un cadru de conformitate).
- Ilustrația 2: Raportul unui auditor cu privire la un set complet de situații financiare pregătit în conformitate cu contabilizarea având la bază sistemul de taxare din jurisdicția X în scopul acestei ilustrații, un cadru de conformitate).
- Ilustrația 3: Raportul unui auditor cu privire la un set complet de situații financiare pregătit în conformitate cu prevederile legate de raportarea financiară stabilite de către regulator (în scopul acestei ilustrații, un cadru de prezentare justă).

Ilustrația 1:

Circumstanțele includ următoarele:

- **Situațiile financiare au fost pregătite de conducerea entității în conformitate cu prevederile legate de raportarea financiară ale unui contract (respectiv un cadru cu scop special) pentru a respecta prevederile acelui contract. Conducerea nu are de ales între cadre de raportare financiară.**
- **Cadrul de raportare financiară aplicabil este un cadru de conformitate.**
- **Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210.**
- **Distribuirea și folosirea raportului auditorului sunt restricționate.**

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

[Destinatarul adecvat]

Am auditat situațiile financiare însoțitoare ale companiei ABC, care constau în bilanț la 31 Decembrie 20X1 și contul de profit și pierdere, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația privind fluxurile de numerar pentru anul încheiat la acea dată, și un sumar al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative. Situațiile financiare au fost pregătite de către conducerea companiei ABC în baza prevederilor de raportare ale Secțiunii Z din contractul încheiat la 1 Ianuarie 20X1 între compania ABC și compania DEF („contractul”).

Responsabilitatea conducerii¹³ pentru situațiile financiare

Conducerea este răspunzătoare pentru pregătirea acestor situații financiare în conformitate cu prevederile de raportare financiară ale secțiunii Z din contract, și pentru un control intern de natură a fi considerat necesar de către conducere pentru a permite pregătirea situațiilor financiare care nu conțin denaturări semnificative, fie ca urmare a fraudei sau erorii.

Responsabilitatea auditorului

Responsabilitatea noastră este aceea de a exprima o opinie cu privire la aceste situații financiare în baza auditului nostru. Am efectuat auditul nostru în conformitate cu standardele internaționale de audit. Acele standarde dispun ca noi să respectăm cerințele etice și să planificăm și să efectuăm auditul pentru a obține asigurări rezonabile cu privire la faptul dacă situațiile financiare conțin denaturări semnificative.

Un audit presupune efectuarea de proceduri pentru a obține probe de audit legate

¹³ Sau un alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal într-o jurisdicție particulară.

CONSIDERENTE SPECIALE –AUDITUL SITUAȚIILOR
FINANCIARE ÎNTOCMIT ÎN CONFORMITATE
CU CADRELE GENERALE CU SCOP SPECIAL

de sume și prezentări în situațiile financiare. Procedurile selectate depind de judecata auditorului, inclusiv evaluarea riscului de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, fie a urmare a fraudei sau erorii. În efectuarea acelor evaluări de riscuri, auditorul a considerat ca fiind relevant pentru entitate să pregătească situații financiare pentru a proiecta proceduri de audit care sunt adecvate în circumstanțele date, dar nu în scopul exprimării unei opinii cu privire la eficacitatea controlului intern al entității. Un audit include de asemenea evaluarea gradului de adecvare al politicilor contabile folosite și gradul de rezonabilitate al estimărilor contabile făcute de conducere, ca și evaluarea prezentărilor generale ale situațiilor financiare. Suntem de părere că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a oferi o bază pentru opinia noastră de audit.

Opinia

În opinia noastră, situațiile financiare ale companiei ABC pentru anul încheiat la 31 Decembrie 20X1 sunt pregătite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu prevederile cadrului de raportare ale Secțiunii ale Secțiunii Z din contract.

Baza de contabilizare și restricțiile cu privire la distribuire și uz

Fără a ne modifica opinia, atragem atenția asupra notei X la situațiile financiare, care descrie baza de contabilizare. Situațiile financiare sunt pregătite să susțină compania ABC în respectarea prevederilor legate de raportare din contractul la care facem referire mai sus. În consecință, este posibil ca situațiile financiare să nu fie adecvate pentru un alt scop. Raportul nostru este menit în exclusivitate pentru compania ABC și compania DEF și nu ar trebui să fie distribuit sau folosit de alte părți decât compania ABC și compania DEF.

[Semnătura auditorului]

[Data raportului auditorului]

[Adresa auditorului]

Ilustrația 2:

Circumstanțele includ următoarele:

- **Situațiile financiare au fost pregătite de conducerea unui parteneriat având în vedere contabilizarea bazată pe taxe din jurisdicția X (respectiv un cadru cu scop special) pentru a asista partenerii în pregătirea declarațiilor lor individuale privind taxele. Conducerea nu are de ales între cadre de raportare financiară.**
- **Cadrul de raportare financiară aplicabil este un cadru de conformitate.**
- **Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210.**
- **Distribuirea raportului auditorului este restricționată.**

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

[Destinatarul adecvat]

Am auditat situațiile financiare însoțitoare ale parteneriatului ABC, care constau în bilanț la 31 Decembrie 20X1 și contul de profit și pierdere, și un sumar al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative. Situațiile financiare au fost pregătite de către conducere folosind o bază de contabilizare bazată pe taxe din jurisdicția X.

Responsabilitatea conducerii¹⁴ pentru situațiile financiare

Conducerea este răspunzătoare pentru pregătirea acestor situații financiare în conformitate cu baza de contabilizare bazată pe taxe din jurisdicția X și pentru un control intern de natură a fi considerat necesar de către conducere pentru a permite pregătirea situațiilor financiare care nu conțin denaturări semnificative, fie ca urmare a fraudei sau erorii.

Responsabilitatea auditorului

Responsabilitatea noastră este aceea de a exprima o opinie cu privire la aceste situații financiare în baza auditului nostru. Auditul nostru a fost efectuat în conformitate cu Standardele internaționale de audit. Acele standarde cer să respectăm cerințele etice și să planificăm și să efectuăm auditul pentru a obține o asigurare rezonabilă cu privire la faptul dacă situațiile financiare conțin denaturări semnificative.

Un audit presupune efectuarea de proceduri pentru a obține probe de audit legate de sume și prezentări în situațiile financiare. Procedurile selectate depind de judecata auditorului, inclusiv evaluarea riscului de denaturare semnificativă a situa-

¹⁴ Sau un alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal într-o jurisdicție particulară

CONSIDERENTE SPECIALE –AUDITUL SITUAȚIILOR
FINANCIARE ÎNTOCMIT ÎN CONFORMITATE
CU CADRELE GENERALE CU SCOP SPECIAL

țrilor financiare, fie a urmare a fraudei sau erorii. În efectuarea acelor evaluări de riscuri, auditorul a considerat controlul intern ca fiind relevant pentru pregătirea situațiilor financiare de către parteneriat pentru a proiecta proceduri de audit care sunt adecvate în circumstanțele date, dar nu în scopul exprimării unei opinii cu privire la eficacitatea controlului intern al parteneriatului. Un audit include de asemenea evaluarea gradului de adecvare al politicilor contabile folosite și gradul de rezonabilitate al estimărilor contabile făcute de conducere, ca și evaluarea prezențelor generale ale situațiilor financiare.

Suntem de părere că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a oferi o bază pentru opinia noastră de audit.

Opinia

În opina noastră, situațiile financiare ale parteneriatului ABC pentru anul încheiat la 31 Decembrie 20X1 sunt pregătite, sub toate aspectele semnificative în conformitate cu [descrieți legea impozitului pe venit aplicabilă] din jurisdicția X.

Baza de contabilizare și restricțiile cu privire la distribuire și uz

Fără a ne modifica opinia, atragem atenția asupra notei X la situațiile financiare, care descrie baza de contabilizare. Situațiile financiare sunt pregătite să susțină partenerii parteneriatului ABC la pregătirea declarațiilor lor individuale privind impozitul pe venit. În consecință, este posibil ca situațiile financiare să nu fie adecvate pentru un alt scop. Raportul nostru este menit în exclusivitate pentru parteneriatul ABC și partenerii acestuia și nu ar trebui să fie distribuit sau folosit de alte părți decât parteneriatul ABC sau partenerii acestuia.

[Semnătura auditorului]

[Data raportului auditorului]

[Adresa auditorului]

Ilustrația 3:

Circumstanțele includ următoarele:

- **Situațiile financiare au fost pregătite de conducerea entității în conformitate cu prevederile de raportare financiară stabilite de regulator (respectiv un cadru cu scop special) pentru a îndeplini cerințele aceluși regulator. Conducerea nu are de ales între cadre de raportare financiară.**
- **Cadrul de raportare financiară aplicabil este un cadru de prezentare just.**
- **Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210.**
- **Distribuirea raportului auditorului nu este restricționată.**
- **Paragraful explicativ se referă la faptul că auditorul a emis un raport de audit cu privire la situațiile financiare pregătite de compania ABC pentru aceeași perioadă în concordanță cu un cadru cu scop general.**

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

[Destinatarul adecvat]

Am auditat situațiile financiare însoțitoare ale parteneriatului ABC, care constau în bilanț la 31 Decembrie 20X1 și contul de profit și pierdere, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația privind fluxurile de numerar pentru anul încheiat la acea dată și un sumar al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative. Situațiile financiare au fost pregătite de către conducere în baza prevederilor de raportare financiară ale Secțiunii Y din Regulamentul Z.

Responsabilitatea conducerii¹⁵ pentru situațiile financiare

Conducerea este răspunzătoare pentru pregătirea acestor situații financiare în conformitate cu prevederile de raportare financiară ale secțiunii Y din regulamentul Z¹⁶ și pentru un control intern de natură a fi considerat necesar de către conducere pentru a permite pregătirea situațiilor financiare care nu conțin denaturări semnificative, fie ca urmare a fraudei sau erorii.

Responsabilitatea auditorului

Responsabilitatea noastră este aceea de a exprima o opinie cu privire la aceste situații financiare în baza auditului nostru. Am efectuat auditul nostru în conformitate

¹⁵ Sau un alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal într-o jurisdicție particulară.

¹⁶ Acolo unde responsabilitatea conducerii constă în pregătirea de situații financiare care oferă o imagine fidelă și corectă, aceasta ar putea să fie exprimat astfel: "Conducerea este responsabilă pentru pregătirea de situații financiare care oferă o imagine fidelă și corectă în conformitate cu prevederile secțiunii Y din Regulamentul Z, și pentru un..."

mitate cu standardele internaționale de audit. Acele standarde dispun ca noi să respectăm cerințele etice și să planificăm și să efectuăm auditul pentru a obține asigurări rezonabile cu privire la faptul dacă situațiile financiare conțin denaturări semnificative.

Un audit presupune efectuarea de proceduri pentru a obține probe de audit legate de sume și prezentări în situațiile financiare. Procedurile selectate depind de judecata auditorului, inclusiv evaluarea riscului de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, fie a urmare a fraudei sau erorii. În efectuarea acelor evaluări de riscuri, auditorul a considerat controlul intern ca fiind relevant pentru entitate în pregătirea și prezentarea fidelă¹⁷ de situații financiare pentru a proiecta proceduri de audit care sunt adecvate în circumstanțele date, dar nu în scopul exprimării unei opinii cu privire la eficacitatea controlului intern al entității.¹⁸ Un audit include de asemenea evaluarea gradului de adecvare al politicilor contabile folosite și gradul de rezonabilitate al estimărilor contabile făcute de conducere, ca și evaluarea prezentărilor generale ale situațiilor financiare.

Suntem de părere că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a oferi o bază pentru opinia noastră de audit.

Opinia

În opinia noastră, situațiile financiare prezintă în mod fidel, sub toate aspectele semnificative (sau oferă o imagine fidelă și corectă a) poziția financiară a companiei ABC la 31 Decembrie 201 și (a) performanța sa financiară și situația fluxurilor de numerar pentru anul încheiat la acea dată în conformitate cu prevederile de raportare financiară ale secțiunii Y din Regulamentul Z.

Baza de contabilizare

Fără a ne modifica opinia, atragem atenția asupra notei X la situațiile financiare, care descrie baza de contabilizare. Situațiile financiare sunt pregătite să susțină

¹⁷ În cazul notei de subsol 16, această propoziție ar putea fi exprimată astfel: ”În efectuarea acelor evaluări de riscuri, auditorul a considerat controlul intern ca fiind relevant pentru entitate în pregătirea de situații financiare care oferă o imagine fidelă și corectă pentru a putea proiecta procedura de audit care sunt adecvate în circumstanțele date, dar nu pentru a exprima o opinie cu privire la eficacitatea controlului intern ”

¹⁸ În circumstanțele în care un auditor are și responsabilitatea de a exprima o opinie cu privire la eficacitatea controlului intern împreună cu auditul situațiilor financiare, această propoziție ar trebui formulată după cum urmează: “În efectuarea acelor evaluări privind riscurile, auditorul consideră controlul intern ca fiind relevant pentru entitate în pregătirea și prezentarea fidelă a situațiilor financiare pentru a proiecta proceduri de audit care sunt adecvate în circumstanțele date.” În cazul notei de subsol 16, aceasta ar putea fi formulată: “În efectuarea acelor evaluări privind riscurile, auditorul consideră controlul intern ca fiind relevant pentru entitate în pregătirea de situații financiare care oferă o imagine fidelă și corectă pentru a proiecta proceduri care sunt adecvate în circumstanțele date ”

CONSIDERENTE SPECIALE –AUDITUL SITUAȚIILOR
FINANCIARE ÎNTOCMIT ÎN CONFORMITATE
CU CADRELE GENERALE CU SCOP SPECIAL

compania ABC să îndeplinească cerințele regulatorului DEF. În consecință, este posibil ca situațiile financiare să nu fie adecvate pentru un alt scop.

Alte aspecte

Compania ABC a pregătit un set separat de situații financiare pentru anul încheiat la 31 Decembrie 20X1 în conformitate cu standardele internaționale de raportare financiare pe baza cărora am emis un raport de audit separat către asociații companiei ABC Company la data de 31 Martie 20X2.

[Semnătura auditorului]

[Data raportului auditorului]

[Adresa auditorului]

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 805

CONSIDERENTE SPECIALE - AUDITURI ALE COMPONENTELOR INDIVIDUALE ALE SITUAȚIILOR FINANCIARE ALE ELEMENTELOR SPECIFICE, CONTURI SAU ALTE ASPECTE ALE SITUAȚIILOR FINANCIARE

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele cu începere de la ulterior datei de 15 decembrie 2009)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA	1-3
Data intrării în vigoare	4
Obiectiv	5
Definiții	6
Cerințe	
Considerente aferente acceptării misiunii	7-9
Considerente aferente planificării și efectuării auditului	10
Formularea unei opinii și considerente aferente raportării	11-17
Aplicare și alte materiale explicative	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA	A1-A4
Considerente aferente acceptării misiunii	A5-A9
Considerente aferente planificării și efectuării auditului	A10-A14
Formularea unei opinii și considerente aferente raportării	A15-A18
Anexa 1: Exemple de elemente specifice, conturi sau aspecte ale unei situații financiare	
Anexa 2: Ilustrații ale rapoartelor auditorilor asupra situațiilor financiare individuale și asupra unui element specific al unei situații financiare	

Standardul Internațional de Audit (ISA) 805, „Considerente speciale -Audituri ale componentelor individuale ale situațiilor financiare ale elemente specifice, conturi sau alte aspecte ale situațiilor financiare” ar trebui citit în paralel cu ISA 200, „Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit.”

Introducere

Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Standardele Internaționale de Audit (ISA-urile) din seria 100-700 se aplică unui audit al situațiilor financiare și urmează să fie adaptate, după caz, în circumstanțele în care sunt aplicate auditorilor altor informații financiare istorice. Prezentul ISA tratează considerentele speciale aplicării acestor ISA-uri unui singur set de situații financiare sau unui element, cont sau, aspect al unei situații financiare. Situația financiară individuală sau elementul specific, contul sau aspectul unei componente a situațiilor financiare poate fi întocmită/ întocmit cu un cadru de raportare general sau cu unul cu scop special. Dacă este întocmit în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special, ISA 800¹ se aplică, de asemenea, auditului. (A se vedea punctele A1-A4)
2. Prezentul ISA nu se aplică raportului unui auditor al componentei, emis ca rezultat al activității efectuate asupra informațiilor financiare ale unei competente la cererea echipei misiunii grupului în scopul unui audit al situațiilor financiare ale grupului (a se vedea ISA 600²).
3. Prezentul ISA nu omite cerințele din alte ISA-uri; nici nu își propune să trateze toate considerentele specifice care pot fi relevante în circumstanțele misiunii.

Data intrării în vigoare

4. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare sau ale elementelor specifice, conturilor sau aspectelor aferente perioadelor cu începere de la sau ulterior datei de 15 decembrie 2009. În cazul auditorilor situațiilor financiare individuale sau ale elementelor specifice, conturilor sau aspectelor unei situații financiare întocmite la o dată specifică, prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile acestor informații întocmite la , sau ulterior datei de 14 decembrie 2010.

Obiectiv

5. Obiectivul auditorului, în aplicarea ISA-urilor în cadrul unui audit al unei componente individuale a situațiilor financiare sau al unui element specific, cont sau aspect dintr-o situație financiară, este de a aborda adecvat considerentele specifice care sunt relevante pentru:

¹ ISA 800, “Considerente speciale - Auditul situațiilor financiare întocmit în conformitate cu cadrele generale cu scop special.”

² ISA 600, “Considerente speciale – auditurile situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor).”

- (a) Acceptarea misiunii;
- (b) Planificarea și efectuarea acelei misiuni; și
- (c) Formularea unei opinii și raportarea cu privire la situația financiară individuală sau la elementul specific, contul sau aspectul unei situații financiare.

Definiții

- 6. În contextul prezentului ISA, referirea la:
 - (a) „Element al unei situații financiare” sau „element” reprezintă un „element, cont sau aspect al unei situații financiare;”
 - (b) „Standardele Internaționale de Raportare Financiară” reprezintă Standardele Internaționale de Raportare Financiară emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate; și
 - (c) O componentă individuală a situațiilor financiare sau un element specific al unei situații financiare și notele aferente. Notele aferente alcătuiesc, de obicei, un rezumat al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative relevante pentru situația financiară sau pentru element.

Cerințe

Considerente aferente acceptării misiunii

Aplicarea ISA-urilor

- 7. ISA 200 cere ca auditorul să se conformeze cu toate ISA-urile relevante pentru audit.³ În cazul unui audit al unei componente individuale a situațiilor financiare sau al unui element specific dintr-o situație financiară, această cerință se aplică indiferent de măsura în care auditorul este, de asemenea, angajat să auditeze setul complet de situații financiare ale entității. Dacă auditorul nu este angajat să auditeze și setul complet de situații financiare ale entității, auditorul trebuie să determine măsura în care auditul componentei individuale a situațiilor financiare sau a elementului specific al acelor situații financiare în conformitate cu ISA-urile este aplicabil. (a se vedea punctele A5-A6)

Acceptabilitatea cadrului de raportare financiară

- 8. ISA 210 prevede ca auditorul să determine acceptabilitatea cadrului de raportare financiară aplicat în procesul de pregătire a situațiilor financiare.⁴

³ ISA 200, „Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit,” punctul 18.

⁴ ISA 210, „Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit,” punctul 6 litera (a).

În cazul unui audit al unei componente individuale a situațiilor financiare sau al unui element specific al situațiilor financiare, acesta trebuie să includă măsura în care aplicarea cadrului de raportare financiară va avea drept rezultat o prezentare care furnizează dezvăluiri adecvate de informații, care permit utilizatorilor țintă să înțeleagă informațiile transmise de situațiile financiare sau de element, precum și efectul tranzacțiilor și evenimentelor semnificative asupra informațiilor transmise de situațiile financiare sau de element. (a se vedea punctul A7)

Formularea opiniei

9. ISA 210 prevede ca termenii conveniți ai misiunii de audit să includă forma așteptată a oricăror rapoarte care urmează a fi emise de auditor.⁵ În cazul unui audit al unei componente individuale a situațiilor financiare sau a unui element specific al situațiilor financiare, auditorul trebuie să ia în considerare măsura în care forma așteptată a opiniei este adecvată circumstanțelor. (a se vedea punctele A8-A9)

Considerente aferente planificării și efectuării auditului

10. ISA 200 prevede ca ISA-urile să fie scrise în contextual unui audit al situațiilor financiare; ele urmează a fi adaptate circumstanțelor, dacă este cazul, atunci când sunt aplicate auditurilor altor informații financiare istorice.^{6 7} În planificarea și efectuarea unui audit al situațiilor financiare individuale sau al unui element specific al unei componente individuale a situațiilor financiare, auditorul trebuie să adapteze toate ISA-urile relevante auditului, după cum este necesar în circumstanțele misiunii. (a se vedea punctele A10-A14)

Formularea unei opinii și considerente aferente raportării

11. Atunci când formulează o opinie și raportează cu privire la o componentă individuală a situațiilor financiare sau la un element specific al situațiilor financiare, auditorul trebuie să aplice cerințele din ISA 700,⁸ adaptate după cum este necesar, în circumstanțele misiunii. (a se vedea punctele A15-A16)

⁵ ISA 210, punctul 10 litera (e).

⁶ ISA 200, punctul 2.

⁷ ISA 200, punctul 13 litera (f), explică faptul că termenul “situații financiare” se referă, de obicei, la un set complet de situații financiare, așa cum sunt determinate prin cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil.

⁸ ISA 700, “Formularea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare.”

Reportarea cu privire la setul complet de situații financiare ale entității și la o situație financiară individuală sau la un element specific al acestor situații financiare

12. Dacă auditorul se angajează într-o misiune de a raporta asupra unei componente individuale a situațiilor financiare sau a unui element specific al situațiilor financiare, alături de o misiune de auditare a unui set complet de situații financiare, auditorul trebuie să exprime o opinie separată pentru fiecare misiune.
13. O componentă individuală a situațiilor financiare auditată sau un element specific auditat al unei situații financiare poate fi publicată/ publicat alături de setul complet de situații financiare auditate ale entității. Dacă auditorul concluzionează că prezentarea componentei individuale a situațiilor financiare sau a elementului specific al unei situații financiare nu o/îl diferențiază suficient de setul complet de situații financiare, auditorul trebuie să ceară conducerii să rectifice situația. Potrivit punctelor 15 și 16, auditorul trebuie, de asemenea, să diferențieze opinia asupra componentei individuale a situațiilor financiare sau asupra elementului specific al unei situații financiare de opinia asupra unui set complet de situații financiare. Auditorul nu trebuie să emită un raport al auditorului care să conțină opinia asupra componentei individuale a situațiilor financiare sau asupra unui element specific al unei situații financiare, până când nu este convins de această diferențiere.

Opinia modificată, paragraful de observații, paragraful explicativ din raportul auditorului cu privire la un set complet de situații financiare ale entității

14. Dacă opinia din raportul auditorului cu privire la un set complet de situații financiare ale entității este modificată, sau dacă acel raport include un paragraf de observații sau un paragraf explicativ, auditorul trebuie să determine efectul pe care acestea îl pot avea asupra raportului auditorului unei componente individuale a situațiilor financiare sau asupra unui element specific al acelor situații financiare. Atunci când se consideră adecvat, auditorul trebuie să modifice opinia cu privire la componenta individuală a situațiilor financiare sau la elementul specific al acesteia, sau să includă un paragraf de observații sau un paragraf explicativ în raportul auditorului, după caz. (a se vedea punctul A17)
15. Dacă auditorul concluzionează că este necesar să exprime o opinie contrară sau se află în imposibilitatea exprimării unei opinii asupra setului complet de situații financiare ale entității ca întreg, ISA 705 nu îi permite auditorului să includă în același raport al auditorului o opinie nemodificată cu privire la componenta individuală a situațiilor financiare individuale care

face parte din acele situații financiare sau cu privire la un element specific care face parte din acele situații financiare.⁹ Aceasta deoarece o astfel de opinie nemodificată ar fi în contradicție cu opinia contrară sau cu imposibilitatea exprimării unei opinii asupra setului complet de situații financiare ale entității, ca întreg. (a se vedea punctul A18)

16. Dacă auditorul concluzionează că este necesar să exprime o opinie contrară sau se află în imposibilitatea exprimării unei opinii asupra setului complet de situații financiare ale entității ca întreg, dar, în contextual unui audit separat al unui element specific care este inclus în acele situații financiare, auditorul consideră, totuși, adecvat să exprime o opinie nemodificată asupra acelui element, auditorul trebuie să facă acest lucru, doar dacă:
 - (a) Auditorului nu i se interzice prin lege sau reglementări să procedeze astfel;
 - (b) Acea opinie este exprimată într-un raport al auditorului care nu este publicat alături de raportul auditorului care conține opinia contrară sau în care este imposibil să se exprime o opinie; și
 - (c) Elementul specific nu constituie o parte semnificativă din setul complet de situații financiare ale entității.
17. Auditorul nu trebuie să exprime o opinie nemodificată cu privire la o componentă individuală dintr-un set complet de situații financiare dacă auditorul a exprimat o opinie contrară sau s-a aflat în imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la setul complet de situații financiare ca întreg. Acesta aplicabil chiar dacă raportul auditorului asupra unei componente individuale a situațiilor financiare nu este publicat o dată cu raportul auditorului care conține o opinie contrară sau în care a fost imposibil să se exprime o opinie. Acesta deoarece o componentă individuală a situațiilor financiare se presupune că reprezintă o parte importantă din acele situații financiare.

Aplicare și alte materiale explicative

Domeniul de aplicare al prezentului ISA (a se vedea punctul 1)

- A1. ISA 200 definește termenul de „informații financiare istorice” drept informațiile exprimate în termeni financiari în raport cu o anumită entitate, derivate inițial din sistemul contabil al acelei entități, cu privire la evenimentele economice care au loc în perioadele de timp anterioare sau cu privire la condițiile sau circumstanțele economice la momente de timp din trecut.¹⁰

⁹ ISA 705, “Modificări ale opiniei raportului auditorului independent,” punctul 15.

¹⁰ ISA 200, punctul 13 litera (g).

- A2. ISA 200 definește termenul de „situații financiare” drept o reprezentare structurată a informațiilor financiare istorice, inclusiv a notelor aferente, cu scopul de a comunica resursele economice sau obligațiile unei entități la un moment din timp sau modificările acestora aferente unei perioade de timp, în conformitate cu un cadru de raportare financiară. Termenul se referă, de obicei, la un set complet de situații financiare, așa cum prevăd cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil.¹¹
- A3. ISA-urile sunt scrise în contextual unui audit al situațiilor financiare;¹² acestea urmează să fie adaptate, dacă este necesar, în circumstanțele în care sunt aplicate unui audit al altor informații financiare istorice, precum o componentă individuală a situațiilor financiare sau un element specific al unei situații financiare. Prezentul ISA oferă asistență în această privință. (Anexa 1 prezintă exemple de astfel de alte informații financiare istorice.)
- A4. O misiune de asigurare rezonabilă, alta decât un audit al informațiilor financiare istorice, este efectuată în conformitate cu Standardul Internațional privind Misiunile de Asigurare (ISAE) 3000.¹³

Considerente aferente acceptării misiunii

Aplicarea ISA-urilor (A se vedea punctul 7)

- A5. ISA 200 prevede ca auditorul să se conformeze cu (a) cerințele etice relevante, inclusiv cele referitoare la independență, cu privire la misiunile de audit ale situațiilor financiare, și (b) toate ISA-urile relevante pentru audit. Acesta prevede, de asemenea, ca auditorul să se conformeze cu fiecare cerință dintr-un ISA, cu excepția cazului în care, întregul ISA nu este relevant sau cerința nu este relevantă deoarece reprezintă o condiție care nu există. În circumstanțe excepționale, auditorul poate considera necesar să se abată de la o cerință relevantă dintr-un ISA, el efectuând proceduri de audit alternative pentru a atinge obiectivul acelei cerințe.¹⁴
- A6. Conformitatea cu cerințele ISA-urilor relevante pentru auditul unei componente individuale a situațiilor financiare sau al unui element specific dintr-o situație financiară poate să nu fie practică atunci când auditorul nu este angajat să auditeze setul complet de situații financiare ale entității. În astfel de cazuri, auditorul nu are, de cele mai multe ori, aceeași înțelegere a entității și a mediului său, inclusiv a controlului său intern, ca un audi-

¹¹ ISA 200, punctul 13 litera (f).

¹² ISA 200, punctul 2.

¹³ ISAE 3000, “Misiunile de asigurare, altele decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice.”

¹⁴ ISA 200, punctele 4, 18 și 22-23.

tor care auditează, de asemenea, setul complet de situații financiare ale entității. De asemenea, auditorul nu deține probe de audit cu privire la calitatea generală a înregistrărilor contabile sau a altor informații contabile care ar trebui să fie dobândite în cadrul unui audit al unui set complet de situații financiare ale entității. În consecință, auditorul poate avea nevoie de probe suplimentare pentru a corobora probele de audit dobândite pe baza înregistrărilor contabile. În cazul unui audit al unui element specific al unei situații financiare, anumite ISA-uri prevăd o muncă de audit care poate fi disproporționată față de elementul care este supus auditului. De exemplu, cu toate că cerințele ISA 570¹⁵ pot fi relevante în circumstanțele unui audit al unei planificări a conturilor de creanțe, conformitatea cu aceste cerințe poate să nu fie practică, din cauza efortului de audit implicat. Dacă auditorul ajunge la concluzia că un audit al unei componente independente a situațiilor financiare sau al unui element specific al unei situații financiare, în conformitate cu ISA-urile, poate să nu fie potrivit, auditorul poate discuta cu conducerea măsura în care un alt tip de misiune ar fi mai potrivit.

Acceptabilitatea cadrului de raportare financiară (a se vedea punctul 8)

- A7. O componentă individuală a situațiilor financiare sau un element specific al unei situații financiare poate fi întocmită/ întocmit în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil care are la bază un cadru de raportare financiară stabilit de o organizație autorizată sau recunoscută de normalizare pentru întocmirea unui set complet de situații financiare (de ex., Standardele Internaționale de Raportare Financiară). Dacă acesta este cazul, determinarea acceptabilității cadrului aplicabil poate implica luarea în considerare a măsurii în care cadrul general include toate cerințele pe care le are la bază și care sunt relevante pentru prezentarea unei componente individuale a situațiilor financiare sau a unui element specific dintr-o situație financiară care furnizează prezentări adecvate de informații.

Formularea unei opinii (a se vedea punctul 9)

- A8. Formularea unei opinii exprimate de către auditor depinde de cadrul de raportare financiară aplicabil și de orice legi sau reglementări aplicabile.¹⁶ În conformitate cu ISA 700:¹⁷
- (a) Atunci când se exprimă o opinie nemodificată cu privire la un set complet de situații financiare întocmite în conformitate cu un cadru general de prezentare fidelă, opinia auditorului trebuie, cu excepția cazului în

¹⁵ ISA 570, "Continuitatea activității."

¹⁶ ISA 200, punctul 8.

¹⁷ ISA 700, punctele 35-36.

care legislația sau reglementările prevăd altfel, să utilizeze una dintre următoarele expresii: (i) situațiile financiare prezintă fidel, din toate punctele de vedere semnificative, în conformitate cu [cadrul de raportare financiară aplicabil]; sau (ii) situațiile financiare oferă o imagine corectă și fidelă, în conformitate cu [cadrul de raportare financiară aplicabil]; și

- (b) Atunci când se exprimă o opinie nemodificată cu privire la situațiile financiare întocmite în conformitate cu un cadru general de conformitate, opinia auditorului prevede că situațiile financiare sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu [cadrul de raportare financiară aplicabil].

A9. În cazul unei componente individuale a situațiilor financiare individuale sau a unui element specific al unei situații financiare, cadrul de raportare financiară aplicabil poate să nu abordeze, în mod expres, prezentarea situației financiare sau a elementului. Acesta poate fi situația în care cadrul de raportare financiară aplicabil are la bază un cadru de raportare financiară stabilit de o organizație autorizată sau recunoscută de reglementare pentru întocmirea unui set complet de situații financiare (de ex., Standardele Internaționale de Raportare Financiară). Auditorul ia, deci, în considerare măsura în care formularea așteptată a opiniei este adecvată, din perspectiva cadrului de raportare financiară aplicabil. Factorii care pot afecta luarea în considerare de către auditor a utilizării în opinie a expresiilor „prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative,” sau „furnizează o imagine corectă și fidelă” includ:

- Măsura în care cadrul de raportare financiară aplicabil este limitat explicit sau implicit la întocmirea unui set complet de situații financiare.
- Măsura în care componenta individuală a situațiilor financiare sau elementul specific al unei situații financiare:
 - Se va conforma integral acelor cerințe ale cadrului general, relevante pentru acea componentă a situațiilor financiare sau pentru acel element, și prezentarea situației financiare sau a elementului include notele aferente.
 - Dacă este necesar pentru realizarea prezentării fidele, prezentarea de informații suplimentare față de cele prevăzute în mod specific de către cadrul general sau, în circumstanțe excepționale, abaterea de la o cerință a cadrului general.
- Decizia auditorului cu privire la formularea așteptată a opiniei este un aspect ce ține de raționamentul profesional. Aceasta poate fi afectată de

măsura în care utilizarea expresiilor „prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative,” sau „furnizează o imagine corectă și fidelă” în opinia auditorului asupra unei componente individuale a situațiilor financiare sau a unui element specific al unei situații financiare întocmită în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă este general acceptată în aceeași jurisdicție.

Considerații privind planificarea și desfășurarea auditului (a se vedea punctul 10)

- A10. Este necesar ca relevanța fiecărui ISA să fie luată în considerare cu atenție. Chiar și atunci când numai un element specific al situației financiare constituie subiectul auditului, ISA-uri precum ISA 240¹⁸, ISA 550¹⁹ și ISA 570 sunt, în principiu relevante. Acest aspect apare din cauza faptului că elementul poate fi denaturat drept rezultat al unei fraude, al tranzacțiilor cu părțile afiliate sau a unei aplicări incorecte a principiului de continuitate a activității cerut de cadrul general de raportare financiară aplicabil.
- A11. Mai mult, ISA-urile sunt elaborate în contextul unui audit al situațiilor financiare; acestea trebuie adaptate în funcție de necesitatea circumstanțelor atunci când se aplică unui audit al unei singure componente a situațiilor financiare sau al unui anumit element din situația financiară²⁰. De exemplu, declarațiile scrise ale conducerii cu privire la un set complet de situații financiare ar fi înlocuite de declarațiile scrise cu privire la prezentarea componentei situațiilor financiare sau cu privire la elementul care este în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.
- A12. Atunci când se auditează o singură componentă a situațiilor financiare sau un anumit element din situația financiară în paralel cu auditul unui set complet de situații financiare ale entității, este posibil ca auditorul să poată utiliza probele de audit obținute ca parte din auditul setului complet de situații financiare al entității în auditul componentei situațiilor financiare sau a elementului. Cu toate acestea, ISA-urile cer ca auditorul să planifice și să efectueze auditul componentei situațiilor financiare sau a elementului în vederea obținerii de probe de audit suficiente și adecvate pe care să își fundamenteze opinia asupra componentei situațiilor financiare sau asupra elementului.
- A13. În situațiile financiare individuale care conțin un set complet de situații fi-

¹⁸ ISA 240, „Responsabilitățile auditorului privind fraudă în cadrul unui audit al situațiilor financiare”

¹⁹ ISA 550, „Părți afiliate”

²⁰ ISA 200, punctul 2.

nanciare, majoritatea elementelor din respectivele situații financiare, inclusiv notele aferente acestora, sunt interconectate. În acest sens, atunci când se auditează o singură componentă a situațiilor financiare sau un anumit element dintr-o situație financiară, este posibil ca auditorul să nu poată lua în considerare componenta situațiilor financiare sau elementul izolat. În consecință, auditorul poate avea nevoie să efectueze proceduri în legătură cu aspectele interconectate astfel încât să atingă obiectivele auditului.

- A14. Mai mult decât atât, pragul de semnificație stabilit pentru o singură componentă a situațiilor financiare sau pentru un anumit element din situația financiară poate fi mai scăzut decât pragul de semnificație stabilit pentru setul complet de situații financiare al entității; acest aspect va afecta natura, durata și amploarea procedurilor de audit și evaluarea denaturărilor necorectate.

Formarea unei opinii și considerații privind raportarea (a se vedea punctele 11, 14)

- A15. ISA 700 dispune ca auditorul, în vederea formării unei opinii, să evalueze dacă situațiile financiare oferă prezentări adecvate astfel încât să permită utilizatorilor să înțeleagă efectul tranzacțiilor semnificative și a evenimentelor asupra informațiilor prezentate în situațiile financiare²¹. În cazul unei singure componente a situațiilor financiare sau a unui anumit element dintr-o situație financiară, este important ca acea componentă a situațiilor financiare sau elementul respectiv, inclusiv notele aferente, din perspectiva cerințelor cadrului general de raportare financiară aplicabil, să furnizeze prezentări adecvate care să permită utilizatorilor să înțeleagă informațiile prezentate în componenta situațiilor financiare sau în element, și efectul tranzacțiilor semnificative și a evenimentelor asupra informațiilor prezentate în componenta situațiilor financiare sau în element.
- A16. Anexa 2 a prezentului ISA conține posibile forme de rapoarte ale auditorilor asupra unei singure componente a situațiilor financiare sau asupra unui anumit element dintr-o situație financiară.

Opinia modificată, paragraful de observație sau paragraful explicativ din raportul auditorului asupra unui set complet de situații financiare ale entității (a se vedea punctele 14-15)

- A17. Chiar și atunci când opinia modificată asupra setului complet de situații financiare ale entității, paragraful de evidențiere a unor aspecte sau paragraful explicativ nu au legătură cu situația financiară auditată sau cu elementul

²¹ ISA 700, punctual 13 litera (e)

CONSIDERENTE SPECIALE - AUDITURI ALE COMPONENTELOR INDIVIDUALE
ALE SITUAȚIILOR FINANCIARE ALE ELEMENTELOR SPECIFICE,
CONTURI SAU ALTE ASPECTE ALE SITUAȚIILOR FINANCIARE

auditat, în continuare auditorul poate să considere adecvat să facă referire la modificare în alt paragraf explicativ din raportul său, asupra componenței situațiilor financiare sau asupra elementului, deoarece consideră că este relevant pentru înțelegerea utilizatorilor a componenței situațiilor financiare auditate, sau a elementului auditat sau a raportului auditorului aferent acestora (vezi ISA 706)²²

- A18. Într-un raport al auditorului asupra unui set complet de situații financiare ale entității, expresia unei imposibilități a exprimării unei opinii cu privire la rezultatele operațiunilor și a fluxurilor de trezorerie, acolo unde este relevant, și o opinie nemodificată cu privire la poziția financiară sunt permise din momentul în care imposibilitatea exprimării unei opinii a fost emisă doar cu privire la rezultatele operațiunilor și fluxurilor de trezorerie și nu cu privire la situațiile financiare luate per ansamblu.²³

²² ISA 706, „Paragrafele de observații și paragrafele Explicative din raportul auditorului independent”, punctul 6

²³ ISA 510, „Misiuni de audit inițiale – Solduri inițiale”, punctul 8 și ISA 705, punctul A 16.

Anexa 1

(A se vedea punctul A3)

Exemple de elemente specifice, conturi sau aspecte ale unei situații financiare

- Clauze în cadrul unui portofoliu de asigurare, privind conturile de creanțe, provizioane pentru conturile de creanțe, stocul, răspunderea pentru beneficiile angajate de un plan privat de pensii, valoarea înregistrată a imobilizărilor necorporale identificate sau răspunderea pentru „survenit, dar neraportat”, inclusiv notele aferente.
- Un program privind activele administrate extern și venitul dintr-un plan privat de pensii, inclusiv notele aferente.
- Un program privind activele corporale, inclusiv notele aferente
- Un program privind cheltuielile angajate de contractele de leasing, inclusiv notele explicative.
- Un program privind participarea la profit sau bonusurile angajaților, inclusiv notele explicative.

Anexa 2

(A se vedea punctul A16)

Ilustrații ale rapoartelor auditorilor asupra situațiilor financiare individuale și asupra unui element specific al unei situații financiare

- Ilustrația 1: Un raport al auditorului cu privire la o componentă individuală a situațiilor financiare întocmită în conformitate cu un cadru cu scop general (în contextul acestei ilustrații, un cadru general de prezentare fidelă).
- Ilustrația 2: Un raport al auditorului cu privire la o componentă individuală a situațiilor financiar individuale întocmite în conformitate cu un cadru cu scop special (în contextul acestei ilustrații, un cadru general de prezentare fidelă).
- Ilustrația 3: Un raport al auditorului cu privire la un element specific, cont sau aspect al unei situații financiare întocmită în conformitate cu un cadru cu scop special framework (în contextul acestei ilustrații, un cadru general de conformitate).

Ilustrația 1:

Circumstanțele includ următoarele:

- **Un audit al unui bilanț (de ex., o situație financiară individuală).**
- **Bilanțul a fost întocmit de către conducerea entității în conformitate cu cerințele Cadrului de Raportare Financiară din Jurisdicția X relevant pentru întocmirea bilanțului.**
- **Cadrul de raportare financiară aplicabil este un cadru general de prezentare fidelă conceput pentru a răspunde nevoilor de informațiile financiare comune ale unei serii largi de utilizatori.**
- **Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210.**
- **Auditorul a determinat că este adecvată utilizarea expresiei „prezintă fidel, din toate punctele de vedere semnificative,” în cadrul opiniei auditorului.**

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

[Destinatarul adecvat]

Am auditat bilanțul ABC Company la data de 31 decembrie 20X1 și un sumar al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative (care alcătuiesc împreună „situația financiară”).

Responsabilitatea conducerii²⁴ pentru situația financiară

Conducerea este responsabilă de întocmirea și prezentarea fidelă a acestei situații financiare în conformitate cu acele cerințe din Cadrul de Raportare Financiară din Jurisdicția X relevant pentru întocmirea unei astfel de situații financiare, și pentru acel control intern relevant, pentru întocmirea situației financiare care să fie lipsită de denaturare semnificativă, fie cauzată de fraudă sau eroare.

Responsabilitatea auditorului

Responsabilitatea noastră este de a exprima o opinie cu privire la situația financiară pe baza auditului nostru. Ne-am desfășurat auditul în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit. Aceste standarde prevăd conformitatea cu cerințele etice și planificarea și desfășurarea auditului în vederea obținerii asigurării rezonabile cu privire la măsura în care situația financiară este lipsită de denaturare semnificativă.

Un audit implică desfășurarea de proceduri în vederea obținerii de probe de audit cu privire la valorile și prezentările din situația financiară. Procedurile selectate depind de raționamentul auditorului, inclusiv de evaluarea riscurilor de denaturare

²⁴

Sau alt termen care este adecvat în contextual cadrului legal într-o anumită jurisdicție

semnificativă a situației financiare, fie cauzată de fraudă sau eroare. În efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate și prezentarea fidelă a situației financiare în vederea conceperii de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor, dar nu cu scopul exprimării unei opinii cu privire la eficiența controlului intern al entității.²⁵ Un audit include, de asemenea, evaluarea gradului de adecvare a politicilor contabile și a caracterului rezonabil al estimărilor contabile efectuate de către conducere, precum și evaluarea prezentării generale a situației financiare.

Credem că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră de audit.

Opinia

În opinia noastră, situația financiară prezintă fidel, din toate punctele de vedere semnificative, poziția financiară a Companiei ABC la data de 31 decembrie 20X1, în conformitate cu acele cerințe din Cadrul de Raportare Financiară din Jurisdicția X, relevant pentru întocmirea acestei situații financiare.

[Semnătura auditorului]

[Data raportului auditorului]

[Adresa auditorului]

²⁵ În circumstanțele în care auditorul are, de asemenea, responsabilitatea de a exprima o opinie cu privire la eficiența controlului intern, în paralel cu auditul situațiilor financiare, această propoziție ar fi formulată după cum urmează: “În efectuarea acelor evaluări ale riscurilor, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate și prezentarea fidelă a situației financiare în vederea conceperii de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor.”

Ilustrația 2:

Circumstanțele includ următoarele:

- **Un audit al unei situații a încasărilor și plăților (de ex., o situație financiară individuală).**
- **Situația financiară a fost întocmită de către conducerea entității, în conformitate cu contabilitatea pe bază de încasări și plăți, pentru a răspunde la o solicitare de informații despre fluxul de numerar primită de la un creditor. Conducerea poate alege între mai multe cadre de raportare financiară.**
- **Cadrul de raportare financiară aplicabil este un cadru general de prezentare fidelă conceput pentru a răspunde nevoilor de informații financiare ale unor utilizatori specifici.²⁶**
- **Auditorul a determinat că este adecvat utilizarea sintagmei „prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative,” în opinia auditorului.**
- **Distribuția sau utilizarea raportului auditorului nu este restricționată.**

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

[Destinatarul adecvat]

Am auditat situația încasărilor și plăților Companiei ABC aferente anului financiar care se încheie la 31 decembrie 20X1 și un sumar al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative (care alcătuiesc împreună „situația financiară”). Situația financiară a fost întocmită de către conducere utilizând contabilitatea pe bază de încasări și plăți descrisă în Nota X.

Responsabilitatea conducerii²⁶ pentru situațiile financiare

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; aceasta include determinarea contabilității pe bază de încasări și plăți drept o bază acceptabilă pentru întocmirea situației financiare în circumstanțele date, și pentru controlul intern pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite întocmirea situației financiare care să fie lipsită de denaturare semnificativă, cauzată fie de fraudă fie de eroare.

Responsabilitatea auditorului

Responsabilitatea noastră este de a exprima o opinie cu privire la situația financiară pe baza auditului nostru. Ne-am desfășurat auditul în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit. Aceste standarde prevăd conformitatea cu cerințele etice,

²⁶ Sau alt termen care este adecvat în contextual cadrului general legal din jurisdicția specifică.

planificarea și desfășurarea auditului în vederea obținerii asigurării rezonabile cu privire la măsura în care situația financiară este lipsită de denaturări semnificative. Un audit implică desfășurarea de proceduri în vederea obținerii de probe de audit cu privire la valorile și prezentările din situația financiară. Procedurile selectate depind de raționamentul auditorului, inclusiv de evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă a situației financiare, cauzată fie de fraudă fie de eroare. În efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate și prezentarea fidelă a situației financiare în vederea conceperii de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor, dar nu cu scopul exprimării unei opinii cu privire la eficiența controlului intern al entității.²⁷ Un audit include, de asemenea, evaluarea gradului de adecvare a politicilor contabile și a caracterului rezonabil al estimărilor contabile efectuate de către conducere, precum și evaluarea prezentării generale a situației financiare. Credem că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră de audit.

Opinia

În opinia noastră, situația financiară prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative, încasările și plățile Companiei ABC aferente anului financiar care s-a încheiat la 31 decembrie 20X1, în conformitate cu contabilitatea pe bază de încasări și plăți descrisă în Nota X.

Baza contabilă

Fără a ne modifica opinia, atragem atenția asupra Notei X la situația financiară, care descrie cadrul contabil. Situația financiară este întocmită pentru a furniza informații Creditorului XYZ. Drept urmare, situația poate să nu corespundă altor scopuri.

[Semnătura auditorului]

[Data raportului auditorului]

[Adresa auditorului]

²⁷ În circumstanțele în care auditorul are, de asemenea, responsabilitatea de a exprima o opinie cu privire la eficiența controlului intern, în paralel cu auditul situațiilor financiare, această propoziție ar fi formulată după cum urmează: “În efectuarea evaluărilor riscurilor, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate și prezentarea fidelă a situației financiare în vederea conceperii de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor.”

Ilustrația 3:

Circumstanțele includ următoarele:

- **Un audit al răspunderii pentru pagubele „care au avut loc dar care nu au fost raportate” dintr-un portofoliu de asigurări (de ex., un element, cont sau aspect al unei situații financiare).**
- **Informația financiară a fost întocmită de către conducerea entității în conformitate cu prevederile cadrului de raportare financiară stabilit de un organ de reglementare pentru a răspunde cerințelor acelui reglementator. Conducerea nu poate alege cadrul de raportare financiară.**
- **Cadrul de raportare financiară aplicabil este un cadru general de conformitate conceput pentru a răspunde nevoilor de informații financiare ale utilizatorilor specifici.²⁸**
- **Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210.**
- **Distribuția raportului auditorului este restricționată.**

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

[Destinatarul adecvat]

Am auditat situația întocmită de companie pentru pagubele „care au avut loc, dar care nu au fost raportate” ale Companiei de asigurări ABC la data de 31 decembrie 20X1 („tabelul”). Situația a fost întocmită de către conducere pe baza [a se descrie prevederile de raportare financiară stabilite de către organul de reglementare].

Responsabilitatea conducerii²⁸ pentru situație

Conducerea este responsabilă de întocmirea situației în conformitate cu [a se descrie prevederile de raportare financiară stabilite de către organul de reglementare], și pentru controlul intern pe care conducerea îl consideră necesar, pentru a permite întocmirea situației fără denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă fie de eroare.

Responsabilitatea auditorului

Responsabilitatea noastră este de a exprima o opinie cu privire la situație pe baza auditului nostru. Ne-am desfășurat auditul în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit. Aceste standarde cer conformitatea cu cerințele etice, planificarea și desfășurarea auditului în vederea obținerii asigurării rezonabile cu privire la măsura în care situația este lipsită de denaturări semnificative.

Un audit implică desfășurarea de proceduri în vederea obținerii de probe de audit

²⁸ Sau alt termen care este adecvat în contextual cadrului general legal din jurisdicția specifică.

cu privire la valorile și prezentările din situație. Procedurile selectate depind de raționamentul auditorului, inclusiv de evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă a situației, cauzată fie de fraudă fie de eroare. În efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate și prezentarea fidelă a situației, în vederea conceperii de proceduri de audit adecvate circumstanțelor, dar nu cu scopul exprimării unei opinii cu privire la eficiența controlului intern al entității. Un audit include, de asemenea, evaluarea gradului de adecvare a politicilor contabile și a caracterului rezonabil al estimărilor contabile efectuate de către conducere, precum și evaluarea prezentării generale a situației.

Credem că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră de audit.

Opinia

În opinia noastră, informațiile financiare din situația pentru pagubele „care au avut loc, dar care nu au fost raportate” ale Companiei de asigurări ABC de la data de 31 decembrie 20X1 sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu [a se descrie prevederile de raportare financiară stabilite de către organul de reglementare].

Baza contabilă și restricționarea distribuției

Fără a ne modifica opinia, atragem atenția asupra Notei X la situație, care descrie cadrul contabil. Situația este întocmită pentru a permite Companiei de asigurări ABC să îndeplinească cerințele organului de reglementare DEF. Prin urmare, situația poate să nu fie adecvată în alte scopuri. Raportul nostru este adresat exclusiv Companiei de asigurări ABC și organului de reglementare DEF și nu ar trebui distribuit altor părți decât Companiei de asigurări ABC și organului de reglementare DEF.

[Semnătura auditorului]

[Data raportului auditorului]

[Adresa auditorului]

STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 810
MISIUNI DE RAPORTARE CU PRIVIRE LA SITUAȚII
FINANCIARE SIMPLIFICATE

(În vigoare pentru misiuni pentru perioadele cu începere
de la sau ulterior datei de 15 Decembrie 2009)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA	1
Data intrării în vigoare	2
Obiective	3
Definiții	4
Cerințe	
Acceptarea misiunii	5-7
Natura procedurilor	8
Forma opiniei	9-11
Momentul activității și evenimente ulterioare datei raportului auditorului cu privire la situațiile financiare	12-13
Raportul auditorului cu privire la situațiile financiare simplificate	14-19
Restricții cu privire la distribuirea sau folosirea circularelor de atenționare privind baza de contabilizare	20
Date comparative	21-22
Informații suplimentare neauditate prezentate împreună cu situațiile financiare simplificate	23
Alte informații în documente care conțin situații financiare sim- plificate	24
Asocierea auditorilor	25-26
Aplicare și alte materiale explicative	
Acceptarea misiunii	A1-A7
Evaluarea disponibilității situațiile financiare auditate	A8
Forma opiniei	A9

Momentul activității și evenimente ulterioare datei raportului auditorului cu privire la situațiile financiare	A10
Raportul auditorului cu privire la situațiile financiare simplificate	A11-A15
Date comparative	A16-A17
Informații suplimentare neauditare prezentate odată cu situațiile financiare simplificate	A18
Alte informații în documente care conțin situații financiare simplificate	A19
Asocierea auditorilor	A20
Anexă: Ilustrații ale rapoartelor cu privire la situațiilor financiare simplificate	

Standardul Internațional de Audit (ISA) 810, „Angajamente de raportare cu privire la situațiile financiare simplificate” Planificarea unui audit al situațiilor financiare” ar trebui citit în paralel cu ISA 200 „Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit”.

Introducere

Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit tratează responsabilitățile auditorului legate de un angajament de raportare cu privire la situații financiare simplificate derivate din situații financiare auditate de către același auditor în conformitate cu ISA-uri.

Data intrării în vigoare

2. Prezentul ISA este în vigoare pentru misiunile pentru perioadele începând cu sau ulterior datei de 15 Decembrie 2009.

Obiective

3. Obiectivele auditorului sunt:
 - (a) Să determine dacă este adecvat să accepte misiunea de a raporta cu privire la situațiile financiare simplificate; și
 - (b) Dacă se angajează să raporteze cu privire la situațiile financiare simplificate:
 - (i) Să își formeze o opinie cu privire la situațiile financiare simplificate în baza unei evaluări a concluziilor trase din probele obținute; și
 - (ii) Să își exprime în mod clar acea opinie printr-un raport scris care descrie de asemenea baza pentru acea opinie.

Definiții

4. În scopurile prezentului ISA, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
 - (a) Criterii aplicate – Criteriile aplicate de conducere în pregătirea situațiilor financiare simplificate.
 - (b) Situații financiare auditate – Situațiile financiare¹ auditate de către auditor în conformitate cu ISA-uri, și din care derivă situațiile financiare simplificate.
 - (c) Situații financiare simplificate – Informații financiare istorice care derivă din situațiile financiare dar care conțin mai puține detalii decât situațiile financiare, oferind totuși o reprezentare structurată în concordanță cu aceea oferită de situațiile financiare ale resurselor economice sau obligațiilor entității la un anumit moment în timp sau schimbările

¹ ISA 200, “Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit,” punctul 13 litera (f), definește termenul “situații financiare.”

acestora pentru o perioadă de timp.² Jurisdicții diferite ar putea folosi terminologii diferite pentru a descrie asemenea informații financiare istorice.

Cerințe

Acceptarea misiunii

5. Auditorul va accepta o misiune de raportare cu privire la situațiile financiare în conformitate cu prezentul ISA doar atunci când auditorul a fost angajat să efectueze un audit al situațiilor financiare din care derivă situațiile financiare simplificate în conformitate cu ISA-uri. (a se vedea punctul A1)
6. Înainte de a accepta o misiune de raportare cu privire la situații financiare simplificate, auditorul va: (a se vedea punctul A2)
 - (a) Determina dacă criteriile aplicate sunt acceptabile; (a se vedea punctele A3-A7)
 - (b) Obține acceptul conducerii cu privire la faptul că acceptă și înțelege responsabilitatea sa:
 - (i) Pentru pregătirea situațiilor financiare simplificate în conformitate cu criteriile aplicate;
 - (ii) Pentru a face situațiile financiare auditate disponibile utilizatorilor vizați fără dificultate (sau, dacă legea sau regulamentul cere că situațiile financiare nu trebuie să fie făcute disponibile utilizatorilor vizați ai situațiilor financiare simplificate și stabilesc criteriile pentru pregătirea situațiilor financiare simplificate, să descrie acea lege sau regulament în sumarul situațiilor financiare); și
 - (iii) Să includă raportul auditorului în sumarul situațiilor financiare simplificate în orice document care conține sumarul situațiilor financiare și care indică faptul că auditorul a raportat cu privire la ele.
 - (c) Stabilește cu conducerea forma opiniei ce urmează a fi exprimată în situațiile financiare simplificate (vezi punctele 9-11).
7. Dacă auditorul concluzionează faptul că, criteriile aplicate sunt inacceptabile sau nu este în măsură să obțină acceptul conducerii prezentat la punctul 6 litera (b), auditorul nu va accepta misiunea de a raporta cu privire la situațiile financiare simplificate, cu excepția situației în care i se cere acest lucru prin lege sau regulament. O misiune efectuată în conformitate cu o asemenea lege sau regulament nu este în conformitate cu prezentul ISA. În consecință, raportul auditorului cu privire la situațiile financiare simplificate nu va indica faptul că misiunea a fost efectuată în conformitate cu pre-

² ISA 200, punctul 13 litera (f).

zentul ISA. Auditorul va include referințe adecvate la acest fapt în termenii misiunii. Auditorul va determina de asemenea efectul pe care acest lucru ar putea să îl aibă asupra angajamentului de a audita situațiile financiare din care derivă situațiile financiare simplificate.

Natura procedurilor

8. Auditorul va efectua următoarele proceduri, și orice altă procedură pe care acesta ar putea să o considere necesară, ca o bază pentru opinia auditorului asupra situațiilor financiare:
 - (a) Va evalua dacă situațiile financiare simplificate prezintă în mod adecvat sumarul naturii și identitatea situațiilor financiare auditate.
 - (b) Atunci când situațiile financiare simplificate nu sunt însoțite de situațiile financiare auditate, va evalua dacă acestea descriu în mod clar:
 - (i) De la cine sau unde sunt disponibile situațiile financiare auditate; sau
 - (ii) Legea sau regulamentul care specifică faptul că situațiile financiare auditate nu trebuie să fie puse la dispoziția utilizatorilor vizați ai situațiilor financiare simplificate și stabilesc criteriile pentru pregătirea situațiilor financiare simplificate.
 - (c) Va evalua dacă situațiile financiare simplificate prezintă în mod adecvat criteriile aplicate.
 - (d) Va compara situațiile financiare simplificate cu informațiile legate de acestea din situațiile financiare auditate pentru a determina dacă situațiile financiare simplificate sunt în concordanță cu sau pot fi recalulate pornind de la informațiile legate de acestea din situațiile financiare auditate.
 - (e) Va evalua dacă situațiile financiare simplificate sunt pregătite în concordanță cu criteriile aplicate.
 - (f) Va evalua dacă, având în vedere scopul situațiilor financiare simplificate, situațiile financiare simplificate conțin informațiile necesare și dacă sunt la un nivel de agregare adecvat pentru a nu fi considerate ca putând induce în eroare în circumstanțele date.
 - (g) Va evalua dacă situațiile financiare auditate sunt disponibile pentru utilizatorii vizați ai situațiilor financiare simplificate fără dificultate, exceptând situația în care legea sau regulamentul stabilește faptul că acestea nu trebuie să fie puse la dispoziție și stabilește criteriile pentru pregătirea situațiilor financiare simplificate. (a se vedea punctul A8)

Forma opiniei

9. Atunci când auditorul a concluzionat faptul că o opinie nemodificată cu privire la situațiile financiare simplificate este adecvată, opinia auditorului va folosi una din următoarele fraze, exceptând situația în care i se cere altceva de lege sau regulament: (a se vedea punctul A9)
 - (a) Situațiile financiare simplificate sunt, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu [criteriile aplicabile]; sau
 - (b) Situațiile financiare simplificate sunt un sumar just al situațiilor financiare auditate, în conformitate cu [criteriile aplicabile].
10. Dacă legea sau regulamentul stabilesc exprimarea opiniei cu privire la situațiile financiare simplificate în termeni care sunt diferiți de aceia descriși la punctul 9, auditorul va:
 - (a) Aplica procedurile descrise la punctul 8 și alte proceduri suplimentare necesare pentru a permite auditorului să exprime opinia așteptată; și
 - (b) Să evalueze dacă utilizatorii situațiilor financiare simplificate ar putea să înțeleagă greșit opinia auditorului cu privire la situațiile financiare și, dacă este așa, dacă este posibil ca explicații suplimentare în raportul auditorului cu privire la situațiile financiare ar putea să atenueze o posibilă neînțelegere.
11. Dacă, în cazul punctului 10 litera (b), auditorul concluzionează că explicații adiacente în raportul auditorului cu privire la situațiile financiare simplificate nu pot să atenueze posibilele neînțelegeri, auditorul nu va accepta misiunea, cu excepția cazului în care i se cere acest lucru de către lege sau regulament. O misiune efectuată în conformitate cu o asemenea lege sau regulament nu este în conformitate cu ISA. În consecință, raportul auditorului cu privire la situațiile financiare simplificate nu va putea să indice faptul că acea misiune a fost efectuată în conformitate cu prezentul ISA.

Momentul activității și evenimente ulterioare datei raportului auditorului cu privire la situațiile financiare simplificate

12. Raportul auditorului cu privire la situațiile financiare simplificate ar putea fi datate mai târziu decât data raportului auditorului cu privire la situațiile financiare auditate. În asemenea cazuri, raportul auditorului cu privire la situațiile financiare simplificate va menționa faptul că situațiile financiare simplificate și situațiile financiare auditate nu reflectă efectele sau evenimentele care s-au petrecut ulterior datei raportului auditorului cu privire la situațiile financiare auditate care ar putea să necesite ajustare, sau prezentare în cadrul situațiilor financiare auditate. (a se vedea punctul A10)
13. Auditorul ar putea să devină conștient de aspecte care existau la data rapor-

tului auditorului cu privire la situațiile financiare auditate, dar despre care auditorul nu avea cunoștință în trecut. În asemenea cazuri, auditorul nu va emite raportul auditorului cu privire la situațiile financiare simplificate până la momentul la care luarea în considerare de către auditor a acestor aspecte în relație cu situațiile financiare auditate în conformitate cu ISA 560³ a luat sfârșit.

Raportul auditorului cu privire la situațiile financiare simplificate

Elemente ale raportului auditorului

14. Raportul auditorului cu privire la situațiile financiare simplificate va include următoarele elemente⁴ (a se vedea punctul A15)
 - (a) Un titlu care să indice în mod clar faptul că este un raport al unui auditor independent. (a se vedea punctul A11)
 - (b) Un destinatar. (a se vedea punctul A12)
 - (c) Un paragraf introductiv care:
 - (i) Identifică situațiile financiare simplificate pe baza cărora auditorul raportează, inclusiv titlul fiecărei declarații incluse în situațiile financiare simplificate; (a se vedea punctul A13)
 - (ii) Identifică situațiile financiare auditate;
 - (iii) Face referire la raportul auditorului cu privire la situațiile financiare auditate, data acelui raport, și sub condițiile de la punctele 17-18, faptul că o opinie nemodificată este exprimată cu privire la situațiile financiare auditate;
 - (iv) Dacă data raportului auditorului cu privire la situațiile financiare simplificate este mai târzie decât data raportului auditorului cu privire la situațiile financiare auditate, prevede faptul că situațiile financiare simplificate și situațiile financiare auditate nu reflectă efectele unor evenimente care au avut loc ulterior datei raportului auditorului cu privire la situațiile financiare auditate; și
 - (v) declarație care să indice faptul că situațiile financiare simplificate nu conțin toate prezentările cerute de cadrul de raportare financiară aplicat în pregătirea situațiilor financiare auditate, și că citirea situațiilor financiare simplificate nu reprezintă un înlocuitor pentru citirea situațiilor financiare auditate.

³ ISA 560, “Evenimente ulterioare.”

⁴ Punctele 17-18, care tratează circumstanțele în care raportul auditorului cu privire la situațiile financiare auditate a fost modificat, necesită elemente adiționale față de cele prezentate la prezentul punct.

- (d) descriere a responsabilității conducerii⁵ cu privire la situațiile financiare simplificate, explicând faptul că, conducerea este responsabilă pentru pregătirea situațiilor financiare simplificate în conformitate cu criteriile aplicabile.
 - (e) declarație că auditorul este responsabil pentru exprimarea unei opinii cu privire la situațiile financiare simplificate pe baza procedurilor impuse de prezentul ISA.
 - (f) Un paragraf care să exprime în mod clar o opinie (a se vedea punctele 9-11).
 - (g) Semnătura auditorului.
 - (h) Data raportului auditorului. (a se vedea punctul A14)
 - (i) Adresa auditorului.
15. Dacă destinatarul situațiilor financiare simplificate nu este același cu destinatarul raportului auditorului cu privire la situațiile financiare auditate, auditorul va evalua gradul de adecvare al folosirii unui destinatar distinct. (a se vedea punctul A12)
16. Auditorul va data raportul său cu privire la situațiile financiare simplificate nu mai târziu de: (a se vedea punctul A14)
- (a) Data la care auditorul a obținut probe de audit adecvate suficiente pe baza cărora să își fundamenteze opinia, inclusiv probe cum că situațiile financiare simplificate au fost pregătite și că cei ce dețin autoritatea recunoscută au afirmat că și-au asumat răspunderea pentru acestea; și
 - (b) Data raportului auditorului cu privire la situațiile financiare auditate.

Modificări ale opiniei, paragrafe de observații sau alte paragrafe explicative în raportul auditorului cu privire la situațiile financiare auditate. (a se vedea punctul A15)

17. Atunci când raportul auditorului cu privire la situațiile financiare auditate conține o opinie modificată, un paragraf de observații, sau un alt paragraf explicativ, dar auditorul este satisfăcut că situațiile financiare simplificate sunt consecvente, sub toate aspectele semnificative, sau sunt un sumar just al situațiilor financiare auditate, în conformitate cu criteriile aplicabile, raportul auditorului cu privire la situațiile financiare simplificate, în plus față de elementele de la punctul 14, va:
- (a) Menționa faptul că raportul auditorului cu privire la situațiile financiare auditate conține o opinie modificată, un paragraf de observații sau un paragraf explicativ; și
 - (b) Descrie:

⁵ Sau un alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal într-o jurisdicție particulară.

- (i) Baza pentru opinia modificată cu privire la situațiile financiare auditate, și acea opinie modificată; sau paragraful de observații sau paragraful explicativ din raportul auditorului cu privire la situațiile financiare auditate; și
 - (ii) Efectul acestora asupra situațiilor financiare simplificate, dacă acestea există.
18. Atunci când raportul auditorului cu privire la situațiile financiare auditate conține o opinie contrară sau imposibilitatea exprimării unei opinii, raportul auditorului cu privire la situațiile financiare simplificate, în plus față de elementele menționate la punctul 14, va:
- (a) Afirmă faptul că raportul auditorului cu privire la situațiile financiare auditate conține o opinie contrară sau imposibilitatea exprimării unei opinii;
 - (b) Descrie baza pentru acea opinie contrară sau pentru imposibilitatea exprimării unei opinii; și
 - (c) Afirmă faptul că, urmare exprimării unei opinii contrare sau a imposibilității exprimării unei opinii, este inadecvat să se exprime o opinie cu privire la situațiile financiare simplificate.

Opinie modificată cu privire la situațiile financiare simplificate

19. Dacă situațiile financiare simplificate nu sunt consecvente, sub toate aspectele semnificative, sau nu reprezintă un sumar just al situațiilor financiare auditate, în conformitate cu criteriile aplicabile, iar conducerea nu acceptă să facă schimbările necesare, auditorul va exprima o opinie contrară cu privire la situațiile financiare simplificate. (a se vedea punctul A15)

Restricții cu privire la distribuirea sau folosirea circularelor de atenționare cu privire la baza de contabilizare

20. Atunci când distribuirea sau folosirea raportului auditorului cu privire la situațiile financiare auditate este restricționată, sau când raportul auditorului cu privire la situațiile financiare auditate atrage atenția cititorilor asupra faptului că situațiile financiare auditate sunt pregătite în conformitate cu un cadru cu scop special, auditorul va include o restricție similară sau o atenționare în raportul de audit cu privire la situațiile financiare simplificate.

Date comparative

21. Dacă situațiile financiare auditate conțin date comparative, dar sumarul situațiilor financiare simplificate nu, auditorul va determina dacă o asemenea omisiune este rezonabilă în circumstanțele misiunii. Auditorul va determina efectul unei omisiuni nerezonabile asupra raportului de audit cu privire la situațiile financiare. (a se vedea punctul A16)

22. Dacă situațiile financiare simplificate conțin date comparative cu privire la care a raportat un al auditor, raportul auditorului cu privire la situațiile financiare simplificate va conține de asemenea aspecte pe care ISA 710 cere ca auditorul să le includă în raportul auditorului cu privire la situațiile financiare auditate. (a se vedea punctul A17)

Informații suplimentare neauditare prezentate împreună cu situațiile financiare simplificate

23. Auditorul va evalua dacă orice informație suplimentară neauditată prezentată împreună cu situațiile financiare simplificate este în mod clar diferențiată de situațiile financiare simplificate. Dacă auditorul concluzionează că prezentarea entității cu privire la informațiile suplimentare neauditare nu este clar diferențiată de situațiile financiare simplificate, auditorul va cere conducerii să schimbe prezentarea informațiilor suplimentare neauditare. Dacă conducerea refuză să facă acest lucru, auditorul va explica în raportul de audit cu privire la situațiile financiare simplificate faptul că asemenea informații nu sunt acoperite de acel raport. (a se vedea punctul A18)

Alte informații în documente care conțin situații financiare simplificate

24. Auditorul va citi celelalte informații incluse într-un document care conține situațiile financiare simplificate și raportul de audit legat de acestea pentru a identifica inconsecvențele substanțiale în comparație cu situațiile financiare simplificate, dacă acestea există. Dacă, la citirea altor informații auditorul identifică o inconsecvență semnificativă, auditorul va determina dacă situațiile financiare simplificate sau celelalte nevoi de informare necesită revizuire. Dacă, în ceea ce privește celelalte informații auditorul identifică o inconsecvență semnificativă, auditorul va determina dacă situațiile financiare simplificate sau alte nevoi de informare trebuie revizuite. Dacă, în ceea ce privește celelalte informații, auditorul constată o denaturare aparent semnificativă, auditorul va discuta problema cu conducerea. (a se vedea punctul A19)

Asocierea auditorilor

25. Dacă auditorul constată faptul că entitatea plănuiește să afirme faptul că auditorul a raportat cu privire la situațiile financiare simplificate într-un document care conține situațiile financiare simplificate, dar nu plănuiește să includă raportul de audit respectiv, auditorul va cere conducerii să includă raportul auditorului în document. Dacă conducerea nu face acest lucru, auditorul va determina și aplica alte măsuri adecvate proiectate pentru a preveni asocierea de către conducere, în mod inadecvat a auditorului cu

- situațiile financiare simplificate în acel document. (a se vedea punctul A20)
26. Auditorul ar putea fi angajat pentru a raporta cu privire la situațiile financiare ale unei entități, în același timp nefiind angajat să raporteze cu privire la situațiile financiare simplificate. Dacă în această situație auditorul constată faptul că entitatea are de gând să facă o afirmație într-un document care face referire la auditor și la faptul că situațiile financiare simplificate derivă din situațiile financiare auditate de către auditor, auditorul va trebui să se convingă că:
- (a) Referirea la auditor se face în contextul raportului de audit cu privire la situațiile financiare auditate; și
 - (b) Declarația nu lasă impresia că auditorul a raportat cu privire la situațiile financiare simplificate.

Dacă prevederile de la (a) sau (b) nu sunt respectate, auditorul va cere conducerii să schimbe declarația pentru a fi în acord sau să nu se refere la auditor în document. În caz contrar, entitatea ar putea să-l angajeze pe auditor să raporteze cu privire la situațiile financiare simplificate și să includă raportul de audit în cauză în document. Dacă conducerea nu schimbă declarația, nu șterge referința la auditor, sau include un raport al auditorului privind situațiile financiare simplificate în documentul care conține situațiile financiare simplificate, auditorul va înștiința conducerea cum că acesta nu este de acord cu referința la auditor și va determina și efectua activități adecvate proiectate pentru a preveni referința inadecvată de către conducere în ceea ce îl privește pe auditor. (a se vedea A20)

Aplicare și alte materiale explicative

Acceptarea misiunii (a se vedea punctele 5-6)

- A1. Auditul situațiilor financiare de la care derivă situațiile financiare simplificate oferă auditorului cunoștințele necesare pentru a îl elibera pe auditor de responsabilitățile în legătură cu situațiile financiare simplificate în conformitate cu prezentul ISA. Aplicarea prezentului ISA nu va oferi probe adecvate suficiente pe care să se bazeze opinia cu privire la situațiile financiare simplificate dacă auditorul nu a auditat și situațiile financiare de la care derivă situațiile financiare simplificate.
- A2. Acordul conducerii în legătură cu aspectele descrise la punctul 6 ar putea fi evidențiate prin acceptul scris al acesteia cu privire la termenii misiunii.

Criteriile [a se vedea punctul 6 litera (a)]

- A3. Pregătirea situațiilor financiare simplificate cere conducerii să determine informațiile care trebuie reflectate în situațiile financiare simplificate astfel încât acestea să fie consecvente sub toate aspectele semnificative, sau să ofere un sumar fidel al situațiilor financiare auditate. Datorită faptului că prin natura lor situațiile financiare simplificate conțin informații agregate și prezentare limitată, există un risc crescut ca acestea să nu conțină informațiile necesare astfel încât să poată induce în eroare în anumite circumstanțe. Acest risc crește atunci când criteriile stabilite pentru pregătirea situațiilor financiare simplificate nu există.
- A4. Factori care ar putea afecta determinarea de către auditor a acceptabilității criteriilor aplicate includ:
- Natura entității;
 - Scopul situațiilor financiare simplificate;
 - Nevoile de informare ale utilizatorilor vizati cu privire la situațiile financiare simplificate; și
 - Faptul dacă criteriile aplicate vor da naștere la situații financiare simplificate care nu duc în eroare în circumstanțele date.
- A5. Criteriile de pregătire a situațiilor financiare simplificate ar putea fi stabilite de către o organizație autorizată sau recunoscută de stabilire a standardelor sau de lege sau regulament. Similar cazului situațiilor financiare, așa cum explică ISA 210⁶ auditorul ar putea să prezume faptul că asemenea criterii sunt acceptabile.
- A6. Acolo unde criteriile stabilite pentru pregătirea situațiilor financiare simplificate nu există, conducerea poate să dezvolte o serie de criterii, de exemplu în baza practicii dintr-o anumită industrie. Criteriile care sunt acceptabile în circumstanțele date vor da naștere la situații financiare simplificate care:
- (a) Prezintă în mod adecvat natura lor simplificată și identifică situațiile financiare auditate;
 - (b) Descriu în mod clar de la cine sau unde sunt disponibile situațiile financiare auditate, sau dacă legea sau regulamentul impun că situațiile financiare nu trebuie să fie puse la dispoziția utilizatorilor vizati ai situațiilor financiare simplificate și stabilește criteriile pentru pregătirea situațiilor financiare simplificate, acea lege sau regulament;
 - (c) Să prezinte în mod adecvat criteriile aplicate;
 - (d) Să fie de acord cu sau să poată fie recalculate în baza informațiilor legate de acestea în situațiile financiare auditate; și
 - (e) Având în vedere scopul situațiilor financiare simplificate, să conțină

⁶ ISA 210, "Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit," punctele A3 și A8-A9.

informațiile necesare, și să fie la un nivel adecvat de agregare, astfel încât să nu inducă în eroare în circumstanțele date.

- A7. Prezentarea adecvată a naturii simplificate a situațiilor financiare simplificate și identitatea situațiilor financiare auditate, așa cum se face referire la punctul A6 litera (a), ar putea de exemplu să fie oferită de un titlu ca „Situații financiare simplificate pregătite în baza situațiilor financiare auditate pentru anul încheiat la 31 Decembrie 20X1.”

Evaluarea gradului de disponibilitate a situațiilor financiare auditate [a se vedea punctul 8 litera (g)]

- A8. Evaluarea auditorului cu privire la faptul dacă situațiile financiare auditate sunt disponibile pentru utilizatorii vizați ai situațiilor financiare simplificate fără dificultate, este afectată de factori ca:
- Situațiile financiare simplificate descriu în mod clar de la cine sau unde sunt disponibile situațiile financiare auditate;
 - Situațiile financiare auditate sunt un document public;
 - Conducerea a stabilit un proces prin care utilizatorii vizați ai situațiilor financiare simplificate să poată să obțină acces ușor la situațiile financiare auditate.

Forma opiniei (a se vedea punctul 9)

- A9. O concluzie, bazată pe evaluarea probelor obținute prin efectuarea procedurilor de la punctul 8, cum că o opinie nemodificată cu privire la situațiile financiare simplificate este adecvată, permite auditorului să exprime o opinie conținând una din frazele de la punctul 9. Decizia auditorului cu privire la care din fraze să fie folosite ar putea fi afectată de practicile general acceptate în o anumită jurisdicție.

Momentul activității și evenimente ulterioare datei raportului auditorului cu privire la situațiile financiare simplificate (a se vedea punctul 12)

- A10. Procedurile descrise la punctul 8 sunt adesea efectuate în timpul sau imediat după auditul situațiilor financiare. Atunci când auditorul raportează cu privire la situațiile financiare simplificate după compilarea auditului situațiilor financiare, auditorul nu trebuie să obțină probe de audit suplimentare cu privire la situațiile financiare auditate, sau să raporteze cu privire la efectele evenimentelor produse după data raportului de audit cu privire la situațiile financiare deoarece situațiile financiare simplificate derivă din situațiile financiare auditate și nu le actualizează pe acestea.

Raportul auditorului cu privire la situațiile financiare simplificate

Elementele raportului de audit

Titlul (a se vedea punctul 14 litera (a))

- A11. Un titlu care indică faptul că raportul este un raport al unui auditor independent, de exemplu „Raport al auditorului independent” afirmă faptul că auditorul a îndeplinit toate cerințele etice relevante legate de independență. Acest fapt distinge raportul auditorului independent de rapoartele emise de alții.

Destinatarul (a se vedea punctele 14 litera (b), 15)

- A12. Factori care ar putea să afecteze evaluarea auditorului cu privire la gradul de adecvare al destinatarului situațiilor financiare simplificate includ termenii misiunii, natura entității și scopul situațiilor financiare simplificate.

Paragraf introductiv [a se vedea punctul 14 litera (c) subpunctul. (i)]

- A13. Atunci când auditorul este conștient de faptul că situațiile financiare simplificate vor fi incluse într-un document care conține alte informații, auditorul ar putea să i-a în considerare dacă forma prezentării permite identificarea numerelor paginilor în care sunt prezentate situațiile financiare simplificate. Acest fapt îi ajută pe cititori să identifice situațiile financiare simplificate la care se referă raportul auditorului.

Data raportului auditorului [a se vedea punctele 14 litera (h), 16]

- A14. Persoana sau persoanele care au autoritatea recunoscută să concluzioneze că situațiile financiare simplificate au fost pregătite și își asumă responsabilitatea pentru acestea depind de termenii misiunii, de natura entității și de scopul situațiilor financiare simplificate.

Ilustrații (a se vedea pcte.14, 17-18,19)

- A15. Anexa la prezentul ISA conține ilustrații ale raportului auditorului cu privire la situațiile financiare simplificate care:
- (a) Conțin opinii nemodificate;
 - (b) Sunt derivate din situații financiare auditate în legătură cu care auditorul a emis opinii; și
 - (c) Conțin o opinie modificată.

Date comparative (a se vedea punctele 21-22)

- A16. Dacă situațiile financiare auditate conțin date comparative, există prezumția că situațiile financiare simplificate ar conține și ele date comparative. Datele comparative în situațiile financiare auditate ar putea fi privite ca

cifre corespondente sau ca informații financiare comparative. ISA 710 descrie modul în care această diferență afectează raportul auditorului cu privire la situațiile financiare, incluzând în particular referințe la alți auditori care au auditat situațiile financiare pentru perioada precedentă.

- A17. Circumstanțele care ar putea să afecteze determinarea auditorului cu privire la o omisiune a datelor comparative este rezonabil să includă natura și obiectivul situațiilor financiare simplificate, criteriile aplicate și nevoile de informații ale utilizatorilor vizati ai situațiilor financiare simplificate.

Informații suplimentare neauditate prezentate cu situațiile financiare simplificate (a se vedea punctul 23)

- A18. ISA 700⁷ conține cerințele și îndrumarea de aplicat atunci când se prezintă informații suplimentare neauditate odată cu situațiile financiare auditate care, adaptate după nevoi în funcție de circumstanțe, ar putea fi de ajutor în aplicarea cerințelor punctului 23.

Alte informații în documente care conțin situații financiare simplificate (a se vedea punctul 24)

- A19. ISA 720⁸ conține cerințe și îndrumare legată de citirea altor informații incluse într-un document care conține situații financiare auditate și raportul de audit legat de acestea, și care răspund la inconsecvențe semnificative și la o denaturare semnificativă a faptelor. Adaptat în funcție de nevoi în circumstanțele date, el ar putea fi de ajutor în aplicarea cerințelor de la punctul 24.

Asocierea auditorilor (a se vedea punctele 25-26)

- A20. Alte acțiuni adecvate pe care auditorul le-ar putea face atunci când conducerea nu a luat măsurile solicitate, ar putea include informarea utilizatorilor vizati și a altor utilizatori terți cu privire la referința inadecvată în ceea ce privește auditorul. Modul de acționare al auditorului depinde de drepturile și obligațiile legale ale auditorului. În consecință, auditorul ar putea să considere adecvat să ceară consultanță legală.

⁷ ISA 700, “Formularea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare,” punctele 46-47.

⁸ ISA 720, “Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații din documentele care conțin situații financiare auditate.”

Anexa

(a se vedea punctul A15)

Ilustrații ale rapoartelor cu privire la situațiile financiare simplificate

- Ilustrația 1: Un raport al auditorului cu privire la situațiile financiare simplificate pregătite în conformitate cu criteriile stabilite. O opinie nemodificată este exprimată în legătură cu situațiile financiare auditate. Raportul auditorului cu privire la situațiile financiare simplificate este datat mai târziu decât raportul auditorului cu privire la situațiile financiare din care derivă situațiile financiare simplificate.
- Ilustrația 2: Un raport al auditorului cu privire la situațiile financiare simplificate pregătit în conformitate cu criteriile dezvoltate de conducere și prezentate în mod adecvat în situațiile financiare simplificate. Auditorul a determinat faptul că, criteriile aplicate sunt acceptabile în circumstanțele date. O opinie nemodificată este exprimată cu privire la situațiile financiare auditate.
- Ilustrația 3: Un raport al auditorului cu privire la situațiile financiare simplificate pregătit în conformitate cu criteriile dezvoltate de conducere și prezentate în mod adecvat în situațiile financiare simplificate. Auditorul a determinat faptul că, criteriile aplicate sunt acceptabile în circumstanțele date. O opinie modificată se exprimă în legătură cu situațiile financiare auditate.
- Ilustrația 4: Un raport al auditorului cu privire la situațiile financiare simplificate pregătit în conformitate cu criteriile dezvoltate de conducere și prezentate în mod adecvat în situațiile financiare simplificate. Auditorul a determinat faptul că, criteriile aplicate sunt acceptabile în circumstanțele date. O opinie contrară este exprimată în legătură cu situațiile financiare auditate.
- Ilustrația 5: Un raport al auditorului cu privire la situațiile financiare simplificate pregătit în conformitate cu criteriile stabilite. O opinie nemodificată este exprimată cu privire la situațiile financiare auditate. Auditorul concluzionează că nu este posibil să se exprime o opinie nemodificată cu privire la situațiile financiare simplificate.

Ilustrația 1:

Circumstanțele includ următoarele:

- **Se exprimă o opinie nemodificată cu privire la situațiile financiare auditate.**
- **Există criterii stabilite pentru pregătirea situațiilor financiare simplificate.**
- **Raportul auditorului cu privire la situațiile financiare simplificate este datat mai târziu decât raportul auditorului cu privire la situațiile financiare din care derivă situațiile financiare simplificate.**

**RAPORT AL AUDITORULUI INDEPENDENT CU PRIVIRE LA SITUAȚIILE
FINANCIARE SIMPLIFICATE**

[Destinatarul adecvat]

Situațiile financiare însoțitoare, care conțin bilanțul simplificat la 31 Decembrie 20X1, contul de profit și pierdere simplificat, situația modificărilor capitalurilor proprii simplificată și situația privind fluxul de numerar simplificată pentru anul încheiat și notele explicative legate de acestea sunt derivate din situațiile financiare ale companiei ABC pentru anul încheiat la 31 Decembrie 20X1. Am exprimat o opinie de audit nemodificată cu privire la acele situații financiare în raportul nostru din data de 15 Februarie 20X2. Acele situații financiare, si situațiile financiare simplificate nu reflectă efectele evenimentelor care s-au petrecut ulterior datei raportului nostru cu privire la acele situații financiare.

Situațiile financiare simplificate nu conțin toate prezentările cerute de [descrieți cadrul de raportare financiară aplicat în pregătirea situațiilor financiare auditate ale companiei ABC]. Astfel, citirea situațiilor financiare simplificate nu reprezintă un substitut pentru citirea situațiilor financiare auditate ale companiei ABC.

Responsabilitatea conducerii⁹ pentru situațiile financiare simplificate

Conducerea este responsabilă pentru pregătirea situațiilor financiare simplificate în conformitate cu [descrieți criteriile stabilite].

Responsabilitatea auditorului

Responsabilitatea noastră este aceea de a exprima o opinie cu privire la situațiile financiare simplificate în baza procedurilor noastre, care au fost efectuate în conformitate cu Standardul internațional de audit (ISA) 810, “Misiuni de raportare cu privire la situații financiare simplificate.”

⁹ Sau un alt termen care este adecvat în contextual cadrului legal în jurisdicția particulară.

Opinie

În opinia noastră, situațiile financiare simplificate derivate din situațiile financiare auditate ale companiei ABC pentru anul încheiat la 31 Decembrie 20X1 sunt consecvente, sub toate aspectele semnificative, cu (sau reprezintă un sumar just al) acele situații financiare, în conformitate cu [descrieți criteriile stabilite].

[Semnătura auditorului]

[Data raportului auditorului]

[Adresa auditorului]

Ilustrația 2:

Circumstanțele includ următoarele:

- **Se exprimă o opinie nemodificată cu privire la situațiile financiare auditate.**
- **Criteriile sunt dezvoltate de conducere și prezentate în mod adecvat în nota X. Auditorul a determinat faptul că, criteriile sunt acceptabile în circumstanțele date.**

**RAPORT AL AUDITORULUI INDEPENDENT CU PRIVIRE LA SITUAȚIILE
FINANCIARE SIMPLIFICATE**

[Destinatarul adecvat]

Situațiile financiare însoțitoare, care conțin bilanțul simplificat la 31 Decembrie 20X1, contul de profit și pierdere simplificat, situația modificărilor capitalurilor proprii simplificată și situația privind fluxul de numerar simplificată pentru anul încheiat și notele explicative legate de acestea sunt derivate din situațiile financiare ale companiei ABC pentru anul încheiat la 31 Decembrie 20X1. Am exprimat o opinie de audit nemodificată cu privire la acele situații financiare în raportul nostru din data de 15 Februarie 20X2.¹⁰

Situațiile financiare simplificate nu conțin toate prezentările cerute de [descrieți cadrul de raportare financiară aplicat în pregătirea situațiilor financiare auditate ale companiei ABC]. Astfel, citirea situațiilor financiare simplificate nu reprezintă un substitut pentru citirea situațiilor financiare auditate ale companiei ABC.

Responsabilitatea conducerii¹¹ pentru situațiile financiare simplificate

Conducerea este responsabilă pentru pregătirea situațiilor financiare simplificate în baza descrisă în nota X.

Responsabilitatea auditorului

Responsabilitatea noastră este aceea de a exprima o opinie cu privire la situațiile financiare simplificate în baza procedurilor noastre, care au fost efectuate în conformitate cu Standardul internațional de audit (ISA) 810, “Misiuni de raportare cu privire la situații financiare simplificate.”

¹⁰ Atunci când raportul auditorului cu privire la situațiile financiare simplificate este datat mai târziu decât raportul auditorului cu privire la situațiile financiare auditate din care acestea sunt derivate se adaugă următoarea propoziție acestui paragraf: “Acele situații financiare, și situațiile financiare simplificate, nu reflectă efectele sau evenimentele care au avut loc ulterior datei raportului nostru cu privire la acele situații financiare.”

¹¹ Sau un alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal în jurisdicția particulară.

Opinie

În opinia noastră, situațiile financiare simplificate derivate din situațiile financiare auditate ale companiei ABC pentru anul încheiat la 31 Decembrie 20X1 sunt consecvente, sub toate aspectele semnificative, cu (sau reprezintă un sumar just al) acele situații financiare, în baza descrisă în nota X.

[Semnătura auditorului]

[Data raportului auditorului]

[Adresa auditorului]

Ilustrația 3:

Circumstanțele includ următoarele:

- **Se exprimă o opinie modificată cu privire la situațiile financiare auditate.**
- **Criteriile sunt dezvoltate de conducere și prezentate în mod adecvat în nota X. Auditorul a determinat faptul că, criteriile sunt acceptabile în circumstanțele date.**

**RAPORT AL AUDITORULUI INDEPENDENT CU PRIVIRE LA SITUAȚIILE
FINANCIARE SIMPLIFICATE**

[Destinatarul adecvat]

Situațiile financiare simplificate însoțitoare, care conțin bilanțul simplificat la 31 Decembrie 20X1, contul de profit și pierdere simplificat, situația modificărilor capitalurilor proprii simplificată și situația privind fluxul de numerar simplificată pentru anul încheiat și notele explicative legate de acestea sunt derivate din situațiile financiare ale companiei ABC pentru anul încheiat la 31 Decembrie 20X1.¹² Am exprimat o opinie de audit modificată cu privire la acele situații financiare în raportul nostru din data de 15 Februarie 20X2 (a se vedea mai jos).

Situațiile financiare simplificate nu conțin toate prezentările cerute de [descrieți cadrul de raportare financiară aplicat în pregătirea situațiilor financiare auditate ale companiei ABC]. Astfel, citirea situațiilor financiare simplificate nu reprezintă un substitut pentru citirea situațiilor financiare auditate ale companiei ABC.

Responsabilitatea pentru situațiile¹³ financiare simplificate

Conducerea este responsabilă pentru pregătirea situațiilor financiare simplificate în conformitate cu baza descrisă în nota X.

Responsabilitatea auditorului

Responsabilitatea noastră este aceea de a exprima o opinie cu privire la situațiile financiare simplificate în baza procedurilor noastre, care au fost efectuate în conformitate cu Standardul internațional de audit (ISA) 810, “Misiuni de raportare cu privire la situații financiare simplificate.”

¹² Atunci când raportul auditorului cu privire la situațiile financiare simplificate este datat mai târziu decât raportul auditorului cu privire la situațiile financiare auditate din care acestea sunt derivate se adaugă următoarea propoziție acestui paragraf: “Acele situații financiare, și situațiile financiare simplificate, nu reflectă efectele sau evenimentele care au avut loc ulterior datei raportului nostru cu privire la acele situații financiare.”

¹³ Sau un alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal în jurisdicția particulară.

Opinie

În opinia noastră, situațiile financiare simplificate derivate din situațiile financiare auditate ale companiei ABC pentru anul încheiat la 31 Decembrie 20X1 sunt consecvente, sub toate aspectele semnificative, cu (sau reprezintă un sumar just al) acele situații financiare, în baza descrisă în nota X.

Totuși, situațiile financiare simplificate sunt denaturate în limita echivalentă a situațiilor financiare auditate ale companiei ABC pentru anul încheiat la 31 Decembrie 20X1.

Denaturarea situațiilor financiare este descrisă în opinia noastră modificată în raportul nostru din data de 15 Februarie 20X2. Opinia noastră modificată se bazează pe faptul că stocurile companiei sunt trecute în bilanțul din cadrul situațiilor financiare la xxx. Conducerea nu a prezentat stocurile la valoarea cea mai mică dintre cost și valoare realizabilă netă ci le-a prezentat doar la cost, fapt ce constituie o abatere de la Standardele Internaționale de Raportare Financiară. Evidențele companiei indică faptul că în situația în care conducerea ar fi prezentat stocurile la valoarea cea mai mică dintre cost și valoare realizabilă netă, o valoare de xxx ar fi trebuit dedusă din valoarea stocurilor pentru a le prezenta la valoarea realizabilă netă. În consecință costul vânzărilor ar fi fost redus cu xxx, xxx și respectiv xxx. Opinia noastră de audit modificată prevede faptul că, exceptând efectele aspectului descris, acele situații financiare prezintă în mod just, sub toate aspectele semnificative (sau oferă o imagine fidelă a) poziției financiare a companiei ABC la data de 31 Decembrie 20X1 și (a) performanța(ei) financiară(e) și a fluxului de numerar pentru anul încheiat atunci, în conformitate cu Standardul Internațional de Raportare Financiară.

[Semnătura auditorului]

[Data raportului auditorului]

[Adresa auditorului]

Ilustrația 4:

Circumstanțele includ următoarele:

- Se exprimă o opinie contrară cu privire la situațiile financiare auditate.
- Criteriile sunt dezvoltate de conducere și prezentate în mod adecvat în nota X. Auditorul a determinat faptul că, criteriile sunt acceptabile în circumstanțele date.

**RAPORT AL AUDITORULUI INDEPENDENT CU PRIVIRE LA SITUAȚIILE
FINANCIARE SIMPLIFICATE**

[Destinatarul adecvat]

Situațiile financiare simplificate însoțitoare, care conțin bilanțul simplificat la 31 Decembrie 20X1, contul de profit și pierdere simplificat, situația modificărilor capitalurilor proprii simplificată și situația privind fluxul de numerar simplificată pentru anul încheiat și notele explicative legate de acestea sunt derivate din situațiile financiare ale companiei ABC pentru anul încheiat la 31 Decembrie 20X1.¹⁴

Situațiile financiare simplificate nu conțin toate prezentările cerute de [descrieți cadrul de raportare financiară aplicat în pregătirea situațiilor financiare auditate ale companiei ABC]. Astfel, citirea situațiilor financiare simplificate nu reprezintă un substitut pentru citirea situațiilor financiare auditate ale companiei ABC.

Responsabilitatea conducerii¹⁵ pentru situațiile financiare simplificate

Conducerea este responsabilă pentru pregătirea situațiilor financiare simplificate în conformitate cu baza descrisă în nota X.

Responsabilitatea auditorului

Responsabilitatea noastră este aceea de a exprima o opinie cu privire la situațiile financiare simplificate în baza procedurilor noastre, care au fost efectuate în conformitate cu Standardul internațional de audit (ISA) 810, “Misiuni de raportare cu privire la situații financiare simplificate.”

Negarea opiniei

În raportul nostru din data de 15 Februarie 20X2 am exprimat o opinie contrară cu privire la situațiile financiare ale companiei ABC pentru anul încheiat la 31

¹⁴ Atunci când raportul auditorului cu privire la situațiile financiare simplificate este datat mai târziu decât raportul auditorului cu privire la situațiile financiare auditate din care acestea sunt derivate se adaugă următoarea propoziție acestui paragraf: “Acele situații financiare, și situațiile financiare simplificate, nu reflectă efectele sau evenimentele care au avut loc ulterior datei raportului nostru cu privire la acele situații financiare.”

¹⁵ Sau un alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal aplicabil într-o jurisdicție particulară.

MISIUNI DE RAPORTARE CU PRIVIRE LA SITUAȚII
FINANCIARE SIMPLIFICATE

Decembrie 20X1. Baza pentru opinia noastră contrară a fost [descrieți baza pentru opinia contrară]. Opinia noastră de audit contrară prevedea că [descrieți opinia de audit adversă].

Datorită semnificației aspectului discutat mai sus, este inadecvat să exprimăm o opinie cu privire la situațiile financiare simplificate al companiei ABC pentru anul încheiat la 31 Decembrie 20X1.

[Semnătura auditorului]

[Data raportului auditorului]

[Adresa auditorului]

Ilustrația 5:

Circumstanțele includ următoarele:

- **Se exprimă o opinie nemodificată cu privire la situațiile financiare auditate.**
- **Există criterii stabilite pentru pregătirea situațiilor financiare simplificate.**
- **Auditorul concluzionează că nu este posibil să exprime o opinie nemodificată cu privire la situațiile financiare simplificate.**

**RAPORT AL AUDITORULUI INDEPENDENT CU PRIVIRE LA SITUAȚIILE
FINANCIARE SIMPLIFICATE**

[Destinatarul adecvat]

Situațiile financiare simplificate însoțitoare, care conțin bilanțul simplificat la 31 Decembrie 20X1, contul de profit și pierdere simplificat, situația modificărilor capitalurilor proprii simplificată și situația privind fluxul de numerar simplificată pentru anul încheiat și notele explicative legate de acestea sunt derivate din situațiile financiare ale companiei ABC pentru anul încheiat la 31 Decembrie 20X1. Am exprimat o opinie de audit nemodificată cu privire la acele situații financiare în raportul nostru din data de 15 Februarie 20X2.¹⁶

Situațiile financiare simplificate nu conțin toate prezentările cerute de [descrieți cadrul de raportare financiară aplicat în pregătirea situațiilor financiare auditate ale companiei ABC]. Astfel, citirea situațiilor financiare simplificate nu reprezintă un substitut pentru citirea situațiilor financiare auditate ale companiei ABC.

Responsabilitatea conducerii¹⁷ pentru situațiile financiare simplificate auditate

Conducerea este responsabilă pentru pregătirea situațiilor financiare simplificate în conformitate cu [descrieți criteriile stabilite].

Responsabilitatea auditorului

Responsabilitatea noastră este aceea de a exprima o opinie cu privire la situațiile financiare simplificate în baza procedurilor noastre, care au fost efectuate în con-

¹⁶ Atunci când raportul auditorului cu privire la situațiile financiare simplificate este datat mai târziu decât raportul auditorului cu privire la situațiile financiare auditate din care acestea sunt derivate se adaugă următoarea propoziție acestui paragraf: “Acele situații financiare, și situațiile financiare simplificate, nu reflectă efectele sau evenimentele care au avut loc ulterior datei raportului nostru cu privire la acele situații financiare.”

¹⁷ Sau un alt termen care este adecvat în contextual cadrului legal într-o jurisdicție particulară.

formitate cu Standardul internațional de audit (ISA) 810, “Misiuni de raportare cu privire la situații financiare simplificate.”

Baza pentru opinie contrară

[Descrieți aspectul care a determinat ca situațiile financiare să nu fie consecvente sub toate aspectele semnificative cu (sau o prezentare justă a) situațiile financiare auditate, în conformitate cu criteriile aplicabile.]

Opinie contrară

În opinia noastră, datorită semnificației aspectelor discutate în paragraful baza pentru opinia contrară, situațiile financiare simplificate la care se face referire mai sus, nu sunt consecvente cu (sau nu sunt un sumar just al) situațiile financiare auditate ale companiei ABC pentru anul încheiat la 31 Decembrie 20X1, în conformitate cu [descrieți criteriile stabilite].

[Semnătura auditorului]

[Data raportului auditorului]

[Adresa auditorului]

CODUL ETIC AL PROFESIONIȘTILOR CONTABILI

CUPRINS

	Pagina
PREFAȚĂ	843
PARTEA A - APLICAREA GENERALĂ A CODULUI EMIS DE IESBA...	844
Secțiunea 100 Introducere și principii fundamentale.....	845
Secțiunea 110 Integritate.....	851
Secțiunea 120 Obiectivitate	852
Secțiunea 130 Competența profesională și atenția cuvenită.....	853
Secțiunea 140 Confidențialitate	854
Secțiunea 150 Comportamentul profesional.....	856
PARTEA B –PROFESIONIȘTII CONTABILI ÎN PRACTICA PUBLICĂ....	857
Secțiunea 200 Introducere	858
Secțiunea 210 Numirea profesională	863
Secțiunea 220 Conflicte de interese	867
Secțiunea 230 Opinii suplimentare	869
Secțiunea 240 Onorarii și alte tipuri de remunerații	870
Secțiunea 250 Marketingul serviciilor profesionale	872
Secțiunea 260 Cadouri și ospitalitate.....	873
Secțiunea 270 Custodia activelor clientului.....	874
Secțiunea 280 Obiectivitate – Toate serviciile.....	875
Secțiunea 290 Independență – Misiuni de audit și revizuire	876
Secțiunea 291 Independență – Alte misiuni de asigurare	937
Interpretarea 2005 – 1	969

PARTEA C: PROFESIONIȘTII CONTABILI ANGAJAȚI	971
Secțiunea 300 Introducere	972
Secțiunea 310 Conflicte potențiale.....	976
Secțiunea 320 Întocmirea și raportarea informațiilor	978
Secțiunea 330 Deținerea de expertiză suficientă.....	980
Secțiunea 340 Interese financiare	981
Secțiunea 350 Stimulente.....	983
DEFINIȚII	985
DATA INTRĂRII ÎN VIGOARE.....	994

PREFAȚĂ

Misiunea Federației Internaționale a Contabililor, așa cum este stabilită prin constituția sa, este „pentru a servi interesul public, IFAC va continua să întărească profesia contabilă mondială și să contribuie la dezvoltarea de economii internaționale puternice prin elaborarea și promovarea de aderări la standarde profesionale ridicate, consolidând convergența internațională a acestor standarde și luând cuvântul pe probleme de interes, în domenii în care expertiza profesională este cea mai relevantă. Pentru realizarea misiunii sale, Consiliul IFAC a înființat Consiliul pentru Standarde de Etică pentru Contabili pentru a elabora și publica, sub autoritatea sa, standarde de etică de o înaltă calitate și alte materiale în sprijinul profesioniștilor contabili din întreaga lume.

Acest Cod Etic al Profesioniștilor contabili stabilește cerințe de etică pentru profesioniștii contabili. Un organism membru al IFAC sau o firmă nu poate aplica standarde mai puțin exigente decât cele stabilite în acest Cod. Totuși, dacă unui organism membru sau unei firme i se interzice să respecte anumite părți din acest Cod în baza unei legi sau a unei reglementări, acestea trebuie să se conformeze tuturor celorlalte părți din acest Cod.

Unele jurisdicții pot dispune de cerințe și îndrumări care diferă de acest Cod. Profesioniștii contabili trebuie să fie conștienți de aceste diferențe și să respecte cerințele și îndrumările cele mai exigente, cu excepția cazului în care acestea sunt interzice în baza unei legi sau a unei reglementări.

PARTEA A – APLICAREA GENERALĂ A CODULUI EMIS DE IESBA

	Pagina
Secțiunea 100 Introducere și principii fundamentale.....	845
Secțiunea 110 Integritate.....	851
Secțiunea 120 Obiectivitate	852
Secțiunea 130 Competența profesională și atenția cuvenită.....	853
Secțiunea 140 Confidențialitate	854
Secțiunea 150 Comportamentul profesional.....	856

SECȚIUNEA 100

Introducere și principii fundamentale

- 100.1 O caracteristică distinctă a profesiei contabile o constituie asumarea responsabilității de a acționa în interes public. Așadar, responsabilitatea unui profesionist contabil nu constă exclusiv în satisfacerea nevoilor unui client sau ale unui angajator individual. Acționând în interes public, un profesionist contabil trebuie să respecte și să aplice prezentul Cod. Dacă unui contabil profesionist îi este interzis, în baza unei legi sau reglementări, să respecte anumite părți ale acestui Cod, acesta trebuie să se conformeze tuturor celorlate părți ale prezentului Cod.
- 100.2 Acest Cod este structurat în trei părți. Partea A stabilește principiile fundamentale de etică profesională pentru profesioniștii contabili și oferă un cadru conceptual pe care aceștia trebuie să îl aplice pentru:
- (a) Identificarea amenințărilor privind conformitatea cu principiile fundamentale;
 - (b) Evaluarea importanței amenințărilor identificate; și
 - (c) Aplicarea măsurilor de protecție, atunci când este cazul, pentru a elimina amenințările sau pentru a le reduce la un nivel acceptabil. Măsurile de protecție sunt necesare atunci când un profesionist contabil stabilește faptul că amenințările nu sunt la un nivel la care o terță parte rezonabilă și informată, evaluând toate faptele și circumstanțele specifice disponibile profesionistului contabil la acel moment, ar putea concluziona că nu este compromisă conformitatea cu principiile fundamentale.
- Un profesionist contabil trebuie să facă uz de raționamentul profesional atunci când aplică acest cadru de lucru conceptual.
- 100.3 Părțile B și C ilustrează modul în care cadrul conceptual trebuie aplicat în situații specifice. Acestea oferă exemple de măsuri de protecție care pot fi adecvate pentru a aborda amenințările la adresa conformității cu principiile fundamentale. Ele descriu de asemenea, situații în care nu sunt disponibile măsuri de protecție pentru a aborda amenințările și, în consecință, circumstanțele sau relația care generează amenințările trebuie evitată. Partea B se adresează profesioniștilor contabili în practica publică. Partea C se aplică auditorilor profesioniștilor contabili angajați. Profesioniștii contabili în practica publică pot găsi, de asemenea, în partea C, recomandări pentru circumstanțe speciale ale activității lor.
- 100.4 Utilizarea sintagmei ”trebuie să” în cadrul acestui Cod impune profesionistului contabil sau firmei cerința de a se conforma prevederii specifice

în care expresia „trebuie să” a fost utilizată această sintagmă. Nerespectarea prevederilor specifice este permisă numai în cazul în care o există o excepție stipulată prin acest Cod.

Principii fundamentale

100.5 Un profesionist contabil trebuie să respecte următoarele principii fundamentale:

- (a) Integritate - trebuie să fie sincer și onest în toate relațiile profesionale și de afaceri.
- (b) Obiectivitate - trebuie să fie imparțial, să nu se afle în conflict de interese sau sub influențe nedorite ale altor părți, care să prevaleze asupra raționamentului profesional sau de afaceri.
- (c) Competența profesională și atenția cuvenită – trebuie să-și mențină cunoștințele și aptitudinile profesionale la nivelul necesar pentru a se asigura că un client sau un angajator primește servicii profesionale competente, bazate pe ultimele evoluții din practică, legislație și tehnică și acționează în mod responsabil și în conformitate cu standardele tehnice și profesionale aplicabile.
- (d) Confidențialitate - trebuie să respecte confidențialitatea informațiilor dobândite ca urmare a relațiilor profesionale și de afaceri și nu trebuie să divulge astfel de informații către terțe părți fără o autorizare specifică adecvată, cu excepția cazului în care există un drept sau o obligație legală sau profesională de a dezvălui aceste informații, și nici să folosească aceste informații pentru avantajul său personal sau al altor părți terțe.
- (e) Comportament profesional - trebuie să respecte legile și reglementările și să evite orice acțiune care discreditează profesia.

Secțiunile 110 - 150 prezintă în detaliu fiecare din aceste principii fundamentale.

Abordarea cadrului conceptual

100.6 Circumstanțele în care acționează profesioniștii contabili pot conduce la apariția unor amenințări specifice la adresa conformității cu principiile fundamentale. Este imposibil să se definească fiecare situație care creează astfel de amenințări și să se specifice măsurile corespunzătoare. În plus, natura misiunilor și a sarcinilor de serviciu poate varia, așadar pot exista amenințări diferite, care cer aplicarea unor tipuri diferite de măsuri de protecție. Prin urmare, acest Cod stabilește cadrul conceptual care impune profesionistului contabil să identifice, să evalueze și să abordeze amenințările care ar putea apărea în ceea ce privește conformitatea cu principiile fundamentale. Abordarea cadrului conceptual sprijină

profesionistul contabil în procesul de conformare cu cerințele etice ale acestui Cod și în îndeplinirea responsabilității de a acționa în interes public. Această abordare este adaptată diferitelor circumstanțe care crează amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale și care pot împiedica un profesionist contabil să formuleze concluzia că o situație este permisă dacă aceasta nu este în mod explicit interzisă.

- 100.7 Atunci când un profesionist contabil identifică amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale și, bazându-se pe evaluarea acelor amenințări, stabilește că acestea nu se află la un nivel acceptabil, profesionistul contabil trebuie să stabilească dacă sunt disponibile măsuri de protecție adecvate și dacă acestea pot fi aplicate pentru a elimina sau reduce amenințările la un nivel acceptabil. În cadrul acestei acțiuni, profesionistul contabil trebuie să facă uz de raționamentul profesional și să ia în considerare dacă o terță parte rezonabilă și informată, analizând toate faptele și circumstanțele disponibile profesionistului contabil la acel moment, ar concluziona că amenințările ar fi eliminate sau reduse la un nivel acceptabil prin aplicarea măsurilor de protecție, astfel încât conformitatea cu principiile fundamentale să nu fie compromisă.
- 100.8 Un profesionist contabil trebuie să evalueze orice amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale atunci când are cunoștință, sau în mod rezonabil ar trebui să aibă cunoștință, despre existența circumstanțelor sau a relațiilor care pot compromite conformitatea cu principiile fundamentale.
- 100.9 Un profesionist contabil trebuie să ia în considerare atât factorii calitativi, cât și pe cei cantitativi atunci când evaluează importanța unei amenințări. Atunci când se aplică cadrul conceptual, un profesionist contabil poate întâlni situații în care amenințările să nu poată fi eliminate sau reduse la un nivel acceptabil, fie din cauză că amenințarea este prea semnificativă, fie pentru că măsurile de protecție nu sunt disponibile sau nu pot fi aplicate. În asemenea situații, profesionistul contabil trebuie să refuze sau să înceteze să furnizeze serviciul profesional în care este implicat, sau, atunci când este necesar, să se retragă din cadrul respectivei misiuni (în cazul profesionistului contabil din practica publică), sau din cadrul organizației angajatoare (în cazul profesionistului contabil angajat).
- 100.10 Din neglijență, un profesionist contabil poate încălca o prevedere a acestui Cod. În funcție de natura și pragul de semnificație al situației respective, o asemenea încălcare prin neglijență poate fi considerată a nu compromite conformitatea cu principiile fundamentale, cu condiția ca această

încălcare să fie descoperită, corectată prompt și să fie aplicate măsurile de protecție necesare.

- 100.11 În condițiile în care un profesionist contabil întâlnește situații neobișnuite în care aplicarea unei cerințe specifice din Cod ar da naștere unui rezultat disproporțional sau unui rezultat care ar putea să nu fie în interes public, se recomandă ca profesionistul contabil să se consulte cu un organism membru sau cu un organism de reglementare relevant.

Amenințări și măsuri de protecție

- 100.12 Amenințările pot fi create de o gamă variată de relații și circumstanțe. Când o relație sau circumstanță generează o amenințare, o asemenea amenințare ar putea să compromită, sau poate fi percepută a compromite, conformitatea profesionistului contabil cu principiile fundamentale. O circumstanță sau o relație poate da naștere la mai mult de o singură amenințare, iar o amenințare poate afecta conformitatea cu mai mult de un singur principiu fundamental. Amenințările sunt încadrate în una sau mai multe dintre următoarele categorii:

- (a) Amenințarea generată de interesul propriu- amenințarea conform căreia interesul financiar sau alt gen de interes va influența într-un mod inadecvat raționamentul sau comportamentul profesionistului contabil;
- (b) Amenințarea generată de auto-revizuire - amenințarea conform căreia un profesionist contabil nu evaluează în mod adecvat rezultatele unui raționament precedent sau ale unui serviciu efectuat de profesionistul contabil sau de către altă persoană din cadrul firmei profesionistului contabil sau din cadrul organizației angajatoare, evaluare pe baza căreia va dezvolta un raționament ca parte integrantă din procesul de furnizare a serviciului respectiv;
- (c) Amenințarea generată de reprezentare – amenințarea care constă în faptul că un profesionist contabil va promova poziția unui client sau a unui angajator, astfel încât obiectivitatea profesionistului contabil este compromisă;
- (d) Amenințarea generată de familiaritate – amenințarea creată de legăturile apropiate sau îndelungate cu angajatorul sau clientul, profesionistul contabil fiind astfel simpatizant al intereselor acestora sau având tendința să accepte rezultatele muncii acestora; și
- (e) Amenințarea generată de intimidare – amenințarea conform căreia un profesionist contabil va fi împiedicat să acționeze obiectiv datorită unor presiuni reale sau percepute, inclusiv din cauza încercărilor de exercitare a influenței asupra profesionistului contabil.

Părțile B și C ale acestui Cod explică modul în care aceste categorii de amenințări pot fi generate în activitatea unui profesionist contabil în practica publică și respectiv a unui profesionist contabil angajat. Profesioniștii contabili în practica publică pot, de asemenea, găsi recomandări relevante pentru situațiile specifice pe care le întâlnesc, în Partea C.

- 100.13 Măsurile de protecție sunt acțiuni întreprinse sau alt tip de măsuri care pot elimina sau reduce amenințările la un nivel acceptabil. Acestea se împart în două mari categorii:
- (a) Măsuri de protecție create de profesie, legislație sau reglementări; și
 - (b) Măsuri de protecție aferente mediului de activitate.
- 100.14 Măsurile de protecție create de profesie, legislație sau reglementări includ, dar nu sunt limitate la:
- Cerințe educaționale, de formare și experiență pentru accesul la profesie.
 - Cerințe de dezvoltare profesională continuă.
 - Reglementări referitoare la guvernanta corporativă.
 - Standarde profesionale.
 - Proceduri profesionale sau de monitorizare conforme cadrului de reglementare.
 - Revizuirea externă a rapoartelor, rezultatelor, comunicatelor sau informațiilor prezentate de un profesionist contabil, de către o terță parte împuternicită prin lege.
- 100.15 Părțile B și C ale acestui Cod prezintă măsurile de protecție aferente mediului de activitate al profesioniștilor contabili în practica publică și respectiv al celor angajați.
- 100.16 Anumite măsuri de protecție pot crește probabilitatea identificării sau eliminării comportamentului lipsit de etică. Astfel de măsuri de protecție, care pot fi generate de profesia contabilă, de legislație, reglementări sau de organizația angajatoare, includ:
- Sisteme de reclamații eficiente, făcute publice și gestionate de către compania angajatoare, profesie sau un organism de reglementare, care îi împuternicește pe colegi, angajatori sau membri din public să atragă atenția asupra unui comportament neprofesional sau lipsit de etică.
 - O obligație declarată explicit de a raporta încălcări ale cerințelor etice.

Soluționarea conflictelor de etică

- 100.17 Unui profesionist contabil i se poate cere să rezolve un conflict referitor la conformitatea cu principiile fundamentale.
- 100.18 În cazul inițierii unui proces de soluționare a unui conflict, formal sau

informal, următorii factori, fie individuali, fie corelați cu alți factori, pot fi relevanți pentru procesul de soluționare:

- (a) Faptele relevante;
- (b) Aspectele de etică implicate;
- (c) Principiile fundamentale referitoare la problema în cauză;
- (d) Procedurile interne stabilite; și
- (e) Modalitățile de acțiune alternative.

Având în vedere factorii relevanți, un profesionist contabil trebuie să determine modalitățile adecvate de acțiune, evaluând consecințele fiecărei acțiuni posibile. Dacă problema rămâne nerezolvată, profesionistul contabil ar putea să se consulte cu o altă persoană adecvată, din cadrul firmei sau al organizației angajatoare pentru obținerea de asistență în vederea soluționării.

- 100.19 În cazul în care o anumită situație implică un conflict cu o organizație sau în cadrul unei organizații, un profesionist contabil trebuie să ia în considerare consultarea cu persoanele însărcinate cu guvernanta organizației, precum consiliul de administrație sau comitetul de audit.
- 100.20 Poate fi în interesul profesionistului contabil să documenteze esența problemei și detaliile referitoare la discuțiile avute și la deciziile luate cu privire la respectiva problemă.
- 100.21 Dacă un conflict important nu poate fi rezolvat, un profesionist contabil poate lua în considerare solicitarea de asistență profesională din partea organismului profesional relevant sau a consilierilor juridici. Profesionistul contabil poate obține, în general, îndrumări cu privire la problemele de etică, fără a încălca principiul fundamental al confidențialității, dacă problema este discutată cu organismul profesional relevant pe un fundament de anonim sau cu un consilier juridic sub protecția privilegiului legal. Situațiile în care un profesionist contabil poate lua în considerare obținerea de asistență juridică pot varia. De exemplu, un profesionistul contabil poate întâlni un caz de fraudă, prin raportarea căruia ar încălca clauza de confidențialitate. Profesionistul contabil poate lua în considerare consilierea juridică pentru a determina dacă este obligat să raporteze acest lucru.
- 100.22 Dacă, după epuizarea tuturor posibilităților relevante, conflictul etic rămâne nerezolvat, un profesionist contabil trebuie, dacă acest lucru este posibil, să refuze să mai continue asocierea cu problema care a generat conflictul. Profesionistul contabil trebuie să determine dacă, în situația respectivă, este mai indicat să se retragă din echipa misiunii sau din angajamentul respectiv, sau să demisioneze din cadrul aceluia angajament, din cadrul companiei sau al organizației angajatoare.

SECȚIUNEA 110

Integritate

- 110.1 Principiul integrității impune tuturor profesioniștilor contabili obligația de a fi sinceri și onești în toate relațiile profesionale și de afaceri. Integritatea implică, de asemenea, tranzacții corecte și juste.
- 110.2 Un profesionist contabil nu trebuie să fie asociat, în mod conștient, cu rapoarte, declarații, comunicate 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, va întreprinde pașii necesari pentru a înceta să fie asociat cu acele informații.
- 110.3 Nu se va considera că un profesionist contabil încalcă punctul 110.2 dacă profesionistul contabil furnizează un raport modificat cu privire la un aspect cuprins la punctul 110.2.

SECȚIUNEA 120

Obiectivitate

- 120.1 Principiul obiectivității impune tuturor profesioniștilor contabili obligația de a nu își compromite raționamentul profesional sau de afaceri din cauza subiectivismului, conflictelor de interese sau influenței nejustificate a altor persoane.
- 120.2 Un profesionist contabil poate fi pus în situații în care obiectivitatea îi este afectată. Este imposibil ca toate aceste situații să fie definite și descrise. Un profesionist contabil nu trebuie să deruleze un angajament dacă o circumstanță sau o relație poate genera subiectivism sau poate influența într-un mod injust raționamentul său al profesional referitor la acel serviciu.

SECȚIUNEA 130

Competența profesională și atenția cuvenită

- 130.1 Principiul competenței profesionale și al atenției cuvenite impune tuturor profesioniștilor contabili următoarele obligații:
- (a) Menținerea cunoștințelor și a aptitudinilor profesionale la nivelul necesar care să asigure clienții sau angajatorii de primirea unor servicii profesionale competente; și
 - (b) Să acționeze cu conștiinciozitate în conformitate cu standardele tehnice și profesionale aplicabile, atunci când oferă servicii profesionale.
- 130.2 Serviciile profesionale competente presupun exercitarea unui raționament solid în aplicarea cunoștințelor și aptitudinilor profesionale în furnizarea acestor servicii. Competența profesională poate fi împărțită în două faze separate:
- (a) Obținerea unui nivel de competență profesională; și
 - (b) Menținerea unui nivel de competență profesională.
- 130.3 Menținerea competenței profesionale presupune o permanentă monitorizare și înțelegere a evoluțiilor relevante pe plan profesional, tehnic și din mediul de afaceri. Pregătirea profesională continuă permite profesionistului contabil să-și dezvolte și să-și mențină capacitățile în vederea desfășurării unei activități competente în mediul profesional.
- 130.4 Conștiinciozitatea include responsabilitatea de a acționa în conformitate cu cerințele unei misiuni, cu atenție, meticulozitate și oportunitate.
- 130.5 Un profesionist contabil trebuie să întreprindă acțiunile necesare pentru a se asigura că cei care își desfășoară activitatea profesională sub autoritatea profesionistului contabil beneficiază de instruire și supraveghere adecvată.
- 130.6 Acolo unde este cazul, un profesionist contabil trebuie să îi atenționeze pe clienții, angajatorii sau alți utilizatori ai serviciilor profesionale, de limitele inerente ale serviciilor furnizate.

SECȚIUNEA 140

Confidențialitate

- 140.1 Principiul confidențialității impune tuturor profesioniștilor contabili obligația de a se abține de la:
- (a) Dezvăluirea de informații confidențiale în afara firmei sau organizației angajatoare ca urmare a unei relații profesionale sau de afaceri, în lipsa unei autorități adecvate și specifice sau cu excepția cazului în care există o obligație sau o sarcină legală sau profesională de a face publice acele informații; și
 - (b) Folosirea, în avantajul lor personal sau în avantajul unor terțe părți, a informațiilor confidențiale dobândite în urma relațiilor profesionale sau de afaceri.
- 140.2 Un profesionist contabil trebuie să respecte confidențialitatea, chiar și într-un mediu social, fiind atent în ceea ce privește posibilitatea furnizării de informații necugetate, în special unui asociat apropiat de afaceri sau unui membru din familie.
- 140.3 Un profesionist contabil trebuie să păstreze confidențialitatea informațiilor prezentate de către un posibil client sau angajator.
- 140.4 Un profesionist contabil trebuie să păstreze confidențialitatea informațiilor din cadrul firmei sau organizației angajatoare.
- 140.5 Un profesionist contabil trebuie să întreprindă toate acțiunile rezonabile pentru a se asigura că angajații aflați sub controlul său și persoanele care îi furnizează consultanță și asistență respectă obligația profesionistului contabil de a păstra confidențialitatea.
- 140.6 Necesitatea de a se conforma principiului confidențialității se menține și după încheierea relației dintre un profesionist contabil și un client sau angajator. Când profesionistul contabil își schimbă locul de muncă sau obține un nou client, profesionistul contabil are dreptul de a utiliza experiența anterioară. Profesionistul contabil nu trebuie, totuși, să folosească sau să prezinte informațiile confidențiale fie dobândite, fie obținute dintr-o relație profesională sau de afaceri.
- 140.7 Următoarele constituie circumstanțe în care profesioniștilor contabili le este sau le poate fi solicitată prezentarea de informații confidențiale sau în care prezentarea acestora poate fi adecvată:
- (a) Prezentarea este permisă prin lege și este autorizată de către client sau angajator;
 - (b) Prezentarea este cerută prin lege, de exemplu:

- (i) Pentru a furniza documente sau alte probe în cursul unor proceduri judiciare; sau
- (ii) Pentru a prezenta autorităților publice adecvate eventualele încălcări ale legii care au apărut; și
- (c) În cazul în care există o obligație profesională sau un drept de a le prezenta și nu este interzisă prin lege:
 - (i) Conformitatea cu controlul de calitate al unei organizații membre sau unui organism profesional;
 - (ii) Furnizarea unui răspuns la o anchetă sau investigație efectuată de o organizație membră sau de un organism de reglementare.
 - (iii) Protejarea intereselor profesionale ale unui profesionist contabil în cursul procedurilor judiciare; și
 - (iv) Conformitatea cu standardele tehnice și cerințele de etică.

140.8 În luarea deciziei cu privire la prezentarea de informații confidențiale, profesionistul contabil trebuie să ia în considerare următorii factori relevanți:

- (a) Dacă interesele tuturor părților, inclusiv ale părților terțe ale căror interese ar putea fi afectate, ar fi prejudiciate în cazul în care clientul sau angajatorul consimt prezentarea informațiilor de către profesionistul contabil;
- (b) Dacă toate informațiile relevante sunt cunoscute și fundamentate, în măsura în care este posibil; în cazul în care situația implică fapte nefundamentate, informații incomplete sau concluzii nefondate, trebuie să se recurgă la raționamentul profesional pentru a se determina tipul de prezentare care trebuie făcută, dacă este cazul;
- (c) Ce tip de comunicare este preconizat și cui i se adresează; și
- (d) Dacă părțile cărora li se adresează comunicarea sunt destinatarii adecvați.

SECȚIUNEA 150

Comportamentul profesional

- 150.1 Principiul comportamentului profesional impune tuturor profesioniștilor contabili obligația de a se conforma legilor și reglementărilor relevante și de a evita orice acțiuni, de care profesionistul contabil are, sau ar trebui să aibă, cunoștință, care pot discredita profesia. Acestea includ acțiuni pe baza cărora o terță parte rezonabilă și informată, evaluând faptele specifice și circumstanțele disponibile profesionistului contabil la data respectivă, ar putea concluziona că este afectată în mod negativ buna reputație a profesiei.
- 150.2 În cadrul strategiei de promovare și mediatizare a lor și a activității pe care o efectuează, profesioniștii contabili nu trebuie să furnizeze informații care să compromită profesia. Profesioniștii contabili trebuie să fie cinstiți și loiali și nu trebuie:
- (a) Să facă revendicări exagerate referitoare la serviciile pe care le pot oferi, la calificările pe care le posedă și la experiența pe care au acumulat-o; sau
 - (b) Să ofere referințe compromițătoare sau comparații lipsite de fundament privind munca desfășurată de alții.

PARTEA B –PROFESIONIȘTII CONTABILI ÎN PRACTICA PUBLICĂ

	Pagina
Secțiunea 200 Introducere	858
Secțiunea 210 Numirea profesională	863
Secțiunea 220 Conflicte de interese	867
Secțiunea 230 Opinii suplimentare	869
Secțiunea 240 Onorarii și alte tipuri de remunerații	870
Secțiunea 250 Marketingul serviciilor profesionale	872
Secțiunea 260 Cadouri și ospitalitate	873
Secțiunea 270 Custodia activelor clientului.....	874
Secțiunea 280 Obiectivitate – Toate serviciile	875
Secțiunea 290 Independență – Misiuni de audit și revizuire	876
Secțiunea 291 Independență – Alte misiuni de asigurare	937
Interpretarea 2005 – 1	966

SECȚIUNEA 200

Introducere

- 200.1 Această parte a Codului ilustrează modul în care cadrul conceptual conținut în Partea A trebuie aplicat, în anumite situații, de către profesioniștii contabili în practica publică. Această parte nu descrie toate circumstanțele și relațiile care ar putea fi întâlnite de un profesionist contabil în practica publică, care generează sau ar putea genera amenințări asupra conformității cu principiile fundamentale. Prin urmare, profesionistul contabil în practica publică este încurajat să fie vigilent cu privire la asemenea circumstanțe și relații.
- 200.2 Un profesionist contabil în practica publică nu trebuie să se angajeze, cu voia sa, în nici o afacere, ocupație sau activitate care îi afectează sau care ar putea afecta integritatea, obiectivitatea sau buna reputație a profesiei și care ar rezulta în incompatibilitatea cu principiile fundamentale.

Amenințări și măsuri de protecție

- 200.3 Conformitatea cu principiile fundamentale poate fi amenințată printr-o gamă largă de situații și relații. Natura și importanța amenințărilor pot varia în funcție de măsura în care ele sunt generate în legătură cu prestarea serviciilor unui client de audit și dacă clientul de audit constituie o entitate de interes public, unui client de asigurare care nu este client de audit sau unui client de non - asigurare.

Amenințările se încadrează în una sau mai multe din următoarele categorii:

- (a) De interes propriu;
- (b) De auto-revizuire;
- (c) De reprezentare;
- (d) De familiaritate; și
- (e) De intimidare.

Aceste amenințări sunt discutate în Partea A din acest Cod.

- 200.4 Exemplele de situații care pot genera amenințări de interes propriu pentru un profesionist contabil în practica publică includ cazuri în care:
- Un membru al echipei de asigurare are un interes financiar direct față de clientul asigurării.
 - O entitate care se află în situație de dependență neadecvată față de onorariile totale primite de la un client.
 - Un membru al echipei de asigurare are o relație strânsă de afaceri cu un client pentru care efectuează o misiune de asigurare.
 - Preocuparea unei firme cu privire la posibilitatea pierderii unui client.

- Un membru al echipei misiunii de audit care negociază condiții de angajare cu clientul de audit.
- O entitate care începe negocierea unui aranjament cu privire la onorarii contingente legate de o misiune de asigurare;
- Un profesionist contabil care descoperă o eroare semnificativă în momentul evaluării rezultatelor unui serviciu profesional precedent, prestat de către un membru care face parte din firma profesionistului contabil.

200.5 Exemplele de situații care pot genera amenințări de auto-revizuire pentru un profesionist contabil în practica publică, includ cazuri în care:

- O entitate emite un raport de asigurare cu privire la eficacitatea operațiunilor sistemelor financiare după proiectarea și implementarea sistemelor.
- O entitate care a întocmit datele primare utilizate pentru a genera înregistrări care fac obiectul aspectelor vizate de misiunea de asigurare.
- Un membru al echipei de asigurare care ocupă, sau a ocupat recent, funcția de director sau altă funcție de conducere în cadrul entității client.
- Un membru al echipei de asigurare care este, sau a fost recent, angajat al clientului de asigurare într-o poziție în care exercita o influență directă și semnificativă asupra aspectelor vizate de misiune.
- Firma prestează un serviciu unui client pentru care efectuează o misiune de asigurare care afectează direct obiectul specific al misiunii de asigurare.

200.6 Exemplele de situații care generează amenințări de reprezentare pentru profesioniștii contabili în practica publică, includ cazuri în care:

- Firma își promovează acțiunile deținute într-un client de audit.
- Un profesionist contabil care se comportă ca reprezentant al unui client de audit în soluționarea litigiilor sau a disputelor cu terțe părți.

200.7 Exemplele de situații care pot genera amenințări de familiaritate pentru un profesionist contabil în practica publică includ cazuri în care:

- Un membru al echipei misiunii are o rudă sau un afin care ocupă funcția de director sau altă funcție de conducere în cadrul entității client.
- Un membru al echipei misiunii are o rudă sau un afin care, ca angajat al clientului, se află în poziția de a exercita o influență semnificativă asupra obiectului specific al misiunii.
- Un director sau altă persoană cu funcție de conducere în cadrul entității client sau un angajat care a fost recent partener al misiunii, se află

în poziția de a exercita o influență semnificativă asupra informațiilor specifice misiunii.

- Un profesionist contabil acceptă cadouri sau tratament preferențial din partea clientului, cu excepția cazului în care valoarea acestora este în mod clar nesemnificativă.
- Personalul principal este asociat de o lungă perioadă de timp cu clientul de asigurare.

200.8 Exemplele de situații care pot genera amenințări de intimidare pentru un profesionist contabil în practica publică, includ cazuri în care:

- O firmă este amenințată cu concedierea din cadrul misiunii, de către client.
- Un client de audit care precizează că nu va achita un contract planificat de non – asigurare firmei dacă firma continuă să dezaprobe tratamentul contabil al clientului aplicat unei anumite tranzacții.
- O firmă este amenințată cu litigiul de către client.
- Asupra unei entități se exercită presiuni în vederea reducerii inadecvate a ariei de acoperire a activității executate pentru a reduce onorariile.
- Un profesionist contabil se simte presat să aprobe raționamentul unui angajat al clientului deoarece acesta are o experiență mai vastă cu privire la aspectul respectiv.
- Un profesionist contabil este informat de către un partener al firmei că o promovare planificată nu se va realiza decât dacă profesionistul contabil este de acord cu tratamentul contabil neadecvat al unui client de audit.

200.9 Măsurile de protecție care pot elimina sau reduce amenințările la un nivel acceptabil, se împart în două mari categorii:

- (a) Măsurile de protecție generate de profesie, legislație sau reglementări; și
- (b) Măsurile de protecție aferente mediului de activitate.

Exemple de măsuri de protecție create de către profesie, legislație sau reglementări sunt descrise în punctul 100.14 din Partea A a acestui Cod.

200.10 Un profesionist contabil în practica publică trebuie să își exercite raționamentul său pentru a determina cea mai bună metodă de abordare a amenințărilor care nu sunt la un nivel acceptabil, fie prin aplicarea de măsuri de protecție pentru a elimina sau reduce amenințările la un nivel acceptabil, fie prin întreruperea ori renunțarea la respectiva misiune. În exercitarea acestui raționament, un profesionist contabil în practica publică trebuie să ia în considerare dacă o terță parte rezonabilă și informată,

evaluând toate faptele specifice și circumstanțele disponibile profesionistului contabil la acea dată, este probabil să concluzioneze că amenințările vor fi eliminate sau reduse la un nivel acceptabil prin aplicarea măsurilor de protecție, astfel încât conformitatea cu principiile fundamentale să nu fie compromisă. Această apreciere va fi afectată de aspecte precum importanța amenințării, natura misiunii și structura firmei.

- 200.11 În mediul de lucru, măsurile de protecție relevante vor varia în funcție de circumstanțe. Măsurile de protecție aferente mediului de lucru cuprind măsuri de protecție la nivelul firmei și măsuri de protecție specifice misiunii.
- 200.12 Exemplele de măsuri de protecție la nivelul firmei, aferente mediului de lucru, includ următoarele:
- Conducerea firmei insistă asupra importanței conformității cu principiile fundamentale.
 - Conducerea firmei impune condiția că membrii unei echipe de asigurare să acționeze în interes public.
 - Politici și proceduri de implementare și monitorizare a controlului calității misiunilor.
 - Politici documentate privind necesitatea identificării amenințărilor la adresa conformității cu principiile fundamentale, necesitatea evaluării importanței acestor amenințări și aplicarea măsurilor de protecție pentru a elimina sau reduce amenințările la un nivel acceptabil sau, atunci când aceste măsuri de protecție nu sunt disponibile sau nu pot fi aplicate, întreruperea sau refuzul misiunii relevante.
 - Politici și proceduri interne documentate care prevăd conformitatea cu principiile fundamentale.
 - Politici și proceduri care vor permite identificarea intereselor și relațiilor dintre firmă sau membrii echipelor de misiune și clienți.
 - Politici și proceduri de monitorizare, și, dacă este necesar, gestionarea relevanței acordate veniturilor primite de la un singur client.
 - Utilizarea partenerilor diferiți și echipelor de misiune diferite cu metode separate de raportare pentru prestarea de servicii de non-asigurare către un client pentru care se efectuează o misiune de asigurare.
 - Politici și proceduri care interzic persoanelor fizice, care nu fac parte din echipa misiunii, să influențeze în mod inadecvat rezultatele misiunii.
 - Comunicarea la timp a politicilor și procedurilor unei firme, inclusiv a oricăror schimbări ale acestora, către toți partenerii și personalul pro-

fesional și instruirea și educarea corespunzătoare a acestora cu privire la acest tip de politici și proceduri.

- Desemnarea unui membru al conducerii superioare să fie responsabil cu supravegherea funcționării adecvate a sistemului de control al calității din cadrul firmei.
- Consilierea partenerilor și a personalului profesional al clientului de asigurare și al entităților afiliate pentru care este cerută independența.
- Un mecanism disciplinar pentru promovarea conformității cu politicile și procedurile.
- Politici și proceduri publicate care să îi încurajeze și să îi abiliteze pe angajați să comunice nivelurilor superioare din cadrul firmei orice problemă legată de conformitatea cu principiile fundamentale care îi preocupă.

200.13 Măsurile de protecție specifice misiunii aferente mediului de lucru pot include:

- Desemnarea unui profesionist contabil, care nu a fost implicat în serviciile de non-asigurare, pentru a revizui activitatea de non-asigurare prestată sau în caz contrar, să furnizeze asistența necesară.
- Desemnarea unui profesionist contabil care nu a fost membru al echipei de asigurare pentru a revizui activitatea de asigurare prestată sau în caz contrar, să furnizeze asistența necesară.
- Consultarea unei terțe părți independente, precum un comitet independent de directori, un organism profesional de reglementare sau un alt profesionist contabil.
- Discutarea problemelor de etică cu persoanele însărcinate cu guvernanta clientului.
- Prezentarea naturii serviciilor prestate și a amplitudinii onorariilor percepute către persoanele însărcinate cu guvernanta clientului.
- Implicarea altei firme pentru a efectua sau a reefectua o parte a misiunii.
- Rotația personalului senior principal al echipei de asigurare.

200.14 În funcție de natura misiunii, un profesionist contabil în practica publică poate, de asemenea, să se bazeze pe măsurile de protecție pe care le-a implementat clientul. Totuși, nu este posibil să se bazeze doar pe astfel de măsuri de protecție pentru a reduce amenințările la un nivel acceptabil.

200.15 Exemplele de măsuri de protecție din cadrul sistemelor și procedurilor clientului pot include următoarele:

- Clientul solicită ca alte persoane decât conducerea să ratifice sau să aprobe numirea unei firme pentru prestarea unei misiuni.
- Clientul dispune de angajați competenți, cu experiență și vechime în muncă, care pot lua decizii manageriale.
- Clientul a implementat proceduri interne care asigură alegeri obiective în mandatarea misiunilor de non-asigurare.
- Clientul deține o structură de guvernanta corporativă care asigură o supraveghere și o comunicare adecvată în ceea ce privește serviciile firmei.

SECȚIUNEA 210

Numirea profesională

Acceptarea unui client

- 210.1 Înainte de acceptarea unei noi relații cu un client, un profesionist contabil în practica publică trebuie să ia în considerare dacă acceptarea ar crea anumite amenințări privind conformitatea cu principiile fundamentale. Amenințările potențiale la adresa integrității sau comportamentului profesional pot apărea, de exemplu, ca urmare a unor aspecte neclare asociate unui client (proprietarii acestuia, conducerea sau activitățile desfășurate).
- 210.2 Problemele referitoare la un client, dacă sunt cunoscute, ar putea amenința conformitatea cu principiile fundamentale, de exemplu implicarea clientului în activități ilicite (precum spălarea banilor), lipsa onestității sau existența unor practici de raportare financiară care pot fi puse sub semnul întrebării.
- 210.3 Un profesionist contabil în practica publică trebuie să evalueze importanța oricăror amenințări și să aplice măsurile de protecție necesare pentru a le elimina sau reduce la un nivel acceptabil.
- Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:
- Obținerea de informații cu privire la client și înțelegerea acestuia, a proprietarilor săi, a conducerii și a persoanelor responsabile cu guvernanta și cu activitățile de afaceri.
 - Obținerea asigurării din partea clientului cu privire la angajamentul acestuia de a îmbunătăți practicile de guvernanta corporativă sau controalele interne.
- 210.4 În cazurile în care nu este posibil să se reducă amenințările la un nivel acceptabil, profesionistul contabil în practica publică trebuie să refuze acceptarea relației cu clientul.

- 210.5 Este recomandat ca un profesionist contabil în practica publică să revizuiască periodic deciziile care au condus la acceptarea misiunilor recurente la același client.

Acceptarea misiunii

- 210.6 Principiul fundamental al competenței profesionale și al atenției cuvenite impune obligația asupra profesionistului contabil în practica publică de a furniza numai acele servicii pe care are competența să le furnizeze. Înainte de acceptarea unei anumite misiuni pentru un client, un profesionist contabil în practica publică trebuie să determine dacă acceptarea ar atrage după sine amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale. De exemplu, o amenințare de tipul interesului propriu la adresa competenței profesionale și a atenției cuvenite este generată dacă echipa misiunii nu posedă, sau nu poate dobândi, competențele necesare pentru a desfășura în mod adecvat misiunea.
- 210.7 Un profesionist contabil în practica publică trebuie să evalueze importanța amenințărilor și să aplice măsurile de protecție necesare pentru a le elimina sau reduce la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:
- Dobândirea unei înțelegeri adecvate a naturii activității clientului, complexității operațiunilor sale, cerințelor specifice misiunii, scopului, naturii și ariei de aplicabilitate a activității ce urmează a fi prestată.
 - Dobândirea de cunoștințe privind domeniile de activitate relevante sau aspectele cheie.
 - Deținerea sau obținerea experienței în ceea ce privește cerințele relevante de raportare sau reglementare.
 - Desemnarea unui personal suficient care dispune de competențele necesare.
 - Utilizarea de experți, acolo unde este necesar.
 - Convenirea asupra unei limite realiste de timp pentru realizarea misiunii.
 - Conformitatea cu politicile și procedurile de control al calității elaborate pentru a oferi o asigurare rezonabilă că misiunile specifice sunt acceptate numai atunci când pot fi realizate cu competență.
- 210.8 Atunci când un profesionist contabil în practica publică intenționează să se bazeze pe consilierea sau activitatea unui expert, profesionistul contabil în practica publică trebuie să determine dacă această încredere este garantată. Factorii care trebuie luați în considerare includ: reputația, experiența, resursele disponibile și standardele profesionale și de etică dis-

ponibile și aplicabile. Aceste informații pot fi obținute dintr-o asociere anterioară cu respectivul expert sau din consultarea cu alte părți.

Modificări ale numirii profesionale

- 210.9 Un profesionist contabil în practica publică care este rugat să înlocuiască un alt profesionist contabil în practica publică sau care intenționează să aplice pentru preluarea unei misiuni deținute în prezent de un alt profesionist contabil în practica publică, trebuie să ia în considerare dacă există motive profesionale sau de altă natură, pentru a nu accepta misiunea, precum circumstanțe care amenință conformitatea cu principiile fundamentale. De exemplu, poate exista o amenințare la adresa competenței profesionale și a atenției cuvenite dacă un profesionist contabil în practica publică acceptă misiunea înainte de a cunoaște toate detaliile necesare.
- 210.10 Un profesionist contabil în practica publică trebuie să evalueze importanța oricăror amenințări. În funcție de natura misiunii, acest lucru ar putea presupune comunicarea directă cu contabilul existent pentru a determina faptele și circumstanțele care stau la baza modificării propuse, astfel încât profesionistul contabil în practica publică să poată decide dacă este adecvat să accepte misiunea. De exemplu, este posibil ca motivele aparente ale modificării numirii să nu reflecte în totalitate faptele și este posibil ca acestea să indice contradicții în raport cu contabilul existent care pot influența decizia de a accepta numirea.
- 210.11 Atunci când este necesar trebuie aplicate măsuri de protecție pentru a elimina sau reduce amenințările la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:
- Atunci când se răspunde cererilor de a înainta oferte, să se prezinte în respectiva ofertă că, înainte de acceptarea misiunii, va fi solicitată o întrevvedere cu contabilul existent, pentru a cerceta dacă există motive profesionale sau de orice altă natură din cauza cărora numirea nu ar trebui acceptată;
 - Să i se solicite contabilului existent toate informațiile cunoscute cu privire la orice fapte sau circumstanțe care, după părerea acestuia, ar trebui aduse la cunoștința profesionistului contabil propus, înainte ca acesta să decidă dacă acceptă sau nu misiunea; sau
 - Obținerea informațiilor necesare din alte surse.
 - Atunci când amenințările nu pot fi eliminate sau reduse la un nivel acceptabil prin aplicarea metodelor de protecție și nu pot fi obținute informații satisfăcătoare cu privire la datele necesare, un profesionist contabil în practica publică trebuie să refuze misiunea.

- 210.12 Unui profesionist contabil în practica publică i se poate solicita să realizeze activități complementare sau suplimentare față de activitatea contabilului existent. Aceste împrejurări pot genera amenințări la adresa competenței profesionale și atenției cuvenite, amenințări care rezultă, de exemplu, din informații incomplete sau din lipsa informațiilor. Importanța amenințărilor trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare eliminării sau reducerii la un nivel acceptabil a acestor amenințări. Un exemplu al unei asemenea măsuri de protecție este notificarea contabilului existent cu privire la activitatea propusă, fapt care i-ar da acestuia ocazia să furnizeze orice informații relevante, necesare pentru desfășurarea corectă a activității.
- 210.13 Un contabil existent este supus principiului confidențialității. Dacă acelui profesionist contabil îi este permis sau i se cere să discute cu privire la afacerile clientului său cu un profesionist contabil propus, va depinde de natura misiunii și de următorii factori:
- (a) Dacă s-a obținut permisiunea clientului pentru a dezvălui respectivele informații; sau
 - (b) Cerințele legale și etice cu privire la astfel de comunicări și prezentări de informații, care pot varia în funcție de jurisdicție.
- Circumstanțele în care profesionistului contabil i se cere sau i se poate cere să furnizeze informații confidențiale sau în care aceste prezentări de informații pot fi adecvate sunt stabilite în Secțiunea 140 din Partea A a acestui Cod.
- 210.14 Un profesionist contabil în practica publică va trebui, în general, să obțină permisiunea clientului, de preferabil în scris, pentru a iniția discuții cu un contabil existent. Odată ce permisiunea a fost obținută, contabilul existent trebuie să se conformeze cerințelor relevante legale și de reglementare care implică acest tip de solicitări. Atunci când contabilul existent furnizează informații, acestea vor fi furnizate cu onestitate și fără ambiguități. Dacă contabilul propus nu poate comunica cu contabilul existent, contabilul propus trebuie să demareze etapele rezonabile pentru a obține informațiile necesare cu privire la diferitele amenințări prin alte mijloace, precum interogarea părților terțe sau investigații primare ale conducerii superioare sau ale persoanelor însărcinate cu guvernarea clientului.

SECȚIUNEA 220

Conflicte de interes

- 220.1 Un profesionist contabil în practica publică trebuie să ia măsuri rezonabile pentru a identifica circumstanțele care ar putea genera un conflict de interes. Asemenea circumstanțe ar putea crea amenințări privind conformitatea cu principiile fundamentale. De exemplu, o amenințare la adresa obiectivității poate apărea atunci când un profesionist contabil în practica publică concurează direct cu un client sau are o asociere în participație sau un acord similar cu un competitor important al clientului. O amenințare la adresa obiectivității sau confidențialității poate fi generată și atunci când un profesionist contabil în practica publică prestează servicii pentru clienți ale căror interese sunt în conflict sau pentru clienți care au o dispută cu privire la subiectul sau tranzacția în cauză.
- 220.2 Un profesionist contabil în practica publică trebuie să evalueze importanța oricăror amenințări și să aplice măsurile de protecție necesare, pentru a elimina sau reduce amenințările la un nivel acceptabil. Înainte de acceptarea sau continuarea unei relații sau misiuni specifice cu un client, profesionistul contabil în practica publică trebuie să evalueze importanța oricăror amenințări generate de interesele de afaceri sau de relațiile cu clientul ori cu o parte terță.
- 220.3 În funcție de circumstanțele care generează conflictul, este necesară, în general, aplicarea uneia sau mai multora dintre următoarele măsuri de protecție:
- (a) Notificarea clientului cu privire la interesul de afaceri sau la activitățile firmei care pot reprezenta un conflict de interes și obținerea consimțământului clientului de a acționa în asemenea împrejurări; sau
 - (b) Notificarea tuturor părților relevante cunoscute cu privire la faptul că profesionistul contabil în practica publică acționează în numele a două sau mai multe părți într-un aspect în privința căruia interesele lor sunt în conflict și obținerea consimțământului acestora de a acționa astfel; sau
 - (c) Notificarea clientului cu privire la faptul că profesionistul contabil în practica publică nu acționează în mod exclusiv pentru nici un client în vederea furnizării serviciilor propuse (de exemplu, într-un anumit sector al pieței sau în ceea ce privește un anumit serviciu) și obținerea consimțământului clientului de a acționa astfel.

- 220.4 Profesionistul contabil trebuie, de asemenea, să ia în considerare aplicarea uneia sau mai multora dintre următoarele măsuri de protecție suplimentare:
- (a) Utilizarea unor echipe distincte de misiune;
 - (b) Proceduri de împiedicare a accesului la informații (de exemplu, o strictă separare fizică a unor astfel de echipe, completarea confidențială și securizată a datelor);
 - (c) Îndrumări clare pentru membrii echipei misiunii privind aspectele de securitate și confidențialitate;
 - (d) Utilizarea acordurilor de confidențialitate semnate de către angajații și partenerii firmei; și
 - (e) Revizuirea periodică a aplicării măsurilor de protecție de către o persoană cu experiență care nu este implicată în misiunile relevante ale clienților.
- 220.5 Atunci când un conflict de interese reprezintă o amenințare la adresa uneia sau mai multor principii fundamentale, inclusiv obiectivitatea, confidențialitatea sau comportamentul profesional, amenințare care nu poate fi eliminată sau redusă la un nivel acceptabil prin aplicarea măsurilor de protecție, profesionistul contabil în practica publică trebuie să refuze respectiva misiune sau să se retragă din una sau mai multe misiuni conflictuale.
- 220.6 Atunci când un profesionist contabil în practica publică a solicitat consimțământul unui client de a acționa pentru o altă parte (care ar putea fi un client existent sau nu) într-o problemă în care interesele celor doi sunt în conflict, iar acest consimțământ i-a fost refuzat de către client, atunci profesionistul contabil în practica publică nu trebuie să continue să acționeze în numele uneia dintre părțile implicate în problema care generează conflictul de interese.

SECȚIUNEA 230

Opinii suplimentare

- 230.1 În situațiile în care unui profesionist contabil în practica publică i se solicită să ofere o a opinie suplimentară cu privire la aplicarea standardelor sau principiilor de contabilitate, audit, de raportare sau a altor standarde sau principii în anumite circumstanțe sau anumitor tranzacții de către sau în numele unei companii sau entități care nu este un client curent, pot fi generate amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale. De exemplu, poate exista o amenințare privind competența profesională și atenția cuvenită, în circumstanțe în care o a doua opinie nu se bazează pe același set de fapte ca cel pe care îl are la dispoziție profesionistul contabil existent, sau se bazează pe probe necorespunzătoare. Existența și importanța oricărei amenințări va depinde de circumstanțele solicitării și de alte fapte disponibile și presupuneri relevante pentru exprimarea unui raționament profesional.
- 230.2 Atunci când i se solicită o astfel de opinie, un profesionist contabil în practica publică trebuie să evalueze importanța amenințărilor și, dacă acestea sunt altfel decât în mod clar nesemnificative, trebuie avute în vedere și aplicate măsurile de protecție necesare pentru a le elimina sau pentru a le reduce la un nivel acceptabil. Astfel de măsuri de protecție pot include obținerea permisiunii clientului de a contacta contabilul existent, descrierea, în cadrul comunicării cu acel client, a limitărilor aferente oricărei opinii și furnizarea unei copii a opiniei către contabilul existent.
- 230.3 Dacă entitatea sau compania care solicită opinia nu va permite comunicarea cu contabilul existent, un profesionist contabil în practica publică trebuie să evalueze dacă, în circumstanțele date, este adecvat să ofere opinia cerută.

SECȚIUNEA 240

Onorarii și alte tipuri de remunerații

- 240.1 Atunci când se încep negocierile privind serviciile profesionale, un profesionist contabil în practica publică poate menționa orice onorariu pe care îl consideră adecvat. Faptul că un profesionist contabil în practica publică poate percepe un onorariu mai mic decât un altul nu este, în sine, lipsit de etică. Cu toate acestea, pot exista amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale care sunt generate de nivelurile diferite ale onorariilor percepute. De exemplu, o amenințare cauzată de interesul propriu la adresa competenței profesionale și a atenției cuvenite este generată dacă respectivul onorariu perceput este atât de mic încât ar putea fi dificil să se realizeze misiunea în conformitate cu standardele tehnice și profesionale aplicabile.
- 240.2 Existența și importanța unor astfel de amenințări va depinde de factori precum nivelul onorariului perceput și serviciile pentru care se aplică. Importanța oricărei amenințări trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina sau reduce amenințările la un nivel acceptabil. Exemple de astfel de măsuri de protecție includ:
- Atragerea atenției clientului cu privire la termenii misiunii și, în special, cu privire la baza pe care sunt percepute onorariile și la serviciile acoperite de onorariul perceput.
 - Alocarea timpului necesar și a personalului calificat pentru realizarea sarcinii.
- 240.3 Onorariile contingente sunt adesea utilizate pentru anumite tipuri de misiuni de non-asigurare¹. Totuși, ele pot genera, în anumite circumstanțe, amenințări la adresa respectării principiilor fundamentale. Ele ar putea genera o amenințare a obiectivității prin interesul propriu. Importanța acestor amenințări depinde de factori precum:
- Natura misiunii.
 - Limitele valorilor posibile ale onorariului.
 - Baza pentru determinarea onorariului.
 - Dacă rezultatul tranzacției va fi revizuit de o terță parte independentă.
- 240.4 Importanța unor astfel de amenințări trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a le elimina sau pentru a le reduce la un nivel acceptabil. Măsurile de protecție pot include:
- Un pre-contract scris cu clientul, privind baza de remunerare.

¹ Onorariile contingente pentru serviciile de non – asigurare furnizate clienților de audit și altor clienți de asigurare sunt abordate în Secțiunea 290 și 291 ale Codului emis de IESBA.

- Prezentarea către grupul țintă de utilizatori, a activității realizate de către profesionistul contabil în practica publică și a bazei de remunerare.
- Politici și proceduri de control al calității.
- Revizuirea de către o terță parte independentă a activității realizate de către profesionistul contabil în practica publică.

- 240.5 În anumite circumstanțe, un profesionist contabil în practica publică poate primi un onorariu sau un comision referitor la activitatea prestată pentru un client. De exemplu, atunci când un profesionist contabil în practica publică nu furnizează serviciile specifice solicitate, poate primi un onorariu de la clientul unui alt profesionist contabil în practica publică sau de la un alt expert. Un profesionist contabil în practica publică poate primi un comision de la o terță parte (spre exemplu de la un furnizor de software) pentru vânzarea de bunuri sau servicii unui client. Acceptarea unui asemenea comision sau onorariu conex poate da naștere unor amenințări de interes propriu la adresa obiectivității, competenței profesionale și atenției cuvenite.
- 240.6 Un profesionist contabil în practica publică poate, de asemenea, să plătească un astfel de onorariu conex pentru a obține un client, spre exemplu, în cazul în care clientul respectiv solicită servicii specifice, care nu pot fi oferite de auditorul existent. Plata unor asemenea onorarii conexe poate, de asemenea, să dea naștere unei amenințări de interes propriu la adresa obiectivității, competenței profesionale și atenției cuvenite.
- 240.7 Trebuie să se evalueze importanța amenințării și să se aplice măsurile de protecție, atunci când este necesar, pentru a elimina amenințarea sau pentru a o reduce la un nivel acceptabil. Astfel de măsuri pot include:
- Informarea clientului în legătură cu orice acord de plată a unui onorariu conex pentru serviciul respectiv către un alt profesionist contabil.
 - Informarea clientului în legătură cu orice aranjamente pentru a primi un onorariu conex plătit de client unui alt profesionist contabil în practica publică.
 - Obținerea unui acord prealabil din partea clientului în ceea ce privește stabilirea comisionului pentru vânzarea de către o terță parte a unor bunuri sau servicii către client.
- 240.8 Un profesionist contabil în practica publică poate achiziționa integral sau parțial o altă firmă, pe bază de plăți efectuate către persoanele care au deținut anterior firma, sau către moștenitorii acestora. Astfel de plăți nu sunt considerate onorarii sau comisioane conexe așa cum sunt definite la punctele 240.5-240.7 de mai sus.

SECȚIUNEA 250

Marketingul serviciilor profesionale

- 250.1 Atunci când un profesionist contabil în practica publică solicită noi misiuni prin publicitate sau alte tipuri de marketing, pot exista amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale. De exemplu, o amenințare de interes propriu a conformității cu principiul competenței profesionale este generată dacă serviciile, performanțele sau produsele sunt promovate într-un mod care este în neconcordanță cu acest principiu.
- 250.2 Un profesionist contabil în practica publică nu trebuie să compromită profesia atunci când promovează serviciile profesionale. Profesionistul contabil în practica publică trebuie să fie onest și loial și:
- (a) Nu trebuie să emită pretenții exagerate pentru serviciile oferite, calificările deținute sau experiența câștigată; sau
 - (b) Nu trebuie să facă referiri compromițătoare sau comparații nefundamentate referitoare la activitatea altora.

Dacă profesionistul contabil în practica publică are îndoieli cu privire la caracterul adecvat al unei anumite forme de publicitate sau marketing, profesionistul contabil în practica publică trebuie să aibă în vedere consultarea organismului profesional relevant.

SECȚIUNEA 260

Cadouri și ospitalitate

- 260.1 Este posibil ca unui profesionist contabil în practica publică sau unui afiliat sau unei rude a acestuia să i se ofere cadouri sau ospitalitate din partea unui client. O astfel de ofertă poate genera amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale. De exemplu, amenințări de interes propriu sau de familiaritate asupra obiectivității pot fi create dacă este acceptat un cadou din partea unui client; amenințări de intimidare la adresa obiectivității pot apărea prin divulgarea publică a unor astfel de oferte.
- 260.2 Existența și importanța oricărei amenințări va depinde de natura, valoarea și intenția din spatele ofertei. Atunci când sunt oferite unui profesionist contabil în practica publică cadouri și ospitalitate pe care o terță parte rezonabilă le-ar considera în mod evident nesemnificative, acesta poate concluziona că oferta este făcută în cursul normal al activității, fără intenția specifică de a influența luarea deciziilor sau de a obține informații. În astfel de cazuri, profesionistul contabil în practica publică poate concluziona, în general, că orice eventuală amenințare la adresa conformității cu principiile fundamentale este la un nivel acceptabil.
- 260.3 Un profesionist contabil în practica publică trebuie să evalueze importanța oricăror amenințări și să aplice măsurile de protecție necesare pentru a le elimina sau pentru a le reduce la un nivel acceptabil. Atunci când amenințările nu pot fi eliminate sau reduse la un nivel acceptabil prin aplicarea măsurilor de protecție, un profesionist contabil în practica publică nu trebuie să accepte o astfel de ofertă.

SECȚIUNEA 270

Custodia activelor clientului

- 270.1 Un profesionist contabil în practica publică nu trebuie să își asume custodia lichidităților sau a altor active ale unui client decât dacă acest lucru este permis prin lege, și în acest caz, în conformitate cu orice obligații legale suplimentare impuse unui profesionist contabil în practica publică care deține astfel de active.
- 270.2 Deținerea activelor unui client creează amenințări în ceea ce privește conformitatea cu principiile fundamentale; spre exemplu, există o amenințare de interes propriu privind comportamentul profesional și poate fi o amenințare de interes propriu privind obiectivitatea, rezultată din deținerea activelor clientului. Un profesionist contabil în practica publică, căruia i se încredințează lichidități (sau alte active) aparținând altor persoane, trebuie să:
- (a) Păstreze astfel de active separat de cele personale sau ale firmei;
 - (b) Folosească astfel de active numai pentru scopul în care au fost destinate;
 - (c) În orice moment, să fie pregătit să răspundă oricăror persoane îndreptățite, pentru acele active, precum și pentru orice venit, dividend sau câștig generat; și
 - (d) Să respecte toate legile și reglementările relevante privind deținerea și evidența unor astfel de active.
- 270.3 Ca parte a procedurilor de acceptare a clientului și a misiunii pentru astfel de servicii ce pot implica custodia activelor clientului, un profesionist contabil în practica publică trebuie să efectueze investigații adecvate privind proveniența unor astfel de active și trebuie să aibă în vedere obligațiile lor legale. De exemplu, dacă activele sunt rezultatul unor activități ilicite, precum spălarea banilor, s-ar genera o amenințare la adresa conformității cu principiile fundamentale. În asemenea situații, profesionistul contabil ar trebui să facă apel la consiliere juridică.

SECȚIUNEA 280

Obiectivitate – toate serviciile

- 280.1 Un profesionist contabil în practica publică trebuie să determine, atunci când oferă orice servicii profesionale, dacă există amenințări la adresa conformității cu principiul fundamental al obiectivității care rezultă din interesele avute în relațiile cu un client sau cu directori, funcționari sau angajați. De exemplu, o amenințare de familiaritate asupra obiectivității poate fi generată de o relație de familie, o relație apropiată personală sau o relație de afaceri.
- 280.2 Un profesionist contabil în practica publică care oferă un serviciu de asigurare trebuie să fie independent față de clientul de asigurare. Independența la nivel mental și independența de fapt este necesară pentru a permite profesionistului contabil în practica publică să exprime o opinie care să fie percepută ca neafectată de subiectivism, conflict de interese sau influențe necorespunzătoare ale altor părți. Secțiunile 290 și 291 oferă îndrumări specifice privind cerințele de independență pentru profesioniștii contabili în practica publică atunci când efectuează o misiune de asigurare.
- 280.3 Existența amenințărilor la adresa obiectivității în oferirea oricărui serviciu profesional va depinde de circumstanțele particulare ale misiunii și de natura activității pe care o desfășoară profesionistul contabil în practica publică.
- 280.4 Un profesionist contabil în practica publică trebuie să evalueze importanța oricăror amenințări și să aplice măsurile de protecție necesare pentru a le elimina sau pentru a le reduce la un nivel acceptabil. Astfel de măsuri de protecție pot include:
- Retragera din echipa misiunii.
 - Proceduri de supraveghere.
 - Încheierea relației financiare sau de afaceri care generează amenințarea.
 - Discutarea problemei cu nivelurile superioare ale conducerii firmei.
 - Discutarea problemei cu persoanele însărcinate cu guvernarea clientului.

Dacă măsurile de protecție nu pot elimina sau reduce amenințările la un nivel acceptabil, profesionistul contabil trebuie să refuze sau să întrerupă misiunea respectivă.

SECȚIUNEA 290

INDEPENDENȚĂ - MISIUNI DE AUDIT ȘI REVIZUIRE

CUPRINS

	Punctul
Structura secțiunii	290.1
O abordare a cadrului conceptual al independenței	290.4
Rețele și firme din cadrul unei rețele	290.13
Entități de interes public	290.25
Entități afiliate	290.27
Persoanele însărcinate cu guvernarea	290.28
Documentația	290.29
Durata misiunii	290.30
Fuziuni și achiziții	290.33
Alte considerații	290.39
Aplicarea abordării cadrului conceptual al independenței.....	290.100
Interese financiare	290.102
Împrumuturi și garanții	290.118
Relații de afaceri	290.124
Relații familiale și personale	290.127
Angajarea la clienții de audit	290.134
Transferarea temporară de personal.....	290.142
Servicii recente furnizate clienților de audit	290.143
Deținerea unei funcții de conducere sau de director în cadrul clientului de audit	290.146

Asocierea îndelungată a personalului de conducere (inclusiv a rotației partenerului) cu un client de audit	290.150
Furnizarea de servicii de non-asigurare clienților de audit	290.156
Responsabilitățile conducerii	209.162
Întocmirea înregistrărilor contabile și ale situațiilor financiare	290.167
Servicii de evaluare	290.175
Servicii de consultanță fiscală	290.181
Servicii de audit intern	290.195
Servicii pentru sisteme IT	290.201
Servicii de consultanță în legătură cu litigiile	290.207
Servicii juridice	290.209
Servicii de recrutare	290.214
Servicii cu privire la finanțele corporative	290.216
Onorarii	290.220
Onorarii - valoare relativă	290.220
Onorarii – restanțe	290.223
Onorarii contingente	290.224
Politici de compensare și evaluare	290.228
Cadouri și ospitalitate	290.230
Litigii actuale sau potențiale	290.231
Rapoarte care conțin restricții cu privire la utilizare și distribuire	290.500

Structura secțiunii

- 290.1 Această secțiune abordează cerințele cu privire la independență pentru misiunile de audit și misiunile de revizuire, care sunt misiuni de asigurare în cadrul cărora un profesionist contabil în practica publică exprimă o concluzie cu privire la situațiile financiare. Astfel de misiuni cuprind misiuni de audit și de revizuire în vederea raportării pe baza unui set complet de situații financiare sau a unei singure situații financiare. Cerințele de independență pentru misiunile de asigurare, care nu constituie nici misiuni de audit, nici misiuni de revizuire, sunt abordate în Secțiunea 291.
- 290.2 În anumite circumstanțe care implică misiuni de audit în care raportul de audit include o restricție cu privire la utilizare și distribuire și sunt furnizate anumite condiții de îndeplinit, cerințele de independență din această secțiune pot fi modificate după cum este menționat în punctele 290.500 și 290.514. Modificările nu sunt permise în cazul în care auditul situațiilor financiare este solicitat prin lege sau reglementări.
- 290.3 În această secțiune termenul (termenii) de:
- (a) "Audit", "echipă de audit", "misiune de audit", "client de audit" și "raport de audit" includ revizuirea, echipa de revizuire, misiunea de revizuire, clientul revizurii, și raportul de revizuire; și
 - (b) "Firmă" include firma din cadrul unei rețele, cu excepția cazurilor în care se prevede altceva.

O abordare a cadrului conceptual al independenței

- 290.4 În cazul misiunilor de audit, este în interesul public și, prin urmare, stipulat de prezentul Cod Etic, ca membrii echipelor de audit, ai firmelor și firmelor din cadrul unei rețele să fie independenți față de clienții de audit.
- 290.5 Obiectivul acestei secțiuni este acela de a oferi sprijin firmelor și membrilor echipelor de audit atunci când aplică abordarea cadrului conceptual descris în cele ce urmează, pentru a obține și menține independența.
- 290.6 Independența implică:
- (a) Independența la nivel mental
Starea de spirit care permite exprimarea unei concluzii fără a fi afectat de influențe care compromit raționamentul profesional și care, deci, îi permit profesionistului contabil să acționeze cu integritate, să își exercite obiectivitatea și scepticismul profesional.
 - (b) Independența de fapt
Evitarea faptelor și a situațiilor care sunt atât de importante încât o terță parte informată și rezonabilă, care cunoaște toate faptele specifice și circumstanțele relevante, ar concluziona că integritatea, obiectivitatea sau

scepticismul profesional ale firmei sau ale unui membru al echipei de audit au fost compromise.

290.7 Abordarea cadrului conceptual trebuie să fie aplicată de profesioniștii contabili pentru:

- (a) Identificarea amenințărilor la adresa independenței;
- (b) Evaluarea importanței amenințărilor identificate; și
- (c) Aplicarea măsurilor de protecție, atunci când este necesar, pentru a le elimina sau pentru a le reduce la un nivel acceptabil.

Când un profesionist contabil apreciază că măsurile de protecție nu sunt disponibile sau nu pot fi aplicate pentru a elimina sau pentru a reduce amenințările la un nivel acceptabil, profesionistul contabil trebuie să elimine circumstanțele sau relațiile care generează amenințările sau să refuze ori să întrerupă misiunea de audit.

Un profesionist contabil trebuie să facă uz de raționamentul profesional atunci când aplică acest cadru conceptual.

290.8 Multe circumstanțe diferite sau combinații de circumstanțe pot fi relevante în evaluarea amenințărilor la adresa independenței. Este imposibil să se definească fiecare situație care poate genera amenințări la adresa independenței și să se specifice acțiunile adecvate. Prin urmare, acest Cod stabilește un cadru conceptual care solicită firmelor și membrilor echipelor de audit să identifice, să evalueze și să abordeze amenințările la adresa independenței. Abordarea cadrului conceptual sprijină profesioniștii contabili în practica publică să se conformeze cu cerințele etice ale acestui Cod. Există diferite circumstanțe care generează amenințări la adresa independenței și care pot împiedica un profesionist contabil să concluzioneze că o situație este permisă dacă ea nu este interzisă, în mod explicit.

290.9 Pragrafele 290.100 și cele care i se succed, descriu modul în care abordarea cadrului conceptual trebuie aplicată independenței. Aceste pragrafe nu abordează toate situațiile și relațiile care pot genera sau care generează amenințări la adresa independenței.

290.10 În procesul de luare a deciziei de acceptare sau continuare a unei misiuni sau a deciziei dacă o anumită persoană poate fi membru al echipei de audit, o firmă trebuie să identifice și să evalueze amenințările la adresa independenței. Dacă amenințările nu sunt la un nivel acceptabil și decizia se referă la acceptarea unei misiuni sau la includerea unei anumite persoane în cadrul echipei de audit, firma trebuie să determine dacă măsurile de siguranță sunt disponibile pentru a elimina amenințările sau

pentru a le reduce la un nivel acceptabil. Dacă decizia se referă la continuarea unei misiuni, firma va determina dacă vreuna din măsurile de protecție existente va continua să fie eficientă în eliminarea sau reducerea amenințărilor la un nivel acceptabil, dacă alte măsuri de protecție trebuie aplicate sau dacă ar fi mai bine să se întrerupă misiunea. Oricând este adusă la cunoștința firmei o nouă informație cu privire la o amenințare la adresa independenței, pe parcursul misiunii, firma trebuie să evalueze importanța amenințării în conformitate cu abordarea cadrului conceptual.

290.11 Prin intermediul acestei secțiuni se face referire la importanța amenințărilor la adresa independenței. În procesul de evaluare a importanței unei amenințări, trebuie să fie luați în considerare atât factorii calitativi, cât și cei cantitativi.

290.12 În cele mai multe cazuri, această secțiune nu prescrie responsabilitatea persoanelor din cadrul firmei, în ce privește acțiunile referitoare la independență deoarece responsabilitatea poate varia în funcție de mărimea, structura și organizarea unei firme. Prin Standardele Internaționale de Control al Calității, firmelor li se cere să stabilească politici și proceduri menite să confere o asigurare rezonabilă a menținerii independenței atunci când acestea sunt prevăzute prin cerințele de etică relevante. Mai mult, Standardele Internaționale de Audit prevăd ca partenerul misiunii să formuleze o concluzie asupra conformității cu cerințele referitoare la independență care sunt aplicate misiunii.

Rețele și firme din cadrul unei rețele

290.13 Dacă o firmă este considerată a fi o firmă din cadrul unei rețele, firma trebuie să fie independentă față de clienții de audit ai celorlalte firme din cadrul rețelei (numai în cazul în care acest Cod nu prevede altfel). Cerințele de independență, prevăzute de această secțiune, care sunt aplicabile în cazul unei firme din cadrul unei rețele, sunt aplicabile oricărei firme, spre exemplu, unui cabinet de consultanță sau unei firme de avocatură, care întrunește cerințele definiției firmei din cadrul unei rețele, făcând abstracție de faptul dacă entitatea însăși, se încadrează în definiția unei firme.

290.14 Pentru a-și spori capacitatea de a furniza servicii profesionale, firmele formează frecvent structuri de dimensiuni mari cu alte firme și entități. Măsura în care aceste structuri mari creează o rețea depinde de anumite fapte și circumstanțe și nu de măsura în care firmele și entitățile sunt separate și distincte din punct de vedere legal. De exemplu, o structură mai mare poate avea numai scopul de a facilita referințele la activități, ceea

ce în sine nu constituie neapărat o rețea. În mod alternativ, o structură mai mare poate fi constituită în scopul cooperării, iar firmele au un nume comun de marcă, un sistem comun de control al calității, sau resurse profesionale semnificative în comun și în consecință sunt considerate a fi o rețea.

- 290.15 Raționamentul utilizat pentru a determina dacă o structură mare constituie o rețea trebuie să ia în considerare măsura în care o terță parte rezonabilă și informată, care analizează toate faptele și circumstanțele specifice, poate ajunge la concluzia că entitățile sunt asociate în așa fel încât există o rețea. Acest raționament trebuie aplicat în mod consecvent în cadrul rețelei.
- 290.16 În cazul în care structura mai mare este creată în scopul cooperării și are în mod clar ca obiectiv obținerea de profit sau împărțirea costurilor între entitățile din structură, aceasta este considerată a fi o rețea. Totuși, împărțirea costurilor ne semnificative nu conduce, în sine, la crearea unei rețele. În plus, dacă împărțirea costurilor este limitată doar la acele costuri legate de realizarea unor metodologii, manuale sau cursuri de instruire în audit, acest lucru, în sine, nu ar crea o rețea. Mai mult, o asociere între o firmă și o entitate cu care nu există nici un tip de conexiuni pentru a furniza în comun un serviciu sau pentru a dezvolta în comun un produs nu ar crea în sine o rețea.
- 290.17 În cazul în care structura mai mare este creată în scopul cooperării iar entitățile din cadrul structurii împart o structură comună de proprietate, control sau conducere, aceasta este considerată a fi o rețea. Aceasta poate fi înființată prin contract sau prin alte mijloace.
- 290.18 În cazul în care structura mai mare este creată în scopul cooperării iar entitățile din cadrul structurii împart o structură comună în ceea ce privește politicile și procedurile de control al calității, aceasta este considerată a fi o rețea. În acest scop, politicile și procedurile comune de control al calității sunt cele proiectate, implementate și monitorizate la fel ca și în cazul structurii mai mari.
- 290.19 În cazul în care structura mai mare este creată în scopul cooperării iar entitățile din cadrul structurii au o strategie comună de afaceri, aceasta este considerată a fi o rețea. O strategie comună de afaceri presupune un acord din partea entităților de a atinge anumite obiective strategice comune. O entitate nu este considerată a fi o firmă din cadrul unei rețele doar în baza cooperării sale cu altă entitate pentru a răspunde în comun la o cerere de propuneri pentru furnizarea unui serviciu profesional.

- 290.20 În cazul în care structura mai mare este creată în scopul cooperării iar entitățile din cadrul structurii împart utilizarea unui nume comun de marcă, aceasta este considerată a fi o rețea. Un nume comun de marcă include inițiale comune sau o denumire comună. Se consideră că o firmă utilizează un nume comun de marcă dacă include, de exemplu, numele de marcă comun ca parte a, sau împreună cu, numele firmei, atunci când un partener al firmei semnează un raport de audit.
- 290.21 Deși o firmă nu aparține unei rețele și nu utilizează un nume de marcă comun ca parte a numelui firmei, poate crea aparența că aparține unei rețele dacă în antetul articolelor de papetărie sau în materialele promoționale face referire la faptul că este membrul unei asocieri de firme. În consecință, dacă nu se acordă atenție modului în care este descrisă calitatea de membru a unei firme, se poate crea percepția că firma aparține unei rețele.
- 290.22 Dacă o firmă vinde o componentă a practicii sale, contractul de vânzare stipulează uneori că, pentru o perioadă limitată de timp, componenta poate continua să folosească numele firmei, sau un element al numelui, chiar dacă aceasta nu mai are legătură cu firma. În astfel de circumstanțe, deși cele două entități pot funcționa sub un nume comun, condițiile sunt de așa natură încât acestea nu aparțin unei structuri mai mari create în scopul cooperării și nu sunt, în consecință, firme din cadrul unei rețele. Acele entități trebuie să determine modul în care prezintă faptul că nu sunt firme din cadrul unei rețele atunci când se prezintă unor părți terțe.
- 290.23 În cazul în care structura mai mare este creată în scopul cooperării iar entitățile din cadrul structurii împart o parte semnificativă din resursele profesionale, aceasta este considerată a fi o rețea. Resursele profesionale includ:
- Sisteme comune ce permit firmelor să facă schimb de informații precum date referitoare la clienți, facturare și pontaj;
 - Parteneri și angajați;
 - Departamente tehnice care se consultă cu privire la aspecte, tranzacții sau evenimente tehnice sau specifice unui sector de activitate, pentru misiunile de asigurare;
 - Metodologie de audit sau manuale de audit; și
 - Cursuri și facilități de instruire.
- 290.24 Determinarea măsurii în care resursele profesionale împărțite sunt semnificative și, în consecință, dacă firmele fac parte dintr-o rețea, trebuie făcută pe baza circumstanțelor și faptelor relevante. În cazul în care resursele împărțite sunt limitate la o metodologie de audit și manuale de

audit comune, fără a avea loc niciun schimb de personal sau de informații privind clienții sau piața, este puțin probabil ca resursele împărțite să fie considerate semnificative. Același lucru se aplică unei inițiative comune de instruire. În cazul în care, totuși, resursele împărțite implică schimbul de persoane sau informații, precum cazul în care angajații sunt selecționați dintr-un grup comun, sau un departament tehnic comun este creat în cadrul structurii mai mari care furnizează consultanță tehnică firmelor participante pe care acestea sunt obligate să o urmeze, este mai probabil ca o terță parte rezonabilă și informată să ajungă la concluzia că resursele comune sunt semnificative.

Entități de interes public

290.25 Secțiunea 290 conține prevederi suplimentare care reflectă gradul de amploare al interesului public în anumite entități. În scopul acestei secțiuni, entitățile de interes public sunt:

- (a) Toate entitățile cotate; și
- (b) Orice entitate:
 - (i) definită prin lege sau reglementări ca entitate de interes public; sau
 - (ii) pentru care se solicită, prin lege sau reglementări, să își efectueze auditul în conformitate cu aceleași cerințe de independență care sunt aplicate entităților cotate. Astfel de reglementări pot fi promulgate de orice organism de reglementare relevant, inclusiv de către un organism de reglementare a auditului.

290.26 Firmele și organismele membre sunt încurajate să determine dacă trebuie să trateze ca entități de interes public, entitățile suplimentare sau anumite categorii de entități, pentru motivul deținerii unui număr mare sau a unei game variate de părți interesate. Factorii care trebuie luați în considerare includ:

- Natura activității, așa cum ar fi cazul deținerii de active în virtutea capacității de custodie pentru un număr mare de părți interesate. Exemplele pot include instituții financiare, precum băncile sau companiile de asigurare și fonduri de pensii;
- Dimensiunea; și
- Numărul de angajați.

Entități afiliate

290.27 În cazul unui client de audit care este entitate cotată, referințele la un client de audit din această secțiune includ entitățile afiliate ale clientului (cu

excepția cazului în care se prevede altfel). Pentru toți ceilalți clienți de audit, referințele la un client de audit din această secțiune includ entitățile afiliate asupra cărora clientul deține controlul direct sau indirect. Atunci când echipa de audit știe sau are motive să creadă că relația sau situațiile care implică o altă entitate afiliată a clientului, sunt relevante pentru evaluarea independenței firmei față de client, echipa de audit trebuie să includă acea entitate afiliată în identificarea și evaluarea amenințărilor la adresa independenței și va aplica măsuri de protecție adecvate.

Persoanele însărcinate cu guvernanta

290.28 Chiar și atunci când acest Cod, standardele de audit aplicabile, legea sau reglementările nu prevăd în mod explicit, este încurajată comunicarea periodică între firmă și persoanele însărcinate cu guvernanta clientului de audit cu privire la relații și alte aspecte care ar putea, în opinia firmei, să afecteze, în mod rezonabil, independența. Asemenea comunicări permit persoanelor însărcinate cu guvernanta:

- (a) să ia în considerare raționamentele firmei în identificarea și evaluarea amenințărilor la adresa independenței,
- (b) să ia în considerare gradul de adecvare al măsurilor de protecție aplicate pentru eliminarea sau reducerea acestora la un nivel acceptabil, și
- (c) să întreprindă acțiunile adecvate. O asemenea abordare poate fi utilă mai ales în ceea ce privește amenințările generate de intimidare și familiaritate.

Documentația

290.29 Documentația asigură probele raționamentului profesional aplicat de profesionistul contabil în formularea concluziilor cu privire la conformitatea cu cerințele de independență. Absența documentației nu este un determinant al măsurii în care o firmă a luat în considerare un anumit aspect și nici dacă aceasta este independentă sau nu.

Profesionistul contabil trebuie să documenteze concluziile cu privire la conformitatea cu cerințele referitoare la independență și conținutul oricăror discuții relevante pe care se bazează acele concluzii. În consecință:

- (a) Când sunt necesare măsuri de protecție pentru a reduce o amenințare la un nivel acceptabil, profesionistul contabil trebuie să documenteze natura amenințării și măsurile de protecție, în vigoare sau aplicate, care reduc amenințarea la un nivel acceptabil; și
- (b) În cazul în care o amenințare a presupus o analiză semnificativă pen-

tru a determina necesitatea aplicării măsurilor de protecție, iar profesionistul contabil a conchis că acestea nu au fost necesare pentru că amenințarea se afla deja la un nivel acceptabil, profesionistul contabil trebuie să documenteze natura amenințării și raționamentul concluziei.

Durata misiunii

- 290.30 Independența față de clientul auditului este necesară atât pe perioada misiunii, cât și de-a lungul perioadei acoperite de situațiile financiare. Durata misiunii începe atunci când echipa de audit începe să presteze servicii de audit. Durata misiunii se încheie odată cu emiterea raportului de audit. Dacă misiunea are o natură recurentă, aceasta se încheie în momentul în care oricare dintre părți notifică fie încetarea relației profesionale, fie emiterea raportului de audit, în funcție de care dintre aceste două acțiuni are loc ultima.
- 290.31 Atunci când o entitate devine un client de audit al situațiilor financiare în timpul sau după perioada acoperită de situațiile financiare pe baza cărora firma va exprima o opinie, firma trebuie să determine dacă pot apărea amenințări referitoare la independență din cauza:
- (a) Relațiilor financiare sau de afaceri cu clientul de audit în timpul sau după perioada acoperită de situațiile financiare, dar înainte de acceptarea misiunii de audit; sau
 - (b) Serviciilor anterioare prestate către clientul de audit.
- 290.32 Dacă s-a prestat un serviciu de non - asigurare pentru clientul de audit în timpul sau după perioada acoperită de situațiile financiare, dar înainte ca echipa de audit să înceapă furnizarea serviciilor, iar serviciul va fi interzis pe durata misiunii de audit, firma trebuie să evalueze orice amenințare la adresa independenței generată de serviciul respectiv. Dacă o amenințare nu este la un nivel acceptabil, misiunea de audit va fi acceptată doar dacă sunt aplicate măsuri de protecție pentru eliminarea oricăror amenințări sau pentru reducerea lor la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:
- Excluderea personalului care a prestat serviciul non - asigurare din rândul membrilor echipei de audit;
 - Efectuarea revizuirii activității de audit și de non – asigurare, după caz, de către un profesionist contabil; sau
 - Angajarea unei alte firme care să evalueze rezultatele serviciului de non - asigurare sau implicarea unei alte firme pentru a presta din nou servicii de non - asigurare, în măsura necesară pentru a-i da posibilitatea de a-și asuma responsabilitatea acelui serviciu.

Fuziuni și achiziții

290.33 Atunci când, ca rezultat al unei fuziuni sau achiziții, o entitate devine entitate afiliată a unui client de audit, firma trebuie să identifice și să evalueze interesele precedente și actuale și relațiile cu entitatea afiliată care, luând în considerare măsurile de protecție disponibile, ar putea afecta independența ei și prin urmare, capacitatea de a continua misiunea de audit după data efectivă a fuziunii sau achiziției.

290.34 Firma trebuie să facă demersurile necesare pentru a elimina, până la data intrării în vigoare a fuziunii sau achiziției, orice interese sau relații care nu sunt permise prin prezentul Cod. Totuși, dacă un asemenea interes sau relație nu poate fi eliminat(ă) într-un mod rezonabil, până la data intrării în vigoare a fuziunii sau achiziției, de exemplu dacă entitatea afiliată nu poate face transferul serviciilor de non - asigurare către o altă firmă furnizoare de servicii până la data intrării în vigoare a fuziunii sau achiziției, firma trebuie să evalueze amenințarea creată de astfel de interese și relații. Cu cât este mai importantă amenințarea, cu atât este mai probabil să fie compromisă obiectivitatea firmei și aceasta nu va mai putea continua ca auditor. Importanța amenințării va depinde de factori precum:

- Natura și importanța interesului sau a relației;
- Natura și importanța relațiilor cu entitatea afiliată (de exemplu, dacă entitatea afiliată este filială sau firmă mamă); și
- Perioada de timp până la care se va încheia, în mod rezonabil, interesul sau relația.

Firma trebuie să discute cu persoanele însărcinate cu guvernanta motivele pentru care interesul sau relația nu se pot încheia, în mod rezonabil, până la data intrării în vigoare a fuziunii sau achiziției și evaluarea importanței amenințării.

290.35 Dacă persoanele însărcinate cu guvernanta prevăd ca firma să își continue activitatea de auditor, firma trebuie să facă acest lucru numai dacă:

- (a) interesul sau relația vor fi încheiate cât mai curând posibil, în mod rezonabil, în orice caz, în termen de șase luni de la data realizării fuziunii sau achiziției;
- (b) orice persoană care are un asemenea interes sau relație, inclusiv de genul celor care sunt generate ca urmare a prestării unui serviciu de non - asigurare care nu ar fi permis conform acestei secțiuni, nu va fi numită ca membru al echipei misiunii de audit și nici ca persoană responsabilă cu revizuirea controlului calității misiunii; și
- (c) vor fi aplicate măsuri tranzitorii specifice, după caz, și vor fi discuta-

te cu persoanele însărcinate cu guvernanta. Exemplele de măsuri de tranzitorii includ:

- Efectuarea revizuirii activității de audit și non – asigurare, după caz, de către un profesionist contabil;
- Exprimarea unei opinii de către un profesionist contabil, care nu face parte din firmă, cu privire la situațiile financiare, acesta efectuând și o revizuire echivalentă cu o revizuire a controlului calității misiunii; sau
- Angajarea unei alte firme care să evalueze rezultatele serviciilor de non - asigurare sau care să efectueze din nou servicii de non – asigurare, în măsura în care va putea să își aume responsabilitatea pentru acele servicii.

290.36 Se poate ca firma să fi desfășurat o muncă semnificativă înainte de data realizării fuziunii sau achiziției și poate încheia restul procedurilor de audit într-o perioadă scurtă de timp. În asemenea circumstanțe, dacă persoanele însărcinate cu guvernanta solicită firmei încheierea auditului în timp ce se menține interesul sau relația identificat(ă) la punctul 290.33, firma trebuie să facă acest lucru numai dacă:

- (a) A evaluat importanța amenințării generate prin interesul sau relația respectiv(ă) și a discutat evaluarea cu persoanele însărcinate cu guvernanta;
- (b) Se conformează cu cerințele stipulate de la punctul 290.35 (ii) - (iii); și
- (c) Încetează a fi auditor nu mai târziu de data emiterii raportului de audit.

290.37 În abordarea intereselor și relațiilor anterioare și curente acoperite de punctele 290.34 și 290.36, firma trebuie să ia în considerare măsura în care, cu toate că ar putea fi îndeplinite toate cerințele, interesele și relațiile generează amenințări care ar rămâne atât de semnificative încât obiectivitatea ar fi compromisă și dacă se întâmplă așa, firma trebuie să înceteze să mai fie auditor.

290.38 Profesionistul contabil trebuie să documenteze orice interese sau relații acoperite de punctele 290.34 și 36, care nu vor fi încheiate până la data realizării fuziunii sau achiziției și motivele pentru care acestea nu au fost încheiate, măsurile tranzitorii aplicate, rezultatele discuției cu persoanele însărcinate cu guvernanta și argumentul pentru care interesele și relațiile anterioare și curente nu generează amenințări care ar rămâne atât de semnificative încât obiectivitatea ar fi compromisă.

Alte considerații

290.39 Ar putea apărea situații în care să se producă o încălcare, în mod neprevăzut, a acestei secțiuni. Dacă apare o asemenea încălcare neprevăzută, se va considera, în general, că independența nu este compromisă cu condiția ca firma să aibă în vigoare politici și proceduri adecvate de control al calității, echivalente cu cele prevăzute de Standardele Internaționale pentru Controlul Calității, pentru menținerea independenței și odată descoperită, încălcarea să fie corectată prompt și să se aplice măsurile de protecție necesare pentru a elimina sau reduce amenințarea la un nivel acceptabil. Firma trebuie să determine dacă trebuie să discute acest aspect cu persoanele însărcinate cu guvernanta.

Punctele 290.40 - 290.99 sunt necompletate intenționat.

Aplicarea abordării cadrului conceptual al independenței

290.100 Punctele 290.102 - 290.231 descriu situațiile specifice și relațiile care generează sau pot genera amenințări referitoare la independență. Punctele descriu posibilele amenințări și tipul măsurilor de protecție care ar fi adecvate pentru a elimina sau reduce amenințările la un nivel acceptabil și pentru a identifica anumite situații în care nici o măsură de protecție nu ar putea fi eficientă pentru reducerea amenințărilor la un nivel acceptabil. Punctele nu abordează toate situațiile și relațiile care generează sau pot genera amenințări referitoare la independență. Firma și membrii echipei de audit trebuie să evalueze implicațiile unor situații și relații similare, dar diferite și să determine dacă pot fi aplicate măsuri de protecție, inclusiv cele de la punctele 290.12-290.15, atunci când este necesar să se elimine sau să se reducă amenințările la un nivel acceptabil.

290.101 Punctele 290.102 - 290.126 conțin referințe la pragul de semnificație al unui interes financiar, al unui împrumut sau garanție sau importanța unei relații de afaceri. În scopul determinării dacă un astfel de interes este semnificativ pentru o anumită persoană, pot fi luate în calcul valoarea netă patrimonială a individului sau a rudelor apropiate ale individului.

Interese Financiare

290.102 Deținerea unui interes financiar într-un client de audit poate genera o amenințare de interes propriu. Existența și importanța oricărei amenințări generate depinde de:

- (a) rolul persoanei care deține interesul financiar,
- (b) măsura în care interesul financiar este direct sau indirect, și

(c) pragul de semnificație al interesului financiar.

- 290.103 Interesele financiare pot fi deținute printr-un intermediar (de exemplu, un fond de investiții colectiv, un patrimoniu sau un trust). Determinarea măsurii în care interesele financiare sunt directe sau indirecte va depinde de măsura în care proprietarul beneficiar are control asupra fondului de investiții sau capacitatea de a influența deciziile de investiții ale acestuia. Atunci când există control asupra fondului de investiții sau capacitatea de a influența deciziile de investiții, acest Cod definește interesul financiar ca fiind un interes financiar direct. În mod contrar, când proprietarul beneficiar al interesului financiar nu deține nici un control asupra fondului de investiții și nici capacitatea de a influența deciziile de investiții, acest Cod definește interesul financiar ca fiind un interes financiar indirect.
- 290.104 Dacă un membru al echipei de audit, o rudă apropiată a acestuia, sau o firmă deține un interes financiar direct sau un interes financiar indirect semnificativ în clientul de asigurare, amenințarea de interes propriu generată ar fi atât de semnificativă încât nici o măsură de protecție nu ar putea reduce amenințarea la un nivel acceptabil. Prin urmare nici o parte dintre următoarele nu trebuie să aibă vreun interes financiar direct sau indirect în clientul de audit: un membru al echipei de audit; o rudă apropiată a acestuia din urmă; sau firma.
- 290.105 În cazul în care un membru al echipei de audit are o rudă apropiată despre care echipa de audit cunoaște că ar avea un interes financiar direct sau un interes financiar indirect semnificativ în clientul de audit, este generată o amenințare de interes propriu. Importanța amenințării va depinde de factori precum:
- Natura relației dintre membrul echipei de audit și ruda apropiată; și
 - Pragul de semnificație al interesului financiar al rudei apropiate.
- Importanța amenințării trebuie să fie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina sau reduce amenințarea la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:
- Ruda apropiată renunță, cât mai curând posibil, la toate interesele financiare sau renunță la o parte suficientă dintr-un interes financiar indirect, astfel încât interesul rămas să nu mai fie semnificativ;
 - Un profesionist contabil revizuieste munca membrului echipei de audit; sau
 - Înlăturarea acelei persoane din echipa de audit.
- 290.106 Dacă un membru al echipei de audit, o rudă apropiată a acestuia sau o firmă deține un interes financiar direct sau un interes financiar indirect

- semnificativ într-o entitate care are un interes de control în clientul de audit, iar clientul este semnificativ pentru entitate, amenințarea de interes propriu generată ar fi atât de semnificativă încât nici o măsură de protecție nu ar putea reduce amenințarea la un nivel acceptabil. Prin urmare nici una dintre următoarele părți nu trebuie să aibă un astfel de interes financiar: un membru al echipei de audit; o rudă apropiată a acestuia; și firma.
- 290.107 Deținerea, de către planul de pensii al unei firme, a unui interes financiar indirect semnificativ într-un client de audit, generează o amenințare de interes propriu. Importanța amenințării trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina sau reduce amenințarea la un nivel acceptabil:
- 290.108 Dacă alți parteneri din cabinetul în care partenerul misiunii își desfășoară activitatea legată de misiunea de audit, sau rudele apropiate ale acestora, dețin un interes financiar direct sau un interes financiar indirect semnificativ în clientul de audit, amenințarea de interes propriu generată ar fi atât de semnificativă, încât nici o măsură de protecție nu ar putea reduce amenințarea la un nivel acceptabil. Prin urmare, nici astfel de parteneri, nici rudele apropiate ale acestora nu trebuie să dețină astfel de interese financiare într-un client de audit.
- 290.109 Biroul în care partenerul de misiune își desfășoară activitatea cu privire la misiunea de audit nu este neapărat același birou în care a fost repartizat partenerul de misiune. În consecință, atunci când partenerul de misiune este localizat în alt birou decât ceilalți membri ai echipei de audit, trebuie utilizat raționamentul profesional pentru a determina în ce birou își desfășoară partenerul activitatea cu privire la respectiva misiune.
- 290.110 Dacă alți parteneri sau angajați din conducere care furnizează servicii de non - asigurare clientului de audit, cu excepția celor a căror implicare este minimă, sau rudele lor apropiate dețin un interes financiar direct sau un interes financiar indirect semnificativ în clientul de audit, amenințarea de interes propriu generată ar fi atât de semnificativă încât nici o măsură de protecție nu ar putea reduce amenințarea la un nivel acceptabil. Prin urmare, nici astfel de angajați, nici rudele lor apropiate nu trebuie să dețină astfel de interese financiare într-un astfel de client de audit.
- 290.111 În ciuda punctelor 290.108 și 290.110, deținerea unui interes financiar într-un client de audit de către o rudă apropiată a:
- (a) partenerului localizat în biroul în care partenerul misiunii își desfășoară activitatea cu privire la misiunea de audit, sau
 - (b) unui partener sau angajat din conducere care furnizează servicii, al-

tele decât cele de audit clientului de audit, este recomandabil să nu se compromită independența dacă interesul financiar este primit ca urmare a drepturilor de angajare a rudei apropiate (de exemplu, prin pensii sau planuri de operațiuni pe acțiuni) și, atunci când este necesar, să se aplice măsurile de protecție necesare pentru a elimina sau reduce amenințarea la un nivel acceptabil.

Cu toate acestea, în cazul în care o rudă apropiată are sau obține dreptul de a dispune de un interes financiar sau, în cazul unei opțiuni pe acțiuni, dreptul de a exercita opțiunea, interesul financiar trebuie să fie înlăturat sau îndepărtat cât mai curând posibil.

290.112 O amenințare de interes propriu poate fi generată dacă firma sau un membru al echipei de audit sau o rudă apropiată a acestuia, deține un interes financiar într-o entitate și clientul de audit are, de asemenea, un interes financiar în acea entitate. Totuși, este recomandabil ca independența să nu fie compromisă dacă aceste interese sunt nesemnificative și clientul de audit nu poate exercita o influență semnificativă asupra entității. Dacă un asemenea interes este semnificativ pentru oricare parte, iar clientul de audit poate exercita influență semnificativă asupra entității, nici o măsură de protecție nu ar putea reduce amenințarea la un nivel acceptabil. În consecință, firma nu trebuie să dețină un astfel de interes, iar orice persoană care deține un astfel de interes, înainte să devină membru al echipei de audit, trebuie să întreprindă una din următoarele acțiuni:

- (a) Să renunțe la interes; sau
- (b) Să renunțe la o parte suficientă din interes astfel încât restul interesului să nu mai fie semnificativ.

290.113 O amenințare de interes propriu, de familiaritate sau de intimidare poate fi generată dacă un membru al echipei de audit, sau o rudă apropiată a acestuia, sau firma deține un interes financiar într-o entitate când un director, o persoană din conducere sau proprietarul care deține controlul în cadrul clientului de audit are, de asemenea, un interes financiar în acea entitate. Existența și importanța oricărei amenințări va depinde de factori precum:

- Rolul profesionistului în cadrul echipei de audit;
- Măsura în care proprietatea entității aparține unui număr mare sau redus de acționari;
- Măsura în care interesul îi oferă investitorului capacitatea de a controla sau de a influența, în mod semnificativ, entitatea; și
- Pragul de semnificație al interesului financiar.

Importanța oricărei amenințări trebuie evaluată și atunci când este necesar, trebuie aplicate măsuri de protecție pentru a elimina sau reduce amenințarea la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Îndepărtarea membrului echipei de audit, care deține interesul financiar, din cadrul echipei de audit; sau
- Implicarea unui profesionist contabil care să revizuiască munca respectivului membru al echipei de audit.

290.114 Deținerea de către o firmă, sau de către un membru al echipei de audit, sau de către o rudă apropiată a acestuia, a unui interes financiar direct sau a unui interes financiar indirect semnificativ în clientul de audit ca administrator, poate genera o amenințare de interes propriu. În mod similar, o amenințare de interes propriu este generată atunci când:

- (a) un partener care lucrează în același birou în care își desfășoară activitatea cu privire la audit un partener al misiunii,
- (b) alți parteneri sau angajați din conducere care furnizează servicii de non - asigurare clientului de audit, cu excepția celor a căror implicare este minimă, sau
- (c) rudele apropiate ale acestora, dețin un interes financiar direct sau un interes financiar indirect semnificativ în clientul de audit, ca administrator.

Un astfel de interes nu trebuie deținut, cu excepția cazurilor în care:

- (a) Nici administratorul, nici ruda apropiată a acestuia, nici firma nu sunt beneficiari ai trustului;
- (b) Interesul deținut de trust în clientul de audit nu este semnificativ pentru trust;
- (c) Administratorul nu poate exercita o influență semnificativă asupra clientului de asigurare; și
- (d) Administratorul, o rudă apropiată a acestuia, sau firma nu pot influența semnificativ deciziile de investiții care implică un interes financiar în clientul de audit.

290.115 Membrii echipei de audit trebuie să determine dacă este generată o amenințare de interes propriu prin intermediul oricăror interese financiare în clientul de audit, deținute de către alți indivizi, inclusiv de:

- (a) Parteneri și profesioniști angajați de către firmă, alții decât cei la care se face referire mai sus, sau rudele apropiate ale acestora; și
- (b) Persoane care au relații personale foarte apropiate cu un membru al echipei de audit.

Măsura în care aceste interese generează o amenințare de interes propriu depinde de factori precum:

- Structura organizațională, operațională și de raportare a firmei; și
- Natura relației dintre respectivele persoane și membrul echipei de audit.

Importanța oricărei amenințări trebuie să fie evaluată și trebuie să se aplice măsurile de protecție necesare pentru eliminarea sau reducerea amenințării la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Îndepărtarea din echipa de audit a membrului echipei de audit care are relații personale;
- Excluderea membrului echipei de audit din orice proces decizional semnificativ cu privire la misiunea de audit; sau
- Implicarea unui profesionist contabil care să revizuiască munca efectuată de către membrul echipei de audit.

290.116 Dacă o firmă sau un partener sau un angajat al firmei, sau o rudă apropiată a acestuia primește un interes financiar direct sau un interes financiar indirect semnificativ în clientul de audit, de exemplu, sub forma unei moșteniri, a unui cadou sau ca rezultat al unei fuziuni, iar asemenea interes nu ar fi permis, potrivit acestei secțiuni, atunci:

- (a) Dacă interesul este primit de firmă, trebuie să se renunțe imediat la interesul financiar, sau la o parte suficientă din interesul financiar indirect, astfel încât interesul rămas să nu mai fie semnificativ;
- (b) Dacă interesul este primit de către un membru al echipei de audit, sau de către o rudă apropiată a acestuia, persoana care a primit interesul financiar trebuie să renunțe imediat la interesul financiar sau la o parte semnificativă din interesul financiar indirect, astfel încât interesul rămas să nu mai fie semnificativ; sau
- (c) Dacă interesul este primit de către o persoană care nu este membru al echipei de audit sau de către o rudă apropiată a acestuia, se va renunța cât mai curând posibil la interesul financiar, sau la o parte semnificativă a unui interes financiar indirect, astfel încât restul interesului să nu mai fie semnificativ. În funcție de renunțarea la interesul financiar, trebuie să se determine măsura în care sunt necesare măsuri de protecție.

290.117 În cazul unei încălcări neprevăzute a acestei secțiuni, referitoare la un interes financiar într-un client de audit, se recomandă să nu se compromită independența dacă:

- (a) Firma a stabilit politici și proceduri care prevăd notificarea imediată a firmei cu privire la orice încălcări generate de o cumpărare, moștenire sau alt tip de achiziție a unui interes financiar în clientul de audit;
- (b) Acțiunile de la punctul 290.116 (a) - (c) sunt luate dacă sunt considerate aplicabile; și
- (c) Firma aplică alte măsuri de protecție, atunci când este necesar, pentru a reduce la un nivel acceptabil orice amenințare rămasă. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:
 - Implicarea unui profesionist contabil care să revizuiască munca membrului misiunii de audit; sau
 - Îndepărtarea persoanei din orice proces decizional semnificativ cu privire la misiunea de audit.

Firma trebuie să determine dacă trebuie să discute aceste aspecte cu persoanele însărcinate cu guvernanta.

Împrumuturi și garanții

- 290.118 Un împrumut sau o garanție pentru un împrumut luat(ă) de un membru al echipei de audit, sau de către o rudă apropiată a acestuia, sau de către firmă de la un client de audit care este o bancă sau o instituție similară ar putea genera o amenințare la adresa independenței. Dacă împrumutul sau garanția nu este făcut(ă) pe baza unor proceduri, condiții și cerințe normale de împrumut, se poate genera o amenințare de interes propriu care ar fi atât de semnificativă încât nici o măsură de protecție nu ar putea reduce amenințarea la un nivel acceptabil. Prin urmare, nici membrul echipei de audit, nici ruda apropiată a acestuia, nici firma nu trebuie să accepte un asemenea împrumut sau garanție.
- 290.119 Dacă un împrumut sau o garanție se acordă de un client de audit care este o bancă sau o instituție similară, pe baza unor proceduri, condiții și cerințe normale de împrumut, care este semnificativ(ă) pentru clientul de audit sau firma care primește împrumutul, se pot aplica măsuri de protecție pentru reducerea la un nivel acceptabil a amenințării de interes propriu. Un exemplu de o astfel de măsură de protecție este implicarea unui profesionist contabil care să revizuiască activitatea, profesionist contabil care să facă parte dintr-o firmă din cadrul unei rețele, care să nu fie implicată nici în audit, nici în primirea împrumutului.
- 290.120 Împrumutul sau garanția unui împrumut de la un client de audit care este o bancă sau o instituție similară, acordat(ă) unui membru al echipei de audit, unei rude apropiate a acestuia nu generează o amenințare la adresa independenței dacă împrumutul a avut la bază proceduri, condiții și cerin-

țe normale de împrumut. Exemplele de astfel de împrumuturi includ ipotecile pentru locuințe, soldurile bancare debitoare, împrumuturile pentru mașini și soldul cărților de credit.

- 290.121 Dacă firma sau un membru al echipei de audit, sau o rudă apropiată a acestuia acceptă un împrumut de la, sau i se acordă o garanție de împrumut de către un client de audit care nu este bancă sau o instituție similară, amenințarea de interes propriu generată este atât de semnificativă, încât nici o măsură de protecție nu ar putea reduce amenințarea la un nivel acceptabil, cu excepția cazului în care împrumutul sau garanția este nesemnificativ(ă) atât pentru (a) firma sau membrul echipei de audit și ruda apropiată a acestuia, și (b) client.
- 290.122 În mod similar, dacă firma sau un membru al echipei de audit, sau o rudă apropiată a acestuia face un împrumut sau garantează împrumutul unui client de audit, amenințarea de interes propriu ar fi atât de semnificativă, încât nici o măsură de protecție nu ar putea reduce amenințarea la un nivel acceptabil, cu excepția cazului în care împrumutul sau garanția este nesemnificativ(ă) atât (a) pentru firma sau membrul echipei de audit și ruda apropiată a acestuia, cât și (b) pentru client.
- 290.123 Dacă o firmă sau un membru al echipei de audit, sau o rudă apropiată a acestuia deține depozite sau un cont de brokeraj în comun cu un client de audit care este o bancă, un broker sau o instituție similară, nu este generată o amenințare la adresa independenței dacă depozitul sau contul este deținut în condiții comerciale normale.

Relații de afaceri

- 290.124 O relație apropiată de afaceri între o firmă, sau un membru al echipei de audit, sau o rudă apropiată a acestuia și clientul de audit sau conducerea acestuia este generată în urma unei relații comerciale sau a unui interes financiar comun și poate crea amenințări de interes propriu sau intimidare. Exemplele de astfel de relații includ:
- Deținerea unui interes financiar într-o asocierie în participație fie cu un client, fie cu un proprietar care deține controlul, un director, sau o altă persoană care exercită funcții de conducere pentru acel client.
 - Înțelegeri cu privire la combinarea unuiu sau mai multor servicii sau produse ale firmei cu unul sau mai multe servicii sau produse ale clientului și cu privire la comercializarea pachetului cu referire la ambele părți.
 - Înțelegerile de distribuție sau promovare potrivit cărora firma distribuie sau promovează produsele sau serviciile clientului, sau clientul distribuie sau promovează produsele sau serviciile firmei.

Amenințarea ar fi atât de semnificativă, încât nicio măsură de protecție nu ar putea să o reducă la un nivel acceptabil, cu excepția cazului în care interesul financiar este nesemnificativ, iar relația de afaceri este insignifiantă pentru firmă sau pentru conducerea sa. Prin urmare, cu excepția cazului în care interesul financiar este nesemnificativ, iar relația de afaceri este nesemnificativă, nu trebuie să se intervină în relația de afaceri, sau trebuie redusă complexitatea relației la un nivel insignifiant sau trebuie încheiată. În cazul unui membru al echipei de audit, acesta trebuie îndepărtat din echipa de audit, cu excepția cazului în care orice astfel de interes financiar este nesemnificativ, iar relația este insignifiantă pentru acel membru. Dacă relația de afaceri are loc între o rudă apropiată a unui membru al echipei de audit și clientul de audit sau conducerea sa, importanța oricărei amenințări trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare, pentru a elimina amenințarea sau pentru a o reduce la un nivel acceptabil.

290.125 O relație de afaceri care implică deținerea unui interes de către firmă, de către un membru al echipei de audit, sau de către o rudă apropiată a acestuia într-o entitate cu un număr redus de acționari, când clientul de audit sau un director sau altă persoană din conducerea clientului de audit sau orice grup al acestuia deține, de asemenea, un interes în acea entitate, nu generează amenințări la adresa independenței cu condiția ca:

- (a) Relația de afaceri să fie insignifiantă pentru firmă, pentru membrul echipei de audit, pentru ruda apropiată a acestuia și pentru client;
- (b) Interesul financiar deținut să fie nesemnificativ pentru investitor sau grupul de investitori; și
- (c) Interesul financiar să nu îi acorde investitorului, sau grupului de investitori, capacitatea de a controla entitatea cu un număr redus de acționari.

290.126 Achiziționarea de bunuri și servicii de la un client de audit de către firmă, un membru al echipei de audit, sau o rudă apropiată a acestuia, nu generează, în general, o amenințare la adresa independenței, cu condiția ca tranzacția să se încadreze în cursul normal al activității și să se desfășoare în condiții legale. Cu toate acestea, astfel de tranzacții pot fi de o asemenea natură sau magnitudine încât să genereze o amenințare de interes propriu. Importanța oricărei amenințări trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare, după caz, pentru a o reduce la un nivel acceptabil sau pentru a o elimina. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Eliminarea sau reducerea dimensiunii tranzacției; sau
- Îndepărtarea persoanei respective din echipa de audit.

Relații familiale și personale

290.127 Relațiile familiale și personale între un membru al echipei de audit și un director, o altă persoană din conducere sau anumiți angajați (în funcție de rolul acestora) ai clientului de audit, pot genera amenințări de interes propriu, familiaritate sau intimidare. Existența și importanța oricărei amenințări va depinde de un număr de factori, inclusiv de responsabilitățile individului în echipa de audit, rolul rudei apropiate sau al altei persoane din cadrul clientului, cât și de gradul de apropiere al relației.

290.128 Atunci când o rudă apropiată a unui membru al echipei de audit:

- (a) Ocupă funcția de director sau o altă funcție de conducere în clientul de audit; sau
- (b) Este angajat într-o poziție prin care exercită o influență semnificativă asupra întocmirii înregistrărilor contabile ale clientului sau situațiilor financiare asupra cărora firma va exprima o opinie,

sau s-a aflat într-o asemenea poziție oricând pe perioada desfășurării misiunii sau a întocmirii situațiilor financiare, amenințările la adresa independenței nu pot fi reduse la un nivel acceptabil doar prin îndepărtarea respectivului membru din echipa de audit. Gradul de apropiere a relației este de asemenea natură încât nicio altă măsură de protecție nu ar putea reduce amenințarea la un nivel acceptabil. În consecință, nici o persoană care deține o asemenea relație nu trebuie să fie membru al echipei de audit.

290.129 Amenințări la adresa independenței sunt generate atunci când ruda apropiată a unui membru al echipei de audit este angajată într-un post în care exercită o influență semnificativă asupra poziției financiare a clientului, performanței sale financiare sau fluxurilor de trezorerie. Importanța amenințărilor va depinde de factori precum:

- Poziția pe care o deține ruda apropiată; și
- Rolul profesionistului în echipa de audit.

Importanța amenințării trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a reduce amenințarea la un nivel acceptabil sau pentru a o elimina. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Înlăturarea persoanei din echipa de audit; sau
- Structurarea responsabilităților echipei de audit astfel încât profesionistul să nu se ocupe de aspecte care intră în responsabilitatea rudei sale apropiate.

290.130 Amenințări la adresa independenței sunt generate în cazul în care o rudă apropiată a unui membru din echipa de audit:

- (a) Ocupă funcția de director sau o altă funcție de conducere în clientul de audit; sau
- (b) Este angajat al clientului de audit pe o poziție în care exercită o influență semnificativă asupra întocmirii înregistrărilor contabile ale clientului sau situațiilor financiare asupra cărora firma va exprima o opinie.

Importanța amenințărilor va depinde de factori precum:

- Natura relației dintre membrul echipei de audit și ruda sa apropiată;
- Poziția pe care o ocupă respectiva rudă apropiată; și
- Rolul profesionistului contabil în echipa de audit.

Importanța amenințării trebuie să fie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a reduce amenințarea la un nivel acceptabil sau pentru a o elimina. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Înlăturarea persoanei din echipa de audit; sau
- Structurarea responsabilităților echipei de audit astfel încât profesionistul să nu se ocupe de aspecte care intră în responsabilitatea rudei sale apropiate.

290.131 Sunt generate amenințări la adresa independenței atunci când un membru al echipei de audit are o relație apropiată cu o persoană care nu îi este rudă sau afin, dar care ocupă postul de director sau alt post de conducere sau este angajat al clientului și care poate exercita o influență semnificativă asupra întocmirii înregistrărilor contabile ale clientului sau situațiilor financiare asupra cărora firma va exprima o opinie. Un membru al echipei de audit care are o asemenea relație trebuie să se consulte cu privire la procedurile și politicile firmei. Importanța amenințărilor va depinde de factori precum:

- Natura relației dintre acea persoană și membrul echipei de audit;
- Poziția pe care o ocupă respectiva persoană în cadrul clientului; și
- Rolul profesionistului contabil în echipa de audit.

Importanța amenințărilor trebuie să fie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare, pentru a reduce amenințările la un nivel acceptabil sau pentru a le elimina. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Înlăturarea profesionistului din echipa de audit; sau
- Structurarea responsabilităților echipei de audit astfel încât profesionistul să nu se ocupe de aspecte care intră în responsabilitatea persoanei cu care profesionistul contabil are o relație apropiată.

290.132 Amenințări generate de interesul propriu, familiaritate sau intimidare pot

fi generate de existența relațiilor familiale sau personale dintre (a) un partener sau angajat al firmei care nu este un membru al echipei de audit și (b) un director, o persoană din conducere sau un angajat al clientului de audit aflat în poziția de a exercita o influență semnificativă asupra întocmirii înregistrărilor contabile ale clientului sau situațiilor financiare asupra cărora firma va exprima o opinie. Partenerii și angajații firmei care au cunoștință de existența unor asemenea relații trebuie să se consulte cu privire la procedurile și politicile firmei. Existența și importanța oricărei amenințări va depinde de factori precum:

- Natura relației dintre partenerul sau angajatul firme și directorul, altă persoană din cadrul conducerii, sau un angajat al clientului;
- Interacțiunea partenerului sau angajatului firmei cu echipa de audit;
- Poziția partenerului sau angajatului în cadrul firmei; și
- Poziția deținută de acea persoană în cadrul clientului.

Importanța oricărei amenințări trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare, pentru a elimina sau reduce amenințarea la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Structurarea responsabilităților partenerului sau angajatului pentru a reduce orice posibilă influență asupra misiunii de audit; sau
- Implicarea unui profesionist contabil care să revizuiască activitatea de audit relevantă prestată.

290.133 O încălcare neintenționată a acestei secțiuni, care se referă la relațiile familiale și personale, nu se consideră că ar compromite independența dacă:

- (a) Firma a stabilit politici și proceduri care prevăd raportarea promptă a firmei cu privire la orice încălcări ce rezultă din modificările în statutul de angajare al rudelor sau al afinilor lor sau altor relații personale care generează amenințări la adresa independenței;
- (b) Încălcarea neprevăzută se referă la numirea unei rude apropiată a familiei unui membru al echipei de audit în funcția de director sau într-o altă funcție de conducere în cadrul clientului de audit, sau într-o altă poziție prin care exercită o influență semnificativă asupra întocmirii înregistrărilor contabile ale clientului sau a situațiilor financiare asupra cărora firma își va exprima o opinie, și profesionistul relevant este îndepărtat din echipa de audit; și
- (c) Firma aplică alte măsuri de protecție, atunci când este cazul, pentru a elimina sau reduce orice amenințare rămasă, la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- (i) Implicarea unui profesionist contabil care să revizuiască activitatea membrului echipei de audit; sau
- (ii) Înlăturarea profesionistului relevant de la orice proces decizional semnificativ cu privire la misiune.

Firma trebuie să determine dacă este necesar să discute cu persoanele în-sărcinate cu guvernanta.

Angajarea la clienții de audit

290.134 Amenințări asociate familiarității și intimidării pot fi generate dacă directorul sau altă persoană din conducerea clientului de audit, sau un angajat aflat în poziția de a exercita o influență directă și semnificativă asupra întocmirii înregistrărilor contabile sau ale situațiilor financiare asupra căroro firma va exprima o opinie, a fost membru al echipei de audit sau partener al firmei.

290.135 Dacă un fost membru al echipei de audit sau un fost partener al firmei s-a alăturat clientului de audit, ocupând o asemenea poziție și păstrează o relație semnificativă cu firma și partenerul, amenințarea ar fi atât de semnificativă, încât nicio măsură de protecție nu ar putea-o reduce la un nivel acceptabil. Prin urmare, independența este compromisă dacă un fost membru al echipei de audit sau un partener se alătură clientului de audit ocupând funcția de director sau alt post de conducere, sau ca angajat într-o poziție care îi oferă posibilitatea de a exercita o influență semnificativă asupra întocmirii înregistrărilor contabile ale clientului sau a situațiilor financiare asupra cărora firma va exprima o opinie, cu excepția cazurilor în care:

- (a) Persoana respectivă nu are dreptul la nici un tip de beneficiu sau plată din partea firmei, decât dacă acestea sunt făcute în conformitate cu aranjamentele fixe predeterminate și orice sumă datorată persoanei respective nu este semnificativă pentru firmă; și
- (b) Persoana respectivă nu continuă să participe sau nu pare să participe la activitățile de afaceri sau profesionale ale firmei.

290.136 Dacă un fost membru al echipei de audit sau un fost partener al firmei s-a alăturat clientului de audit într-o asemenea funcție și nu mai există nici a conexiune relevantă între firmă și acea persoană, existența și importanța amenințărilor de familiaritate sau a interesului propriu vor depinde de factori precum:

- Postul ocupat de persoana respectivă în cadrul clientului;
- Orice implicare pe care persoana respectivă o va avea în echipa de audit;

- Durata de timp de când persoana respectivă a fost membru al echipei de audit sau partener al firmei; și
- Poziția anterioară a persoanei respective în cadrul echipei de audit sau firmei, de exemplu, dacă acea persoană a fost responsabilă de menținerea contactului permanent cu conducerea clientului sau cu persoanele însărcinate cu guvernanta.

Importanța oricăror amenințări generate trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina sau reduce amenințările la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Modificarea planului de audit;
- Desemnarea unor persoane în cadrul echipei de audit care să aibă suficientă experiență în comparație cu persoana care s-a alăturat în firmei client; sau
- Implicarea unui profesionist contabil care să revizuiască activitatea prestată de fostul membru al echipei de audit.

290.137 Dacă un fost partener al firmei s-a alăturat anterior unei entități într-o asemenea poziție, iar ulterior entitatea devine client de audit al firmei, importanța oricărei amenințări asupra independenței trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina sau reduce amenințarea la un nivel acceptabil.

290.138 O amenințare generată de interesul propriu apare atunci când un membru al echipei de audit participă la misiunea de audit știind că se va alătura sau s-ar putea să se alătore clientului de audit, în viitor. Procedurile și politicile firmei trebuie să solicite membrilor unei echipe de audit o notificare atunci când aceștia intră în procesul de negociere a angajării la un client de audit. Când se primește o astfel de notificare, importanța amenințării trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina amenințarea sau pentru a o reduce la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- (a) Înlăturarea persoanei din echipa de audit; sau
- (b) Revizuirea oricăror raționamente semnificative făcute de acea persoană când se afla încă în cadrul echipei.

Clienți de audit care sunt entități de interes public

290.139 Amenințări de familiaritate și intimidare sunt generate atunci când un partener principal de audit se alătură clientului de audit care este o entitate de interes public, ocupând postul de;

- (a) Director sau alt post de conducere a entității; sau
- (b) Este angajat într-o poziție din care poate exercita influență semnifi-

cativă asupra întocmirii înregistrărilor contabile ale clientului sau a situațiilor financiare pe baza cărora firma va exprima o opinie.

Independența se consideră a fi compromisă cu excepția cazului în care, ulterior momentului când partenerul ar înceta să fie partener principal de audit, entitatea de interes public ar fi emis situațiile financiare auditate aferente unei perioade de nu mai puțin de douăsprezece luni, iar partenerul nu era membru al echipei de audit în ce privește auditul acelor situații financiare.

290.140 O amenințare de intimidare este generată atunci când persoana care a fost Partener Senior sau Partener Executiv al firmei (Director executiv sau echivalentul acestuia) se alătură unui client de audit care este entitate de interes public, ocupând un post de:

- (a) angajat într-o poziție din care poate exercita influență semnificativă asupra întocmirii înregistrărilor contabile ale entității sau a situațiilor sale financiare; sau
- (b) director sau alt post de conducere al entității respective. Independența se consideră a fi compromisă cu excepția cazului în care ar fi trecut o perioadă de douăsprezece luni de când persoana respectivă a încetat să fie Partener Senior sau Partener Executiv al firmei (Director executiv sau echivalentul acestuia).

290.141 Independența se consideră că nu este compromisă dacă, ca rezultat al unei combinări de întreprinderi, un fost partener principal de audit sau altă persoană care a fost Partener Senior sau Partener Executiv, se află într-o poziție din cele descrise la punctele 290.139 și 290.140 și:

- (a) Poziția nu a fost acceptată în vederea combinării de întreprinderi;
- (b) Orice beneficii sau plăți datorate de firmă fostului partener au fost achitate în întregime, cu excepția cazului în care ele au făcut obiectul unor înțelegeri anterioare fixe și orice sumă datorată partenerului nu este semnificativă pentru firmă;
- (c) Fostul partener nu continuă să participe sau nu pare să participe la afacerile și activitățile profesionale ale firmei; și
- (d) Poziția ocupată de fostul partener în cadrul clientului de audit este discutată cu persoanele însărcinate cu guvernanta.

Transferarea temporară de personal

290.142 Transferarea temporară de personal al firmei către clientul de audit poate genera o amenințare de auto-revizuire. Astfel de asistență poate fi acordată, dar numai pentru o perioadă scurtă de timp, iar personalul firmei nu trebuie să fie implicat în:

(a) Furnizarea de servicii de non - asigurare care nu ar fi permise de această secțiune; sau

(b) Asumarea de responsabilități de conducere.

În toate cazurile, clientul de audit trebuie să fie responsabil de coordonarea și supravegherea activităților personalului detașat.

Importanța oricărei amenințări trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina amenințarea, sau pentru a o reduce la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Realizarea unei revizuii suplimentare a activității prestate de personalul detașat;
- Să nu i se confere personalului detașat responsabilități de audit, pentru nici o funcție sau activitate pe care a îndeplinit-o personalul pe perioada detașării; sau
- Personalul detașat să nu fie inclus în echipa de audit.

Servicii recente furnizate clienților de audit

290.143 Amenințări de interes propriu, auto-revizuire sau familiaritate pot fi generate dacă un membru al echipei de audit a fost recent angajat ca director, pe un post similar de conducere sau a fost angajat al clientului de audit. Acesta ar fi cazul, când, de exemplu, un membru al echipei de audit are de evaluat elemente ale situațiilor financiare pentru care acest membru al echipei de audit a întocmit înregistrările contabile când era angajat al clientului.

290.144 Dacă pe perioada acoperită de raportul de audit, un membru al echipei de audit a fost angajat ca director sau pe o altă funcție de conducere a clientului de audit, sau a fost angajat într-un post care îi oferea posibilitatea de a exercita o influență semnificativă în întocmirea înregistrărilor contabile ale clientului și situațiilor financiare asupra cărora firma va exprima o opinie, amenințarea generată ar fi atât de semnificativă încât, nicio măsură de protecție nu ar putea-o reduce la un nivel acceptabil. În consecință, asemenea persoane nu trebuie să fie desemnate în echipa de audit.

290.145 Amenințări de interes propriu, auto-revizuire sau familiaritate pot fi generate dacă, înaintea perioadei acoperite de raportul de audit, un membru al echipei de audit a fost angajat ca director sau în altă funcție de conducere a clientului de audit, sau a fost angajat într-un post care îi oferea posibilitatea de a exercita o influență semnificativă în întocmirea înregistrărilor contabile și situațiilor financiare ale clientului, asupra cărora echipa va exprima o opinie. De exemplu, asemenea amenințări ar fi create dacă o

decizie luată sau o activitate prestată de persoana respectivă în perioada precedentă, cât timp era angajat al clientului, urmează a fi evaluată în perioada curentă ca parte a misiunii curente de audit. Existența și importanța oricărui tip de amenințare va depinde de factori precum:

- Poziția pe care o ocupa persoana respectivă în cadrul clientului;
- Perioada de timp care a trecut de când persoana respectivă a părăsit firma client; și
- Rolul profesionistului în echipa de audit.

Importanța oricărei amenințări trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare, pentru a o reduce la un nivel acceptabil. Un exemplu de astfel de măsură de protecție este efectuarea unei revizuirii a activității prestate de acea persoană ca membru al echipei de audit.

Deținerea unei funcții de conducere sau de director în cadrul clientului de audit

290.146 Dacă un partener sau un angajat al firmei a fost angajat în funcția de director sau pe altă funcție de conducere în cadrul unui client de audit, amenințările de auto- revizuire și de interes propriu sunt generate ar putea fi atât de semnificative încât nicio măsură de protecție nu le-ar putea reduce la un nivel acceptabil. În consecință, nici un partener sau angajat nu trebuie să fie numit în funcția de director sau să ocupe o altă funcție de conducere în cadrul clientului de audit.

290.147 Postul de Secretar al Companiei are diferite implicații în diferite jurisdicții. Atribuțiile pot varia de la cele administrative, precum gestiunea personalului și menținerea registrelor și înregistrărilor companiei, până la atribuții extrem de diverse, precum asigurare a conformității companiei cu reglementările în vigoare sau furnizarea de consultanță pe probleme de guvernanta corporativă. În general această funcție este privită ca implicând o legătură foarte strânsă cu entitatea.

290.148 Dacă un partener sau angajat al firmei de audit ocupă funcția de Secretar al Companiei clientului de audit, amenințări de auto-revizuire și de reprezentare sunt generate, în general ar putea fi atât de semnificative încât nici o măsură de protecție nu le-ar putea reduce la un nivel acceptabil. În pofida punctului 290.146, când această practică este permisă specific prin legea locală, practici sau reglementări profesionale, și cu condiția ca conducerea să ia toate deciziile relevante, îndatoririle și sarcinile sunt limitate la cele de rutină și la cele administrative, precum pregătirea minutelor și a rapoartelor statutare. În acele circumstanțe, importanța oricăror amenințări trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina sau reduce amenințările la un nivel acceptabil.

290.149 Efectuarea de servicii administrative de rutină, pentru a susține funcția de secretariat a unei companii sau furnizarea de consultanță în legătura cu aspecte referitoare la administrarea secretarială a companiei nu creează, în general, amenințări la adresa independenței, atât timp cât conducerea clientului ia toate deciziile relevante.

Asocierea îndelungată a personalului de conducere (inclusiv a rotației partenerului) cu un client de audit

Prevederi generale

290.150 Amenințări de interes propriu și familiaritate sunt generate prin utilizarea aceluiași personal superior cu experiență într-o misiune de audit pe o perioadă lungă de timp. Importanța amenințărilor va depinde de factori precum:

- Perioada de timp în care persoana a fost membră a echipei de audit;
- Rolul persoanei în echipa de audit;
- Structura firmei;
- Natura misiunii de audit; și
- Dacă natura și complexitatea aspectelor referitoare la contabilitatea și raportarea clientului s-au modificat.

Importanța amenințării trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina sau reduce amenințarea la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Rotația personalului superior din echipa de audit;
- Implicarea unui profesionist contabil care nu a fost un membru al echipei de audit care să revizuiască munca personalul superior; sau
- Revizuiți independente și periodice, interne și externe, ale calității misiunii de audit.

Clienți de audit care sunt entități de interes public

290.151 În ceea ce privește auditul unei entități de interes public, o persoană nu trebuie să fie partener principal de audit pentru o perioadă mai lungă de șapte ani. După încheierea acestei perioade, persoana respectivă nu trebuie să fie membru al echipei de audit sau partener principal de audit pentru clientul respectiv timp de doi ani. Pe parcursul acelei perioade, persoana respectivă nu trebuie să participe la auditul entității, să furnizeze servicii de control al calității misiunii, să ofere consultanță echipei misiunii sau clientului cu privire la aspecte tehnice sau specifice domeniului de activitate, tranzacțiilor sau evenimentelor, sau să influențeze direct, rezultatele misiunii.

290.152 În pofida punctului 290.151, partenerii principali de audit a căror continuitate este esențială pentru calitatea auditului, în unele cazuri rare, cauzate de unele circumstanțe neprevăzute, independente de controlul firmei, poate fi permis partenerului principal să mai participe încă un an în echipa de audit, cu condiția ca amenințarea la adresa independenței să poată fi eliminată sau redusă la un nivel acceptabil prin aplicarea de măsuri de protecție. De exemplu, un partener principal de audit poate rămâne în echipa de audit pentru un an suplimentar în circumstanțe în care, datorită unor evenimente neprevăzute, nu a fost posibilă rotația prevăzută, așa cum ar putea fi cazul îmbolnăvirii grave a partenerul propus al misiunii.

290.153 Asocierea pe o perioadă lungă de timp a altor parteneri cu un client de audit care este entitate de interes public generează amenințări de familiaritate și de interes propriu. Importanța amenințărilor va depinde de factori precum:

- Perioada de timp în care fiecare partener a fost asociat cu clientul de audit;
- Rolul acestei persoane, în echipa de audit, dacă a existat; și
- Natura, frecvența, și amploarea interacțiunilor persoanei respective cu conducerea clientului sau cu persoanele însărcinate cu guvernanta.

Importanța acestor amenințări trebuie să fie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare, pentru a elimina sau reduce amenințările la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Rotația partenerului echipei de audit sau, în caz contrar, încheierea asocierii partenerului cu clientul de audit; sau
- Revizuri independente și periodice, interne și externe, ale calității misiunii de audit.

290.154 Atunci când un client de audit devine o entitate de interes public, perioada de timp în care persoana respectivă a lucrat pentru clientul de audit ca partener principal de audit înainte ca clientul de audit să devină entitate de interes public, trebuie luată în considerare în determinarea rotației. Dacă respectiva persoană a lucrat ca partener principal de audit pentru clientul de audit pentru o perioadă de cinci ani sau mai puțin, până în momentul în care clientul a devenit entitate de interes public, numărul anilor în care persoana respectivă poate continua să lucreze ca partener principal al misiunii de audit, înainte de rotație, este de șapte ani minus numărul anilor în care a lucrat deja ca partener principal al misiunii de audit. Dacă persoana respectivă a lucrat pentru clientul de audit în calitate de partener principal al misiunii pentru șase ani sau mai mult, care s-au

împlinit în momentul în care clientul a devenit entitate de interes public, partenerul poate continua să lucreze ca partener principal de audit pentru maximum doi ani, înainte să se efectueze rotația misiunii.

- 290.155 Când o firmă are doar câțiva angajați care dețin cunoștințele și experiența necesară pentru a servi drept parteneri principali de audit pentru un client care este o entitate de interes public, rotația partenerilor principali de audit poate să nu constituie o măsură de protecție adecvată. Dacă un organism de reglementare independent din jurisdicția relevantă a prevăzut scutirea de rotație a partenerului în asemenea circumstanțe, o persoană poate rămâne partener principal de audit pentru mai mult de șapte ani, în conformitate cu reglementarea respectivă, cu condiția ca organismul de reglementare independent să fi specificat măsurile de protecție alternative care trebuie aplicate, precum efectuarea unei revizuirii periodice, externe și independente.

Furnizarea de servicii de non - asigurare clienților de audit

- 290.156 În mod tradițional, firmele au furnizat clienților lor de audit o gamă de servicii de non – asigurare, consecvente cu capacitățile și expertiza lor. Furnizarea de servicii de non - asigurare poate totuși, genera amenințări la adresa independenței firmei sau membrilor echipei de audit. Cel mai adesea, amenințările generate sunt de tipul auto - revizuirii, interesului propriu și reprezentării.
- 290.157 Noile evoluții în mediul de afaceri, evoluția piețelor financiare și schimbările în domeniul tehnologiei informațiilor fac imposibilă elaborarea unei liste exhaustive care să includă toate serviciile de non-asigurare ce pot fi furnizate unui client de audit. În cazul în care această secțiune nu cuprinde îndrumări specifice cu privire la un serviciu non - asigurare, trebuie aplicat cadrul conceptual în evaluarea circumstanțelor specifice.
- 290.158 Înainte ca firma să accepte o misiune de furnizarea a unui serviciu de non - asigurare unui client de audit, trebuie determinat dacă furnizarea unui astfel de serviciu ar genera o amenințare la adresa independenței. În evaluarea importanței oricărei amenințări generate de un anumit serviciu de non - asigurare, trebuie să se ia în considerare orice amenințare despre care echipa de audit are motive să considere că va fi generată prin furnizarea altor servicii non - asigurare. Dacă este generată o amenințare care nu poate fi redusă la un nivel acceptabil prin aplicarea măsurilor de protecție, serviciul respectiv de non - asigurare nu trebuie furnizat.
- 290.159 Prestarea anumitor servicii de non-asigurare unui client de audit poate genera o amenințare la adresa independenței care să fie atât de semnifi-

cativă încât nicio măsură de protecție să nu o poată elimina sau reduce la un nivel acceptabil. Cu toate acestea, prestarea neconformă a unui asemenea serviciu către o entitate afiliată, departament, sau în ce privește un aspect separat dintr-o situație financiară a unui asemenea client se va considera că nu compromite independența, dacă eventualele amenințări au fost reduse la un nivel acceptabil prin aranjamentele ca aceea entitate afiliată, divizie sau aspect separat din situația financiară să fie auditat(ă) de către o altă firmă sau în cazul în care o altă firmă reevaluează serviciul de non – asigurare, în măsura necesară pentru a-i permite asumarea responsabilității pentru acesta.

290.160 O firmă poate furniza servicii de non - asigurare care, altfel, ar fi restricționate de către prezenta secțiune următoarelor entități afiliate ale clientului de audit:

- (a) O entitate, care nu este client de audit, care deține control direct sau indirect asupra clientului de audit;
- (b) O entitate, care nu este client de audit, care deține un interes financiar direct în clientul de audit, dacă aceea entitate are o influență semnificativă asupra clientului și interesul asupra clientului este semnificativ pentru aceea entitate; sau
- (c) O entitate, care nu este client de audit, care se află sub control comun cu clientul de audit.

Dacă este rezonabil, să concluzionăm că (a) serviciile nu generează o amenințare de auto-revizuire, deoarece rezultatele serviciilor nu vor face subiectul procedurilor de audit și (b) orice amenințări generate prin furnizarea unor asemenea servicii sunt eliminate sau reduse la un nivel acceptabil prin aplicarea măsurilor de protecție.

290.161 Un serviciu de non - asigurare furnizat unui client de audit nu compromite independența firmei atunci când clientul devine o entitate de interes public dacă:

- (a) Serviciile de non - asigurare anterioare sunt conforme cu prevederile acestei secțiuni care se referă la clienții de audit care nu sunt entități de interes public;
- (b) Serviciile care nu sunt permise de prezenta secțiune pentru clienții de audit care sunt entități de interes public sunt încheiate înainte de, sau cât de curând posibil după ce clientul devine entitate de interes public; și
- (c) Firma aplică măsurile de protecție necesare pentru a elimina sau reduce la un nivel acceptabil orice amenințare la adresa independenței generate prin furnizarea serviciului respectiv.

Responsabilitățile conducerii

- 290.162 Conducerea unei entități întreprinde multe activități în procesul de gestiune al entității în vederea urmăririi interesului părților interesate ale entității. Este imposibil să specificăm fiecare activitate care face parte din responsabilitatea conducerii. Totuși, responsabilitățile conducerii implică îndrumarea și coordonarea unei entități, inclusiv luarea deciziilor importante cu privire la achiziții, angajarea și controlul resurselor umane, financiare, fizice și intangibile.
- 290.163 Dacă o activitate intră în responsabilitatea conducerii depinde de circumstanțe și necesită exercitarea raționamentului. Exemplele de activități care ar fi considerate, în general, responsabilități ale conducerii includ:
- Stabilirea politicilor și direcției strategice;
 - Coordonarea și asumarea responsabilității pentru acțiunile angajaților entității;
 - Autorizarea tranzacțiilor;
 - Decizii cu privire la recomandările firmei sau unor terțe părți care vor fi implementate;
 - Asumarea responsabilității pentru întocmirea și prezentarea corectă a situațiilor financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiar aplicabil; și
 - Asumarea responsabilității pentru elaborarea, implementarea și menținerea controlului intern.
- 290.164 Activitățile care includ aspecte de rutină și administrative, sau care implică probleme ne semnificative, sunt considerate, în general, a nu intra în responsabilitatea conducerii. De exemplu, executarea unei tranzacții ne semnificative care a fost autorizată de către conducere sau monitorizarea datelor pentru completarea rapoartelor statutare și consultanța acordată unui client de audit cu privire la acele date, toate acestea nu intră, în general în responsabilitatea conducerii. Mai mult, furnizarea de consultanță și recomandări care să asiste conducerea în delegarea responsabilităților nu implică asumarea unei responsabilități de către conducere.
- 290.165 Dacă o firmă și-ar asuma o responsabilitate a conducerii pentru un client de audit, amenințările generate ar fi atât de semnificative încât nicio măsură de protecție nu ar putea reduce amenințările la un nivel acceptabil. De exemplu, stabilirea recomandărilor firmei care ar trebui implementate, ar genera amenințări de tipul auto-revizuirii și al interesului propriu. Mai mult, asumarea unei responsabilități a conducerii generează o amenințare

de familiaritate, deoarece firma devine prea apropiată de viziunea și interesele conducerii. Prin urmare, firma nu trebuie să își asume o responsabilitatea conducerii pentru un client de audit.

290.166 Pentru a evita riscul asumării responsabilității conducerii atunci când furnizează servicii de non - asigurare unui client de audit, firma trebuie să fie convinsă că un membru al conducerii este responsabil de raționamentele și deciziile semnificative care intră în responsabilitatea conducerii, de evaluarea rezultatelor serviciului și de acceptarea responsabilității pentru acțiunile ce vor fi luate pe baza rezultatelor serviciului. Acest lucru reduce riscul firmei de a efectua, în mod neprevăzut, orice raționamente și de a lua orice decizii semnificative, în numele conducerii. Riscul este redus și mai mult atunci când firma îi oferă clientului ocazia de a face raționamente și de a lua decizii bazate pe o analiză obiectivă și transparentă, precum și pe prezentarea aspectelor.

Întocmirea înregistrărilor contabile și a situațiilor financiare

Prevederi generale

290.167 Conducerea este responsabilă de întocmirea și prezentarea corectă a situațiilor financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. Aceste responsabilități includ:

- Inițierea sau modificarea înregistrărilor contabile, sau determinarea clasificărilor pe conturi de tranzacții; și
- Întocmirea sau modificarea documentelor sursă sau a datelor inițiale, în format electronic sau în altă format, evidențiind efectuarea tranzacțiilor (de exemplu, comenzi de achiziție, înregistrarea ștatelor de plată și a comenzilor clienților).

290.168 Furnizarea de servicii de contabilitate și de întocmire a registrelor contabile clientului de audit, precum întocmirea de situații financiare și înregistrări contabile, generează o amenințare de auto-revizuire, în cazul în care firma efectuează ulterior auditul situațiilor financiare.

290.169 Totuși, procesul de audit necesită un dialog între firmă și conducerea clientului de audit, ceea ce poate implica:

- Aplicarea standardelor sau a politicilor contabile și a cerințelor de prezentare a situațiilor financiare;
- Gradul de adecvare al controlului financiar și contabil și metodele utilizate în determinarea valorii declarate a activelor și datoriilor; sau
- Propunerea ajustării înregistrărilor contabile. Aceste activități sunt considerate a fi o parte normală a desfășurării procesului de audit și, în general, nu generează amenințări la adresa independenței.

290.170 În mod similar, clientul de audit poate solicita asistență tehnică din partea firmei, pe probleme precum reconcilierea conturilor sau analizarea și acumularea de informații pentru raportarea conform reglementărilor. Mai mult, clientul poate solicita asistență tehnică cu privire la anumite aspecte contabile, precum conversia situațiilor financiare existente de la un cadru de raportare financiară la altul (de exemplu, pentru conformitatea cu politicile de contabilitate ale grupului sau tranziția la un cadru de raportare financiară diferit, așa cum este cel prevăzut de Standardele Internaționale de Raportare Financiară). Asemenea servicii nu generează, în general, amenințări la adresa independenței, cu condiția ca firma să nu își asume responsabilitatea pentru client.

Clienți de audit care nu sunt entități de interes public

290.171 Firma poate furniza servicii care au legătură cu întocmirea înregistrărilor contabile și a situațiilor financiare unui client de audit care nu este entitate de interes public, atunci când serviciile sunt de rutină sau de natură mecanică, atât timp cât orice amenințare de auto-revizuire generată este redusă la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de servicii includ:

- Furnizarea de servicii referitoare la statele de plată, pe baza datelor inițiale ale clientului;
- Înregistrarea tranzacțiilor pentru care clientul a determinat sau a aprobat clasificarea contabilă adecvată;
- Înscrierea tranzacțiilor codate de către client în registrul jurnal;
- Înscrierea intrărilor aprobate de client în balanța de verificare; și
- Întocmirea de situații financiare pe baza informațiilor din balanța de verificare.

În toate cazurile, importanța oricărei amenințări generate trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina sau reduce amenințarea la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Desemnarea unei persoane care să nu facă parte din echipa de audit, pentru furnizarea acestor servicii; sau
- Dacă asemenea servicii sunt furnizate de un membru al echipei de audit, utilizarea unui partener sau a unui membru senior al personalului cu experiență necesară, care nu face parte din echipa de audit, care să revizuiască activitatea efectuată.

Clienți de audit care sunt entități de interes public

290.172 Cu excepția situațiilor de urgență, o firmă nu trebuie să furnizeze unui client de audit care este o entitate de interes public servicii de contabilitate și

de menținere a registrelor contabile, inclusiv servicii legate de statele de plată sau întocmirea situațiilor financiare pe baza cărora firma va exprima o opinie, sau informații financiare pe baza cărora se vor întocmi situații financiare.

290.173 În pofida punctului 290.172, o firmă poate furniza servicii de contabilitate și de menținere a registrelor contabile, inclusiv servicii legate de statele de plată și întocmirea situațiilor financiare sau a altor informații financiare, de rutină sau de natură automată pentru diviziile și entitățile afiliate ale unui client de audit care este o entitate de interes public, dacă personalul care furnizează aceste servicii nu implică membri ai echipei de audit și dacă:

- (a) Diviziile sau entitățile afiliate pentru care este furnizat serviciul sunt, luate împreună, ne semnificative pentru situațiile financiare pe baza cărora firma va exprima o opinie; sau
- (b) Serviciile se referă la aspecte care luate împreună sunt ne semnificative pentru situațiile financiare ale diviziei sau entității afiliate.

Situații de urgență

290.174 Serviciile de contabilitate și de menținere a registrelor, care altminteri nu ar fi permise prin această secțiune, pot fi furnizate clienților de audit în caz de urgență sau în alte situații excepționale, în care îi este imposibil clientului de audit să facă alte aranjamente. Acesta pot fi cazul când (a) numai firma are resursele și cunoștințele necesare cu privire la procedurile și sistemele pentru a asista clientul în întocmirea la timp a înregistrărilor contabile și a situațiilor financiare, și (b) o restricție asupra capacității firmei de a furniza serviciile ar avea ca rezultat dificultăți semnificative pentru client (de exemplu, ar putea avea ca rezultat eșecul de a îndeplini cerințele de raportare prevăzute de reglementări). În astfel de situații, trebuie să se îndeplinească următoarele condiții:

- (a) Cei care furnizează serviciile să nu fie membri ai echipei de audit;
- (b) Serviciile să fie furnizate numai pentru o scurtă perioadă de timp și nu există perspectiva ca ele să fie recurente; și
- (c) Situația este discutată cu persoanele însărcinate cu guvernanta.

Servicii de evaluare

Prevederi generale

290.175 O evaluare cuprinde efectuarea de presupuneri cu privire la evoluțiile viitoare, la aplicarea metodologiilor și tehnicilor adecvate și la combinarea

acestora în vederea calculului unei anumite valori, sau interval de valori pentru un activ, pentru o datorie sau pentru întreaga afacere.

290.176 Efectuarea de servicii de evaluare pentru un client de audit poate genera o amenințare de auto-revizuire. Existența și importanța oricărei amenințări va depinde de factori precum:

- Măsura în care evaluarea va avea o influență semnificativă asupra situațiilor financiare.
- Gradul în care clientul este implicat în determinarea și aprobarea metodologiei de evaluare și a altor aspecte semnificative ale raționamentului.
- Disponibilitatea metodologiilor și îndrumărilor profesionale stabilite.
- Pentru evaluările care implică standarde sau metodologii stabilite, gradul de subiectivism inerent din cadrul unui aspect.
- Credibilitatea și amplexarea datelor subliniate.
- Gradul de dependență al evenimentelor viitoare de o natură care ar putea genera volatilitate inerentă în sumele implicate,
- Amplexarea și claritatea prezentării informațiilor din situațiile financiare.

Importanța oricărei amenințări generate trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina sau reduce amenințarea la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Implicarea unui profesionist care nu a fost implicat în furnizarea serviciului de evaluare, care să revizuiască auditul sau activitatea de evaluare efectuată; sau
- Efectuarea unor aranjamente astfel încât personalul care a furnizat astfel de servicii să nu participe la misiunea de audit.

290.177 Anumite evaluări nu implică un grad semnificativ de subiectivism. Acesta este cazul când presupunerile fundamentale sunt fie stabilite prin lege sau reglementări, fie acceptate la nivel larg, și când tehnicile și metodele ce urmează a fi folosite sunt bazate pe standarde acceptate în mod general sau prescrise prin legi și reglementări. În astfel de situații, este puțin probabil ca rezultatele evaluării efectuate de două sau mai multe părți să fie diferite, semnificativ.

290.178 Dacă unei firme i se solicită să efectueze o evaluare pentru a asista un client de audit în ce privește obligațiile acestuia de raportare fiscală sau în scopuri de planificare a impozitelor și rezultatele evaluării nu vor avea o influență directă asupra situațiilor financiare, se aplică prevederile incluse la punctul 290.191.

Clienți de audit care nu sunt entități de interes public

290.179 În cazul unui client de audit care nu este entitate de interes public, dacă serviciul de evaluare are un efect semnificativ asupra situațiilor financiare pe baza cărora firma va exprima o opinie, iar evaluarea implică un grad important de subiectivism, nicio măsură de protecție nu ar putea reduce amenințarea de auto-revizuire la un nivel acceptabil. În consecință, firma nu trebuie să furnizeze un astfel de serviciu de evaluare unui client de audit.

Clienți de audit care sunt entități de interes public

290.180 O firmă nu trebuie să furnizeze servicii de evaluare unui client de audit care este entitate de interes public dacă evaluările ar avea un efect semnificativ, separat sau cumulativ, asupra situațiilor financiare pe baza cărora firma va exprima o opinie.

Servicii de consultanță fiscală

290.181 Serviciile de consultanță fiscală cuprind o gamă largă de servicii, inclusiv:

- Întocmirea declarațiilor de venit;
- Calcularea impozitelor în scopuri de planificare a înregistrărilor contabile;
- Planificarea impozitelor și alte servicii de consultanță fiscală; și
- Asistență în rezolvarea disputelor fiscale.

Deși serviciile de consultanță fiscală furnizate de o firmă unui client de audit sunt abordate separat în aceste categorii, în practică, aceste activități sunt adesea corelate.

290.182 Efectuarea anumitor servicii de consultanță fiscală generează amenințări de auto-revizuire și de reprezentare. Existența și semnificația oricăror amenințări va depinde de factori precum:

- sistemul aplicat de autoritățile fiscale pentru evaluarea și administrarea impozitelor respective și rolul firmei în acest proces;
- complexitatea regimului relevant de impozitare și nivelului de raționament necesar în aplicarea acestuia;
- caracteristicile specifice misiunii; și
- nivelul experienței fiscale a angajaților clientului.

Întocmirea declarației de impunere

290.183 Serviciile de întocmire a declarațiilor de impunere implică asistarea clienților cu privire la obligațiile acestora de declarare a veniturilor prin completarea informațiilor, inclusiv a sumei datorate ca impozit (de obicei pe baza unor formulare standardizate) solicitată pentru a fi depusă

la autoritățile fiscale relevante. Asemenea servicii includ, de asemenea, furnizarea de asistență cu privire la tratamentul declarației de impunere pentru tranzacțiilor precedente și a exprimării unui răspuns în numele clientului de audit la solicitările autorităților fiscale cu privire la informații și analize suplimentare (inclusiv furnizarea de explicații și asistența tehnică pentru abordarea care a fost adoptată). Serviciile de întocmire a declarațiilor fiscale sunt bazate, de obicei, pe informațiile istorice și implică, în principal, analize și prezentarea acelor informații istorice, în conformitate cu legea fiscală în vigoare, inclusiv cu practicile curente și stabilite. Mai mult, declarațiile de impunere fac obiectul oricăror revizui sau procese de aprobare, pe care autoritățile fiscale le consideră adecvate. În consecință, furnizarea de astfel de servicii nu generează, de obicei, amenințări la adresa independenței dacă conducerea își asumă responsabilitatea pentru declarațiile de impunere, inclusiv pentru orice raționamente semnificative făcute.

Calculul impozitelor în scopul întocmirii înregistrărilor contabile

Clienți de audit care nu sunt entități de interes public

290.184 Întocmirea calculului activelor sau datoriilor impozabile amânate pentru un client de audit cu scopul înregistrărilor contabile care vor fi ulterior auditate de către firmă, generează o amenințare de auto - revizuire. Importanța amenințării va depinde de:

- (a) complexitatea reglementării și legii fiscale relevante și nivelul de raționament necesar pentru aplicarea lor;
- (b) nivelul experienței fiscale a personalului clientului; și
- (c) materialitatea sumelor din situațiile financiare.

Măsuri de protecție trebuie aplicate, atunci când este cazul, pentru a elimina sau reduce amenințarea la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Utilizarea de profesioniști care nu sunt membri ai echipei de audit pentru efectuarea unui astfel de serviciu;
- Dacă serviciul este efectuat de un membru al echipei de audit, utilizarea unui partener sau a unui membru senior al personalului cu experiență necesară, pentru a revizui a calculele fiscale; sau
- Obținerea de asistență cu privire la serviciul respectiv din partea unui profesionist extern în impozite.

Clienți de audit care sunt entități de interes public

290.185 Cu excepția situațiilor de urgență, în cazul unui client de audit care este

entitate de interes public, o firmă nu trebuie să întocmească calculul activelor sau datoriilor impozabile amânate, cu scopul întocmirii înregistrărilor contabile care sunt semnificative pentru situațiile financiare pe baza cărora firma va exprima o opinie.

- 290.186 Întocmirea calculului activelor sau datoriilor impozabile amânate și curente pentru un client de audit în scopul întocmirii înregistrărilor contabile, care altfel nu ar fi permisă prin prezenta secțiune, poate fi totuși prestată clienților de audit în cazuri de urgență sau în alte situații excepționale când îi este imposibil clientului de audit să facă alte aranjamente. Acesta poate fi cazul când (a) numai firma deține resursele și cunoștințele necesare cu privire la activitatea clientului pentru a asista clientul în întocmirea la timp a calculului activelor sau datoriilor impozabile amânate și curente, și (b) restricția asupra capacității firmei de a furniza aceste servicii ar avea ca rezultat dificultăți semnificative pentru client (de exemplu, ar putea avea ca rezultat încălcarea cerințelor de raportare financiară stabilite prin reglementări). În astfel de situații, trebuie să se îndeplinească următoarele condiții:
- (a) Cei care furnizează serviciile să nu fie membri ai echipei de audit;
 - (b) Serviciile să fie furnizate numai pentru o scurtă perioadă de timp și să nu existe perspectiva ca ele să fie recurente; și
 - (c) Situația să fie discutată cu persoanele însărcinate cu guvernanta.

Planificarea fiscală și alte servicii de consultanță fiscală

- 290.187 Planificarea fiscală sau altor servicii de consultanță fiscală cuprind o gamă largă de servicii, precum consultanța oferită clientului cu privire la modul în care să își structureze afacerile într-o manieră eficientă din punct de vedere fiscal sau furnizarea de consultanță cu privire la aplicarea noilor reglementări sau legi fiscale.
- 290.188 O amenințare de auto-revizuire este generată atunci când consultanța va afecta aspectele care urmează a fi reflectate în situațiile financiare. Existența și importanța oricărei amenințări va depinde de factori precum:
- Gradul de subiectivism implicat în determinarea tratamentului adecvat pentru consultanța fiscală aferentă situațiilor financiare;
 - Măsura în care rezultatele consultanței fiscale vor avea consecințe semnificative asupra situațiilor financiare;
 - Măsura în care eficiența consultanței fiscale depinde de tratamentul contabil sau de prezentarea situațiilor financiare și dacă există îndoieli privind abordarea contabilă adecvată sau prezentarea conform cadrului de raportare financiară relevant;

- Nivelul de experiență fiscală al angajaților clientului;
- Măsura în care consultanța oferită are la bază o reglementare sau lege fiscală, sau un alt precedent sau practică stabilită; și
- Măsura în care tratamentul fiscal are la bază o prevedere privată sau a fost prevăzut altfel de către autoritatea fiscală înainte de întocmirea situațiilor financiare.

De exemplu, furnizarea de servicii de planificare fiscală și de alte servicii de consultanță fiscală atunci când consultanța se încadrează în prevederile autorităților fiscale sau altor precedente, practici stabilite sau are la bază legea fiscală care este probabil să prevaleze, nu generează, în general, o amenințare la adresa independenței.

290.189 Importanța oricărei amenințări trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina amenințarea sau pentru a o reduce la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Utilizarea unor profesioniști care nu sunt membri ai echipei de audit pentru efectuarea serviciului;
- Implicarea unui profesionist fiscal, care nu a fost implicat în furnizarea serviciului de consultanță fiscal, care să asiste echipa de audit cu privire la acest serviciu și să revizuiască tratamentul situațiilor financiare;
- Obținerea de consultanță cu privire la serviciul respectiv din partea unui profesionist fiscal extern; sau
- Obținerea unei aprobări anterioare sau a consultanței din partea autorităților fiscale.

290.190 Atunci când eficiența serviciilor de consultanță fiscală depinde de un anumit tratament contabil sau de prezentarea în situațiile financiare și:

- (a) Echipa de audit are o îndoială rezonabilă cu privire la gradul de adecvare al tratamentului contabil aferent sau al prezentării conforme cu cadrul de raportare financiară relevant; și
- (b) Rezultatul consultanței fiscale va avea o consecință semnificativă asupra situațiilor financiare pe baza cărora firma va exprima o opinie; Amenințarea de auto-revizuire ar fi atât de semnificativă încât nicio măsură de protecție nu ar putea reduce amenințarea la un nivel acceptabil. În consecință, o firmă nu trebuie să furnizeze astfel de servicii de consultanță fiscală unui client de audit.

290.191 Când furnizează servicii fiscale unui client de audit, unei firme i se poate solicita să efectueze o evaluare pentru a asista clientul în ce privește îndeplinirea obligațiilor sale fiscale sau în scopul planificării fiscale. În cazul

în care rezultatul acestei evaluări va avea un efect direct asupra situațiilor financiare, sunt aplicabile prevederile incluse la punctele 290.175 – 290.180 cu privire la serviciile de evaluare. În cazul în care evaluarea este efectuată numai în scopuri fiscale, iar rezultatul evaluării nu va avea influență directă asupra situațiilor financiare (de exemplu, situațiile financiare sunt influențate numai de înregistrările contabile referitoare la impozite), în general nu se generează amenințări la adresa independenței dacă influența asupra situațiilor financiare este nesemnificativă sau dacă evaluarea face subiect al revizurii externe efectuate de către o autoritate fiscală sau o altă autoritate similară. Dacă evaluarea nu face subiectul unei astfel de revizurii externe, iar consecințele sunt semnificative pentru situațiile financiare, existența și importanța amenințării generate va depinde de factori precum:

- Măsura în care metodologia de evaluare se încadrează într-o reglementare sau lege fiscală, alt precedent sau practică stabilită și gradul de subiectivism inherent evaluării.
- Credibilitatea și amploarea datelor subliniate.
- Importanța oricărei amenințări trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru eliminarea sau reducerea amenințării la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:
- Utilizarea unor profesioniști care nu sunt membri ai echipei de audit pentru a efectua acest serviciu;
- Efectuarea unei revizurii profesionale a activității de audit sau a rezultatelor serviciilor de consultanță fiscală; sau
- Obținerea aprobării anterioare sau consultanței din partea autorităților fiscale.

Asistența în soluționarea disputelor fiscale

290.192 O amenințare de prezentare sau de auto-revizuire poate fi generată atunci când firma reprezintă un client de audit în procesul de soluționare a unei dispute fiscale, odată ce autoritățile fiscale au anunțat clientul că au respins argumentele clientului cu privire la un anumit aspect și, fie autoritatea fiscală, fie clientul, face referire la aspectul respectiv pentru determinarea procedurilor formale, de exemplu înaintea unui tribunal sau unei instanțe. Existența și importanța oricărei amenințări va depinde de factori precum:

- Măsura în care firma a furnizat serviciile de consultanță care fac obiectul disputei fiscale;

- Măsura în care rezultatul disputei va avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare pe baza cărora firma va exprima o opinie;
- Măsura în care aspectul se încadrează într-o reglementare sau lege fiscală, alt precedent sau practică stabilită;
- Dacă procedurile sunt desfășurate public; și
- Rolul conducerii în soluționarea disputei.

Importanța oricărei amenințări generate trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru eliminarea sau reducerea amenințării la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Utilizarea unor profesioniști care nu sunt membri ai echipei de audit pentru a presta acest serviciu;
- Implicarea unui profesionist fiscal, care nu a fost implicat în furnizarea serviciului fiscal, care să ofere consultanță echipei de audit cu privire la serviciile respective și să revizuiască tratamentul aplicat situațiilor financiare; sau
- Obținerea de consultanță cu privire la serviciu din partea unui profesionist fiscal extern.

290.193 În cazul în care serviciile fiscale implică reprezentarea clientului de audit înaintea unui tribunal sau instanțe publice pentru soluționarea unui aspect fiscal, iar sumele implicate sunt semnificative pentru situațiile financiare pe baza cărora firma va exprima o opinie de audit, amenințarea de reprezentare generată ar fi atât de semnificativă, încât nicio măsură de protecție nu ar putea elimina sau reduce amenințarea la un nivel acceptabil. Prin urmare, o firmă nu trebuie să efectueze acest tip de servicii pentru un client de audit. Ceea ce constituie ”un tribunal sau o instanță publică” trebuie determinat în funcție de modul în care sunt audiate procedurile fiscale în jurisdicția specifică.

290.194 Firma nu este scutită, totuși, de a avea un rol în continuarea furnizării de consultanță pentru clientul de audit (de exemplu, să răspundă la anumite solicitări de informații, să asigure informații cu privire la conturile efective, să depună mărturie cu privire la activitatea desfășurată sau să asiste clientul în analizarea aspectelor fiscale) în legătură cu aspectele care sunt audiate de un tribunal sau o instanță publică.

Servicii de audit intern

Prevederi generale

290.195 Aria de acoperire și obiectivele activităților de audit intern sunt foarte

variate și depind de mărimea și structura entității și de cerințele conducerii și ale persoanelor însărcinate cu guvernarea. Activitățile specifice auditului intern pot include:

- Monitorizarea controlului intern – revizuirea controalelor, monitorizarea funcționării acestora și recomandări cu privire la îmbunătățirea acestora;
- Examinarea informațiilor financiare și operaționale – revizuirea mijloacelor utilizate pentru identificarea, evaluarea, clasificarea și raportarea informațiilor financiare și operaționale și interogarea specifică cu privire la aspectele individuale inclusiv testarea detaliată a tranzacțiilor, soldurilor și procedurilor;
- Revizuirea economiei, eficienței și eficacității activităților operaționale, inclusiv a activităților ne-financiare ale unei entități; și
- Revizuirea conformității cu legile, reglementările și alte cerințe externe, precum și cu politicile și directivele conducerii și cu alte cerințe interne.

290.196 Serviciile de audit intern includ și asistarea clientului de audit în efectuarea activităților sale de audit intern. Furnizarea de servicii de audit intern unui client de audit generează o amenințare de auto-revizuire la adresa independenței dacă firma utilizează activitatea de audit intern în cursul unui audit extern ulterior. Efectuarea unei părți semnificative din activitățile de audit intern ale clientului mărește posibilitatea ca personalul firmei furnizând servicii de audit intern, să se implice în asumarea responsabilității conducerii. Dacă personalul firmei își asumă una dintre responsabilitățile conducerii când efectuează serviciile de audit intern unui client de audit, amenințarea generată ar fi atât de mare încât nicio măsură de protecție nu ar putea reduce amenințarea la un nivel acceptabil. În consecință, personalul unei firme nu trebuie să își asume responsabilitatea conducerii atunci când furnizează servicii de audit intern unui client de audit.

290.197 Exemplele de servicii de audit intern care implică asumarea responsabilității conducerii includ:

- Stabilirea politicilor de audit intern sau a direcției strategice a activităților de audit intern;
- Coordonarea și asumarea responsabilității pentru acțiunile întreprinse de angajații firmei cu privire la auditul intern;
- Deciderea căror recomandări rezultate din activitățile de audit intern vor fi implementate;

- Raportarea rezultatelor activităților de audit intern către persoanele însărcinate cu guvernanta din partea conducerii;
- Efectuarea de proceduri care fac parte din controlul intern, precum revizuirea și aprobarea modificărilor referitoare la permisiunea de accesare a datelor angajaților;
- Asumarea responsabilității pentru elaborarea, implementarea și menținerea controlului intern; și
- Efectuarea de servicii de audit intern prin externalizare, cuprinzând toate sau o parte însemnată a funcției de audit intern, atunci când firma este responsabilă de determinarea ariei de acoperire a activității de audit intern și poate avea responsabilitatea pentru unul sau mai multe aspecte specificate în (a) – (f).

290.198 Pentru a evita asumarea unei responsabilități a conducerii, firma va furniza doar servicii de audit intern unui client de audit, dacă sunt îndeplinite condițiile:

- (a) Clientul desemnează o sursă competentă și adecvată, de preferat din cadrul conducerii cu experiență, care să fie responsabilă permanent de activitățile de audit intern și pentru a-și asuma responsabilitatea pentru elaborarea, implementarea și menținerea controlului intern;
- (b) Conducerea clientului sau persoanele însărcinate cu revizuirea guvernantei, evaluează și aprobă aria de acoperire, riscul și frecvența serviciilor de audit intern;
- (c) Conducerea clientului evaluează gradul de adecvare al serviciilor de audit intern și identificările care decurg din furnizarea acestora;
- (d) Conducerea clientului evaluează și determină care dintre recomandările ce rezultă din serviciile de audit intern trebuie implementate și gestionează procesul de implementare; și
- (e) Conducerea clientului raportează către persoanele însărcinate cu guvernanta, identificările semnificative și recomandările rezultate din serviciile de audit intern.

290.199 Când o firmă utilizează activitatea de audit intern, Standardele Internaționale de Audit prevăd efectuarea procedurilor de evaluare a gradului de adecvare a activității. Când o firmă acceptă o misiune pentru furnizarea de servicii de audit intern unui client de audit, iar rezultatele acelor servicii vor fi utilizate pentru efectuarea auditului extern, este generată o amenințare de tipul auto-revizuirii din cauza existenței posibilității ca echipa de audit să utilizeze rezultatele serviciului de audit intern fără a efectua o evaluare adecvată a acelor rezultate sau utilizând același nivel

de scepticism profesional care ar fi utilizat în cazul în care activitatea de audit intern ar fi fost efectuată de persoane care nu sunt membri ai firmei. Importanța amenințării va depinde de factori precum:

- Gradul de semnificație al sumelor aferente din situațiile financiare;
- Riscul de denaturare al declarațiilor aferente sumelor din situațiile financiare; și
- Gradul de credibilitate care va fi acordat serviciului de audit intern.

Importanța amenințării trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina sau reduce amenințarea la un nivel acceptabil. Un exemplu de o astfel de măsură de protecție este utilizarea profesioniștilor care nu sunt membri ai echipei de audit pentru efectuarea serviciului de audit intern.

Clienți de audit care sunt entități de interes public

290.200 În cazul unui client de audit care este o entitate de interes public, o firmă nu trebuie să furnizeze servicii de audit intern care să aibă legătură cu:

- (a) O parte semnificativă a controalelor interne efectuate asupra raportării financiare;
- (b) Sistemele de contabilitate financiară care generează informații care, luate separat sau împreună, sunt semnificative pentru înregistrările contabile sau situațiile financiare ale clientului, pe baza cărora firma va exprima o opinie; sau
- (c) Sume sau prezentări de informații care, luate separat sau împreună, sunt semnificative pentru situațiile financiare pe baza cărora firma va exprima o opinie.

Servicii pentru sisteme IT

Prevederi generale

290.201 Serviciile referitoare la sistemele de tehnologie a informației (IT) includ elaborarea sau implementarea sistemelor de hardware sau software. Sistemele pot conține date sursă, care să facă parte din controlul intern efectuat asupra raportării financiare sau să genereze informații care să afecteze înregistrările contabile sau situațiile financiare, sau sistemul poate să nu fie independent de înregistrările contabile ale clientului, de controlul intern al raportării financiare sau al situațiilor financiare. Furnizarea de servicii sistemelor poate genera amenințarea de auto - revizuire, în funcție de natura serviciilor și de sistemele IT.

290.202 Următoarele servicii pentru sistemele IT sunt considerate a nu genera o amenințare la adresa independenței deoarece personalul firmei nu își asu-

mă o responsabilitate a conducerii:

- (a) Elaborarea sau implementarea de sisteme IT care nu sunt legate de controlul intern asupra raportării financiare;
- (b) Elaborarea sau implementarea de sisteme IT care nu generează informații care constituie o parte importantă a înregistrărilor contabile sau a situațiilor financiare;
- (c) Implementarea programelor ”gata de utilizat” pentru raportarea informațiilor financiare sau contabile, care nu au fost elaborate de către firmă, dacă adaptarea necesară pentru a satisface necesitățile clientului nu este semnificativă; și
- (d) Evaluarea și furnizarea de recomandări cu privire la un sistem proiectat, implementat sau operat de către un alt furnizor de servicii sau de către client.

Clienți de audit care nu sunt enițați de interes public

290.203 Furnizarea de servicii unui client de audit care nu este o entitate de interes public, care implică elaborarea sau implementarea sistemelor IT care (a) formează o parte importantă a controlului intern asupra raportărilor financiare sau (b) generează informații care sunt semnificative pentru înregistrările contabile sau situațiile financiare ale clientului pe baza cărora firma va exprima o opinie, generează o amenințare de auto-revizuire.

290.204 Amenințarea de auto-revizuire este prea semnificativă pentru a permite furnizarea de astfel de servicii, cu excepția cazului în care sunt implementate măsuri de protecție adecvate, care asigură următoarele:

- (a) Clientul de audit își recunoaște responsabilitatea pentru stabilirea și monitorizarea unui sistem de control intern;
- (b) Clientul de audit desemnează un angajat competent, preferabil cu experiență în conducere, care să ia toate deciziile de conducere în ceea ce privește elaborarea și implementarea sistemului hardware sau software;
- (c) Clientul de audit ia toate deciziile de conducere aferente proceselor de elaborare și implementare;
- (d) Clientul de audit evaluează gradul de adecvare și rezultatele proiectării și implementării sistemului; și
- (e) Clientul este responsabil de funcționarea sistemului (hardware sau software) și pentru datele pe care le utilizează sau generează.

290.205 În funcție de gradul de încredere care va fi acordat unor anumite sisteme IT, ca parte a auditului, se va determina măsura în care se vor furniza astfel de servicii de non - asigurare utilizând numai personal care nu face

parte din rândul membrilor echipei de audit și care deține diferite direcții de raportare în cadrul firmei. Importanța oricărei amenințări rămase trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina sau reduce amenințarea la un nivel acceptabil. Un exemplu de astfel de măsură de protecție este implicarea unui profesionist contabil care să revizuiască activitatea de audit sau de non - asigurare.

Clienți de audit care sunt entități de interes public

290.206 În cazul unui client de audit care este o entitate de interes public, o firmă nu trebuie să furnizeze servicii care implică proiectarea sau implementarea de sisteme IT care (a) reprezintă o parte importantă a controlului intern al situațiilor financiare sau (b) generează informații care sunt semnificative pentru înregistrările contabile sau situațiile financiare ale clientului pe baza cărora firma va exprima o opinie.

Servicii de consultanță în legătură cu litigiile

290.207 Serviciile de consultanță în legătură cu litigiile pot include activități precum depunerea mărturiei ca expert, calculul pagubelor estimate sau al altor sume care ar putea deveni sume de încasat sau sume de plătit, în funcție de rezultatul litigiului sau al altei dispute legale, și asistență privind administrarea documentelor și recuperare. Aceste servicii pot genera amenințări de auto-revizuire sau reprezentare.

290.208 Dacă firma furnizează servicii de consultanță în legătură cu litigiile unui client de audit, iar aceste servicii implică estimarea pagubelor sau a altor sume care afectează situațiile financiare pe baza cărora firma va exprima o opinie, se vor aplica prevederile serviciilor de evaluare de la punctele 290.175 – 290.180. În cazul altor servicii de asistență în legătură cu litigiile, importanța oricărei amenințări generate trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina sau reduce amenințările la un nivel acceptabil.

Servicii juridice

290.209 În scopul acestei secțiuni, serviciile juridice sunt definite ca fiind orice servicii pentru care persoana care le furnizează trebuie, fie să aibă dreptul să pledeze în fața instanțelor din jurisdicția în care urmează să fie furnizate asemenea servicii, fie să aibă pregătirea legală necesară pentru a practica dreptul. Asemenea servicii juridice includ, în funcție de jurisdicție, o gamă largă și diversificată de domenii, atât servicii corporative, cât și comerciale, destinate clienților precum, asistență în privința contractelor, litigiilor, consiliere și asistență privind fuziunile și achizițiile și furniza-

rea de asistență departamentelor juridice interne ale clienților. Prestarea de servicii juridice unei entități care este client de audit, poate genera amenințări atât de auto-revizuire, cât și de reprezentare.

290.210 Serviciile juridice care asistă un client în desfășurarea unei tranzacții (asistență în privința contractelor, consiliere juridică, investigație juridică și restructurare) pot genera o amenințare de auto-revizuire. Existența și importanța oricărei amenințări va depinde de factori precum:

- Natura serviciului;
- Măsura în care serviciul este furnizat de un membru al echipei de audit; și
- Gradul de semnificație al oricărui aspect legat de situațiile financiare ale clientului.

Importanța oricărei amenințări generate trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina sau reduce amenințarea la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Utilizarea de profesioniști care să nu fie membri ai echipei de audit pentru a efectua serviciul; sau
- Implicarea unui profesionist care nu a fost implicat în furnizarea de servicii care să ofere asistență unei echipe de audit și să revizuiască tratamentul situațiilor financiare.

290.211 Reprezentarea unui client de audit al situațiilor financiare în rezolvarea unei dispute sau a unui litigiu în circumstanțe în care sumele implicate sunt semnificative pentru situațiile financiare pe baza cărora firma va exprima o opinie ar duce la amenințări de reprezentare și de auto-revizuire atât de importante încât nicio măsură de protecție nu ar putea reduce amenințarea la un nivel acceptabil. Prin urmare, firma nu trebuie să presteze acest tip de servicii pentru un client de audit.

290.212 Atunci când unei firme i se solicită să acționeze ca reprezentant pentru un client de audit în rezolvarea unei dispute sau a unui litigiu în circumstanțe în care sumele implicate nu sunt semnificative pentru situațiile financiare pe baza cărora firma va exprima o opinie, firma trebuie să evalueze importanța oricăror amenințări de reprezentare și de auto-revizuire generate și trebuie să aplice măsurile de protecție necesare pentru a elimina amenințarea sau pentru a o reduce la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Pentru prestarea acestor tipuri de servicii să se utilizeze profesioniști care nu sunt membri ai echipei de audit; sau
- Pentru consilierea echipei de audit cu privire la serviciile furnizate și

la revizuirea tratamentului situațiilor financiare să se utilizeze un profesionist care nu a fost implicat în furnizarea acestor servicii juridice.

290.213 Numirea unui partener sau a unui angajat al firmei în postul de Consilier General pe probleme juridice pentru un client de audit ar genera amenințări de reprezentare și de auto-revizuire care sunt atât de semnificative încât nicio măsură de protecție nu ar putea reduce amenințările la un nivel acceptabil. Poziția de Consilier General este, în general, o poziție de conducere superioară, cu o mare responsabilitate față de aspectele juridice ale companiei și în consecință, niciun membru al firmei nu trebuie să accepte o astfel de numire pentru un client de audit.

Servicii de recrutare

Prevederi generale

290.214 Furnizarea de servicii de recrutare unui client de audit poate genera amenințări de interes propriu, familiaritate și intimidare. Existența și importanța oricăror amenințări va depinde de factori precum:

- Natura asistenței solicitate; și
- Rolul persoanei ce urmează a fi recrutată.

Importanța oricărei amenințări generate trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina sau reduce amenințarea la un nivel acceptabil. În toate cazurile, firma nu trebuie să își asume responsabilități de conducere, inclusiv să acționeze ca negociator în numele clientului, iar decizia cu privire la angajare trebuie să îi aparțină clientului.

În general, firma poate furniza astfel de servicii precum revizuirea calificărilor profesionale ale unui număr de candidați și furnizarea de recomandări privind conformitatea lor cu cerințele postului. În plus, firma poate intervieva candidații și poate oferi consultanță cu privire la competențele unui candidat pentru posturi de control, administrative sau financiar-contabile.

Clienți de audit care sunt entități de interes public

290.215 O firmă nu trebuie să furnizeze următoarele servicii de recrutare unui client de audit care este o entitate de interes public, în ce privește posturile de director sau o altă poziție similară de conducere care oferă ocupantului său posibilitatea de a exercita o influență semnificativă asupra întocmirii înregistrărilor contabile sau situațiilor financiare ale clientului asupra căreia firma va exprima o opinie:

- Căutarea unor candidați pentru ocuparea unor astfel de posturi; și

- Preluarea verificării referințelor pentru potențialii candidați pentru pozițiile menționate.

Servicii cu privire la finanțele corporative

290.216 Furnizarea de servicii cu privire la finanțele corporative precum:

- asistarea unui client de audit în elaborarea de strategii corporative;
- identificarea posibilelor companii care ar putea fi achiziționate de clientul de audit;
- oferirea de consultanță cu privire la tranzacțiile de vânzări;
- asistarea unui client în vederea obținerii de finanțări; și
- furnizarea de consultanță cu privire la structurare,

pot genera amenințări de reprezentare sau de auto-revizuire. Importanța oricărei amenințări trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina sau reduce amenințarea la un nivel acceptabil. Exemple de astfel de măsuri de protecție includ:

- Utilizarea unor profesioniști contabili care nu sunt membri ai echipei de audit pentru a furniza serviciile; sau
- Utilizarea unui profesionist care nu a fost implicat în furnizarea serviciului cu privire la finanțele corporative, care să furnizeze consultanță echipei de audit cu privire la serviciul respectiv și care să revizuiască tratamentul contabil și orice tratament al unei situații financiare.

290.217 Furnizarea unui serviciu cu privire la finanțele corporative, de exemplu oferirea de consultanță cu privire la structurarea unei tranzacții financiare corporative sau cu privire la anumite aranjamente financiare care vor afecta în mod direct sumele care vor fi raportate în situațiile financiare pe baza cărora firma va furniza o opinie, poate genera o amenințare de auto-revizuire. Existența și importanța oricărei amenințări va depinde de factori precum:

- Gradul de subiectivism în determinarea tratamentului adecvat pentru rezultatele sau consecințele consultanței cu privire la finanțele corporative din cadrul situațiilor financiare;
- Măsura în care rezultatul consultanței cu privire la finanțele corporative va afecta direct sumele înregistrate în situațiile financiare și măsura în care sumele respective sunt semnificative pentru situațiile financiare; și
- Măsura în care gradul de eficiență al consultanței cu privire la finanțele corporative depinde de un anumit tratament contabil sau de o prezentare de informații din cadrul situațiilor financiare și există o îndoială cu privire la gradul de adecvare al tratamentului contabil utilizat sau al

prezentării de informații în contextul cadrului de raportare financiară relevant.

Importanța oricărei amenințări trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina sau reduce amenințarea la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Utilizarea profesioniștilor contabili care nu sunt membri ai echipei de audit pentru a furniza serviciile; sau
- Utilizarea unui profesionist care nu a fost implicat în furnizarea serviciului cu privire la finanțele corporative, care să furnizeze consultanță echipei de audit cu privire la serviciul respectiv și care să revizuiască tratamentul contabil și orice tratament aplicat în situațiile financiare.

290.218 Atunci când eficiența consultanței cu privire la finanțele corporative depinde de un tratament contabil specific sau de o prezentare specifică din situațiile financiare și:

- (a) Echipa de audit are îndoieli rezonabile cu privire la gradul de adecvare al tratamentului contabil aferent sau prezentării conforme cu cadrul de raportare financiară relevant; și
- (b) Rezultatul sau consecințele consultanței cu privire la finanțele corporative vor avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare pe baza cărora firma va exprima o opinie;

Amenințarea de auto-revizuire ar fi atât de semnificativă încât nicio măsură de protecție nu ar putea reduce amenințarea la un nivel acceptabil, în acest caz nu ar trebui furnizată consultanță cu privire la finanțele corporative.

290.219 Furnizarea de servicii cu privire la finanțele corporative care implică promovarea, comercializarea sau garantarea acțiunilor unui client de audit ar genera o amenințare de auto-revizuire sau de reprezentare care ar fi atât de semnificativă încât nicio măsură de protecție nu ar putea reduce amenințarea la un nivel acceptabil. În consecință, o firmă nu trebuie să furnizeze astfel de servicii unui client de audit.

Onorarii

Onorarii – valoare relativă

290.220 Atunci când onorariile totale generate de un client de audit reprezintă o proporție semnificativă din onorariile totale ale firmei, dependența de acel client și preocuparea privind posibilitatea pierderii clientului pot constitui o amenințare generată de interesul propriu sau de intimidare. Importanța amenințării va depinde de factori precum:

- Structura operațională a firmei;
- Dacă firma este bine stabilită pe piață sau este nouă; și
- Importanța clientului de audit pentru firmă, atât din punct de vedere cantitativ cât și/ cantitativ.

Importanța amenințării trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina sau reduce amenințarea la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Diminuarea dependenței față de client;
- Revizuirea externă a controlului de calitate; sau
- Consultarea unei terțe părți, precum un organism profesional de reglementare sau un profesionist contabil, cu privire la raționamentele principale de audit.

290.221 O amenințare de interes propriu sau de intimidare este generată atunci când onorariile genrate de un client de audit reprezintă o proporție mare din veniturile unui partener individual al clientului sau o proporție mare din veniturile unui birou individual al firmei. Importanța amenințării va depinde de factori precum:

- Semnificația calitativă și/sau cantitativă a clientului pentru partenerii biroului; și
- Măsura în care remunerația partenerului, sau a partenerilor biroului, este dependentă de onorariile generate de acel client.

Importanța amenințării trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina sau reduce amenințarea la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Diminuarea dependenței față de clientul de audit;
- Implicarea unui profesionist contabil care să revizuiască activitatea sau să ofere un alt tip de consultanță, după cum este necesar; sau
- Revizuiți periodice independente externe și interne ale calității misiunilor.

Clienți de audit care sunt entități de interes public

290.222 Atunci când un client de audit este o entitate de interes public și, pentru o perioadă de doi ani consecutivi, onorariile totale plătite de client și de entitățile sale afiliate (subiect al specificațiilor făcute la punctul 290.27) reprezintă mai mult de 15% din totalul onorariilor primite de firmă care exprimă o opinie asupra situațiilor financiare ale clientului, firma trebuie să prezinte persoanelor însărcinate cu guvernanta clientului de audit, faptul că totalul onorariilor reprezintă mai mult de 15% din totalul onorariilor primite de firmă și trebuie să discute care dintre măsurile de protecție

de mai jos vor fi aplicate pentru a reduce amenințarea la un nivel acceptabil și aplicarea măsurii de protecție selectate:

- Înaintea emiterii opiniei de audit cu privire la situațiile financiare din cel de-al doilea an, un profesionist contabil, care nu este membru al firmei care exprimă o opinie cu privire la situațiile financiare, efectuează o revizuire a controlului calității misiunii sau un organism profesional de reglementare efectuează o revizuire a acelei misiunii, echivalentă cu o revizuire a controlului calității misiunii ("o revizuire anterioară emiterii"); sau
- După ce a fost emisă opinia cu privire la situațiile financiare ale celui de-al doilea an și înainte de emiterea opiniei de audit cu privire la situațiile financiare ale celui de-al treilea, un profesionist contabil care nu este membru al firmei care exprimă o opinie cu privire la situațiile financiare, sau un organism profesional de reglementare, efectuează o revizuire a auditului din cel de-al doilea an, care este echivalentă cu o revizuire a controlului calității misiunii ("o revizuire ulterioară emiterii").

În cazul în care totalul onorariilor depășesc semnificativ 15%, firma trebuie să determine dacă importanța amenințării este astfel încât o revizuire ulterioară emiterii nu ar reduce amenințarea la un nivel acceptabil și prin urmare, este necesară o revizuire anterioară emiterii. În astfel de circumstanțe, trebuie efectuată o revizuire anterioară emiterii.

Din acel moment, când onorariile continuă să depășească 15% în fiecare an, se va recurge la prezentarea informațiilor și discutarea cu persoanele însărcinate cu guvernanta și trebuie aplicată una dintre măsurile de protecție de mai sus. Dacă onorariile depășesc semnificativ 15%, firma trebuie să determine dacă importanța amenințării este astfel încât o revizuire ulterioară emiterii nu ar reduce amenințarea la un nivel acceptabil și, prin urmare, este necesară o revizuire anterioară emiterii. În astfel de circumstanțe trebuie efectuată o revizuire anterioară emiterii.

Onorarii - restanțe

290.223 O amenințare de interes propriu poate apărea dacă onorariile datorate de un client de audit rămân restante pentru o perioadă lungă de timp, în special dacă o parte importantă nu este plătită înainte de emiterea raportului de audit pentru anul următor. În general, se așteaptă ca plata unor astfel de onorarii să fie solicitată de firmă înainte de emiterea raportului. Dacă rămân neplătite onorarii după emiterea raportului, existența și importanța oricărei amenințări trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile

de protecție necesare pentru a reduce sau elimina amenințarea la un nivel acceptabil. Un exemplu de astfel de măsură de protecție este implicarea unui profesionist contabil suplimentar care nu a luat parte la misiunea de audit, pentru a acorda consultanță sau pentru a revizui activitatea efectuată. Firma trebuie să determine dacă onorariile restante ar putea fi privite ca fiind echivalentul unui împrumut acordat clientului și dacă, din cauza valorii semnificative a onorariilor restante, este adecvat ca firma să fie numită din nou sau să continue misiunea de audit.

Onorarii contingente

290.224 Onorariile contingente sunt calculate pe o bază de calcul prestabilită, care are legătură cu rezultatul unei tranzacții sau al serviciilor furnizate de firmă. În scopul acestei secțiuni, un onorariu nu este privit ca fiind contingent decât dacă a fost stabilit astfel de către un tribunal sau o altă autoritate publică.

290.225 Un onorariu contingent încasat direct sau indirect, de exemplu printr-un intermediar de către o firmă pentru o misiune de audit poate genera o amenințare de interes propriu care este atât de semnificativă încât nu poate fi redusă la un nivel acceptabil prin nicio măsură de protecție. În consecință, o firmă nu trebuie să încheie nici un astfel de aranjament.

290.226 Un onorariu contingent încasat direct sau indirect, de exemplu printr-un intermediar, de către o firmă pentru un serviciu de non-asigurare furnizat unui client de audit poate constitui, de asemenea, o amenințare de interes propriu. Amenințarea generată ar fi atât de semnificativă încât nici o măsură de protecție nu ar putea reduce amenințarea la un nivel acceptabil dacă:

- (a) Onorariul este încasat de către firmă pentru exprimarea unei opinii cu privire la situațiile financiare și onorariul este semnificativ sau se așteaptă că va fi semnificativ pentru acea firmă;
- (b) Onorariul este încasat de o firmă din cadrul unei rețele, care participă semnificativ la audit, iar onorariul este important sau se așteaptă că va fi important pentru acea firmă;
- (c) Rezultatul serviciului de non-asigurare și, prin urmare, valoarea onorariului, depinde de un raționament viitor sau curent referitor la audit al unei sume semnificative din situațiile financiare.

În consecință, astfel de aranjamente nu trebuie să fie acceptate.

290.227 În cazul altor aranjamente cu privire la onorariile contingente încasate de o firmă pentru un serviciu de non - asigurare furnizat unui client de audit, existența și importanța oricăror amenințări va depinde de factori precum:

- Intervalul eventualelor onorarii posibile;
 - Măsura în care o autoritate adecvată determină rezultatul acestei probleme în funcție de care va fi determinat onorariul contingent;
 - Natura serviciului; și
 - Efectul evenimentului sau al tranzacției asupra situațiilor financiare.
- Importanța oricăror amenințări trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina sau reduce amenințările la un nivel acceptabil. Exemple de astfel de măsuri de protecție includ:
- Implicarea unui profesionist contabil care să revizuiască activitatea de audit relevantă sau să ofere alt tip de consultanță, după caz; sau
 - Utilizarea profesioniștilor care nu sunt membri ai echipei de audit pentru a efectua serviciul de non - asigurare.

Politici de compensare și evaluare

290.228 O amenințare de interes propriu este generată când un membru al echipei de audit este evaluat sau compensat pentru vânzarea de servicii de non – asigurare acelui client de audit. Importanța amenințării va depinde de:

- Proporția din compensația persoanei sau din evaluarea performanței care are la bază vânzarea acestor tipuri de servicii;
- Rolul acelei persoane în echipa de audit; și
- Măsura în care decizia de promovare este influențată de vânzarea acestor tipuri de servicii.

Importanța amenințării trebuie evaluată și, dacă amenințarea nu se află la un nivel acceptabil, firma trebuie ori să revizuiască planul de compensare sau procesul de evaluare pentru acea persoană, ori să aplice măsurile de protecție pentru a elimina sau reduce amenințarea la un nivel acceptabil. Exemple de astfel de măsuri de protecție includ:

- Înlăturarea acestor membri din echipa de audit; sau
- Implicarea unui profesionist contabil care să revizuiască activitatea acelui membru al echipei de audit.

290.229 Un partener de audit important nu trebuie să fie evaluat sau compensat pe baza succeseului vânzării serviciilor de non - asigurare unui client de audit. Această specificare nu intenționează să îngrădească aranjamentele obișnuite de împărțire a profitului între partenerii unei firme.

Cadouri și ospitalitate

290.230 Acceptarea de cadouri sau ospitalitate din partea unui client de audit poate duce la amenințări generate de interesul propriu și de familiaritate. Dacă o firmă sau un membru al echipei de audit acceptă cadouri sau ospitalitate, cu excepția cazului în care valoarea acestora este în mod evident

nesemnificativă, amenințările generate ar fi atât de semnificative încât nu ar putea fi reduse la un nivel acceptabil prin aplicarea nici unei măsuri de protecție. În consecință, o firmă sau un membru al echipei de audit nu trebuie să accepte astfel de cadouri sau ospitalitate.

Litigii actuale sau potențiale

290.231 Atunci când au loc sau este posibil să aibă loc litigii între firmă sau un membru al echipei de audit și clientul de audit, poate apărea o amenințare generată de interesul propriu și de intimidare. Relația dintre conducerea clientului și membrii echipei de audit trebuie să fie caracterizată prin sinceritate completă și transparență totală privind toate aspectele operațiunilor activității unui client. Când firma și conducerea clientului ocupă poziții adverse în cadrul litigiului sau în cadrul unui potențial litigiu, afectând intenția conducerii de a face prezentări complete, sunt generate amenințări de interes propriu și intimidare. Importanța amenințării generate va depinde de factori precum:

- Pragul de semnificație al litigiului; și
 - Măsura în care litigiul are legătură cu o misiune de audit anterioară.
- Importanța amenințării trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina sau reduce amenințarea la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:
- Dacă litigiul implică un membru al echipei de audit, înlăturarea acelui membru din cadrul echipei de audit; și
 - Implicarea unui profesionist care să revizuiască munca desfășurată.

Dacă astfel de măsuri de protecție nu reduc amenințarea la un nivel acceptabil, singura soluție adecvată este retragerea din misiunea de audit sau refuzarea acesteia.

Punctele 290.232 - 290.499 sunt necomplete intenționat

Rapoarte care conțin restricții cu privire la utilizare și distribuire

Introducere

290.500 Cerințele cu privire la independență din Secțiunea 290 se aplică tuturor misiunilor de audit. Totuși, în anumite circumstanțe care implică misiuni de audit al căror raport prevede restricții cu privire la utilizare și distribuire și dacă sunt întrunite condițiile de la 290.501 și 290.502, cerințele cu privire la independență din această secțiune pot fi modificate după cum este specificat la punctele 290.505 - 290.514. Aceste puncte sunt aplicabile numai unei misiuni de audit al situațiilor financiare cu scop special, misiune care (a) are scopul de a furniza o concluzie pozitivă sau negativă

potrivit căreia situațiile financiare sunt întocmite, din toate punctele de vedere semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, inclusiv, în cazul unui cadru general de prezentare fidelă, că situațiile financiare oferă o imagine corectă și fidelă sau sunt prezentate fidel, din toate punctele de vedere semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, și (b) atunci când raportul de audit include o restricție cu privire la utilizare și distribuție. Modificările nu sunt permise în cazul unui audit al situațiilor financiare cerut prin lege sau reglementare.

- 290.501 Modificările cerințelor Secțiunii 290 sunt permise dacă utilizatorii vizați ai raportului (a) au cunoștință de scopul și limitările referitoare raportului, și (b) sunt de acord, în mod explicit, cu aplicarea cerințelor modificate cu privire la independență. Cunoașterea scopului și a limitărilor raportului poate fi obținută de către utilizatorii vizați prin participarea lor, directă sau indirectă prin intermediul reprezentantului lor care deține autoritatea de a acționa pentru utilizatorii vizați, în stabilirea naturii și ariei de acoperire a misiunii. O astfel de participare crește capacitatea firmei de a comunica cu utilizatorii vizați despre aspectele referitoare la independență, inclusiv despre circumstanțele care sunt relevante pentru evaluarea amenințărilor la adresa independenței și despre măsurile de protecție aplicabile, necesare pentru a elimina sau reduce amenințările la un nivel acceptabil, și despre obținerea acordului acestora cu privire la cerințele modificate de independență care urmează a fi aplicate.
- 290.502 Firma trebuie să comunice (de exemplu, în cadrul unei scrisori de misiune) cu utilizatorii vizați cu privire la cerințele de independență care urmează să fie aplicate în conformitate cu prevederile misiunii de audit. Atunci când utilizatorii vizați sunt constituiți dintr-o clasă de utilizatori (de exemplu, creditorii aranjamentelor de credite consorțiale) care nu sunt identificabili, în mod specific, după nume la momentul în care sunt stabiliți termenii misiunii, asemenea utilizatori trebuie, ulterior, să fie informați cu privire la cerințele de independență convenite cu reprezentantul lor (de exemplu, prin intermediul reprezentantului care trebuie să pună la dispoziția tuturor utilizatorilor scrisoarea de misiune).
- 290.503 Dacă firma emite, de asemenea, un raport de audit care nu include o restricție a utilizării și distribuției pentru același client, prevederile descrise la punctele 290.505 – 290.514 nu modifică cerința de a aplica punctele 290.1 – 290.332 în cazul acelei misiuni de audit.
- 290.504 Modificările cerințelor Secțiunii 290 care sunt permise în circumstanțele

de mai sus sunt descrise la punctele 290.505 – 290.514. În toate celelalte privințe, se prevede conformitatea cu prevederile Secțiunii 290.

Entități de interes public

290.505 Dacă condițiile stabilite la punctele 290.500 – 290.502 sunt întrunite, nu este necesară aplicarea cerințelor suplimentare menționate la punctele 290.100 – 290.232, care se aplică misiunilor de audit pentru entitățile de interes public.

Entități afiliate

290.506 Atunci când condițiile stabilite la punctele 290.500 - 290.502 sunt întrunite, referințele la clientul de audit nu includ entitățile sale afiliate. Totuși, atunci când echipa de audit cunoaște sau are motive să creadă că o legătură sau o situație care implică o entitate afiliată a clientului este relevantă pentru evaluarea independenței firmei față de clientul de audit, echipa de audit trebuie să includă și acea entitate afiliată în identificarea și evaluarea amenințărilor la adresa independenței și trebuie să aplice măsurile de protecție necesare.

Rețele și firme din cadrul unei rețele

290.507 Atunci condițiile stabilite la punctele 290.500 – 290.502 sunt îndeplinite, referințele cu privire la firmă nu includ firmele din cadrul unei rețele. Totuși, atunci când firma știe sau are motive să creadă că sunt generate amenințări de orice tip de interese sau relații cu o firmă din cadrul unei rețele, acea firmă trebuie inclusă în evaluarea amenințărilor la adresa independenței.

Interese financiare, împrumuturi și garanții, relații apropiate de afaceri și familiale

290.508 Atunci când condițiile stabilite la punctele 290.500 – 290.502 sunt îndeplinite, prevederile relevante de la punctele 290.102 – 290.145 se aplică numai membrilor echipei misiunii, afinilor și membrilor apropiați ai familiei lor.

290.509 Mai mult, trebuie să se determine măsura în care amenințările la adresa independenței sunt generate de interese și relații, așa cum se prevede la punctele 290.102 – 290.145, între clientul de audit și următorii membri ai echipei de audit:

- (a) Cei care furnizează consultanță cu privire la aspecte tehnice sau specifice domeniului de activitate, tranzacțiilor sau evenimentelor; și
- (b) Cei care asigură controlul calității misiunii, inclusiv cei care efectuează revizuirea controlului calității misiunii.

Trebuie efectuată o evaluare a importanței oricăror amenințări, despre care echipa de audit are motive să creadă că sunt generate de interesele și relațiile dintre clientul de audit și alte persoane care fac parte din firmă, care au capacitatea de a influența direct rezultatul misiunii de audit, inclusiv cei care fac recomandarea cu privire la compensarea firmei, sau cei care furnizează supraveghere directă, conducerea sau alte structuri de supraveghere a partenerului misiunii de audit în legătură cu efectuarea misiunii de audit (inclusiv toți cei toate nivelurile superioare partenerului misiunii, până la persoana care ocupă funcția de Partener Senior sau Partener Executiv (Director executiv sau alt echivalent).

- 290.510 De asemenea, trebuie să se facă o evaluare a importanței oricăror amenințări despre care echipa misiunii are motive să creadă că este generată de interese financiare în clientul de audit, deținute de persoane, așa cum se prevede la punctele 290.108 – 290.111 și 290.113 - 290.115.
- 290.511 Atunci când amenințarea independenței nu se află la un nivel acceptabil, trebuie aplicate măsuri de protecție pentru a elimina sau reduce amenințarea la un nivel acceptabil.
- 290.512 În aplicarea prevederilor de la punctele 290.106 - 290.115 cu privire la interesele firmei, dacă firma are un interes financiar semnificativ, fie direct sau chiar indirect, în clientul de audit, amenințarea generată de interesul propriu ar fi atât de semnificativă încât nici o măsură de protecție nu ar putea-o reduce la un nivel acceptabil. În consecință, firma nu trebuie să aibă un asemenea interes financiar.

Angajarea la un client de audit

- 290.513 Trebuie făcută o evaluare a importanței oricăror amenințări care decurg din relațiile de angajare descrise la punctele 290.134 – 290.138. Atunci când există o amenințare că aceasta nu este la un nivel acceptabil, trebuie aplicate măsuri de protecție pentru a o elimina sau reduce la un nivel acceptabil. Exemplele de măsuri de protecție care pot fi adecvate le includ pe cele descrise la punctul 290.136.

Furnizarea de servicii de non - asigurare

- 290.514 Dacă firma efectuează o misiune pentru un client de audit în vederea emiterii unui raport de audit a cărui distribuție și utilizare este restricționată și furnizează un serviciu de non - asigurare clientului de audit, trebuie aplicate prevederile punctelor 290.156 – 290.232, care fac subiectul punctelor 290.504 - 290.507.

SECȚIUNEA 291

INDEPENDENȚĂ - ALTE MISIUNI DE ASIGURARE

CUPRINS

	Punctul
Structura secțiunii	291.1
O abordare a cadrului conceptual al independenței	291.4
Misiuni de asigurare.....	291.12
Misiuni de asigurare bazate pe afirmații	291.17
Misiuni de asigurare bazate pe raportare directă	291.20
Rapoarte care conțin restricții cu privire la utilizare și distribuție.....	291.21
Părți responsabile multiple	291.28
Documentația	291.29
Durata misiunii.....	291.30
Alte considerații	291.33
Aplicarea abordării cadrului conceptual al independenței	291.100
Interese financiare	291.104
Împrumuturi și garanții	291.113
Relații de afaceri	291.119
Relații familiale și personale	291.121
Angajarea la clienții de asigurare	291.128
Servicii recente furnizate clienților de asigurare	291.132
Deținerea unei funcții de conducere sau de director în cadrul clientului de asigurare	291.135
Asocierea îndelungată a personalului de conducere cu clienții de asigurare	291.139

Furnizarea de servicii de non-asigurare clienților de asigurare	291.140
Responsabilitățile conducerii	291.143
Alte considerații	291.148
Onorarii 291.151	
Onorarii – valoare relativă	291.151
Onorarii – restanțe	291.153
Onorarii contingente	291.154
Cadouri și ospitalitate	291.158
Litigii actuale sau potențiale	291.159

Structura secțiunii

- 291.1 Această secțiune abordează cerințele cu privire la independența misiunilor de asigurare, care nu sunt misiuni de audit sau revizuire. Cerințele de independență pentru misiunile de audit și de revizuire sunt abordate în Secțiunea 290. Dacă clientul de asigurare este, de asemenea, client de audit sau de revizuire, cerințele din Secțiunea 290 se aplică și firmei, rețelei de firme și membrilor echipei de audit sau de revizuire. În anumite situații care implică misiuni de asigurare al căror raport de asigurare include restricții cu privire la utilizare și distribuție și sunt îndeplinite anumite condiții, cerințele cu privire la independență din această secțiune pot fi modificate potrivit punctelor 291.21 – 291.27.
- 291.2 Misiunile de asigurare sunt proiectate pentru a crește gradul de încredere al utilizatorilor vizați cu privire la rezultatul evaluării sau măsurării unui anumit aspect conform unui criteriu. Cadrul General Internațional pentru Misiunile de Asigurare (Cadrul General de Asigurare) emis de Comitetul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare descrie elementele și obiectivele unei misiuni de asigurare și identifică misiunile cărora li se aplică Standardele Internaționale pentru Misiunile de Asigurare (ISAE). Pentru o descriere a elementelor și obiectivelor unei misiuni de asigurare, a se vedea Cadrul General de Asigurare.
- 291.3 Conformitatea cu principiul fundamental al obiectivității necesită independența față de clienții de asigurare. În cazul misiunilor de asigurare, este în interesul public, și prin urmare, impus de către acest Cod Etic, ca membrii echipei de asigurare și firmele să fie independente de clienții de asigurare și să se evalueze orice amenințări despre care firma are motive să creadă că ar putea fi generate prin intermediul intereselor sau legăturilor unei firme din cadrul unei rețele. Mai mult, în cazul în care echipa de asigurare știe sau are motive să creadă că o legătură sau o circumstanță care implică o entitate afiliată a clientului de asigurare este relevantă pentru evaluarea independenței firmei față de client, echipa de asigurare trebuie să includă acea entitate afiliată când identifică și evaluează amenințările la adresa independenței și trebuie să aplice măsurile de protecție adecvate.

O abordare a cadrului conceptual al independenței

- 291.4 Obiectivul acestei secțiuni este de a asista firmele și membrii echipelor de asigurare în aplicarea abordării cadrului conceptual prezentat mai jos, pentru a îndeplini și menține independența.
- 291.5 Independența cuprinde:

(a) Independența la nivel mental

Starea de spirit care permite exprimarea unei concluzii fără a fi afectată de influențe care compromit raționamentul profesional și care permit profesionistului să acționeze cu integritate, să își exercite obiectivitatea și scepticismul profesional.

(b) Independența de fapt

Evitarea faptelor și a situațiilor care sunt atât de importante încât o terță parte informată și rezonabilă, care analizează inclusiv toate faptele și circumstanțele, ar putea ajunge la concluzia că integritatea, obiectivitatea sau scepticismul profesional ale unei firme sau ale unui membru al echipei de asigurare au fost compromise.

291.6 Abordarea cadrului conceptual trebuie aplicată de profesioniștii contabili pentru:

- (a) Identificarea amenințărilor la adresa independenței;
- (b) Evaluarea importanței amenințărilor identificate; și
- (c) Aplicarea măsurilor de protecție, atunci când este necesar, pentru a le elimina sau pentru a le reduce la un nivel acceptabil.

Când un profesionist contabil apreciază că măsurile de protecție nu sunt disponibile sau nu pot fi aplicate pentru a elimina sau reduce amenințăările la un nivel acceptabil, profesionistul contabil trebuie să elimine circumstanțele sau relațiile care generează amenințăările sau să refuze ori să întrerupă misiunea de asigurare.

Un profesionist contabil trebuie să utilizeze raționamentul personal atunci când aplică acest cadru conceptual.

291.7 Multe circumstanțe diferite sau combinații de circumstanțe pot fi relevante în evaluarea amenințărilor la adresa independenței. Este imposibil să se definească fiecare situație care poate genera amenințări la adresa independenței și să se specifice măsurile de protecție adecvate. Prin urmare, acest Cod stabilește un cadru conceptual care prevede ca firmele și membrii echipelor de asigurare să identifice, să evalueze și să abordeze amenințăările la adresa independenței. Abordarea cadrului conceptual sprijină profesioniștii contabili în practica publică să se conformeze cu cerințele etice din acest Cod. Aceasta ajustează multe variații ale circumstanțelor care generează amenințări la adresa independenței și care pot împiedica un profesionist contabil să conchidă că respectiva situație este permisă dacă ea nu este interzisă, în mod specific.

291.8 Punctele 291.100 și cele care i se succed, descriu modul în care abordarea cadrului conceptual trebuie aplicată. Aceste puncte nu abordează toate

situațiile și relațiile care pot genera sau care generează amenințări la adresa independenței.

- 291.9 În procesul de luare a deciziei de acceptare sau continuare a unei misiuni, sau a deciziei dacă o anumită persoană poate fi membru al echipei de asigurare, o firmă trebuie să identifice și să evalueze amenințările la adresa independenței. Dacă amenințările nu sunt la un nivel acceptabil și decizia se referă la acceptarea unei misiuni sau la includerea unei anumite persoane în echipa de asigurare, firma trebuie să determine dacă sunt disponibile măsuri de protecție pentru a elimina amenințările sau pentru a le reduce la un nivel acceptabil. Dacă deciziile se referă la continuarea unei misiuni, firma trebuie să determine dacă vreuna dintre măsurile de protecție existente va continua să fie eficientă în eliminarea sau reducerea amenințărilor la un nivel acceptabil, sau dacă alte măsuri de protecție vor trebui aplicate sau misiunea ar trebui întreruptă. Oricând o nouă informație cu privire la o amenințare este adusă la cunoștința firmei pe parcursul misiunii, firma trebuie să evalueze importanța amenințării în concordanță cu abordarea cadrului conceptual.
- 291.10 Prin intermediul acestei secțiuni se face referire la importanța amenințărilor la adresa independenței. În evaluarea importanței unei amenințări, trebuie să fie luați în considerare atât factorii calitativi, cât și cei cantitativi.
- 290.11 În majoritatea cazurilor, această secțiune nu prescrie responsabilitatea specifică a indivizilor din cadrul firmelor cu privire la acțiunile referitoare la independență, deoarece responsabilitatea poate varia în funcție de mărimea, structura și organizarea unei firme. Prin Standardele Internaționale de Control al Calității, unei firme i se cere să stabilească politici și proceduri menite să îi confere o asigurare rezonabilă că independența este menținută atunci când este impusă prin standardele de etică relevante.

Misiuni de asigurare

- 291.12 După cum este prezentat în continuare în Cadrul General de Asigurare, într-o misiune de asigurare, profesionistul contabil în practica publică exprimă o concluzie menită să sporească gradul de încredere al utilizatorilor vizați (alții decât părțile responsabile) cu privire la rezultatul evaluării sau măsurării unor criterii ale aspectului specific.
- 291.13 Rezultatul evaluării sau măsurării unui aspect specific este o informație care rezultă din aplicarea criteriilor asupra aspectului specific. Termenul de „aspect specific” este utilizat pentru explicarea rezultatului evaluării sau măsurării unui aspect specific. De exemplu, Cadrul general specifică că o afirmație despre eficiența controlului intern (informație specifică)

rezultă din aplicarea unui cadru pentru evaluarea eficienței controlului intern, precum (criteriile) COSO² și CoCo³, pentru controlul intern, un proces (aspect specific).

- 291.14 Misiunile de asigurare pot fi bazate pe afirmații sau pe raportarea directă. În oricare dintre aceste cazuri ele implică trei părți distincte: un profesionist contabil în practica publică, o parte responsabilă și utilizatorii vizați.
- 291.15 Într-o misiune de asigurare bazată pe afirmații, evaluarea sau măsurarea aspectelor specifice este efectuată de partea responsabilă, iar informația specifică are forma afirmației părții responsabile care este pusă la dispoziția utilizatorilor vizați.
- 291.16 Într-o misiune de asigurare bazată pe raportarea directă, profesionistul contabil în practica publică, fie efectuează evaluarea sau măsurarea directă a aspectului specific, fie obține o declarație din partea părții responsabile, care a efectuat evaluarea sau măsurarea, că aceasta nu este disponibilă utilizatorilor vizați. Informațiile specifice sunt furnizate utilizatorilor vizați în raportul de asigurare.

Misiuni de asigurare bazate pe afirmații

- 291.17 Într-o misiune de asigurare bazată pe afirmații, membrii echipei de asigurare și firma trebuie să își păstreze independența față de clientul de asigurare (partea responsabilă de informațiile specifice și care poate fi responsabilă și de aspectul specific). Astfel de cerințe de independență interzic anumite tipuri de relații între membrii echipei de asigurare și (a) directorii sau alte persoane din conducere, și (b) persoane din cadrul firmei client, care se află într-o poziție care le oferă posibilitatea de a exercita o influență semnificativă asupra informațiilor specifice. De asemenea, trebuie determinat dacă sunt generate amenințări la adresa independenței prin existența unor relații cu persoane din cadrul firmei client, care se află într-o poziție care le oferă posibilitatea de a exercita o influență semnificativă asupra aspectului specific al misiunii. Trebuie efectuată o evaluare a importanței amenințărilor despre care firma are motive să creadă că pot fi generate prin existența relațiilor sau intereselor unei firme din cadrul unei rețele⁴.
- 291.18 În majoritatea misiunilor de asigurare bazate pe afirmații, partea respon-

² ”Îndrumări cu privire la Evaluarea Controlului – Principiile CoCo” Criteriile Comitetului de Control, Institutul Contabililor Autorizați din Canada.

³ A se vedea punctele 290.13 – 290.24 pentru îndrumări cu privire la ceea ce înseamnă ”firmă din cadrul unei rețele”.

⁴ A se vedea punctele 290.13 – 290.24 pentru îndrumări cu privire la ceea ce înseamnă ”firmă din cadrul unei rețele”.

sabilă răspunde atât de informațiile specifice, cât și de aspectul specific. Totuși, în cazul anumitor misiuni, partea responsabilă ar putea să nu răspundă de aspectul specific. De exemplu, atunci când un profesionist contabil în practica publică este angajat pentru a efectua o misiune de asigurare cu privire la un raport întocmit de un consultant de mediu, privind practicile de dezvoltare durabilă ale companiei, raport care urmează a fi distribuit utilizatorilor vizați, consultantul de mediu este partea responsabilă pentru informația specifică dar compania este responsabilă pentru aspectul specific (practicile de dezvoltare durabilă).

- 291.19 În cadrul misiunilor de asigurare bazate pe afirmații în care partea responsabilă răspunde de informațiile specifice, dar nu și de aspectul specific, membrii misiunii de asigurare și firma trebuie să fie independenți față de părțile responsabile de informațiile specifice (clientul de asigurare). În plus, trebuie efectuată o evaluare cu privire la orice amenințări despre care firma are motive să creadă că au fost generate de interese și relații între un membru al echipei de asigurare, firmă, o firmă din cadrul unei rețele și partea responsabilă pentru aspectul specific.

Misiuni de asigurare bazate pe raportare directă

- 291.20 Într-o misiune de asigurare bazată pe raportarea directă, membrii echipei de asigurare și firma trebuie să fie independenți față de clientul de asigurare (partea responsabilă de aspectul specific). De asemenea, trebuie efectuată o evaluare a oricăror amenințări despre care firma are motive să creadă că sunt generate prin existența relațiilor sau intereselor unei firme din cadrul unei rețele.

Rapoarte care conțin restricții cu privire la utilizare și distribuție

- 291.21 În anumite cazuri în care raportul de asigurare include o restricție cu privire la utilizare și distribuție și cu condiția ca cerințele de la acest punct și de la punctul 291.22 să fie îndeplinite, cerințele cu privire la independență din această secțiune pot fi modificate. Modificările aduse cerințelor din secțiunea 291 sunt permise dacă utilizatorii vizați ai raportului (a) au cunoștință despre scopul, informațiile specifice și limitările prevăzute de acest raport și (b) sunt de acord, în mod explicit, cu aplicarea cerințelor modificate cu privire la independență. Cunoașterea scopului, a informațiilor specifice și a limitelor prevăzute de raport se poate realiza de către utilizatorii vizați prin participare, fie directă, fie indirectă, prin intermediul reprezentantului lor care are autoritatea de a acționa pentru utilizatorii vizați, în procesul de stabilire a naturii și ariei de acoperire a

misiunii. O asemenea participare crește capacitatea firmei de a comunica cu utilizatorii vizați despre aspectele referitoare la independență, inclusiv despre circumstanțele care sunt relevante pentru evaluarea amenințărilor la adresa independenței și despre măsurile de protecție aplicabile, necesare pentru a elimina sau reduce amenințările la un nivel acceptabil, și despre obținerea acordului acestora cu privire la cerințele modificate de independență care ar putea fi aplicate pentru eliminarea sau reducerea amenințărilor la un nivel acceptabil și pentru a obține acordul lor cu privire la cerințele modificate de independență care urmează a fi aplicate.

- 291.22 Firma trebuie să comunice (spre exemplu, într-o scrisoare de misiune) utilizatorilor vizați aspectele cu privire la cerințele de independență care urmează să facă parte din prevederile specifice misiunii de asigurare. Atunci când utilizatorii vizați constituie o clasă de utilizatori (de exemplu, creditorii aranjamentelor de credite consortiale) care nu sunt identificabili, în mod specific, după nume la momentul în care sunt stabiliți termenii misiunii, asemenea utilizatori trebuie să fie informați cu privire la cerințele de independență convenite cu reprezentantul lor (de exemplu, prin intermediul reprezentantului care trebuie să pună la dispoziția tuturor utilizatorilor scrisoarea de misiune).
- 291.23 Dacă firma emite, de asemenea, un raport de asigurare care nu prevede o restricție de utilizare și distribuție pentru același client, prevederile punctelor 291.25 -291.27 nu modifică cerința de aplicare a prevederilor menționate la punctele 291.1 – 291.159 acelei misiuni de asigurare. Dacă firma emite, de asemenea, un raport de audit, în măsura în care acesta include sau nu o restricție cu privire la utilizare și distribuție, pentru același client, trebuie aplicate acelei misiuni de audit prevederile din Secțiunea 290.
- 291.24 Modificările cerințelor din Secțiunea 291 care sunt permise în situațiile prevăzute mai sus sunt descrise la punctele 291.25 – 291.27. Conformitatea, în toate celelalte aspecte, este prevăzută de Secțiunea 291.
- 291.25 Atunci când sunt îndeplinite condițiile stabilite la punctele 291.21 și 291.22, prevederile relevante stabilite la punctele 291.104 – 291.134 se aplică tuturor membrilor echipei de asigurare, precum și rudelor și afiniilor lor. În plus, trebuie luat în considerare dacă există amenințări la adresa independenței, generate de interesele și relațiile dintre clientul de asigurare și următorii alți membri ai echipei de asigurare:
 - (a) Cei care furnizează consultanță cu privire la aspecte tehnice sau specifice domeniului de activitate, tranzacțiilor sau evenimentelor; și

(b) Cei care asigură controlul calității misiunii, inclusiv cei care efectuează revizuirea controlului calității misiunii.

Făcând referire la punctele 291.104 – 291.134, trebuie efectuată o evaluare a oricăror amenințări despre care echipa misiunii are motive să creadă că sunt generate de interesele și relațiile dintre clientul de asigurare și alte persoane care fac parte din firmă, cu capacitatea de a influența direct rezultatul misiunii de asigurare, inclusiv cei care fac recomandarea cu privire la compensarea firmei, sau care furnizează supraveghere directă, conducere sau alt tip de verificare a partenerului misiunii de asigurare cu legătură cu efectuarea misiunii de asigurare.

291.26 Chiar dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute la punctele 291.21 – 291.22, dacă firma ar avea un interes financiar, fie direct sau indirect, în clientul de asigurare, amenințarea generată de interesul propriu ar fi atât de mare încât nici o măsură de protecție nu ar putea reduce amenințarea la un nivel acceptabil. În consecință, firma nu trebuie să aibă un asemenea interes financiar. În plus, firma trebuie să se conformeze și altor prevederi aplicabile din cadrul acestei secțiuni, descrise la punctele 291.113 – 291.159.

291.27 De asemenea, trebuie efectuată o evaluare a oricăror amenințări despre care firma are motive să creadă că sunt generate de interesele și relațiile unei firme din cadrul unei rețele.

Părți responsabile multiple

291.28 În anumite misiuni de asigurare, fie că sunt bazate pe afirmații sau raportare directă, ar putea exista mai multe părți responsabile. În determinarea necesității aplicării prevederilor din această secțiune fiecărei părți responsabile, firma ar putea ține cont de faptul că un interes sau o relație între firmă, un membru al echipei de asigurare și o parte responsabilă ar putea genera o amenințare la adresa independenței care este altfel decât în mod evident nesemnificativă în contextul informațiilor specifice. Aceasta va lua în considerare factori precum:

- Pragul de semnificație al informației specifice (sau aspectului specific) de care răspunde partea responsabilă respectivă; și
- Gradul de interes public asociat misiunii.

Dacă firma determină că amenințarea la adresa independenței generată de o astfel de relație cu o anumită parte responsabilă ar fi în mod cert nesemnificativă, poate să nu fie necesară aplicarea tuturor prevederilor acestei secțiuni acelei părți responsabile.

Documentația

291.29 Documentația asigură probe raționamentului aplicat de profesionistul contabil în formularea concluziilor cu privire la conformitatea cu cerințele de independență. Absența documentației nu este un determinant al măsurii în care o firmă a luat în considerare un anumit aspect și nici a măsurii în care aceasta este independentă.

Profesionistul contabil trebuie să documenteze concluziile cu privire la conformitatea cu cerințele de independență și importanța oricăror discuții relevante care sprijină acele concluzii. În consecință:

- (a) Atunci când sunt necesare măsuri de protecție pentru a reduce o amenințare la un nivel acceptabil, profesionistul contabil trebuie să documenteze natura amenințării și a măsurii de protecție în vigoare sau aplicată care reduce amenințarea la un nivel acceptabil; și
- (b) Atunci când o amenințare a necesitat o analiză semnificativă a determinării necesității măsurilor de protecție, iar profesionistul contabil a conchis că acestea nu au fost aplicate pentru că amenințarea se afla deja la un nivel acceptabil, profesionistul contabil trebuie să documenteze natura amenințării și argumentul pentru concluzie.

Durata misiunii

291.30 Independența față de clientul de asigurare este necesară atât pe perioada misiunii, cât și pe perioada acoperită de informațiile specifice. Durata misiunii începe atunci când echipa de asigurare începe să presteze servicii de asigurare. Durata misiunii se încheie odată cu emiterea raportului de asigurare. Dacă misiunea este de natură recurentă, se încheie cel mai târziu cu notificarea, de către oricare dintre părți, a terminării relației profesionale sau a emiterii raportului de asigurare.

291.31 Atunci când o entitate devine un client de asigurare în timpul sau ulterior perioadei acoperite de informațiile specifice pe baza cărora firma va exprima o opinie, firma trebuie să analizeze dacă pot fi generate amenințări asupra independenței de către:

- (a) Relațiile financiare sau de afaceri cu clientul de audit în timpul sau ulterior perioadei acoperite de situațiile financiare, dar înainte de acceptarea misiunii de asigurare; sau
- (b) Serviciile anterioare furnizate clientului de asigurare.

291.32 Dacă s-a prestat un serviciu de non - asigurare clientului de asigurare în timpul sau ulterior perioadei acoperite de informațiile specifice, dar înainte ca echipa de asigurare să înceapă prestarea serviciilor de asigurare, iar serviciul va fi interzis pe durata misiunii de asigurare, trebuie să se

analizeze amenințările la adresa independenței generate de serviciul respectiv, dacă există. Dacă amenințarea nu este la un nivel acceptabil, misiunea de asigurare trebuie acceptată numai dacă sunt aplicate măsuri de protecție pentru eliminarea sau reducerea la un nivel acceptabil a oricăror amenințări. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Neincluderea personalului care a prestat serviciul de non - asigurare ca membri ai echipei de asigurare;
- Implicarea unui profesionist contabil care să revizuiască activitățile de asigurare, după caz; sau
- Angajarea unei alte firme care să revizuiască rezultatele serviciilor de non-asigurare sau implicarea unei alte firme pentru a presta din nou serviciile de non-asigurare, în măsura necesară pentru a-i permite să își asume responsabilitatea pentru acel serviciu.

Totuși, dacă serviciul de non - asigurare nu a fost încheiat și nu se poate încheia sau finaliza înainte de începerea serviciilor profesionale în legătură cu misiunea de asigurare, firma trebuie să accepte doar misiunea de asigurare dacă este convinsă că:

- (a) Serviciul de non - asigurare va fi încheiat într-o perioadă scurtă de timp; sau
- (b) Clientul are pe rol aranjamentele necesare pentru a transfera serviciul de non - asigurare unei alte firme, într-un termen foarte scurt.

Pe perioada prestării serviciului se vor aplica măsuri de protecție, dacă este cazul. În plus, aceste aspecte trebuie discutate cu persoanele însărcinate cu guvernanta.

Alte considerații

- 291.33 Ar putea exista cazuri în care această secțiune să fie încălcată în mod neprevăzut. Dacă apare o astfel de încălcare neprevăzută, în general, este recomandabil să nu se compromită independența asigurată de firmă prin procedurile și politicile control al calității care sunt în vigoare, echivalente celor prevăzute de Standardele Internaționale pentru Controlul Calității pentru menținerea independenței și, odată descoperită, încălcarea să fie corectată prompt și dacă este cazul, să se aplice măsurile de siguranță necesare pentru a elimina sau reduce amenințarea la un nivel acceptabil. Firma trebuie să determine dacă aceste aspecte trebuie discutate cu persoanele însărcinate cu guvernanta.

Punctele 291.34 - 291.99 sunt necompletate intenționat.

Aplicarea abordării cadrului conceptual al independenței

- 291.100 Punctele 291.104 – 291.159 descriu situații și relații specifice care generează sau pot genera amenințări la adresa independenței. Punctele descriu amenințările posibile și tipurile de măsuri de protecție care ar putea fi adecvate pentru eliminarea sau reducerea amenințărilor la un nivel acceptabil și identifică anumite situații în care nici o măsură de protecție nu poate reduce amenințările la un nivel acceptabil. Punctele nu descriu toate situațiile și relațiile care generează sau pot genera amenințări la adresa independenței. Firma și membrii echipei de asigurare trebuie să evalueze implicațiile unor situații asemănătoare, dar diferite, și să determine dacă măsurile necesare de protecție, inclusiv cele specificate la punctele 200.11 – 200.14, pot fi aplicate pentru eliminarea sau reducerea amenințărilor la adresa independenței, la un nivel acceptabil.
- 291.101 Punctele explică modul în care se aplică abordarea cadrului conceptual al misiunilor de asigurare și trebuie citite în paralel cu punctul 291.28 care explică faptul că, în majoritatea misiunilor de asigurare, există o singură parte responsabilă și acea parte responsabilă este clientul. Totuși, în anumite misiuni de asigurare există două sau mai multe părți responsabile. În asemenea situații, trebuie să se realizeze o evaluare a oricăror amenințări despre care firma are motive să creadă că ar putea fi generate prin existența intereselor și legăturilor dintre un membru al echipei de asigurare, firmă, o firmă din cadrul unei rețele și partea responsabilă de aspectul specific. În ce privește rapoartele de asigurare care includ o restricție cu privire la utilizare și distribuție, punctele trebuie citite în corelație cu punctele 291.21 – 291.27.
- 291.102 Interpretarea 01/2005 furnizează îndrumări suplimentare cu privire la aplicarea cerințelor de independență aferente misiunilor de asigurare, cuprinse în această secțiune.
- 291.103 Punctele 291.104 – 291.120 conțin referințe la pragul de semnificație al unui interes financiar, împrumut sau garanție, sau semnificație a unei relații de afaceri. În scopul determinării dacă un asemenea interes este semnificativ pentru o persoană, se pot lua în calcul capitalurile proprii combinate ale persoanei respective și ale rudelor acestuia.

Interese financiare

- 291.104 Deținerea unui interes financiar într-un client de asigurare poate genera o amenințare de interes propriu. Existența și importanța oricărei amenințări generate depinde de:
- (a) rolul persoanei care deține interesul financiar,

- (b) dacă interesul este direct sau indirect, și
- (c) pragul de semnificație al interesului financiar.

- 291.105 Interesele financiare pot fi deținute printr-un intermediar (de exemplu, un fond de investiții colectiv, un patrimoniu sau un trust). Determinarea măsurii în care astfel de interese financiare sunt directe sau indirecte, va depinde de măsura în care proprietarul beneficiar deține controlul asupra fondului de investiții sau are capacitatea de a influența deciziile cu privire la investiția sa. Atunci când există controlul asupra fondului de investiție sau capacitatea de a influența deciziile de investiție, prezentul Cod definește interesul financiar ca fiind un interes financiar direct. În mod contrar, când proprietarul beneficiar nu deține control asupra fondului de investiție și nici capacitatea de a influența deciziile de investiție, prezentul Cod definește interesul financiar ca fiind un interes financiar indirect.
- 291.106 Dacă un membru al echipei de asigurare, o rudă a acestuia sau firma deține un interes financiar direct sau un interes financiar indirect semnificativ în clientul de asigurare, amenințarea generată de interesul propriu ar fi atât de mare, încât nici o măsură de protecție nu ar putea reduce amenințarea la un nivel acceptabil. Prin urmare, nici unul dintre cei ce urmează, nu trebuie să dețină interese financiare directe sau interese financiare indirecte semnificative: un membru al echipei de asigurare; o rudă a acestuia; sau firma.
- 291.107 Dacă un membru al echipei de asigurare are o rudă apropiată despre care membrul echipei de asigurare știe că deține un interes financiar direct sau un interes financiar indirect semnificativ în clientul de asigurare, este generată o amenințare de interes propriu. Importanța amenințării va depinde de factori precum:
- Natura relației dintre membrul echipei de asigurare și ruda apropiată a acestuia; și
 - Pragul de semnificație al interesului financiar deținut de ruda apropiată. Importanța amenințării trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina sau reduce amenințarea la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:
 - Ruda apropiată renunță cât mai curând posibil la toate interesele financiare sau la o parte suficientă a interesului financiar indirect, astfel încât restul interesului să nu mai fie semnificativ;
 - Implicarea unui profesionist contabil care să revizuiască activitatea membrului echipei de asigurare; sau

- Înlăturarea acestei persoane din echipa de asigurare.

291.108 Dacă un membru al echipei de asigurare sau o rudă apropiată a acestuia sau firmă deține un interes financiar direct sau un interes financiar indirect semnificativ într-o entitate care deține un interes de control asupra clientului de asigurare, iar clientul este semnificativ pentru entitate, amenințarea generată de interesul propriu este atât de semnificativă încât nici o măsură de protecție nu ar putea reduce amenințarea la un nivel acceptabil. În consecință, nici unul dintre următorii, nu trebuie să dețină astfel de interese financiare: un membru al echipei de asigurare, o rudă apropiată a acestuia și firma.

291.109 Deținerea unui interes financiar direct sau a unui interes financiar indirect semnificativ de către firmă sau de către un membru al echipei de asigurare sau de către o rudă apropiată a acestuia, într-un client de asigurare, ca administrator al acestuia, generează o amenințare de interes propriu. Un asemenea interes nu trebuie deținut, cu excepția cazului în care:

- (a) Nici administratorul, nici o rudă apropiată a acestuia, nici firma nu sunt beneficiari ai trustului;
- (b) Interesul în clientul de asigurare, deținut de către trust, nu este semnificativ pentru administrator;
- (c) Trustul nu are capacitatea de a exercita o influență semnificativă asupra clientului; și
- (d) Administratorul, o rudă apropiată a acestuia sau firma nu pot influența, în mod semnificativ, deciziile cu privire la investiție care implică un interes financiar în clientul de asigurare.

291.110 Membrii echipei de asigurare trebuie să determine dacă este generată o amenințare de interes propriu prin existența oricărui interes financiar în clientul de asigurare, interes deținut de alte persoane, precum:

- Partenerii și angajații profesioniști ai firmei, alții decât cei la care s-a făcut referire mai sus, sau rudele apropiate ale acestora, și
- Persoanele care au relații personale apropiate cu membrii echipei de asigurare.

Dacă aceste interese generează o amenințare de interes propriu, va depinde de factori precum:

- Structura organizațională, operațională și de raportare a firmei; și
- Natura relației dintre persoana respectivă și membrul echipei de asigurare.

Trebuie evaluată importanța oricărei amenințări și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina sau reduce amenințarea la un

nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Înlăturarea membrului care are relații personale, din cadrul echipei de asigurare;
- Excluderea membrului echipei de asigurare de la orice proces decizional cu privire la misiunea de asigurare; sau
- Implicarea unui profesionist contabil care să revizuiască activitatea membrului echipei de asigurare.

291.111 Dacă o firmă, un membru al echipei de asigurare sau o rudă apropiată a acestuia primește un interes financiar direct sau un interes financiar indirect semnificativ cu privire la clientul de asigurare, de exemplu sub forma unei moșteniri, unui cadou sau ca rezultat al unei fuziuni, iar deținerea unui astfel de interes nu ar fi permisă prin specificațiile acestei secțiuni, atunci:

- (a) Dacă interesul este primit de către firmă, trebuie să se renunțe imediat la interesul financiar sau la o parte suficientă din interesul financiar indirect, astfel încât interesul rămas să nu mai fie semnificativ; sau
- (b) Dacă interesul este primit de către un membru al echipei de asigurare sau de o rudă apropiată a acestuia, trebuie să se renunțe imediat la interesul financiar sau la o parte suficientă din interesul financiar indirect, astfel încât restul interesului să nu mai fie semnificativ.

291.112 Atunci când are loc o încălcare neprevăzută a condițiilor acestei secțiuni cu privire la interesul financiar deținut în legătură cu un client de asigurare, se recomandă să nu se compromită independența, dacă:

- (a) Firma a stabilit proceduri și politici care prevăd notificarea promptă a firmei cu privire la breșele care s-ar putea crea ca rezultat al achizițiilor, moștenirilor sau dobândirii de interese financiare în clientul de asigurare;
- (b) Acțiunile prezentate la punctul 291.111 (a) – (b) sunt abordate ca fiind aplicabile; și
- (c) Firma aplică alte măsuri de protecție, după caz, pentru a reduce orice amenințare rămasă la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:
 - Implicarea unui profesionist contabil care să revizuiască activitatea efectuată de membrul echipei de asigurare; sau
 - Excluderea respectivei persoane de la efectuarea oricărui proces decizional important cu privire la misiunea de asigurare.

Firma trebuie să determine dacă este necesar să discute aceste aspecte cu persoanele însărcinate cu guvernarea.

Împrumuturi și garanții

- 291.113 Un împrumut, sau o garanție pentru un împrumut, acordat(ă) unui membru al echipei de asigurare, unei rude apropiate a acestuia sau unei firme de un client de asigurare care este bancă sau instituție similară ar putea genera o amenințare la adresa independenței. Dacă împrumutul sau garanția nu sunt realizate în termenii unor proceduri, condiții și cerințe normale de împrumut, ar fi generată o amenințare de interes propriu care ar fi atât de semnificativă încât nici o măsură de protecție nu ar putea reduce amenințarea la un nivel acceptabil. Prin urmare, atât membrul echipei de asigurare, ruda sa apropiată, cât și firma nu trebuie să accepte asemenea împrumuturi sau garanții.
- 291.114 Dacă este acordat un împrumut unei firme de către clientul de asigurare care este o bancă sau instituție similară, sub auspiciile unor proceduri, condiții și cerințe normale de împrumut și acordarea acestui împrumut este foarte importantă pentru firmă sau pentru clientul de asigurare, este posibilă aplicarea măsurilor de protecție pentru reducerea riscului determinat de interesul propriu, la un nivel acceptabil. Un exemplu de măsură de protecție în acest caz este implicarea unui profesionist contabil care face parte dintr-o firmă din cadrul rețelei, pentru a revizui activitatea, cu condiția ca acest profesionist contabil să nu aibă nici o legătură nici cu misiunea de asigurare, nici cu împrumutul acordat.
- 291.115 Un împrumut sau o garanție acordat(ă) de un client de asigurare care este o bancă sau o instituție similară, unui membru al echipei de asigurare sau unei rude apropiate a acestuia nu generează o amenințare la adresa independenței cu condiția ca împrumutul să fie făcut pe baza unor proceduri, condiții și cerințe normale de împrumut. Exemplele de astfel de împrumuturi includ ipotecile imobiliare, soldurile bancare debitoare, împrumuturile pentru mașini și soldul cărților de credit.
- 291.116 Dacă firma, un membru al echipei de asigurare sau o rudă apropiată a acestuia acceptă un împrumut sau garanția unui împrumut de la un client de asigurare care nu este bancă și nici instituție similară, amenințarea generată de interesul propriu ar fi atât de semnificativă încât nici o măsură de protecție nu ar fi suficientă pentru a reduce amenințarea la un nivel acceptabil, cu excepția cazului în care împrumutul sau garanția ar avea o valoare nesemnificativă atât pentru firmă, cât și pentru membrul echipei de asigurare sau ruda apropiată a acestuia, dar și pentru client.
- 291.117 În mod similar, dacă firma sau un membru al echipei de asigurare sau o rudă apropiată a acestuia face sau garantează un împrumut unui client de

asigurare, amenințarea generată de interesul propriu ar fi atât de semnificativă încât nicio măsură de protecție nu ar putea reduce amenințarea la un nivel acceptabil, cu excepția cazului în care împrumutul sau garanția ar fi lipsite de semnificație atât pentru firmă, cât și pentru membrul echipei de asigurare sau ruda apropiată a acestuia, dar și pentru client.

- 291.118 Dacă o firmă sau un membru al echipei de asigurare sau o rudă apropiată a acestuia deține depozite sau conturi de brokeraj ale unui client de asigurare, care este o bancă, un broker sau o instituție similară nu ar fi generată o amenințare la adresa independenței, cu condiția ca depozitul sau contul să fie deținut în condiții comerciale normale.

Relații de afaceri

- 291.119 O relație apropiată de afaceri între o firmă, un membru al echipei de asigurare sau o rudă apropiată a acestuia și clientul de asigurare sau conducerea acestuia, apare ca rezultat al unei relații comerciale sau al existenței unor interese financiare comune și poate duce la amenințări generate de interesul propriu și intimidare. Exemplele de astfel de relații includ:

- Deținerea unui interes financiar semnificativ într-o asocierie în participare fie cu un client de asigurare, fie cu un proprietar care deține controlul, un director sau altă persoană care exercită activități superioare de conducere pentru acel client.
- Aranjamente pentru a combina unul sau mai multe servicii sau produse ale firmei cu unul sau mai multe servicii sau produse ale clientului de asigurare și pentru a comercializa pachetul cu referire la ambele părți.
- Aranjamente privind distribuția sau comercializarea în conformitate cu care firma acționează ca distribuitor sau comerciant al produselor sau serviciilor clientului de asigurare, sau clientul acționează ca distribuitor sau comerciant al produselor sau serviciilor firmei.

În asemenea situații amenințarea generată ar fi atât de semnificativă încât nicio măsură de protecție nu ar putea-o reduce la un nivel acceptabil, cu excepția cazului în care interesul financiar este nesemnificativ, iar relația este în mod clar lipsită de importanță pentru firmă și pentru clientul de asigurare sau conducerea acestuia. Prin urmare, nu trebuie să se realizeze astfel de relații, iar dacă există asemenea relații, interesul financiar mutual trebuie redus la un nivel insignifiant sau relația trebuie încheiată, cu excepția cazului în care interesul financiar este nesemnificativ, iar relația este în mod clar lipsită de importanță.

În ce privește existența unei astfel de relații care implică un membru al echipei de asigurare, persoana respectivă trebuie îndepărtată din cadrul

echipei de asigurare, cu excepția cazului în care interesul financiar este nesemnificativ, iar relația este în mod clar lipsită de importanță pentru membru respectiv al echipei de asigurare.

Dacă există o relație de afaceri între o rudă apropiată a unuia dintre membrii echipei de asigurare și clientul de asigurare sau conducerea acestuia, trebuie evaluată importanța oricărei amenințări și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina sau reduce amenințarea la un nivel acceptabil.

291.120 Achiziționarea de bunuri și servicii de la un client de asigurare de către o firmă sau un membru al echipei de asigurare sau o rudă apropiată a acestuia, nu generează, în mod normal, o amenințare la adresa independenței dacă tranzacția respectivă este realizată în termeni obișnuiți din punct de vedere legal și comercial. Totuși, o asemenea tranzacție poate fi de așa manieră și de o valoare atât de considerabilă încât să genereze o amenințare de interes propriu. Importanța oricărei amenințări trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina sau reduce amenințarea la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Eliminarea sau reducerea complexității tranzacției; sau
- Înlăturarea acelei persoane din echipa de asigurare.

Relații familiale și personale

291.121 Relațiile familiale și personale între un membru al echipei de asigurare și un director, o altă persoană din conducere sau anumiți angajați (în funcție de rolul acestora) ai clientului de asigurare, pot duce la amenințări generate de interesul propriu, familiaritate sau intimidare. Existența și importanța oricăror amenințări va depinde de un număr de factori, inclusiv de responsabilitățile profesionistului contabil referitoare la misiunea de asigurare, rolul rudei sau al altei persoane în cadrul clientului de asigurare și de gradul de apropiere al relației.

291.122 Atunci când o rudă apropiată a unui membru al echipei de asigurare este:

- (a) Director sau ocupă altă funcție de conducere în cadrul clientului de asigurare, sau
- (b) Este angajat al clientului de asigurare și se află în poziția de a exercita o influență directă și semnificativă asupra informațiilor specifice misiunii de asigurare,

sau a fost într-o astfel de poziție în orice perioadă acoperită de misiune sau de informațiile specifice, amenințările la adresa independenței pot fi reduse la un nivel acceptabil numai prin îndepărtarea persoanei respecti-

ve din echipa de asigurare. Gradul de apropiere a relației este de asemenea natură încât nicio altă măsură de protecție nu ar putea reduce amenințarea la adresa independenței la un nivel acceptabil. Prin urmare, nici o persoană care are asemenea relații nu trebuie să fie membru al echipei de asigurare.

291.123 Sunt generate amenințări la adresa independenței atunci când o rudă apropiată a unui membru al echipei de asigurare este angajată într-un post de unde poate exercita o influență directă și semnificativă asupra informațiilor specifice misiunii de asigurare. Importanța amenințărilor va depinde de factori precum:

- Poziția pe care o deține ruda apropiată în cadrul companiei client; și
- Rolul profesionistului în echipa de asigurare.

Importanța amenințării trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina sau reduce amenințarea la un nivel acceptabil. Exemplele de măsuri de protecție includ:

- Înlăturarea persoanei din echipa de asigurare; sau
- Structurarea responsabilităților echipei de asigurare astfel încât profesionistul contabil să nu se confrunte cu probleme care intră în responsabilitatea rudei sale apropiate.

291.124 Sunt generate amenințări la adresa independenței atunci când o rudă apropiată a unui membru al echipei de asigurare este:

- Director sau ocupă altă funcție de conducere în cadrul clientului de asigurare; sau
- Este angajat al clientului de asigurare și se află în poziția de a exercita o influență directă și semnificativă asupra informațiilor specifice misiunii de asigurare.

Importanța amenințărilor va depinde de factori precum:

- Natura relației dintre membrul echipei de asigurare și ruda sa apropiată;
- Poziția pe care o deține ruda apropiată; și
- Rolul profesionistului în echipa de asigurare.

Importanța amenințării trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina sau reduce amenințarea la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Înlăturarea persoanei din echipa de asigurare; sau
- Structurarea responsabilităților echipei de asigurare astfel încât profesionistul contabil să nu se confrunte cu probleme care intră în responsabilitatea rudei sale apropiate.

291.125 Sunt generate amenințări la adresa independenței atunci când un membru al echipei de asigurare are o relație apropiată cu o persoană care nu este rudă apropiată a acestuia dar care este director sau ocupă o altă funcție de conducere sau este angajat al clientului de asigurare, aflându-se în poziția de a exercita o influență directă și semnificativă asupra informațiilor specifice misiunii de asigurare. Membrul echipei de asigurare care are o asemenea relație trebuie să consulte procedurile și politicile firmei în acest sens. Importanța amenințării va depinde de factori precum:

- Natura relației dintre membrul echipei de asigurare și persoana respectivă;
- Poziția pe care o deține acea persoană în cadrul companiei client; și
- Rolul profesionistului în echipa de asigurare.

Importanța amenințărilor trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina sau reduce amenințarea la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Înlăturarea profesionistului din echipa de asigurare; sau
- Structurarea responsabilităților echipei de asigurare astfel încât profesionistul contabil să nu se confrunte cu probleme care intră în responsabilitatea persoanei cu care profesionistul contabil are relația apropiată.

291.126 Amenințările de interes propriu, familiaritate sau intimidare pot fi generate în cazul unei relații personale sau de familie între (a) un partener sau angajat al firmei care nu este un membru al echipei de asigurare și (b) un director, o persoană din conducere sau un angajat al clientului de asigurare aflat în poziția de a exercita o influență directă și semnificativă asupra informațiilor specifice misiunii de asigurare. Existența și importanța amenințării va depinde de factori precum:

- Natura relației dintre partenerul sau angajatul firmei și directorul sau altă persoană din cadrul conducerii clientului de asigurare;
- Gradul interacțiunii dintre partenerul sau angajatul firmei cu echipa de asigurare;
- Poziția pe care o deține partenerul sau angajatul în cadrul firmei; și
- Rolul acelei persoane în cadrul companiei client.

Importanța amenințării trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina sau reduce amenințarea la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Structurarea responsabilităților partenerului sau angajatului pentru a reduce orice eventuală influență asupra misiunii de asigurare; sau
- Implicarea unui profesionist contabil care să revizuiască activitatea de asigurare relevantă efectuată.

291.127 O încălcare neprevăzută a acestei secțiuni, care se referă la relațiile familiale și personale, se consideră că nu ar afecta independența dacă:

- (a) Firma a stabilit politici și proceduri care solicită raportarea promptă către firmă a oricăror încălcări ce rezultă din schimbări în statutul de angajare al membrilor apropiați de familie sau al afinilor lor sau alte relații personale care generează amenințări la adresa independenței;
- (b) Încălcarea neprevăzută are legătură cu o rudă apropiată a unui membru din cadrul echipei de asigurare care este numit în funcția de director sau altă funcție de conducere din cadrul firmei client de asigurare sau se află în poziția de a exercita o influență semnificativă asupra informațiilor specifice misiunii de asigurare, iar profesionistul respectiv este îndepărtat din cadrul echipei de asigurare; și
- (c) Firma aplică alte măsuri de protecție, atunci când este necesar, pentru a reduce orice amenințări rămase la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:
 - Implicarea unui profesionist contabil pentru a revizui munca efectuată de către membrul echipei de asigurare; sau
 - Excluderea respectivului profesionist din orice proces decizional important cu privire la misiunea de asigurare.

Firma trebuie să ia în considerare discutarea acestor aspecte cu persoanele însărcinate cu guvernanta.

Angajarea la clienții de asigurare

291.128 Amenințări de familiaritate și intimidare pot fi generate dacă un director, o persoană din conducere sau un angajat al clientului de asigurare aflat în poziția de a exercita o influență directă și semnificativă asupra informațiilor specifice misiunii de asigurare a fost un membru al echipei de asigurare sau partener al firmei.

291.129 Dacă un fost membru al echipei de asigurare sau un fost partener al firmei s-a alăturat clientului de asigurare ocupând un asemenea post, existența și importanța amenințărilor generate de familiaritate sau intimidare va depinde de factori precum:

- Poziția pe care persoana a ocupat-o la clientul de asigurare;
- Orice implicare viitoare a acelei persoane în cadrul echipei de asigurare;
- Perioada de timp care a trecut de când persoana a fost membru al echipei de asigurare sau partener al firmei; și
- Poziția anterioară a acelei persoane în cadrul echipei de asigurare sau al firmei, de exemplu, dacă persoana respectivă a fost responsabilă cu

menținerea contactului periodic cu conducerea clientului sau cu persoanele însărcinate cu guvernanta.

În orice caz, persoana respectivă trebuie să înceteze să participe la afacerile sau activitățile profesionale ale firmei.

Importanța oricăror amenințări trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina sau reduce amenințările la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Realizarea unor aranjamente astfel încât persoana respectivă să nu aibă dreptul la nici un beneficiu sau onorarii din partea firmei, decât acelea în concordanță cu aranjamentele fixe prestabilite.
- Realizarea unor aranjamente astfel încât orice sumă datorată persoanei respective să nu fie semnificativă pentru firmă;
- Modificarea planului pentru misiunea de asigurare;
- Desemnarea unor persoane în echipa de asigurare, care să dețină suficiente informații în ce privește persoana care s-a alăturat clientului de asigurare;
- Implicarea unui profesionist contabil pentru a revizui munca efectuată de fostul membru al echipei de audit.

291.130 Dacă un fost partener al firmei s-a alăturat anterior unei entități, ocupând o asemenea poziție, iar ulterior respectiva entitate a devenit client de asigurare pentru firmă, importanța oricăror amenințări la adresa independenței trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina sau reduce amenințările la un nivel acceptabil.

291.131 O amenințare de interes propriu este generată atunci când un membru al echipei de asigurare participă la misiunea de asigurare știind că se va alătura sau există posibilitatea să se alătore firmei client la un anumit moment dat, în viitor. Procedurile și politicile firmei trebuie să impună necesitatea ca membrii echipei de asigurare să notifice imediat firma cu privire la momentul demarării negocierilor în vederea angajării la un client. La momentul primirii unor asemenea notificări, trebuie să se evalueze importanța amenințării și să se aplice măsurile de protecție necesare pentru eliminarea sau reducerea amenințării la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Înlăturarea persoane respective din echipa de asigurare; sau
- Revizuirea oricăror raționamente semnificative făcute de acea persoană pe perioada cât a făcut parte din echipa de asigurare.

Servicii recente furnizate clienților de asigurare

291.132 Amenințări de interes propriu, de auto-revizuire sau familiaritate pot fi

generate dacă un membru al echipei de asigurare a fost recent angajat al unui client de asigurare, ocupând funcția de director sau o altă funcție de conducere sau a fost angajat al clientului de asigurare. Acesta ar fi cazul când, de exemplu, un membru al echipei de asigurare trebuie să evalueze elemente ale informațiilor specifice pe care acest membru al echipei de asigurare le-a pregătit când era angajat la firma client.

291.133 Dacă, pe perioada acoperită de raportul de asigurare, un membru al echipei de asigurare a fost angajat ca director sau în altă funcție de conducere a clientului de asigurare, sau a fost angajat într-un post care îi oferea posibilitatea de a exercita influență semnificativă asupra informațiilor specifice misiunii de asigurare, amenințarea generată ar fi atât de semnificativă încât, nicio măsură de protecție nu ar putea-o reduce la un nivel acceptabil. În consecință, asemenea persoane nu trebuie să fie desemnate în echipa de asigurare.

291.134 Amenințări de interes propriu, auto-revizuire sau familatitate pot fi generate dacă, înaintea perioadei acoperite de raportul de asigurare, un membru al echipei de asigurare a fost angajat ca director sau în altă funcție de conducere a clientului, sau a fost angajat într-un post care îi oferea posibilitatea de a exercita o influență semnificativă asupra informațiilor specifice misiunii de asigurare. De exemplu, asemenea amenințări ar fi create dacă o decizie luată sau o activitate prestată de persoana respectivă în perioada precedentă, cât timp era angajat al clientului, este pe cale de a fi evaluată în perioada curentă, ca parte a misiunii curente de asigurare. Existența și importanța oricărui tip de amenințare va depinde de factori ca:

- Poziția pe care a ocupat-o acea persoană în cadrul firmei client;
- Perioada de timp de când acea persoană a părăsit firma client; și
- Rolul profesionistului în cadrul echipei de asigurare.

Importanța oricărei amenințări trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a o reduce la un nivel acceptabil. Un exemplu de asemenea măsură de protecție este efectuarea unei revizuii a activității prestate de acea persoană ca membru al echipei de asigurare.

Deținerea unei funcții de conducere sau de director în cadrul clientului de asigurare

291.135 Dacă un partener sau un angajat al firmei este director sau ocupă altă funcție de conducere în cadrul unui client de asigurare, amenințări de auto - revizuire și de interes propriu sunt generate și ele ar putea fi atât de semnificative încât nicio măsură de protecție nu le-ar putea reduce la

un nivel acceptabil. În consecință, nici un partener sau angajat nu trebuie să ocupe funcția de director sau altă funcție de conducere în cadrul clientului de asigurare.

- 291.136 Postul de Secretar al Companiei comportă diferite implicații în diferitele jurisdicții. Atribuțiile pot varia de la cele administrative, precum coordonarea personalului și menținerea registrelor și înregistrărilor companiei, până la atribuții extrem de diverse, precum cele de asigurare a conformității companiei cu reglementările în vigoare sau furnizarea de consultanță asupra unor aspecte de guvernare corporativă. În general, această funcție este privită ca fiind într-o legătură foarte strânsă cu entitatea.
- 291.137 Dacă un partener sau angajat al firmei este Secretar al Companiei pentru un client de asigurare, amenințări de auto-revizuire și de reprezentare sunt generate care, în general, sunt atât de semnificative încât nici o măsură de protecție nu le-ar putea reduce la un nivel acceptabil. În pofida punctului 291.135, când această practică este permisă specific, prin legislația locală, practici sau reglementări profesionale, iar conducerea ia toate deciziile relevante, îndatoririle și activitățile sunt limitate la cele de rutină și la cele administrative, precum pregătirea minutelor și a rapoartelor statutare. În acele circumstanțe, importanța oricăror amenințări trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare, pentru a elimina sau reduce amenințările la un nivel acceptabil.
- 291.138 Efectuarea de servicii administrative de rutină, pentru susținerea funcției de secretariat a unei companii sau furnizarea de consultanță în legătura cu aspecte referitoare la serviciile administrative de secretariat ale companiei nu crează în general, amenințări la adresa independenței, atât timp cât conducerea clientului ia toate deciziile relevante.

Asocierea îndelungată a personalului de conducere cu clienții de asigurare

- 291.139 Amenințări de interes propriu și familiaritate sunt generate prin utilizarea aceluiași personal superior într-o misiune de asigurare pe o perioadă lungă de timp. Importanța amenințărilor va depinde de factori precum:
- Perioada de timp în care persoana a fost membră a echipei de asigurare;
 - Rolul persoanei în echipa de asigurare;
 - Structura firmei;
 - Natura activității de asigurare;
 - Măsura în care echipa de conducere a clientului a suferit modificări; și

- Măsura în care natura și complexitatea informațiilor specifice au suferit modificări.

Importanța amenințărilor trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina sau reduce amenințările la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Rotația personalului superior al echipei de asigurare;
- Implicarea unui profesionist contabil care nu a fost un membru al echipei de asigurare, pentru a revizui munca efectuată de către personalul superior; sau
- Revizuiți interne și externe, independente și periodice ale calității misiunii.

Furnizarea de servicii de non-asigurare clienților de asigurare

290.140 În mod tradițional, firmele au furnizat clienților de asigurare o gamă de servicii de non-asigurare care sunt consecvente cu abilitățile și experiența lor. Furnizarea de servicii de non-asigurare poate genera amenințări la adresa independenței firmei sau membrilor echipei de asigurare. Amenințările generate cel mai adesea sunt cele de auto-revizuire, interes propriu și reprezentare.

291.141 Atunci când nu sunt incluse în această secțiune îndrumări specifice cu privire la un anumit serviciu de non-asigurare, trebuie aplicată abordarea cadrului conceptual în evaluarea circumstanțelor specifice.

291.142 Înainte ca firma să accepte o misiune pentru a furniza un serviciu de non-asigurare unui client de asigurare, trebuie determinat dacă prestarea unui astfel de serviciu ar genera o amenințare la adresa independenței. În evaluarea importanței oricărei amenințări generate de furnizarea unui anumit serviciu de non-asigurare, trebuie luată în considerare orice amenințare despre care echipa de asigurare are motive să creadă că este generată și prin furnizarea altor servicii conexe de non-asigurare. Dacă este generată o amenințare care nu poate fi redusă la un nivel acceptabil prin aplicarea măsurilor de protecție, acel serviciu de non-asigurare nu trebuie să fie furnizat.

Responsabilitățile conducerii

291.143 Conducerea unei entități întreprinde multe activități în procesul de conducere al entității în interesul părților interesate ale entității. Este imposibil să specificăm fiecare activitate care face parte din responsabilitatea conducerii. Totuși, responsabilitățile conducerii implică îndrumarea și coordonarea unei entități, inclusiv luarea deciziilor importante cu privire

la achiziții, angajări și controlul resurselor umane, financiare, fizice și necorporale.

291.144 Dacă o activitate intră în responsabilitatea conducerii depinde de circumstanțe și necesită exercitarea raționamentului profesional. Exemplele de activități care ar fi considerate în mod general, a fi incluse în responsabilitatea conducerii includ:

- Stabilirea politicilor și direcțiilor strategice;
- Coordonarea angajaților entității și asumarea responsabilității pentru acțiunile întreprinse de aceștia;
- Autorizarea tranzacțiilor;
- Decizia cu privire la recomandările firmei sau ale unor terțe părți, care vor fi implementate;
- Asumarea responsabilității pentru elaborarea, implementarea și menținerea controlului intern.

291.145 Activitățile care includ aspecte de rutină și administrative sau care implică probleme ne semnificative, sunt considerate în general a nu intra în responsabilitatea conducerii. De exemplu, executarea unei tranzacții ne semnificative care a fost autorizată de către conducere sau monitorizarea datelor pentru completarea rapoartelor statutare și consultarea unui client cu privire la acele date, toate acestea nu intră, în general în responsabilitatea conducerii. Mai mult, furnizarea de consultanță și recomandări pentru a asista conducerea în vederea diminuării responsabilităților sale nu reprezintă asumarea responsabilităților conducerii.

291.146 Asumarea unei responsabilități a conducerii de către clientul de asigurare poate genera amenințări la adresa independenței. Dacă o firmă și-ar asuma o responsabilitate a conducerii, ca parte a serviciului de asigurare, amenințările generate ar fi atât de semnificative încât nici o măsură de protecție nu ar putea reduce amenințările la un nivel acceptabil. În consecință, atunci când furnizează servicii de non-asigurare, o firmă nu trebuie să își asume responsabilitățile care revin conducerii, ca partea a serviciului respectiv de non-asigurare. Dacă o firmă își asumă o responsabilitate a conducerii, ca parte a serviciului de non-asigurare pe care îl furnizează, trebuie să se asigure că responsabilitatea nu are legătură cu aspectele și informațiile specifice misiunii de asigurare furnizate de către firmă.

291.147 Pentru a evita riscul asumării unei responsabilități a conducerii atunci când se furnizează servicii de non-asigurare unui client, firma trebuie să fie convinsă că un membru al conducerii este responsabil cu raționamentele și deciziile semnificative care intră în responsabilitatea conducerii, eva-

luarea serviciului și acceptarea responsabilității pentru acțiunile ce vor fi efectuate conform rezultatelor serviciilor. Acest lucru reduce riscul de efectuare neprevăzută a oricăror raționamente și decizii semnificative, în numele conducerii. Riscul este redus și mai mult dacă firma îi oferă clientului oportunitatea de a face raționamente și de a lua decizii bazate pe analize obiective și transparente, precum și pe prezentarea faptelor.

Alte considerații

- 291.148 Amenințări la adresa independenței pot fi generate atunci când o firmă furnizează un serviciu de non-asigurare referitor la informațiile specifice misiunii de asigurare. În asemenea cazuri trebuie făcută o evaluare a gradului de semnificație al implicării firmei în ce privește informațiile specifice misiunii și, de asemenea, trebuie făcută o evaluare pentru a afla dacă eventualele amenințări de auto-revizuire, care nu se află la un nivel acceptabil, pot fi reduse la un nivel acceptabil prin aplicarea măsurilor de protecție.
- 291.149 O amenințare de auto-revizuire poate fi generată dacă firma este implicată în întocmirea informațiilor specifice care sunt ulterior utilizate în misiunea de asigurare. De exemplu, o amenințare de auto-revizuire ar fi generată dacă firma ar elabora și întocmi informațiile financiare prospective, iar ulterior ar furniza asigurarea acestor informații. Prin urmare, firma trebuie să evalueze importanța oricărei amenințări de auto-revizuire create prin furnizarea unor astfel de servicii și trebuie să aplice măsurile de protecție necesare pentru a elimina sau reduce amenințarea la un nivel acceptabil.
- 291.150 Atunci când o firmă efectuează o evaluare ca parte a informațiilor specifice unei misiuni de asigurare, firma trebuie să evalueze importanța oricărei amenințări de auto-revizuire și trebuie să aplice măsurile de protecție necesare pentru a elimina sau reduce amenințarea la un nivel acceptabil.

Onorarii

Onorarii – valoare relativă

- 291.151 Atunci când onorariile totale primite de la un client de asigurare reprezintă o parte semnificativă din onorariile totale ale firmei, dependența de acel client sau grup de clienți și preocuparea privind posibilitatea pierderii clientului pot constitui o amenințare de interes propriu sau intimidare. Importanța amenințării va depinde de factori precum:
- Structura operațională a firmei;
 - Dacă firma este bine stabilită pe piață sau nou creată; și

- Semnificația cantitativă și/sau calitativă a clientului pentru firmă. Importanța amenințării trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina sau reduce amenințarea la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:
- Reducerea dependenței față de client;
- Revizuirii externe ale controlului calității; sau
- Consultarea unei terțe părți, precum un organism profesional de reglementare sau un profesionist contabil, cu privire la raționamentele-cheie ale asigurării.

291.152 O amenințare de interes propriu sau intimidare este creată atunci când onorariile primite de la client reprezintă o mare parte din veniturile unui partener individual al clientului. Importanța amenințării trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina sau reduce amenințarea la un nivel acceptabil. Un exemplu de astfel de măsură de protecție este implicarea unui profesionist contabil care să revizuiască activitatea depusă sau să ofere consultanță, după cum este necesar.

Onorarii - restanțe

291.153 O amenințare de interes propriu poate fi generată dacă onorariile datorate de un client rămân restante pentru o perioadă lungă de timp, în special dacă un procent important al acestora nu este plătit înainte de emiterea raportului de asigurare pentru anul următor. În general, plata unor astfel de onorarii trebuie să fie solicitată înainte de emiterea raportului. Dacă rămân neplătite onorarii după emiterea raportului, existența și importanța oricărei amenințări trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a reduce sau elimina amenințarea la un nivel acceptabil. Un exemplu de asemenea măsură de protecție este implicarea unui profesionist contabil care nu a luat parte la misiunea de asigurare, pentru a acorda consultanță sau pentru a revizui activitatea efectuată. Firma trebuie să ia în considerare măsura în care onorariile care au depășit termenul ar putea fi privite ca fiind echivalentul unui împrumut către client și dacă, din cauza valorii onorariilor care au depășit termenul, este cazul ca firma să fie re-desemnată sau să continue misiunea.

Onorarii contingente

291.154 Onorariile contingente sunt calculate potrivit unei baze de calcul prestabilite care are legătură cu rezultatul unei tranzacții sau cu rezultatul serviciilor efectuate de firmă. În scopul prezentării acestei secțiuni, un onorariu nu va fi privit ca fiind contingent decât dacă a fost stabilit astfel de către un tribunal sau o altă autoritate publică.

- 291.155 Un onorariu contingent încasat direct sau indirect, de exemplu printr-un intermediar, de către o firmă pentru o misiune de asigurare poate genera o amenințare de interes propriu care este atât de semnificativă încât nu poate fi redusă la un nivel acceptabil prin nicio măsură de protecție. În consecință, o entitate nu trebuie să încheie nici un astfel de acord privind onorariile pentru o misiune de asigurare.
- 291.156 Un onorariu contingent încasat direct sau indirect, de exemplu printr-un intermediar, de către o entitate pentru un serviciu de non-asigurare furnizat unui client de asigurare poate constitui, de asemenea, o amenințare de interes propriu. Dacă rezultatul serviciului de non - asigurare și prin urmare, suma onorariului, depind de raționamentul actual sau viitor legat de un aspect care este semnificativ pentru informațiile specifice ale misiunii de asigurare, nicio măsură de protecție nu poate reduce amenințarea la un nivel acceptabil. Prin urmare, asemenea aranjamente nu trebuie acceptate.
- 291.157 Pentru alte aranjamente cu privire la onorariile contingente încasate de către o firmă pentru un serviciu de non-asigurare prestat unui client, existența și importanța oricăror amenințări va depinde de factori ca:
- Varietatea sumelor eventualelor onorarii;
 - Măsura în care o autoritate adecvată determină rezultatul acestui aspect în funcție de care va fi determinat onorariul contingent;
 - Natura serviciului; și
 - Impactul evenimentului sau al tranzacției asupra misiunii de asigurare.
- Importanța oricăror amenințări trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina sau reduce amenințările la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:
- Implicarea unui profesionist contabil care să revizuiască activitatea depusă sau să ofere consultanță, după caz; sau
 - Utilizarea profesioniștilor care nu sunt membri ai echipei de asigurare pentru a efectua serviciul de non - asigurare.

Cadouri și ospitalitate

- 291.158 Acceptarea de cadouri sau ospitalitate din partea unui client de asigurare poate genera amenințări de interes propriu și familiaritate. Atunci când o entitate sau un membru al echipei de asigurare acceptă daruri sau ospitalitate, cu excepția cazului în care valoarea acestora este în mod evident nesemnificativă, amenințările generate ar fi atât de semnificative încât nu ar putea fi reduse la un nivel acceptabil prin aplicarea nici unei măsuri de protecție. În consecință, o firmă sau un membru al echipei de asigurare nu trebuie să accepte astfel de cadouri sau ospitalitate.

Litigii actuale sau potențiale

291.159 Atunci când au loc sau sunt șanse să aibă loc litigii între firmă sau un membru al echipei de asigurare și clientul de asigurare, poate apărea o amenințare de interes propriu sau intimidare. Relația dintre conducerea clientului și membrii echipei de asigurare trebuie să fie caracterizată de sinceritate completă și transparență totală privind toate aspectele operațiunilor de afaceri ale unui client. În cazul în care firma și conducerea clientului ocupă poziții adverse în cadrul litigiului sau în cadrul unui potențial litigiu, afectând intenția conducerii de a face prezentări complete, sunt generate amenințări de interes propriu și de intimidare. Importanța amenințării generate va depinde de factori precum:

- Pragul de semnificație al litigiului; și
- Măsura în care litigiul are legătură cu o misiune de asigurare anterioară. Importanța amenințărilor trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina sau reduce amenințările la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:
 - Dacă litigiul implică unul dintre membrii echipei de asigurare, înlăturarea acelui membru din echipa de asigurare; și
 - Implicarea unui profesionist care să revizuiască activitatea efectuată. Dacă astfel de măsuri de protecție nu reduc amenințările la un nivel acceptabil, singura soluție adecvată este retragerea din misiunea de asigurare sau refuzarea acesteia.

Interpretarea 2005 -01(revizuită în iulie 2009 pentru conformitatea cu modificările care decurg din proiectul IESBA de îmbunătățire a Codului)

Aplicarea Secțiunii 291 Misiunilor de Asigurare care Nu sunt Misiuni de Audit ale Situațiilor Financiare

Această interpretare oferă îndrumări pentru aplicarea cerințelor de independență, cuprinse în Secțiunea 291, misiunilor de asigurare care nu sunt misiuni de audit ale situațiilor financiare.

Această interpretare se concentrează asupra aspectelor cu privire la aplicare, specifice misiunilor de asigurare care nu sunt misiuni de audit ale situațiilor financiare. Există alte aspecte notate în Secțiunea 291 care sunt relevante pentru cerințele de independență pentru toate misiunile de asigurare. De exemplu, punctul 291.3 stipulează că va fi efectuată o evaluare a oricăror amenințări despre care firma are motive să creadă că sunt generate de către interesele și legăturile unei firme din cadrul unei rețele. De asemenea, se specifică că, atunci când echipa de asigurare are

motive să creadă că o entitate afiliată a unui asemenea client de asigurare este relevantă pentru evaluarea gradului de independență față de client, echipa de asigurare trebuie să includă entitatea afiliată în procesul de evaluare a amenințărilor la adresa independenței și atunci când este necesar, trebuie să aplice măsuri de protecție. Aceste aspecte nu sunt abordate în mod special în cadrul acestei interpretări.

După cum s-a explicat în Cadrul General Internațional pentru Misiunile de Asigurare, emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Contabilitate, în cadrul unei misiuni de asigurare, profesionistul contabil în practica publică exprimă o opinie menită să crească gradul de încredere al utilizatorilor vizati, alții decât părțile responsabile, cu privire la rezultatele evaluării sau cuantificării unui aspect specific în funcție de un anumit criteriu.

Misiuni de asigurare bazate pe afirmații

În cadrul unei misiuni de asigurare bazate pe afirmații, evaluarea sau cuantificarea aspectelor specifice este efectuată de partea responsabilă, iar informația specifică este sub forma unei afirmații făcute de partea responsabilă și pusă la dispoziția utilizatorilor vizati.

În cadrul unei misiuni de asigurare bazate pe afirmații, este solicitată independența părții responsabile, care este răspunzătoare pentru informațiile specifice și poate fi responsabilă și pentru aspectele specifice.

În cadrul acelor misiuni de asigurare bazate pe afirmații, în care partea responsabilă este răspunzătoare pentru informațiile specifice dar nu și pentru aspectele specifice, independența este solicitată părții responsabile. În plus, trebuie efectuată o evaluare a oricăror amenințări despre care firma are motive să creadă că sunt generate de interesele și relațiile existente între un membru al echipei de asigurare, firma, o firmă din cadrul rețelei și partea responsabilă pentru aspectele specifice.

Misiuni de asigurare bazate pe raportarea directă

În cadrul unei misiuni de asigurare bazate pe raportarea directă, profesionistul contabil în practica publică fie efectuează direct evaluarea sau cuantificarea aspectelor specifice, fie obține declarația de la partea responsabilă care a efectuat evaluarea sau cuantificarea care nu este disponibilă utilizatorilor vizati. Informația specifică este furnizată utilizatorilor vizati în raportul de asigurare.

În cadrul unei misiuni de asigurare bazate pe raportarea directă, independența este solicitată părții responsabile, care este răspunzătoare pentru aspectul specific.

Părți responsabile multiple

Atât în cadrul unei misiuni de asigurare bazate pe afirmații, cât și în cadrul unei misiuni de asigurare bazate pe raportarea directă, pot exista mai multe părți responsabile. De exemplu, i se poate cere unui profesionist contabil în practica publi-

că să ofere asigurare privind statisticile lunare de tiraj ale mai multor ziare cu proprietari independenți. Misiunea poate fi o misiune de asigurare bazată pe afirmații în cadrul căreia fiecare ziar își evaluează tirajul iar statisticile sunt prezentate într-o afirmație care este pusă la dispoziția utilizatorilor vizați. Pe de altă parte, misiunea ar putea fi o misiune de asigurare bazată pe raportare directă în care nu există nicio afirmație și se poate să existe sau nu o declarație scrisă din partea ziarelor.

În asemenea misiuni, atunci când se stabilește dacă este necesar să se aplice prevederile din Secțiunea 291 fiecărei părți responsabile, firma poate lua în considerare dacă un interes sau o relație între firmă, un membru al echipei de asigurare și o anume parte responsabilă, ar genera o amenințare la adresa independenței care nu este în mod evident nesemnificativă în contextul informației specifice. Această determinare va lua în considerare:

- (a) Pragul de semnificație al informațiilor specifice (sau al aspectului specific) pentru care este răspunzătoare partea responsabilă anume; și
- (b) Gradul de interes public care este asociat misiunii.

Dacă firma determină că amenințarea la adresa independenței, generată de orice asemenea relații cu o parte responsabilă, ar fi nesemnificativă și inconsecventă, s-ar putea să nu fie necesară aplicarea tuturor prevederilor acestei secțiuni părții responsabile respective.

Exemplu

Următorul exemplu a fost elaborat pentru a demonstra aplicarea Secțiunii 291. Se preupune că un client nu este și client de audit al situațiilor financiare al firmei sau al firmei din cadrul unei rețele.

O firmă este angajată pentru furnizarea asigurării cu privire la rezervele totale certe de petrol deținute de 10 companii independente. Fiecare companie a făcut investigații geografice și tehnice pentru a-și determina cantitatea rezervelor (aspectele specifice). Sunt stabilite criteriile pentru a determina momentul în care o rezervă poate fi considerată ca fiind certă, moment pe care profesionistul contabil în practica publică îl determină a fi un criteriu adecvat pentru misiune.

Rezervele certe pentru fiecare companie la 31 decembrie 20X0 au fost următoarele:

	Rezerve certe de petrol – mii de barili
Compania 1	5.200
Compania 2	725
Compania 3	3.260
Compania 4	15.000

Compania 5	6.700
Compania 6	39.126
Compania 7	345
Compania 8	175
Compania 9	24.135
Compania 10	9.635
Total	104.301

Misiunea ar putea fi structurată în mai multe feluri:

Misiune bazată pe afirmații

- A1 Fiecare companie își evaluează rezervele și furnizează o afirmație firmei și utilizatorilor vizati.
- A2 O entitate, alta decât companiile, evaluează rezervele și furnizează o afirmație firmei și utilizatorilor vizati.

Misiune bazată pe raportare directă

- D1 Fiecare companie evaluează rezervele și îi furnizează firmei o declarație scrisă prin care evaluează rezervele sale pe baza unor criterii stabilite pentru evaluarea rezervelor certe. Declarația nu este pusă la dispoziția utilizatorilor vizati.
- D2 Firma evaluează direct rezervele unora dintre companii.

Aplicarea abordării

- A1 Fiecare companie își evaluează rezervele și furnizează o afirmație către firmă și utilizatorii vizati.

Există mai multe părți responsabile în această misiune (companiile 1-10). Atunci când se determină dacă este necesară aplicarea prevederilor privind independența tuturor companiilor, firma ar putea să țină cont de faptul că un interes sau o relație cu o anumită companie ar putea crea o amenințare la adresa independenței care este altfel decât în mod evident nesemnificativă. Aceasta va ține cont de factori precum:

- Pragul de semnificație al rezervelor certe ale companiei în relație cu rezervele totale asupra cărora trebuie să se facă raportarea; și
- Gradul de interes public asociat cu misiunea (punctul 291.28).

De exemplu, Compania 8 contabilizează 0,17% din rezervele totale, prin urmare o relație sau un interes de afaceri cu Compania 8 ar duce la o amenințare mai mică decât o relație similară cu Compania 6, care contabilizează aproximativ 37,5% din rezerve.

După ce a determinat acele companii la care se aplică cerințele privind indepen-

dența, echipa de asigurare și firma trebuie să fie independente față de acele părți responsabile, care ar putea fi considerate ca reprezentând clientul de asigurare (punctul 291.28).

A2 O entitate, alta decât companiile, evaluează rezervele și furnizează o afirmație către firmă și către utilizatorii vizați.

Firma trebuie să fie independentă față de entitatea care evaluează rezervele și oferă o afirmație firmei și utilizatorilor vizați (punctul 291.19). Acea entitate nu este responsabilă pentru aspectul în cauză și astfel ar trebui acordată mai multă atenție oricăror amenințări despre care firma are motive să creadă că sunt generate de interese/ relații cu partea responsabilă de informațiile specifice (punctul 291.319). Există mai multe părți responsabile pentru informațiile specifice din cadrul acestei misiuni (companiile 1-10). După cum s-a discutat în exemplul A1 de mai sus, s-ar putea ca firma să țină cont de faptul că un interes sau o relație cu o anumită companie ar crea o amenințare la adresa independenței care este altfel decât nesemnificativă.

D1 Fiecare companie îi furnizează firmei o declarație prin care își evaluează rezervele pe baza criteriilor stabilite pentru evaluarea rezervelor certe. Declarația nu este pusă la dispoziția utilizatorilor vizați.

Există mai multe părți responsabile în această misiune (companiile de la 1-10). Atunci când se determină dacă este necesară aplicarea prevederilor de independență tuturor companiilor, firma poate ține cont de faptul că un interes sau o relație cu o anumită companie ar crea o amenințare la adresa independenței care este altfel decât în mod evident nesemnificativă. Aceasta va ține cont de factori cum ar fi:

- Pragul de semnificație al rezervelor certe ale companiei în relație cu rezervele totale asupra cărora trebuie să se facă raportarea; și
- Gradul de interes public asociat cu misiunea (punctul 291.28)

De exemplu, Compania 8 contabilizează 0,17% din rezerve, prin urmare o relație sau un interes de afaceri cu Compania 8 ar duce la o amenințare mai mică decât o relație similară cu Compania 6, care contabilizează aproximativ 37,5% din rezerve.

După ce a determinat acele companii la care se aplică cerințele privind independența, echipa de asigurare și firma trebuie să fie independente față de acele părți responsabile, care ar putea fi considerate ca reprezentând clientul de asigurare (punctul 291.28).

D2 Firma evaluează direct rezervele unora dintre companii

Modul de aplicare este același ca în exemplul D1.

PARTEA C: PROFESIONIȘTII CONTABILI ANGAJAȚI

	Pagina
Secțiunea 300 Introducere	972
Secțiunea 310 Conflicte potențiale	976
Secțiunea 320 Întocmirea și raportarea informațiilor	978
Secțiunea 330 Deținerea de expertiză suficientă	980
Secțiunea 340 Interese financiare.....	981
Secțiunea 350 Stimulente.....	983

SECȚIUNEA 300

Introducere

- 300.1 Această Parte a Codului ilustrează modul în care se aplică Cadrul Conceptul din Partea A profesioniștilor contabili angajați, în anumite situații. Această Parte nu descrie toate circumstanțele și relațiile care pot fi întâlnite de un profesionist contabil angajat, care generează sau pot genera amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale. Prin urmare, profesionistul contabil angajat este încurajat să fie vigilent la astfel de circumstanțe și relații.
- 300.2 Investitorii, creditorii, angajatorii și alte sectoare ale comunității de afaceri, precum și administrațiile și publicul larg se pot baza pe activitatea profesioniștilor contabili angajați. Profesioniștii contabili angajați pot fi responsabili individual sau în comun de întocmirea și raportarea informațiilor financiare și de altă natură pe care se pot baza atât organizațiile angajatoare, cât și părțile terțe. Ei pot fi responsabili, de asemenea, de furnizarea unei gestiuni financiare eficiente și a unei consilieri competente cu privire la diferite aspecte legate de profesie.
- 300.3 Un profesionist contabil angajat poate fi un angajat salariat, partener, director (executiv sau non-executiv), proprietar manager, voluntar sau o persoană care lucrează pentru unul sau mai mulți angajatori. Forma legală a relației cu organizația angajatoare, dacă există, nu afectează responsabilitățile etice care revin profesioniștilor contabili angajați.
- 300.4 Un profesionist contabil angajat are responsabilitatea de a duce mai departe scopurile legitime ale organizației sale angajatoare. Acest Cod nu încearcă să împiedice un profesionist contabil angajat în îndeplinirea acestor responsabilități, dar abordează circumstanțele în care conformitatea cu principiile fundamentale poate fi compromisă.
- 300.5 Un profesionist contabil angajat deține o poziție superioară într-o organizație. Cu cât nivelul poziției este mai înalt, cu atât va fi mai mare capacitatea și posibilitatea de a influența evenimentele, practicile și atitudinile. De la un profesionist contabil angajat se așteaptă să încurajeze, într-o organizație angajatoare, o cultură bazată pe etică care subliniază importanța pe care conducerea superioară o acordă conduitei etice.
- 300.6 Un profesionist contabil angajat nu trebuie să se angajeze în mod conștient în nicio afacere, ocupație sau activitate care lezează sau poate leza integritatea, obiectivitatea sau buna reputație a profesiei și ca rezultat, ar

fi incompatibilă cu principiile fundamentale.

- 300.7 Conformitatea cu principiile fundamentale poate fi amenințată de o mare varietate de circumstanțe și relații. Amenințările se pot încadra într-una din următoarele categorii:
- (a) De interes propriu;
 - (b) De auto-revizuire;
 - (c) De reprezentare;
 - (d) De familiaritate; și
 - (e) De intimidare.

Aceste amenințări sunt discutate în Partea A a acestui Cod.

- 300.8 Exemplele de situații care pot conduce la amenințări generate de interesul propriu pentru un profesionist contabil angajat includ, dar nu sunt limitate la:

- Deținerea unui interes financiar sau cu privire la primirea unui împrumut sau garanții de la o organizație angajatoare.
- Participarea la acorduri de compensare prin stimulente, oferite de organizația angajatoare.
- Utilizarea personală neadecvată a activelor companiei.
- Preocuparea cu privire la protecția muncii.
- Presiunea comercială din exteriorul organizației angajatoare.

- 300.9 Un exemplu de situație care generează o amenințare de auto-revizuire pentru un profesionist contabil angajat este determinarea tratamentului contabil adecvat pentru combinație de întreprinderi după efectuarea studiului de fezabilitate care a stat la baza deciziei de achiziție.

- 300.10 În promovarea scopurilor legitime și obiectivelor organizațiilor angajatoare, profesioniștii contabili angajați pot invoca poziția organizației, cu condiția ca orice declarații efectuate să nu fie nici false, nici să nu inducă în eroare. Astfel de acțiuni nu ar crea, în general, o amenințare generată de reprezentare.

- 300.11 Exemplele de situații care pot conduce la amenințări ale familiarității pentru un profesionist contabil includ:

- Situația în care un profesionist contabil este responsabil pentru raportarea financiară a organizației angajatoare atunci când o rudă apropiată sau un afin angajat de entitate ia decizii care afectează raportarea financiară a entității.
- Asocierea de lungă durată cu contacte din domeniu care influențează deciziile de afaceri.

- Acceptarea unui cadou sau a unui tratament preferențial, cu excepția cazului în care valoarea acestora este în mod clar nesemnificativă.
- 300.12 Exemplele de situații care pot conduce la amenințări de intimidare pentru un profesionist contabil includ:
- Amenințarea cu concedierea sau cu înlocuirea profesionistului contabil angajat sau a afinului sau a unei rude apropiate, ca urmare a unui dezacord cu privire la aplicarea unui principiu contabil sau a modului în care informațiile financiare urmează să fie raportate.
 - O personalitate dominantă care încearcă să influențeze procesul decizional, de exemplu, cu privire la acordarea de contracte sau cu privire la aplicarea unui principiu contabil.
- 300.13 Măsurile de protecție care pot elimina sau reduce la un nivel acceptabil amenințările întâlnite de profesioniștii contabili angajați se încadrează în două mari categorii:
- (a) Măsurile de protecție create de către profesie, legislație sau reglementare; și
 - (b) Măsurile de protecție din domeniul de activitate.
- Exemple de măsuri de protecție create de profesie, legislație sau reglementare sunt detaliate la punctul 100.14 din Partea A a acestui Cod.
- 300.14 Măsurile de protecție din domeniul de activitate includ:
- Sisteme de supraveghere corporativă sau alte structuri de supraveghere din cadrul organizației angajatoare.
 - Programele de etică și conduită ale organizației angajatoare.
 - Procedurile de recrutare din cadrul organizației angajatoare care accentuează importanța angajării unui personal extrem de competent.
 - Controale interne puternice.
 - Procese disciplinare adecvate.
 - Lideri care subliniază importanța unei conduite etice și se așteaptă că angajații vor acționa în mod etic.
 - Politicile și procedurile de implementare și monitorizare a calității performanței angajaților.
 - Comunicarea la timp a politicilor și procedurilor organizației angajatoare, inclusiv orice modificare a acestora, tuturor angajaților și formarea și educarea adecvată cu privire la aceste politici și proceduri.
 - Politici și proceduri de împuternicire și încurajare a angajaților de a informa nivelurile superioare din cadrul organizației angajatoare asupra oricărui aspect de etică care îi privesc, fără teamă de represalii.

- Consultarea cu un alt profesionist contabil adecvat.

300.15 În situațiile în care un profesionist contabil angajat consideră că alte persoane vor continua o conduită sau acțiune lipsită de etică, în cadrul organizației angajatoare, profesionistul contabil angajat trebuie să aibă în vedere recurgerea la consiliere juridică. În aceste cazuri extreme, în care orice măsuri de protecție disponibile au fost epuizate și nu există posibilitatea de a reduce amenințarea la un nivel acceptabil, un profesionist contabil angajat poate concluziona că este adecvat să demisioneze din cadrul organizației angajatoare.

SECȚIUNEA 310

Conflicte potențiale

- 310.1 Un profesionist contabil angajat are obligația profesională de a se conforma principiilor fundamentale. Pot exista, totuși, situații în care responsabilitățile acestora față de o organizație angajatoare și obligațiile profesionale de a se conforma principiilor fundamentale să intre în conflict. De obicei, un profesionist contabil angajat trebuie să susțină obiectivele legitime și de etică enunțate de angajator și regulile și procedurile stabilite în sprijinul acestor obiective. Cu toate acestea, atunci când relațiile și circumstanțele generează o amenințare la adresa conformității cu principiile fundamentale, un profesionist contabil angajat trebuie să aplice abordarea cadrului conceptual descrisă în Secțiunea 100 pentru a determina reacția la acea amenințare.
- 310.2 Ca o consecință a responsabilităților față de o organizație angajatoare, un profesionist contabil angajat se poate afla sub presiunea de a acționa sau de a se comporta într-un mod care să amenințe direct sau indirect conformitatea cu principiile fundamentale. Astfel de presiuni pot fi explicite sau implicite; ele pot veni de la un supervisor, manager, director sau o altă persoană din cadrul organizației angajatoare. Un profesionist contabil angajat poate să se confrunte cu presiuni legate de:
- Încălcarea legii sau a reglementărilor.
 - Încălcarea standardelor tehnice sau profesionale.
 - Facilitarea strategiilor lipsite de etică și ilegale de gestionare a veniturilor.
 - Minciuna sau inducerea în eroare involuntară (inclusiv inducerea în eroare prin păstrarea tăcerii) a altor persoane, în special:
 - A auditorilor organizației angajatoare; sau
 - A organismelor de reglementare.
 - Emiterea, sau alt tip de asociere cu un raport financiar sau non-financiar care reprezintă în mod semnificativ eronat faptele, inclusiv declarațiile legate de:
 - Situațiile financiare;
 - Respectarea regimului fiscal;
 - Respectarea legislației; sau
 - Rapoartele solicitate de către organele de reglementare a titlurilor mobiliare.
- 310.3 Importanța oricăror amenințări generate de astfel de presiuni, precum amenințările de intimidare, trebuie să fie evaluate și trebuie aplicate mă-

surile de protecție necesare pentru eliminarea sau reducerea lor la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Obținerea de consiliere, după caz, de la organizația angajatoare, un consilier profesionist independent sau un organism profesional relevant.
- Utilizarea unui proces formal de rezolvare a disputelor, în cadrul organizației angajatoare.
- Solicitarea de consiliere juridică.

SECȚIUNEA 320

Întocmirea și raportarea informațiilor

- 320.1 Profesioniștii contabili angajați sunt adesea implicați în întocmirea și raportarea informațiilor care, fie pot fi făcute publice, fie pot fi utilizate de către alte persoane din interiorul sau exteriorul organizației angajatoare. Astfel de informații pot include informații financiare sau administrative, de exemplu, prognoze și bugete, situații financiare, discuții administrative și analize și scrisoarea de declarație a conducerii furnizată profesioniștilor contabili ca parte a unui audit al situațiilor financiare. Un profesionist contabil angajat trebuie să întocmească sau să prezinte astfel de informații în mod corect, just și în conformitate cu standardele profesionale relevante astfel încât informațiile să fie înțelese în contextul lor.
- 320.2 Un profesionist contabil angajat care are responsabilitatea de a întocmi sau aproba situații financiare cu scop general pentru o organizație angajatoare trebuie să se asigure că acele situații financiare sunt prezentate în conformitate cu standardele de raportare financiară aplicabile.
- 320.3 Un profesionist contabil angajat trebuie să parcurgă niște etape rezonabile pentru a menține informațiile pentru care este responsabil astfel încât acestea:
- (a) Să descrie clar natura reală a tranzacțiilor de afaceri, a activelor sau datoriilor;
 - (b) Să clasifice și să înregistreze informațiile în timp util și într-un mod adecvat; și
 - (c) Să reprezinte faptele cu acuratețe și în mod complet din toate punctele de vedere semnificative.
- 320.4 Amenințările la adresa conformității cu principiile fundamentale, de exemplu cele generate de interesul propriu, obiectivitate sau competență profesională și atenție cuvenită, pot apărea atunci când un profesionist contabil angajat poate fi presat (fie din exterior, fie prin posibilitatea unui câștig personal) să se asocieze unor informații eronate sau unor informații eronate generate de acțiunile altor persoane.
- 320.5 Importanța unor astfel de amenințări va depinde de factori precum sursa presiunilor și gradul în care informațiile sunt, sau pot fi, eronate. Importanța amenințărilor trebuie să fie evaluată și, dacă sunt altfel decât în mod evident nesemnificative, trebuie luate în considerare și aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina sau reduce aceste amenințări la un nivel acceptabil. Acest tip de măsuri de protecție pot include consultarea superiorilor din cadrul organizației angajatoare, de exemplu, comitetul

de audit sau altă structură responsabilă cu guvernanta organizației, sau un organism profesional relevant.

- 320.6 Atunci când nu este posibilă reducerea amenințării la un nivel acceptabil, un profesionist contabil angajat ar trebui să refuze să rămână asociat unor informații pe care le consideră că sunt sau pot fi eronate. Un profesionist contabil poate fi asociat, fără voia sa, cu informații false. Dacă profesionistul contabil angajat află acest fapt, el trebuie să parcurgă etapele necesare pentru a fi disociat de acele informații. În determinarea necesității de a raporta acest incident, profesionistul contabil angajat poate să recurgă la consiliere juridică. Mai mult, profesionistul contabil angajat poate, de asemenea, să analizeze oportunitatea de a demisiona.

SECȚIUNEA 330

Deținerea de expertiză suficientă

- 330.1 Principiul fundamental al competenței profesionale și al atenției cuvenite solicită ca un profesionist contabil angajat să se implice doar în sarcini semnificative pentru care deține, sau poate obține, suficientă pregătire de specialitate sau suficientă expertiză. Un profesionist contabil angajat trebuie să nu inducă în eroare, în mod voluntar, un angajator cu privire la nivelul de pregătire și experiență deținut, nici nu trebuie să omită să facă apel la consilierea de specialitate adecvată și la asistență, atunci când este cazul.
- 330.2 Situațiile care generează amenințări la adresa capacității unui profesionist contabil angajat de a-și îndeplini îndatoririle cu suficientă competență profesională și atenție cuvenită, includ:
- Timp insuficient pentru a realiza și încheia în mod adecvat sarcinile relevante.
 - Informații incomplete, restricționate sau uneori inadecvate, pentru îndeplinirea sarcinilor în mod adecvat.
 - Experiență, pregătire și/ sau educație insuficientă.
 - Resurse necorespunzătoare pentru îndeplinirea corectă a sarcinilor.
- 330.3 Importanța amenințării va depinde de factori precum gradul în care profesionistul contabil angajat colaborează cu ceilalți, vechimea relativă în muncă și nivelul de supervizare și de examinare aplicat activității. Importanța amenințării trebuie evaluată și, dacă acestea sunt în mod evident semnificative, trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a le elimina sau reduce la un nivel acceptabil. Exemplele de astfel de măsurile de protecție includ:
- Obținerea unei formări sau unei pregătiri suplimentare.
 - Asigurarea că există suficient timp disponibil pentru a îndeplini sarcinile relevante.
 - Obținerea de asistență de la persoane care au experiența necesară.
 - Consultarea, dacă este cazul, cu:
 - Superiori din cadrul organizației angajatoare;
 - Experți independenți; sau
 - Un organism profesional relevant.
- 330.4 Atunci când amenințările nu pot fi eliminate sau reduce la un nivel acceptabil, profesioniștii contabili angajați trebuie să aibă în vedere refuzul îndeplinirii sarcinilor respective. Dacă profesionistul contabil angajat determină că refuzul este adecvat, motivele pentru a face acest lucru trebuie să fie clar comunicate.

SECȚIUNEA 340

Interese financiare

340.1 Profesioniștii contabili angajați pot avea interese financiare sau pot fi la curent cu interesele financiare ale rudelor apropiate sau ale afinilor, care ar putea, în unele situații, să conducă la amenințări generate de conformitatea cu principiile fundamentale. De exemplu, amenințările generate de interesul propriu la adresa obiectivității sau confidențialității pot fi cauzate de existența unui motiv sau a unei ocazii de a manipula informații sensibile referitoare la preț pentru a câștiga beneficii financiare. Exemplele de situații care pot conduce la amenințări generate de interesul propriu includ situațiile în care un profesionist contabil angajat sau o rudă sau afin al acestuia:

- Deține un interes financiar direct sau indirect în organizația angajatoare și valoarea acestui interes poate fi direct afectată de deciziile luate de către profesionistul contabil angajat;
- Este eligibil pentru o primă aferentă unui profit și valoarea primei poate fi direct afectată de deciziile luate de către profesionistul contabil angajat;
- Deține, direct sau indirect, opțiuni pe acțiuni în organizația angajatoare, a căror valoare poate fi direct afectată de deciziile luate de către profesionistul contabil angajat;
- Deține, direct sau indirect, opțiuni pe acțiuni în organizația angajatoare care sunt, sau vor fi în curând, eligibile pentru conversie; sau
- Se poate califica pentru opțiuni pe acțiuni în organizația angajatoare sau pentru prime aferente performanței dacă sunt atinse anumite obiective.

340.2 Importanța oricărei amenințări trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru eliminarea sau reducerea amenințării la un nivel acceptabil. În evaluarea importanței unei astfel de amenințări și a măsurilor de protecție adecvate care trebuie aplicate pentru a elimina amenințările sau pentru a le reduce la un nivel acceptabil, un profesionist contabil angajat trebuie să examineze natura interesului financiar. Aceasta include o evaluare a importanței interesului financiar și dacă acesta este direct sau indirect. Ceea ce constituie un interes semnificativ sau de valoare într-o organizație angajatoare variază de la persoană la persoană, în funcție de circumstanțele personale. Exemplele de astfel de măsuri de protecție includ:

- Politici și proceduri pentru un comitet independent de conducere, care

să determine nivelul sau forma remunerației conducerii superioare.

- Prezentarea informațiilor cu privire la toate interesele relevante și la orice planuri de tranzacționare a acțiunilor relevante pentru persoanele însărcinate cu guvernarea organizației angajatoare, conform oricăror politici interne.
- Consultarea, atunci când este cazul, cu superiorii din cadrul organizației angajatoare.
- Consultarea, atunci când este cazul, cu persoanele însărcinate cu guvernarea organizației angajatoare sau cu organisme profesionale relevante.
- Proceduri de audit intern și extern.
- Educație actualizată cu privire la aspectele etice, restricțiile legale și alte reglementări aferente unei posibile comercializări interne.

340.3 Un profesionist contabil angajat nu trebuie nici să manipuleze informațiile, nici să utilizeze informații confidențiale pentru câștigul propriu.

SECȚIUNEA 350

Stimulente

Acceptarea ofertelor

- 350.1 Unui profesionist contabil angajat, unui afin sau unei rude apropiate i se poate oferi un stimulent. Stimulentele pot lua forme diferite, incluzând cadouri, ospitalitate, tratamente preferențiale și solicitarea necorespunzătoare de relații de prietenie și loialitate.
- 350.2 Ofertele de stimulente pot reprezenta amenințări la adresa conformității cu principiile fundamentale. Când unui profesionist contabil angajat sau unui afin sau unei rude apropiate i se oferă un stimulent, situația trebuie atent evaluată. Amenințările generate de interesul propriu cu privire la obiectivitate sau confidențialitate apar atunci când un stimulent este oferit pentru a influența nejustificat acțiunile sau deciziile, pentru a încuraja un comportament ilegal sau incorect sau pentru a obține informații confidențiale. Amenințările generate de intimidare cu privire la obiectivitate sau confidențialitate apar dacă astfel de stimulente sunt acceptate și sunt urmate de amenințări de a face publică ofertă respectivă, dăunând astfel fie reputației profesionistului contabil angajat, fie reputației afinului sau rudei apropiate a acestuia.
- 350.3 Existența și importanța oricăror amenințări vor depinde de natura, valoarea și intenția din spatele ofertei. Dacă o terță parte rezonabilă și informată, la curent cu toate faptele și circumstanțele specifice, ar considera stimulentele ca nesemnificative, fără scopul de a încuraja un comportament lipsit de etică, atunci un profesionist contabil angajat poate considera oferta ca făcând parte din cursul normal al activității, fără a reprezenta o amenințare la adresa conformității cu principiile fundamentale.
- 350.4 Importanța oricăror amenințări trebuie evaluată și trebuie aplicate măsurile de protecție necesare pentru a elimina sau reduce amenințările la un nivel acceptabil. În cazurile în care aceste amenințări nu pot fi eliminate sau reduce la un nivel acceptabil prin aplicarea unor măsuri de protecție, profesionistul contabil angajat nu trebuie să accepte stimulentele. Cum amenințările reale sau aparente la adresa respectării principiilor fundamentale nu sunt generate doar de acceptarea unui stimulent, ci și uneori, prin simplul fapt că o ofertă a fost făcută în acest sens, ar trebui adoptate măsuri de protecție suplimentare. Un profesionist contabil angajat ar trebui să evalueze riscul asociat tuturor ofertelor de acest gen și ar trebui să ia în considerare dacă acțiuni de tipul celor de mai jos ar trebui întreprinse:

- (a) Când s-au făcut astfel de oferte, să informeze în cel mai scurt timp nivelurile superioare de conducere sau nivelurile însărcinate cu guvernarea organizației angajatoare;
- (b) Să informeze terțele părți despre această ofertă - de exemplu, un organism profesional sau angajatorul persoanei care a făcut oferta; un profesionist contabil angajat ar trebui, totuși, să facă apel la consiliere juridică înainte de a trece la această etapă; și
- (c) Să îi pună, în cel mai scurt timp, la curent pe afini și pe rudele apropiate asupra amenințărilor relevante și măsurilor de protecție ce trebuie luate, dacă aceștia ocupă poziții ce pot permite oferirea de stimulente, de exemplu ca urmare a situației lor profesionale; și
- (d) Să informeze nivelurile superioare de conducere sau persoanele însărcinate cu guvernarea organizației angajatoare atunci când afinii sau rudele apropiate sunt angajați de către competitori sau de potențialii furnizori ai acelei organizații.

Emiterea de oferte

- 350.5 Un profesionist contabil angajat se poate afla într-o situație în care se preconizează că va fi sau este presat, să ofere stimulente pentru a subordona raționamentul altor persoane sau organizații, pentru a influența procesul decizional sau obținerea de informații confidențiale.
- 350.6 Astfel de presiuni pot veni din interiorul organizației angajatoare, de exemplu, din partea unui coleg sau unui superior. Ele pot veni și de la o persoană sau de la o organizație din exterior care sugerează acțiuni sau decizii de afaceri ce pot fi avantajoase organizației angajatoare, influențând probabil activitatea unui profesionist contabil angajat.
- 350.7 Un profesionist contabil angajat nu trebuie să ofere niciun stimulent pentru a influența în mod nefavorabil raționamentul profesional al unei terțe părți.
- 350.8 Atunci când presiunea de a oferi stimulente lipsite de etică vine din exteriorul organizației angajatoare, un profesionist contabil angajat trebuie să se conformeze principiilor și îndrumărilor cu privire la soluționarea conflictelor de etică prezentate în Partea A din acest Cod.

DEFINIȚII

În cadrul acestui *Cod etic al profesioniștilor contabili*, expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

Nivel acceptabil	Nivelul la care o terță parte rezonabilă și informată ar concluziona, analizând toate faptele specifice și circumstanțele aflate la dispoziția profesionistului contabil la acel moment, că nu este compromisă conformitatea cu principiile fundamentale.
Publicitate	Comunicarea către public a unei informații referitoare la serviciile sau abilitățile profesionale oferite de profesioniștii contabili în practica publică, în scopul realizării afacerilor profesionale.
Client de asigurare	Partea responsabilă care este o persoană (sau mai multe persoane) care: (a) Este responsabilă de aspectele specifice în cazul unei misiuni bazate pe raportare directă; sau (b) Este responsabilă de informațiile specifice și poate fi responsabilă și de aspectele specifice.
Misiune de asigurare	O misiune în care un profesionist contabil în practica publică exprimă o opinie al cărui scop este de a spori gradul de încredere al grupului de utilizatori vizați, alții decât partea responsabilă cu privire la rezultatul evaluării sau măsurării unei informații specifice pe baza unor criterii. (Pentru îndrumări cu privire la misiunile de asigurare, a se vedea Cadrul General Internațional pentru Misiuni de Asigurare emis de către Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare, care descrie elementele și obiectivele unei misiuni de asigurare și identifică misiunile la care se aplică Standardele Internaționale de Audit (ISA), Standardele Internaționale pentru Misiunile de Revizuire (ISRE) și Standardele Internaționale pentru Misiunile de Asigurare (ISAE).

Echipa de asigurare

- (a) Toți membrii echipei misiunii care participă la misiunea de asigurare;
- (b) Toate celelalte persoane dintr-o firmă care pot influența în mod direct rezultatul unei misiuni de asigurare, inclusiv:
 - (i) cei care recomandă compensarea, sau care supervisează direct, gestionează sau supraveghează în alt mod partenerul misiunii de asigurare, cu privire la performanța misiunii de asigurare;
 - (ii) cei care oferă consultanță cu privire la aspectele tehnice sau specifice sectorului de activitate, tranzacțiile sau evenimentele aferente misiunii de asigurare; și
 - (iii) cei care furnizează controlul calității misiunii de asigurare, inclusiv cei care efectuează revizuirea controlului calității misiunii de asigurare.

Client de audit

O entitate pentru care o firmă realizează o misiune de audit. Atunci când clientul este o entitate cotate, clientul de audit va include întotdeauna și părțile sale afiliate. Atunci când clientul de audit nu este o entitate cotate, clientul de audit va include acele părți afiliate asupra cărora deține controlul direct sau indirect.

Misiune de audit

O misiune de asigurare rezonabilă în care un profesionist contabil în practica publică își exprimă opinia cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt sau nu întocmite, din toate punctele de vedere semnificative (sau oferă o imagine fidelă sau sunt prezentate corect, din toate punctele de vedere semnificative), în conformitate cu un cadrul de raportare financiară aplicabil, precum o misiune efectuată în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit. Aceasta include un Audit Statutar, care reprezintă un audit prevăzut de legislație sau alte reglementări

Echipa de audit	(a) Toți membrii echipei misiunii care efectuează misiunea de audit; (b) Toate persoanele din cadrul firmei care pot influența direct rezultatul misiunii de audit, inclusiv: (i) Cei care recomandă compensarea, sau care supervisează direct, gestionează sau supraveghează în alt mod partenerul misiunii, cu privire la performanța misiunii de audit inclusiv toți cei din nivelurile superioare succesive de deasupra nivelului partenerului misiunii, prin intermediul persoanei care este Partenerul Senior sau Executiv al firmei (Director executiv sau alt post echivalent); (ii) Cei care oferă consultanță cu privire la aspectele tehnice sau specifice sectorului de activitate, tranzacțiile sau evenimentele aferente misiunii; și (iii) Cei care furnizează controlul calității misiunii, inclusiv cei care efectuează revizuirea controlului calității misiunii; și (c) Toți cei care fac parte dintr-o firmă din cadrul unei rețele care pot influența direct rezultatul misiunii de audit.
Afini	Un părinte, copil sau frate/ soră care nu face parte din rândul membrilor apropiați ai familiei.
Onorarii contingente	Un onorariu calculat pe o bază predeterminată cu privire la rezultatul unei tranzacții sau cu privire la rezultatul serviciilor furnizate de către firmă. Un onorariu care este stabilit de către o instanță sau altă autoritate publică nu este un onorariu contingent.
Interes financiar direct	Un interes financiar: • Deținut direct de către și sub controlul unei persoane sau al unei entități (inclusiv acela gestionat pe o bază discreționară de alte persoane); sau • Deținut ca beneficiu printr-un fond de investiții colectiv, proprietate imobiliară, trust sau alt intermediar, care este controlat de acea persoană sau entitate, sau care are capacitatea de a influența deciziile de investiții.

Director sau persoană din conducere	Persoanele însărcinate cu guvernanta unei entități, sau care acționează în virtutea unei capacități echivalente, indiferent de titulatura acestora, care poate varia în funcție de jurisdicție.
Partener de misiune	Un partener sau altă persoană din firmă care este responsabilă de misiune sau de efectuarea acesteia și de raportul care este emis în numele firmei și care, atunci când este necesar, deține autoritatea adecvată din partea unui organism profesional, legal sau de reglementare.
Revizuirea controlului calității misiunii	Un proces al cărui scop este de a oferi o evaluare obiectivă, în momentul sau anterior emiterii raportului, asupra raționamentelor semnificative pe care le face echipa misiunii și a concluziilor la care aceștia au ajuns în formularea raportului.
Echipa misiunii	Toți partenerii și întreg personalul care efectuează misiunea, inclusiv orice persoane angajate de către firmă sau de o firmă din cadrul unei rețele care efectuează proceduri de asigurare cu privire la misiune. Sunt excluși experții externi angajați de firmă sau de firma din cadrul unei rețele.
Contabil existent	Un profesionist contabil în practica publică care deține în prezent o misiune de audit sau care prestează servicii contabile, fiscale, de consultanță sau alte servicii similare pentru un client.
Expert extern	O persoană (care nu este partener sau membru al personalului profesionist, inclusiv personalul detașat al firmei sau al unei firme din cadrul unei rețele) sau o organizație care deține aptitudinile, cunoștințele și expertiza într-un domeniu, altul decât contabilitatea sau auditul, a căror activitate este utilizată pentru a oferi asistență profesionistul contabil ca acesta să poată obține probe de audit suficiente și adecvate.
Interes financiar	Un interes deținut cu privire la un capital propriu sau alte titluri mobiliare, titluri de creanțe, împrumuturi sau alte instrumente de împrumut ale unei entități, inclusiv drepturi sau obligații cu privire la achiziționarea unor asemenea interese și derivatele lor cu legătură intrinsecă față de un asemenea interes.

Situații financiare	O reprezentare structurată a informațiilor financiare istorice, inclusiv a notelor însoțitoare, menite să comunice resursele economice ale unei entități sau obligațiile acesteia la un anumit moment dat sau modificările din cadrul acestora pentru o perioadă de timp, în concordanță cu un cadru de raportare financiară. De obicei, notele însoțitoare cuprind un sumar al informațiilor explicative și ale politicilor de contabilitate semnificative. Termenul poate face referire și la un set complet de situații financiare, dar și la o singură situație financiară, de exemplu, un bilanț sau o declarație de venituri și cheltuieli și notele explicative aferente ale acestora.
Situații financiare pe baza cărora firma va exprima o opinie	În cazul unei singure entități, situațiile financiare ale acelei entități. În cazul situațiilor financiare consolidate, numite și situații financiare ale grupului, termenul face referire la situațiile financiare consolidate.
Firmă	(a) Un practician individual, parteneriat sau corporație de profesioniști contabili; (b) O entitate care are control asupra unor asemenea părți, în virtutea dreptului de proprietate, conducere sau alte mijloace; și (c) O entitate care se află sub controlul unor asemenea părți, în virtutea dreptului de proprietate, conducere sau alte mijloace.
Informații financiare istorice	Informații exprimate în termeni financiari cu privire la o anumită entitate, care își au originea în sistemul contabil al entității, cu privire la evenimentele economice care au avut loc în perioade din trecut sau cu privire la condițiile sau circumstanțele economice la anumite momente din trecut.
Rude apropiate	Soțul/soția (sau echivalente ale acestora) sau un dependent.

Independență	Independența este: (a) Independența la nivel mental - starea psihică care permite emiterea unei opinii fără a fi afectat de influențe care compromit raționamentul profesional și care permite profesionistului contabil să acționeze cu integritate, să-și exercite obiectivitatea și scepticismul profesional; (b) Independența de fapt - evitarea faptelor și a situațiilor care sunt atât de semnificative încât o terță parte rezonabilă și informată, care cunoaște toate faptele și circumstanțele specifice, ar concluziona în mod rezonabil că integritatea, obiectivitatea sau scepticismul profesional ale firmei sau ale unui membru al echipei de audit sau asigurare au fost compromise.
Interes financiar indirect	Un interes financiar deținut ca beneficiu printr-un fond de investiții colectiv, proprietate imobiliară, trust sau alt intermediar, asupra căruia profesionistul contabil sau entitatea nu deține control sau capacitatea de a influența deciziile de investiții.
Partenerul principal al misiunii	Partenerul de misiune, persoana responsabilă de revizuirea controlului calității misiunii și alți parteneri de audit, dacă există, din cadrul echipei misiunii, care iau decizii cheie sau aplică raționamente cu privire la aspectele specifice în legătură cu auditul situațiilor financiare pe baza cărora firma va exprima o opinie. În funcție de circumstanțe și de rolul acestor persoane în efectuarea auditului, termenul de "alți parteneri de audit" poate include, de exemplu, partenerii de audit responsabili pentru filialele sau diviziile importante.
Entitate cotate	O entitate ale cărei acțiuni, titluri derivate sau datorii sunt cotate sau listate la o bursă de valori recunoscută, sau sunt tranzacționate în conformitate cu reglementările unei burse de valori recunoscute sau ale unui alt organism echivalent.

Rețea	O structură de dimensiuni mai mari: (a) Care are drept obiectiv cooperarea; și (b) Care are drept obiectiv clar participarea la profit și la costuri sau participarea la proprietate, control sau conducere, politici și proceduri comune de control al calității, o strategie de afaceri comună, utilizarea unui nume de marcă comun sau o parte semnificativă din resursele profesionale.
Firmă din cadrul unei rețele	O firmă sau o entitate care aparține unei rețele.
Birou	Un sub-grup distinct, organizat fie pe criterii geografice, fie pe criterii legate de practică.
Profesionist contabil	O persoană care este membră a unui organism membru IFAC.
Profesionist contabil angajat	Un profesionist contabil angajat sau care ocupă o funcție executivă sau non-executivă în domenii de activitate precum industrie, comerț, servicii, sectorul public, învățământ, un sector non-profit, organisme de reglementare sau profesionale, sau un profesionist contabil contractat de astfel de entități.
Profesionist contabil în practica publică	Un profesionist contabil, indiferent de categoria de servicii (de ex.: audit, fiscalitate sau consultanță) dintr-o firmă care oferă servicii profesionale. Termenul este folosit și pentru firmele de profesioniști contabili în practica publică.
Servicii profesionale	Servicii care solicită aptitudini contabile sau aferente prestate de un profesionist contabil, care includ servicii de contabilitate, audit, fiscalitate, consultanță de gestiune și management financiar.
Entitate de interes public	(a) O entitate cotate; și (b) O entitate (a) definită prin lege sau alte reglementări ca fiind de interes public sau (b) pentru care este stipulat prin lege sau alte reglementări ca auditul să fie realizat în conformitate cu aceleași cerințe de independență care se aplică și în auditul entităților cotate. Asemenea reglementări pot fi promulgate de orice organism de reglementare relevant, inclusiv de un organism de reglementare a auditului.

Entitate afiliată	O entitate care are oricare dintre următoarele relații cu clientul: (a) O entitate care are control direct sau indirect asupra clientului dacă acest client este important pentru entitate; (b) O entitate care deține un interes financiar în client, dacă acea entitate are o influență semnificativă asupra clientului iar interesul asupra clientului este semnificativ pentru acea entitate; (c) O entitate asupra căreia clientul deține control direct sau indirect; (d) O entitate în care clientul, sau o entitate afiliată clientului în situația specificată la punctul (c) de mai sus, deține un interes financiar direct care îi conferă influență semnificativă asupra entității, iar interesul este semnificativ pentru client și entitatea sa afiliată specificată la litera (c); și (e) O entitate care se află sub controlul comun clientului (o “entitate înfrățită”) dacă entitatea înfrățită și clientul au amândoi o importanță semnificativă pentru entitatea care deține controlul pentru client și entitatea înfrățită.
Client al revizurii	O entitate pentru care firma efectuează o misiune de revizuire.
Misiune de revizuire	O misiune de asigurare, efectuată în concordanță cu Standardele Internaționale pentru Misiunile de Asigurare sau alte prevederi similare, în cadrul căreia profesionistul contabil în practica publică exprimă o opinie asupra faptului dacă, pe baza procedurilor care nu furnizează toate probele care ar fi necesare unui audit, a luat la cunoștință orice tip de informații care l-ar determina pe profesionistul contabil să presupună că situațiile financiare nu sunt întocmite, din toate punctele de vedere semnificative, în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil.

Echipa de revizuire	(a) Toți membrii echipei misiunii care efectuează misiunea de revizuire; și (b) Toate celelalte persoane din cadrul firmei care pot influența direct rezultatul misiunii de revizuire, inclusiv: (i) Cei care recomandă compensarea, sau care supervisează direct, gestionează sau supraveghează în alt mod partenerul misiunii, cu privire la performanța misiunii de audit inclusiv toți cei din nevelurile superioare succesive de deasupra nivelului partenerului misiunii, prin intermediul persoanei care este Partenerul Senior sau Executiv al firmei (Director executiv sau alt post echivalent); (ii) Cei care oferă consultanță cu privire la aspectele tehnice sau specifice sectorului de activitate, tranzacțiile sau evenimentele aferente misiunii; și (iii) Cei care furnizează controlul calității misiunii, inclusiv cei care efectuează revizuirea controlului calității misiunii; și (c) Toți cei care fac parte dintr-o firmă din cadrul unei rețele care pot influența în mod direct rezultatul misiunii de revizuire.
Situatii financiare cu scop special	Situatiile financiare întocmite în conformitate cu un cadru de raportare financiară elaborat pentru a întruni toate nevoile de informații financiare ale utilizatorilor vizați.
Persoanele însărcinate cu guvernanța	Persoanele care au responsabilitatea de a supraveghea direcția strategică a entității și obligațiile referitoare la răspunderea entității. Aceste responsabilități includ supravegherea procesului de raportare financiară.

Data intrării în vigoare

Codul intră în vigoare la data de 1 Ianuarie 2011; este permisă adoptarea sa anterioară acestei date. Codul face subiectul următoarelor prevederi tranzitorii:

Entitățile de interes public

1. Secțiunea 290 a Codului cuprinde prevederi tranzitorii în cazul în care clientul de audit sau revizuire este o entitate de interes public. Prevederile suplimentare care sunt aplicabile datorită noii definiții a unei entități de interes public sau îndrumărilor de la punctul 290.26, intră în vigoare la 1 ianuarie 2012. Pentru cerințele cu privire la rotația partenerului se aplică prevederile tranzitorii de la punctele 2 și 3 de mai jos.

Rotația partenerului

2. În cazul unui partener care face obiectul prevederilor cu privire la rotație de la punctul 290.151, deoarece partenerul se încadrează în definiția noului termen de "partener principal de audit", iar partenerul nu este nici partener al misiunii, nici persoana responsabilă de revizuirea controlului calității misiunii, prevederile cu privire la rotație sunt aplicabile pentru auditul sau revizuirile situațiilor financiare ale perioadei cu începere de la sau ulterior datei de 15 decembrie 2011. De exemplu, în cazul unui client de audit la sfârșitul unui an calendaristic, un partener principal de audit, care nu este nici partenerul misiunii, nici persoana responsabilă de revizuirea controlului calității misiunii, dar care a fost partener chie al misiunii de audit pentru o perioadă de 7 ani sau mai mult (de ex.: auditurile efectuate între 2003 – 2010), ar fi necesar ca acesta să fie rotat după încă un an sau doi în care a ocupat postul de partener principal de audit (de ex.: după încheierea auditului pentru anul 2011).
3. Pentru un partener al misiunii sau o persoană care este responsabilă pentru revizuirea controlului calității misiunii, care imediat înainte de a-și asuma oricare dintre aceste două roluri, a fost partener principal al misiunii de audit pentru client, și care, la începutul primului an fiscal de la sau după data de 15 decembrie 2010, a fost partener al misiunii sau persoana responsabilă cu revizuirea controlului calității misiunii pentru 6 ani sau mai puțin, prevederile cu privire la rotație sunt aplicabile pentru auditurile sau revizuirile situațiilor financiare pentru anii cu începere de la sau ulterior datei de 15 decembrie 2011 sau ulterior acesteia. De exemplu, în cazul unui client de audit la un sfârșit de an calendaristic, un partener care a fost partener principal de audit pentru un client timp de 4 ani (de ex.: pentru auditurile efectuate între 2002 - 2005), iar ulterior a fost partener al misiunii pentru o

perioadă de 5 ani (de ex.: pentru auditurile efectuate între 2006 - 2010), ar fi recomandabil ca acesta să fie rotat după încă un an de ocupare a postului de partener al misiunii (de ex.: după încheierea auditului pentru anul 2011).

Servicii de non-asigurare

4. Punctele 290.156 – 290.219 abordează furnizarea de servicii de non-asigurare unui client de audit sau de revizuire. Dacă, la data intrării în vigoare a Codului, serviciile sunt furnizate unui client de audit sau de revizuire și serviciile fuseseră permise conform Codului emis în iunie 2005 (revizuit în iulie 2006) dar sunt fie interzise, fie fac subiectul restricțiilor cuprinse în Codul revizuit, firma poate continua să furnizeze astfel de servicii numai dacă au fost contractate și începute înainte de 1 ianuarie 2011 și sunt încheiate înainte de 1 iulie 2011.

Onorarii – mărimea relativă

5. Punctul 290.222 prevede că, în cazul unui client de audit sau de revizuire care este o entitate de interes public, atunci când totalul onorariilor primite de la client și de la entitățile sale afiliate (conform considerațiilor de la punctul 290.27) pentru doi ani consecutivi reprezintă mai mult de 15% din totalul onorariilor primite de firmă pentru exprimarea de opinii cu privire la situațiile financiare, trebuie efectuată o revizuire anterioară sau ulterioară emiterii (așa cum se descrie la punctul 290.222) raportului de audit din cel de-al doilea an. Această prevedere se aplică auditurilor sau revizuirilor situațiilor financiare care acoperă anii cu începere de la sau ulterior datei de 15 decembrie 2010. De exemplu, în cazul unui client de audit la un sfârșit de an calendaristic, dacă totalul onorariilor primite de la un client depășesc pragul de 15% pentru anii 2011 și 2012, revizuirea anterioară sau ulterioară emiterii ar fi aplicată cu privire la auditul situațiilor financiare ale anului 2012.

Politici de evaluare și compensare

6. Punctul 290.229 prevede că un partener principal de audit nu trebuie să fie evaluat sau recompensat luând în considerare succesul acestuia realizat în ce privește vânzarea de servicii non-asigurare clientului de audit al partenerului. Această prevedere se aplică de la 1 ianuarie 2012. Totuși, un partener principal de audit poate fi recompensat după 1 ianuarie 2012 luând în considerare succesul acestuia în ce privește vânzarea de servicii de non-asigurare clientului de audit al partenerului, înainte de 1 ianuarie 2012.

