

**International Auditing and  
Assurance Standards Board®**

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

*Ediția 2015  
Volumul III*

Elaborat inițial de:

**IAASB**

**International Auditing  
and Assurance  
Standards Board®**

Tradus și republicat de:



**București, 2016**

Această publicație a fost publicată de către International Federation of Accountants (IFAC<sup>®</sup>). Misiunea IFAC este de a servi interesul public prin: contribuția la elaborarea unor standarde și îndrumări de înaltă calitate, facilitarea adoptării și implementării de standarde și îndrumări de înaltă calitate, contribuția la dezvoltarea unor organizații contabile și firme de contabilitate puternice și la practici de înaltă calitate ale profesioniștilor contabili, prin promovarea valorii profesioniștilor contabili la nivel global și prin luări de cuvânt cu privire la aspecte ce țin de interesul public. Această publicație poate fi descărcată pentru uz personal sau achiziționată de pe site-ul International Auditing and Assurance Standards Board<sup>®</sup> (IAASB<sup>®</sup>): [www.iaasb.org](http://www.iaasb.org).

International Standards on Auditing, International Standards on Assurance Engagements, International Standards on Review Engagements, International Standards on Related Services, International Standards on Quality Control, International Auditing Practice Notes, Proiectele de expunere, Documentele de consultare și alte publicații IAASB sunt publicate de către, și sub dreptul de autor deținut de, IFAC.

IAASB și IFAC nu își asumă responsabilitatea pentru daunele provocate oricărei persoane care acționează, sau se abține de la acțiune, pe baza materialelor din această publicație, indiferent dacă o astfel de daună este provocată din neglijență sau în alt mod.

„International Auditing and Assurance Standards Board”, „International Standards on Auditing”, „International Standards on Assurance Engagements”, „International Standards on Review Engagements”, „International Standards on Related Services”, „International Standards on Quality Control”, „International Auditing Practice Notes”, „International Federation of Accountants”, „IAASB”, „ISA”, „ISAE”, „ISRE”, „ISRS”, „ISQC”, „IAPN”, „IFAC”, logo-ul IAASB și logo-ul IFAC sunt mărci înregistrate și mărci de serviciu ale IFAC în Statele Unite și în alte țări.

Drept de autor © decembrie 2015, deținut de către International Federation of Accountants (IFAC). Toate drepturile rezervate. Este necesară permisiunea scrisă a IFAC pentru reproducerea, stocarea, transmiterea sau alte utilizări similare ale acestui document. A se contacta [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

Acest Manual de Reglementări Internaționale de Control al Calității, Audit, Revizuire, Alte Servicii de Asigurare și Servicii Conexe, Ediția 2015, emis de International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), publicat de către International Federation of Accountants (IFAC) în decembrie 2015 în limba engleză, a fost tradus în limba română de către Camera Auditorilor Financiari din România (CAFR) în decembrie 2016 și este reprodus cu permisiunea IFAC. Procesul de traducere a Manualului de Reglementări Internaționale de Control al Calității, Audit, Revizuire, Alte Servicii de Asigurare și Servicii Conexe, Ediția 2015 a fost examinat de IFAC și traducerea a fost efectuată în conformitate cu “Declarația de politică — Politica de traducere și reproducere a standardelor publicate de IFAC.” Textul autorizat al Manualului de Reglementări Internaționale de Control al Calității, Audit, Revizuire, Alte Servicii de Asigurare și Servicii Conexe, Ediția 2015 este cel publicat de IFAC în limba engleză.

Dreptul de autor pentru textul în limba engleză al Manualului de Reglementări Internaționale de Control al Calității, Audit, Revizuire, Alte Servicii de Asigurare și Servicii Conexe, Ediția 2015 © 2015 este deținut de către International Federation of Accountants (IFAC). Toate drepturile rezervate.

Dreptul de autor pentru textul în limba română al Manualului de Reglementări Internaționale de Control al Calității, Audit, Revizuire, Alte Servicii de Asigurare și Servicii Conexe, Ediția 2015 © 2016 este deținut de către International Federation of Accountants (IFAC). Toate drepturile rezervate.

Titlu original: Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2015 Edition ISBN: 978-1-60815-250-6

Publicat de:



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

**PARTEA III**

**CUPRINS**

---

	Pagina
<b>CALITATEA AUDITULUI</b>	
Cadru pentru calitatea auditului: elemente cheie care alcătuiesc un mediu pentru calitatea auditului .....	1–71
<b>CADRU DE ASIGURARE</b>	
Cadru internațional pentru misiunile de asigurare modificat .....	72–104

---

PAGINĂ NECOMPLETATĂ INTENȚIONAT

## CADRU PENTRU CALITATEA AUDITULUI: ELEMENTE CHEIE CARE ALCĂTUIESC UN MEDIU PENTRU CALITATEA AUDITULUI

### **Viziunea IAASB privind Cadrul Calității Auditului**

Obiectivele Cadrului pentru Calitatea Auditului includ:

- Creșterea gradului de conștientizare a elementelor cheie ale calității auditului.
- Încurajarea principalelor părți interesate de a explora mijloace de sporire a calității auditului.
- Facilitarea unui dialog mai amplu între părțile interesate, pe acest subiect.

IAASB se așteaptă ca acest Cadru să genereze discuții și acțiuni benefice care vor duce la o îmbunătățire continuă a calității auditului.

Auditorii trebuie să se conformeze standardelor de audit relevante și standardelor de control al calității din cadrul firmelor de audit, precum și cerințelor etice și altor cerințe de reglementare. Cadru nu înlocuiește aceste standarde, nici nu impune standarde suplimentare, nici cerințe referitoare la desfășurarea misiunilor de audit.

## Cuvânt înainte

Informațiile financiare ar trebui să fie relevante, prompte și fiabile pentru a răspunde nevoilor utilizatorilor. Legile și reglementările naționale, precum și părțile interesate dintr-o entitate, solicită deseori auditul extern al anumitor elemente ale situațiilor financiare, pentru a îi încredința pe utilizatori că acele informații sunt de încredere. Pentru ca un audit extern să își îndeplinească obiectivul, utilizatorii situațiilor financiare auditate trebuie să fie încredințați că auditorul a lucrat la un standard corespunzător și că a fost efectuat un „audit de calitate”.

Termenul „calitatea auditului” este utilizat frecvent în dezbaterile dintre părțile interesate, în comunicările dintre autoritățile de reglementare, normalizatori, firmele de audit și alte părți, precum și în cercetare și elaborarea de politici. Calitatea auditului este un subiect complex și, așa cum se subliniază în Anexa I, nu există o definiție sau o analiză aferentă care să se fi bucurat de o recunoaștere universală.

Din acest motiv, Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB) a elaborat un Cadru pentru Calitatea Auditului (Cadrul) care descrie factorii privind rezultatele inițiale, procesul propriu-zis și rezultatele obținute care contribuie la calitatea auditului la nivelul misiunii, firmei de audit și la nivel național, pentru auditurile situațiilor financiare. Cadrul demonstrează, de asemenea, importanța interacțiunilor adecvate dintre părțile interesate și importanța diferiților factori contextuali.

IAASB crede că un astfel de Cadru vine în interesul publicului, deoarece acesta:

- Va încuraja firmele naționale de audit, rețelele internaționale de firme de audit și organizațiile profesionale de contabilitate să reflecte asupra modului în care poate fi îmbunătățită calitatea auditului și a unei mai bune comunicări a informațiilor privind calitatea auditului;
- Va crește gradul de conștientizare și înțelegere a elementelor importante referitoare la calitatea auditului, în rândul părților interesate;
- Le va permite părților interesate să recunoască acei factori care pot merita o atenție deosebită în vederea creșterii calității auditului. De exemplu, Cadrul ar putea fi utilizat drept mijloc de informare a persoanelor responsabile cu guvernanta cu privire la calitatea auditului și de încurajare a acestora să își evalueze propriile roluri în consolidarea calității auditului;
- Va sprijini acțiunile de normalizare, atât la nivel internațional cât și național. De exemplu, IAASB va utiliza Cadrul când va revizui Standardul Internațional

privind Controlul Calității (ISQC) 1<sup>1</sup> și Standardele Internaționale de Audit (ISA). Acesta poate fi util, de asemenea, Consiliului pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili (IESBA) și Consiliului pentru Standarde Internaționale de Educație (IAESB) în examinarea îmbunătățirilor la prevederile lor cu rol normativ;

- Va facilita dialogul și relațiile de lucru mai strânse între IAASB și principalele părți interesate, precum și în rândul acestor principale părți interesate înseși;
- Va stimula cercetarea academică pe această temă; și
- Va ajuta studenții la audit să înțeleagă mai bine bazele profesiei la care aspiră să se alăture.

---

<sup>1</sup> Standardul Internațional privind Controlul Calității 1, *Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuirii ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe*

**CUPRINS**

---

	Pagina
Prezentare generală .....	5
1 Factori privind resursele inițiale .....	9
2 Factori privind procesul propriu-zis.....	12
3 Factori privind rezultatele obținute .....	14
4 Interacțiuni cheie în cadrul lanțului de furnizare a raportării financiare ....	20
5 Factori contextuali .....	28
Anexa 1 Complexitatea definirii calității auditului	
Anexa 2 Atributele de calitate ale factorilor privind resursele inițiale și procesul propriu-zis	

---



## Prezentare generală

1. Termenul **calitatea auditului** înglobează elementele cheie care asigură un mediu ce maximizează probabilitatea desfășurării unor audituri de calitate, în mod consecvent.
2. Obiectivul unui audit al situațiilor financiare este ca auditorul să își formeze o opinie asupra situațiilor financiare pe baza probelor de audit suficiente și adecvate obținute cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt lipsite de denaturări semnificative și să raporteze conform constatărilor sale. Un **audit de calitate** are toate șansele să fi fost derulat de către o echipă a misiunii, care:
  - A dat dovadă de valorile, etica și atitudinile adecvate;
  - A fost suficient de în cunoștință de cauză, calificată și experimentată și a dispus de suficient timp alocat desfășurării muncii de audit;
  - A aplicat un proces de audit riguros și proceduri de control al calității care s-au conformat legii, reglementărilor și standardelor aplicabile;
  - A furnizat rapoarte utile și prompte; și
  - A interacționat corespunzător cu părțile interesate relevante.
3. Responsabilitatea pentru desfășurarea unor audituri de calitate ale situațiilor financiare le revine auditorilor. Cu toate acestea, calitatea auditului este cel mai bine atinsă într-un mediu în care există sprijin din partea, și interacțiuni corespunzătoare în rândul participanților la lanțul de furnizare a raportării financiare.
4. Cadrul își propune să crească gradul de conștientizare a elementelor cheie ale calității auditului, așadar încurajând auditorii, firmele de audit și alte părți interesate să se auto-chestioneze dacă pot face mai mult pentru a întări calitatea auditului în mediile lor de activitate specifice.
5. Cadrul se aplică auditurilor tuturor entităților indiferent de dimensiunea, tipul și complexitatea lor. El se aplică, de asemenea, tuturor firmelor de audit indiferent de dimensiune, inclusiv firmelor de audit care fac parte dintr-o rețea sau asociație. Cu toate acestea, atributele calității auditului, descrise în acest Cadru, variază ca importanță și au un impact diferit asupra calității auditului.
6. Auditorii trebuie să se conformeze standardelor de audit relevante și standardelor de control al calității pentru firmele de audit, precum și cerințelor etice sau altor cerințe de reglementare. Mai precis, ISQC 1<sup>2</sup> abordează responsabilitățile unei firme în ceea ce privește sistemul său de control al calității auditurilor. Cadrul nu înlocuiește aceste standarde, nici nu impune

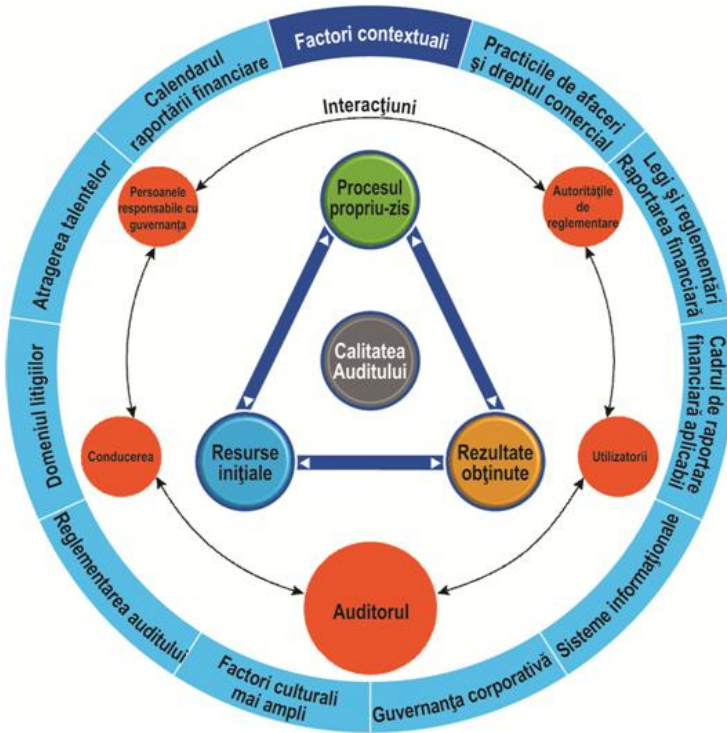
---

<sup>2</sup> ISQC 1 prevede ca firmele de audit să înființeze și să stabilească un sistem de control al calității care să îi ofere unei firme asigurarea rezonabilă că ea și personalul său se conformează standardelor profesionale și cerințelor legale și de reglementare aplicabile și că rapoartele emise de firmă sau de partenerii de misiune corespund circumstanțelor.

standarde suplimentare, nici nu prevede cerințe procedurale pentru desfășurarea misiunilor de audit.

7. În timp ce calitatea unui audit individual va fi influențată de resursele inițiale, procesele, rezultatele obținute și interacțiunile descrise în acest Cadru, Cadru pentru Calitatea Auditului, prin el însuși, nu este suficient în contextul evaluării calității unui audit individual. Aceasta deoarece vor trebui examinate în detaliu aspecte precum natura, plasarea în timp și amploarea probelor de audit obținute ca răspuns la riscurile de denaturare semnificativă dintr-o anumită entitate, gradul de adecvare a raționamentelor de audit relevante efectuate și conformitatea cu standardele relevante.
8. Cadru distinge următoarele elemente:
  - a. Resursele inițiale
  - b. Procesul propriu-zis
  - c. Rezultatele obținute
  - d. Interacțiunile cheie în cadrul Lanțului de furnizare a raportării financiare
  - e. Factorii contextuali

Cadrul poate fi descris după cum urmează:



## Resursele inițiale

9. Resursele inițiale sunt grupate în următorii factori privind resursele inițiale:
  - a. Valorile, etica și atitudinile auditorilor, care la rândul lor, sunt influențate de cultura preponderentă în cadrul firmei de audit; și
  - b. Cunoștințele, aptitudinile și experiența auditorilor și timpul care le este alocat pentru efectuarea auditului.
10. În cadrul acestor factori privind resursele inițiale, atributele calității sunt mai departe organizate în funcție de cele direct aplicabile:
  - a. La nivelul misiunii de audit;
  - b. La nivelul unei firme de audit și prin urmare indirect aplicabile tuturor auditurilor desfășurate de acea firmă de audit; și
  - c. La nivel național (sau jurisdicțional) și prin urmare indirect aplicabile tuturor firmelor de audit care își desfășoară activitatea în acea țară și auditurilor efectuate de acestea.
11. Anexa 2 descrie mai detaliat atributele calității factorilor privind resursele inițiale la nivelul misiunii, firmei și la nivel națională.

12. Resursele inițiale care contribuie la calitatea auditului vor fi influențate de contextul în care este efectuat un audit, interacțiunile dintre principalele părți interesate și rezultatele obținute. De exemplu, legile și reglementările (contextul) pot necesita rapoarte specifice (rezultatele obținute) care influențează aptitudinile (resursele inițiale) utilizate.

### **Procesul propriu-zis**

13. Rigurozitatea procesului de audit și a procedurilor de control al calității au impact asupra calității auditului. Anexa 2 descrie mai detaliat atributele calității acestui factor privind procesul propriu-zis la nivelul misiunii, firmei și la nivel național.

### **Rezultatele obținute**

14. Rezultatele obținute includ rapoartele și informațiile întocmite oficial și prezentate de o parte celeilalte, precum și rezultatele obținute generate în urma procesului de audit, care nu sunt de obicei vizibile celor din afara organizației auditate. De exemplu, acestea pot include îmbunătățirile aduse practicilor de raportare financiară ale entității și controlul intern în raport cu raportarea financiară, care pot rezulta din constatările auditorului.
15. Rezultatele obținute în urma auditului sunt deseori determinate de context, inclusiv de cerințele legislative. Deși unele părți interesate pot influența natura rezultatelor obținute, altele au o influență mai redusă. Într-adevăr, pentru unele părți interesate, precum investitorii din companiile cotate, raportul auditorului reprezintă principalul rezultat obținut.

### **Interacțiunile cheie în cadrul Lanțului de furnizare a raportării financiare**

16. Deși fiecare parte interesată separată din lanțul de furnizare a raportării financiare joacă un rol important în sprijinirea raportării financiare de înalt nivel calitativ, modul în care părțile interesate interacționează poate avea un impact deosebit asupra calității auditului. Aceste interacțiuni, inclusiv comunicările atât formale, cât și informale, vor fi influențate de contextul în care este derulat auditul și vor permite existența unei relații dinamice între resursele inițiale și rezultatele obținute. De exemplu, discuțiile dintre auditor și comitetul de audit al unei companii cotate în cadrul etapei de planificare pot influența utilizarea unor aptitudini specializate (resurse inițiale) și forma și conținutul raportului auditorilor către persoanele responsabile cu governanța (rezultat obținut). Dimpotrivă, în cazul societăților private, proprietarii se pot afla în imediată apropiere pe parcursul auditului. În aceste circumstanțe, pot avea loc comunicări informale frecvente, care contribuie la calitatea auditului.

### **Factorii contextuali**

17. Există un număr de factori de mediu – sau contextuali – precum legile și reglementările și governanța corporativă, care au potențialul de a influența natura și calitatea raportării financiare și, direct sau indirect, calitatea auditului. După caz, auditorii răspund acestor factori când determină cum pot obține cel mai bine probe de audit suficiente și adecvate.

## 1. Factori privind resursele inițiale

1. Auditurile de calitate presupun auditori:
  - Care dau dovadă de valorile, etica și atitudinile corespunzătoare; și
  - Care sunt suficient de în cunoștință de cauză, calificați și experimentați și care dispun de suficient timp alocat desfășurării muncii de audit;
2. Atributele cheie care influențează calitatea auditului sunt descrise mai jos. Aceste atribute se aplică la nivelul misiunii de audit, al firmei de audit și la nivel național (sau jurisdicțional)<sup>3</sup>. Fiecare atribut sau nivel este descris în secțiuni separate.
  - 1.1 **Valorile, etica și atitudinile – la nivelul misiunii** (a se vedea pct. 2-16, Anexa 2)
3. Partenerul<sup>4</sup> misiunii de audit este responsabil de o misiune de audit și prin urmare, este direct responsabil de calitatea auditului. În plus față de asumarea responsabilității pentru desfășurarea auditului, auditul propriu-zis, partenerul misiunii de audit joacă un rol critic în garantarea faptului că echipa misiunii dă dovadă de valorile, etica și atitudinile necesare în vederea unui audit de calitate.

Atributele cheie sunt:

- Echipa misiunii recunoaște: că auditul este efectuat în interesul publicului larg; și importanța conformității cu cerințele etice<sup>5</sup>.
- Echipa misiunii dă dovadă de obiectivitate și integritate.
- Echipa misiunii este independentă.
- Echipa misiunii dă dovadă de competență profesională și atenție cuvenită.
- Echipa misiunii dă dovadă de scepticism profesional.

<sup>3</sup> O jurisdicție poate fi mai mare sau mai mică decât o țară. În unele zone ale lumii, unele aspecte privind reglementarea auditului acoperă mai multe țări. În unele țări, aspectele privind reglementarea auditului intră în atribuția unor unități mai mici, precum statele sau provinciile.

<sup>4</sup> În sectorul public, termenii „client”, „misiune”, „partener de misiune” și „firmă” ar trebui, după caz, să fie interpretați ca făcând referire la echivalentele lor din sectorul public, așa cum sunt definiți în Standardul Internațional pentru Instituțiile Supreme de Audit (ISSAI) 40, Controlul Calității pentru Instituțiile Supreme de Audit, Secțiunea 7.

<sup>5</sup> *Codul Etic al Profesioniștilor Contabili* emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili (Codul IESBA) identifică cinci principii fundamentale ale eticii profesionale pentru profesioniștii contabili: integritate; obiectivitate; competență profesională și atenție cuvenită; confidențialitate; și comportament profesional.

- 1.2 **Valorile, etica și atitudinile – la nivelul firmei** (a se vedea pct. 17-32 Anexa 2)
4. Cultura din cadrul firmei de audit are o influență importantă asupra valorilor, eticii și atitudinilor partenerilor de audit și a altor membri ai echipei misiunii, deoarece mediul în care lucrează echipa misiunii poate afecta în mod deosebit mentalitatea partenerilor și a angajaților și, în consecință, modul în care aceștia își exercită responsabilitățile. Deși auditul este menit să protejeze interesul public, firmele de audit sunt deseori entități comerciale. Cultura din fiecare firmă va constitui un factor important în determinarea modului în care partenerii și angajații săi își vor desfășura activitatea în interes public, îndeplinind, în același timp, obiectivele comerciale ale firmei.
5. Atributele cheie în raport cu crearea unei culturi în care calitatea auditului este prețuită sunt:
- Existența unor aranjamente de guvernanta care instituie un „ton la vârf” adecvat și care își propun să protejeze independența firmei.
  - Promovarea caracteristicilor personale necesare prin evaluare și sisteme de recompensă care sprijină calitatea auditului.
  - Considerentele de natură financiară nu atrag acțiuni și decizii care afectează calitatea auditului.
  - Firma subliniază importanța asigurării unor oportunități de dezvoltare profesională continuă a partenerilor și angajaților și accesul la suport tehnic de înaltă calitate.
  - Firma promovează o cultură bazată pe consultări în situațiile dificile.
  - Existența unor sisteme robuste de luare a deciziilor cu privire la acceptarea clienților și continuarea relațiilor cu aceștia.
- 1.3 **Valorile, etica și atitudinile – la nivel național** (a se vedea pct. 33-40, Anexa 2)
6. Activitățile naționale de reglementare a auditului au o influență importantă asupra culturii din cadrul firmelor și asupra valorilor, eticii și atitudinilor partenerilor de audit și a altor membri ai echipei misiunii. Atributele cheie sunt:
- Sunt promulgate cerințe etice care clarifică atât principiile etice fundamentale cât și cerințele specifice aplicabile.
  - Autoritățile de reglementare, normalizatorii naționali și organizațiile profesionale de contabilitate joacă un rol activ în garantarea faptului că principiile etice sunt înțelese și cerințele aferente sunt aplicate consecvent.
  - Sunt împărtășite, între firmele de audit, informații relevante referitoare la deciziile de acceptare a clienților.

- 1.4 **Cunoștințe, aptitudini, experiență și timp alocat – la nivelul misiunii** (a se vedea pct. 41-58 Anexa 2)
7. Partenerul misiunii de audit trebuie să se convingă de faptul că echipa misiunii deține, în mod colectiv, competențele corespunzătoare și că echipa dispune de suficient timp pentru a putea obține probe de audit suficiente și adecvate înainte de emiterea opiniei de audit.
8. Atributele cheie sunt:
- Partenerii și angajații dispun de competențele necesare
  - Partenerii și angajații înțeleg activitatea comercială a entității.
  - Partenerii și angajații exercită raționamente rezonabile.
  - Partenerul misiunii de audit este implicat activ în evaluarea riscului, planificare, supervizare și revizuirea muncii desfășurate.
  - Angajații care efectuează activități de audit „la fața locului” dețin suficientă experiență, munca lor este coordonată, supervizată și revizuită corespunzător și nivelul de rotație al angajaților este unul rezonabil.
  - Partenerii și angajații dispun de timp suficient pentru desfășurarea auditului în mod eficient.
  - Partenerul misiunii de audit și alți membri cu experiență ai echipei misiunii sunt ușor de contactat de către conducere și persoanele responsabile cu guvernarea.
- 1.5 **Cunoștințe, aptitudini, experiență și timp alocat – la nivelul firmei** (a se vedea pct. 59-70 Anexa 2)
9. Politicile și procedurile firmei de audit vor avea impact asupra cunoștințelor și experienței prevăzute din partea partenerilor misiunii de audit și a altor membri ai echipei misiunii, precum și asupra timpului de care aceștia dispun pentru desfășurarea muncii de audit necesare. Atributele cheie sunt:
- Partenerii și angajații dispun de suficient timp pentru a face față chestiunilor dificile care pot surveni.
  - Echipele misiunii sunt structurate corespunzător.
  - Partenerii și angajații cu mai multă experiență furnizează angajaților cu mai puțină experiență evaluări prompte și instruire corespunzătoare sau formare „la locul de muncă”.
  - Partenerii și angajații de audit beneficiază de suficientă formare pe probleme de audit, contabilitate și, după caz, chestiuni relevante pentru sectoarele de activitate specifice.

- 1.6 **Cunoștințe, aptitudini, experiență și timp alocat – la nivel național** (a se vedea pct. 71-80 Anexa 2)
10. Activitățile de pe plan național pot influența competențele auditorilor. Atributele cheie sunt:
- Există aranjamente robuste de autorizare a firmelor de audit/ auditorilor individuali.
  - Cerințele de educație sunt clar definite și formarea este eficientă, dispunând de resursele necesare.
  - Există aranjamente privind informarea auditorilor cu privire la chestiunile curente și furnizarea de formare în funcție de noile cerințe de contabilitate, audit sau reglementare.
  - Profesia de audit este bine poziționată pentru a atrage și păstra în rândul său persoane care dispun de calitățile corespunzătoare.

## 2. Factori privind procesul propriu-zis

11. Auditurile de calitate presupun auditori care aplică un proces de audit riguros și proceduri de control al calității în conformitate cu legile, reglementările și standardele aplicabile.
- 2.1. **Procesul de audit și procedurile de control al calității – la nivelul misiunii** (a se vedea pct. 81-93 Anexa 2)
12. Auditurile trebuie să fie efectuate în conformitate cu standardele de audit și fac obiectul procedurilor de control al calității de la nivelul firmei de audit, care se conformează ISQC 1. Acestea constituie bazele unei abordări structurate a evaluării riscului, planificării, efectuării procedurilor de audit și, în final, formulării și exprimării unei opinii. Uneori, metodologiile și politicile și procedurile interne ale firmelor de audit oferă îndrumări mai specifice pe probleme precum cine desfășoară activități specifice, cerințele interne de consultare și formatul documentației.
13. În timp ce standardele de audit și metodologia firmei de audit vor contura procesul de audit, modul în care acest proces este aplicat în practică va fi ajustat în funcție de fiecare audit. Atributele cheie sunt:
- Echipa misiunii se conformează standardelor de audit, legilor și reglementărilor relevante și procedurilor firmei de audit privind controlul calității.
  - Echipa misiunii utilizează corespunzător tehnologia informației.
  - Există o interacțiune eficientă între celelalte părți implicate în audit.
  - Există aranjamente corespunzătoare cu conducerea, pentru realizarea unui proces de audit eficient și eficace.



- 2.2. Procesul de audit și procedurile de control al calității – la nivelul firmei** (a se vedea pct. 94-111 Anexa 2)
14. Politicile și procedurile firmei de audit vor influența procesul de audit. Atributele cheie care contribuie la calitatea auditului sunt:
- Metodologia de audit este adaptată tendințelor din standardele profesionale și constatările în urma revizuirilor controlului intern al calității și inspecțiilor externe.
  - Metodologia de audit încurajează membrii individuali ai echipelor să dea dovadă de scepticism profesional și să își exercite raționamentul profesional corespunzător.
  - Metodologia prevede o supraveghere și o revizuire eficientă a muncii de audit.
  - Metodologia prevede o documentație de audit adecvată.
  - Sunt instituite proceduri riguroase de control al calității și calitatea auditului este monitorizată, luându-se măsurile ulterioare corespunzătoare.
  - Dacă este cazul, sunt efectuate revizuri eficiente ale controlului calității misiunii (RCCM-uri).
- 2.3. Procesul de audit și procedurile de control al calității – la nivel național** (a se vedea pct. 112-119 Anexa 2)
15. Activitățile de reglementare a auditului de pe plan național pot influența procesul de audit.
16. ISA-urile sunt emise de IAASB. Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili (IESBA) stabilește standarde etice de înaltă calitate pentru profesioniștii contabili prin elaborarea unui Cod Etic al Profesioniștilor Contabili robust și adecvat la nivel internațional. Consiliul pentru Standarde Internaționale de Educație Contabilă (IAESB) elaborează și consolidează educația profesională contabilă – inclusiv competența tehnică, precum și competențele, valorile, etica și atitudinile profesioniștilor contabili – prin promulgarea Standardelor Internaționale de Educație (IES-uri). Aceste standarde sunt adoptate la scară largă la nivel național. Atributele cheie sunt:
- Sunt promulgate standarde de audit și alte standarde care clarifică obiectivele de bază, precum și alte cerințe specifice aplicabile.
  - Organismele responsabile de inspecțiile de audit externe examinează atributele relevante ale calității auditului, atât în cadrul firmelor de audit cât și la nivelul misiunilor de audit individuale.
  - Există sisteme eficiente de investigare a alegațiilor privind eșecurile de audit și luarea de măsuri disciplinare, dacă este cazul.

### 3. Factori privind rezultatele obținute

17. Diferite părți interesate primesc rezultate diferite în urma unui audit. Aceste rezultate vor fi evaluate în funcție de utilitatea și de primirea lor în timp util și pot fi considerate aspecte ale calității auditului. De asemenea, acestea pot:
- Furniza perspective mai ample ale calității auditului. De exemplu, rapoartele din partea autorităților de reglementare pot descrie deficiențele care au fost identificate în urma activităților de inspecție; și
  - Influența direct calitatea auditului. De exemplu, o responsabilitate specifică de a raporta un aspect, precum eficiența controalelor interne, poate duce la o muncă mai susținută în acel domeniu.
18. Unele părți interesate, în special conducerea, persoanele responsabile cu guvernanta și unele autorități de reglementare, obțin indicații mai directe asupra unora dintre resursele inițiale care contribuie la calitatea auditului și sunt, așadar, mai în măsură să o evalueze, cel puțin parțial. Rezultatele obținute de la aceste alte părți interesate, de exemplu, informațiile furnizate de comitetele de audit, le pot furniza utilizatorilor externi informații utile privind calitatea auditului.
19. Rezultatele relevante obținute pot cuprinde:

Nivel implicat	Rezultate obținute
<p>3.1 <b>La nivelul misiunii</b></p>	<p><b>De la auditor</b></p> <p>3.1.1 Rapoartele auditorului către utilizatorii situațiilor financiare auditate</p> <p>3.1.2 Rapoartele auditorului către persoanele responsabile cu guvernanta</p> <p>3.1.3 Rapoartele auditorului către conducere</p> <p>3.1.4 Rapoartele auditorului către autoritățile de reglementare financiară și prudențială</p> <p><b>De la entitate</b></p> <p>3.1.5 Situațiile financiare auditate</p> <p>3.1.6 Rapoartele de la persoanele responsabile cu guvernanta, inclusiv comitetele de audit</p>

	<p><b>De la autoritățile de reglementare a auditului</b></p> <p>3.1.7 Autorități de reglementare care furnizează informații privind auditurile individuale</p>
<p><b>3.2 La nivelul firmei și la nivel național</b></p>	<p><b>De la firma de audit</b></p> <p>3.2.1 Rapoarte privind transparența</p> <p>3.2.2 Rapoarte anuale și alte rapoarte</p> <p><b>De la autoritățile de reglementare a auditului</b></p> <p>3.2.3 Furnizarea unei imagini de ansamblu agregate asupra rezultatelor inspecțiilor firmelor de audit</p>

### 3.1. Rezultate obținute – la nivelul misiunii

#### 3.1.1. Rapoartele auditorului către utilizatorii situațiilor financiare auditate

20. Principalul rezultat al unui audit constă într-o opinie a auditorului care le conferă utilizatorilor încredere în fiabilitatea situațiilor financiare auditate. Pentru majoritatea utilizatorilor, absența unei opinii modificate a auditorului este un semnal important al fiabilității informațiilor financiare. Valoarea acestui semnal poate fi influențată de un număr de factori, inclusiv reputația firmei de audit<sup>6</sup> care a efectuat auditul și o ipoteză despre eficiența procesului de audit utilizat.
21. Raportul de audit îi oferă auditorului ocazia de a furniza informații prin care le furnizează utilizatorilor o anumită perspectivă asupra muncii și constatărilor sale și prin urmare asupra calității auditului efectuat. Cu toate acestea, auditorii nu profită mereu de această șansă și, de-a lungul anilor, raportul auditorului a fost standardizat. Cu excepția situațiilor în care opinia auditorului este modificată, de obicei nu se furnizează informații despre munca și constatările auditorului.
22. În plus față de extinderea informațiilor cuprinse în raportul auditorului, utilitatea sa poate fi întărită și dacă cuprinde o asigurare suplimentară pe probleme specifice, conform legii sau reglementărilor. În unele cazuri, o astfel de asigurare poate fi furnizată fără a lărgi aria de aplicabilitate a auditului (de exemplu, confirmarea că auditorul a primit de la conducere toate informațiile și explicațiile prevăzute). În alte cazuri, aria de aplicabilitate a auditului trebuie extinsă (de exemplu, furnizarea unei asigurări cu privire la eficiența controalelor interne ale raportării financiare).

<sup>6</sup> Reputația firmei de audit nu este abordată, în mod specific în Cadru, deoarece nu reprezintă un element al calității auditului ci ceva ce poate reieși din furnizarea consecventă a unor audituri de calitate. Există un număr de factori care influențează reputația unei firme, inclusiv dimensiunea sa, activitățile sale de marketing și gradul în care poate fi afectată negativ de litigiile sau acțiunile de reglementare.

23. Mai multe informații despre audit sunt de obicei furnizate de auditorii din sectorul public, fie în raportul principal al auditorului, fie într-un raport suplimentare care este accesibil public. Mai mult, auditorii din sectorul public își desfășoară uneori activitatea într-un mediu care le oferă cetățenilor acces la documente oficiale. Această libertate a informațiilor poate face ca auditorul din sectorul public să prezinte informații mai detaliate cu privire la auditurile sale, de exemplu, cu privire la riscurile de afaceri sau controalele interne ale unei entități.

### 3.1.2. *Rapoartele auditorului către persoanele responsabile cu guvernanta*

24. Standardele de audit prevăd în general ca auditorul să comunice cu persoanele responsabile cu guvernanta pe probleme specifice și prompt. De exemplu, ISA-urile<sup>7</sup> prevăd o comunicare pe marginea:
- Responsabilităților auditorului.
  - Ariei de aplicabilitate planificată și calendarului auditului.
  - Informațiilor privind amenințările la adresa obiectivității auditorului și măsurile de protecție aferente care au fost aplicate.
  - Constatărilor semnificative în urma auditului.
25. Aceste aspecte sunt deseori acoperite de rapoartele scrise către persoanele responsabile cu guvernanta. Cu toate acestea, se estimează că cerințele standardelor de audit vor genera discuții mai ample și mai aprofundate între auditor și persoanele responsabile cu guvernanta. Când analizează strategia generală de audit, persoanele responsabile cu guvernanta pot evalua calitatea și momentul prezentării atât a rapoartelor scrise, cât și a acelor comunicări mai puțin formale.
26. În relație cu calitatea și utilitatea comunicărilor, persoanele responsabile cu guvernanta pot aprecia în mod deosebit comunicările auditorului care furnizează:
- Informații nepărtinitoare referitoare la performanța conducerii în îndeplinirea responsabilităților sale de întocmire a situațiilor financiare;
  - Informații despre practicile de raportare financiară ale entității, inclusiv despre funcționarea controalelor interne;
  - Recomandări de îmbunătățire a procesului de raportare financiară a entității; și
  - Informații care să le permită să își îndeplinească eficient responsabilitățile legate de guvernanta.

---

<sup>7</sup> ISA 260, *Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta*

### 3.1.3. *Rapoartele auditorului către conducere*

27. Pe parcursul auditului, auditorul va purta, de asemenea, o serie de comunicări ample cu conducerea. Multe dintre aceste comunicări sunt informale, dar uneori auditorul poate decide, sau conducerea poate solicita, ca auditorul să își formalizeze observațiile sub forma unui raport scris. În astfel de situații, conducerea ar putea acorda o atenție deosebită valorii percepute și momentului prezentării acestor rapoarte, atunci când examinează calitatea generală a auditului.
28. Pe lângă comunicările pe probleme de raportare financiară, conducerea poate aprecia în mod deosebit:
- Indicațiile și recomandările privind îmbunătățirea anumitor domenii comerciale și a sistemelor entității;
  - Observațiile pe marginea aspectelor de reglementare; și
  - Perspectivele globale asupra chestiunilor sau evoluțiilor semnificative din sectorul de activitate.
29. Conducerea, în special în cazul entităților mici unde resursele pot fi limitate, poate aprecia consultanța în afaceri furnizată de auditor. În astfel de situații, auditorul trebuie să fie conștient de amenințările la adresa independenței care pot surveni.

### 3.1.4. *Rapoartele auditorului către autoritățile de reglementare financiară și prudențială*

30. Legile sau reglementările naționale pot prevedea ca auditorul să comunice cu autoritățile de reglementare financiară sau prudențială fie în mod regulat, fie în situații speciale. Cerințele naționale variază dar pot include:
- Furnizarea de asigurare pe marginea aspectelor procesului de raportare financiară, de exemplu, controlul intern.
  - Raportarea aspectelor despre care autoritățile de reglementare cred că ar putea avea o importanță semnificativă pentru ele.
  - Raportarea actelor ilegale, inclusiv a suspiciunilor privind spălarea de bani.
31. În astfel de circumstanțe, autoritățile de reglementare ar putea acorda o atenție deosebită valorii percepute și momentului prezentării acestor rapoarte, atunci când examinează calitatea generală a auditului.

### 3.1.5. *Situațiile financiare auditate*

32. Asigurarea întărește credibilitatea raportării financiare și poate duce la îmbunătățirea calității raportării financiare. De exemplu, auditul poate avea drept rezultat acțiunea conducerii de a modifica proiectele de situații financiare.

Aceste modificări pot fi cantitative sau calitative ca natură, precum clarificarea prezentărilor de informații din notele la situațiile financiare. Deși aceste modificări nu sunt de obicei transparente pentru utilizatori, confrunțați cu ceea ce percep a fi situații financiare de înaltă calitate, utilizatorii pot invoca efectuarea unui audit de calitate. Și contrariul ar putea fi, de asemenea, valabil, de ex., confrunțați cu situații financiare care conțin greșeli aritmetice, inconsecvențe și prezentări de informații greu de înțeles, în absența unui raport de audit cu rezerve, utilizatorii pot concluziona că a fost efectuat un audit de o calitate precară.

33. În unele jurisdicții, entitățile trebuie să retrateze situațiile financiare auditate despre care s-a constatat că ar conține denaturări semnificative. Necesitatea ca entitatea să își retrateze situațiile financiare poate, în funcție de motivele retratării, să îi facă pe utilizatori să creadă că a avut loc un eșec al auditului.

#### 3.1.6. *Rapoartele de la persoanele responsabile cu guvernanta, inclusiv comitetele de audit*

34. Într-un număr de țări, persoanele responsabile cu guvernanta – mai precis, comitetele de audit ale companiilor cotate – au responsabilități specifice privind un anumit grad de supraveghere al auditorului sau unele aspecte ale procesului de audit. Deși utilizatorii ar putea concluziona că o implicare activă a unui comitet de audit de o înaltă calitate va avea un impact pozitiv asupra calității auditului, gradul în care comitetele de audit le comunică utilizatorilor modul în care și-au îndeplinit responsabilitățile variază considerabil.
35. Există un potențial pentru o prezentare integrală a activităților comitetelor de audit, atât în beneficiul calității curente a auditului, cât și a percepției utilizatorului asupra acesteia. În consecință, unele țări explorează în prezent dacă să includă mai multe informații în rapoartele anuale referitoare la activitățile comitetelor de audit cu privire la auditul extern.

#### 3.1.7. *Autorități de reglementare care furnizează informații privind auditurile individuale*

36. În unele țări, autoritățile de reglementare a auditului fac disponibile rezultatele inspecțiilor acestor audituri individuale pentru comitetele de audit relevante, deși aceste informații nu sunt de obicei disponibile public.

### 3.2. **Rezultate obținute – la nivelul firmei și la nivel național**

#### 3.2.1. *Rapoartele privind transparența*

37. Firmele de audit pot furniza informații generale privind calitatea auditului. Un număr de țări au introdus cerințe pentru firmele de audit de a furniza rapoarte privind transparența care oferă informații despre guvernanta firmei de audit și

sistemele de control al calității<sup>8</sup>. Punerea acestor informații la dispoziția publicului poate veni în sprijinul acelor utilizatori ai situațiilor financiare auditate, care nu asistă din apropiere la procesul de audit, să înțeleagă caracteristicile firmelor de audit individuale și factorii promotori ai calității auditului din acele firme. Când principalele părți interesate nu pot evalua calitatea auditului în mod direct, aceste informații pot veni în sprijinul entităților în selectarea unei noi firme de audit.

38. Rapoartele privind transparența le oferă, de asemenea, o ocazie firmelor de audit să se remarce prin sublinierea aspectelor deosebite din politicile și abordările lor privind auditul și deci să concureze pe aspecte ce țin de calitatea auditului. Publicarea informațiilor despre, de exemplu, procesele și practicile firmei de control al calității, asigurarea independenței și governanța sa, furnizează un stimulent clar pentru toți cei din cadrul firmei de audit pentru a se ridica atât la spiritul, cât și la litera angajamentelor firmei.

### 3.2.2. *Rapoarte anuale și alte rapoarte*

39. Unele firme de audit publică rapoarte anuale. Rapoartele anuale le oferă o ocazie acestor organisme să descrie indicatorii cheie privind performanța în relație cu calitatea auditului și inițiativele derulate pentru creșterea calității. Astfel de informații le pot ajuta să se remarce în ceea ce privește calitatea auditului.
40. Mai mult, organismele de audit din sectorul public pot emite alte rapoarte care formulează concluzii generale în urma seriei de audituri pe care le desfășoară, identificând deficiențele comune în materie de governanță, contabilitate și raportare. Aceste rapoarte pot include recomandări de modificări ale legilor și reglementărilor generale privind entitățile guvernamentale.

### 3.2.3. *Furnizarea unei perspective de ansamblu asupra rezultatelor inspecțiilor firmelor de audit*

41. În multe țări, autoritățile de reglementare a auditului raportează anual cu privire la rezultatul activităților de inspecție a auditului. Nivelul de detaliu furnizat în aceste rapoarte variază. În unele țări, rapoartele cumulează rezultatele inspecțiilor tuturor firmelor de audit; în alte țări, sunt publicate rapoarte în funcție de tipul firmelor de audit.
42. Publicarea rapoartelor privind inspecțiile firmelor de audit individuale poate juca un rol important în ceea ce privește întărirea calității auditului, inclusiv percepția calității auditului de către principalele părți interesate (în special investitorii și utilizatorii rapoartelor de audit). Dezbaterea dacă este benefic

---

<sup>8</sup> De exemplu, pentru Statele Membre ale Uniunii Europene directiva privind auditul statutar prevede ca firmele care auditează entități de interes public să prezinte anual informații specifice privind structura juridică a firmelor de audit și a rețelei din care fac parte, sistemele de governanță corporativă și control al calității, informații financiare și informații despre baza remunerației partenerului.

pentru autoritățile de reglementare a auditului să raporteze public pe marginea firmelor de audit individuale este destul de echilibrată. Unii cred că transparența privind constatările inspecțiilor aferente firmelor de audit individuale vor ajuta persoanele responsabile cu guvernanta să își îndeplinească responsabilitățile și va avea un impact pozitiv asupra calității auditului, stimulând firmele să prezinte creșteri de la un an la altul ale calității muncii lor. Alții cred că raportarea publică a constatărilor specifice firmelor de audit poate determina firmele de audit să adopte o abordare mai defensivă atunci când răspund la constatările inspecțiilor, în detrimentul calității auditului.

#### **4. Interacțiunile principale din cadrul Lanțului de furnizare a raportării financiare**

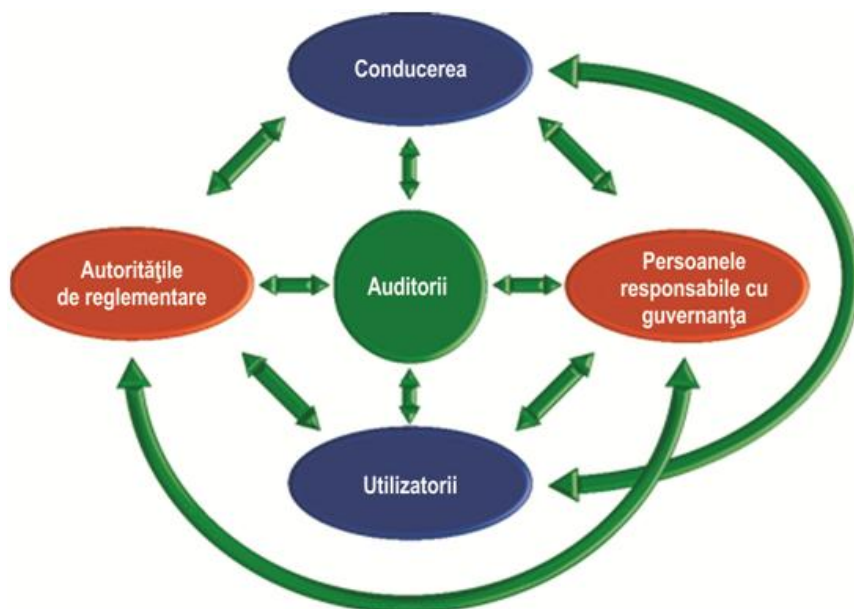
43. În raportul său din 2008, *Lanțul de furnizare a raportării financiare: Perspective curente și direcții viitoare*<sup>9</sup>, Federația Internațională a Contabililor (IFAC) descrie lanțul de furnizare a raportării financiare drept „persoanele și procesele implicate în întocmirea, aprobarea, auditul, analiza și utilizarea rapoartelor financiare”.
44. IFAC a observat că toate legăturile din lanț trebuie să fie de înaltă calitate și strâns interconectate pentru a furniza o raportare financiară de înaltă calitate. În timp ce fiecare legătură separată din lanțul de furnizare joacă un rol important în susținerea raportării financiare de înaltă calitate, natura legăturilor sau a interacțiunilor dintre legături poate avea un impact deosebit asupra calității auditului.
45. Prin intermediul acestor interacțiuni, care includ atât comunicări formale cât și informale, participanții la lanțul de furnizare pot influența comportamentul și opiniile celorlalți și, deci, pot contribui la îmbunătățirea calității auditului. Natura și amploarea interacțiunilor vor fi influențate atât de obiectivele persoanelor individuale implicate, cât și de contextul în care au loc interacțiunile.
46. Interacțiunile descrise în secțiunile următoare sunt interacțiuni unu-la-unu. Cu toate acestea, pot exista beneficii pentru calitatea auditului când auditorii și principalele părți interesate se întâlnesc pentru a discuta aspecte relevante pentru calitatea auditului.

---

<sup>9</sup> Raportul poate fi accesat la: [web.ifac.org/media/publications/9/financial-reporting-supply/financial-reporting-supply.pdf](http://web.ifac.org/media/publications/9/financial-reporting-supply/financial-reporting-supply.pdf).



47. Unele dintre cele mai importante interacțiuni<sup>10</sup> cu privire la calitatea auditului sunt descrise mai jos.



#### 4.1. Interacțiunile dintre auditori și conducere<sup>11</sup>

48. Conducerea este responsabilă de întocmirea situațiilor financiare și de acele controale interne necesare garantării că informațiile pentru întocmirea situațiilor financiare sunt fiabile și disponibile în timp util. Conducerea este, de asemenea, responsabilă pentru garantarea că situațiile financiare se conformează cadrului de raportare financiară aplicabil și, acolo unde este relevant, reprezintă tranzacțiile și evenimentele aferente într-o manieră care asigură prezentarea fidelă.
49. Accesul integral și în timp util la informațiile și persoanele relevante atât din cadrul cât și din afara entității îl ajută pe auditor să strângă probele de audit. O relație deschisă și constructivă îl ajută pe auditor să identifice, să evalueze și să răspundă riscurilor de denaturare semnificativă, în special în raport cu tranzacțiile complexe sau neobișnuite, sau aspectele care implică un raționament semnificativ sau o incertitudine. În absența cooperării și a dialogului deschis, este puțin probabil ca un audit de calitate să fie desfășurat eficient.

<sup>10</sup> Această secțiune tratează doar interacțiunile externe – adică cele din afara echipei misiunii de audit. Interacțiunile din cadrul echipei misiunii de audit sunt discutate în Secțiunea 1: Resurse inițiale

<sup>11</sup> În multe companii mici este greu de diferențiat între conducere și persoanele responsabile cu guvernarea. De regulă un proprietar-manager va îndeplini ambele roluri.

50. În sprijinul eficacității auditului, într-un stadiu incipient al auditului auditorul va discuta probabil cu conducerea despre nevoile sale de informații și va conveni asupra unui calendar corespunzător. De asemenea, probabil că auditorul va discuta cu conducerea constatările auditului, pe măsură ce acestea survin, astfel încât conducerea să poată furniza explicații prompte sau să deruleze analize suplimentare, dacă este cazul.
51. O relație deschisă și constructivă între auditori și conducere ajută, de asemenea, la crearea unui mediu în care conducerea poate beneficia de pe urma observațiilor auditorilor, pe probleme precum:
- Posibile îmbunătățiri ale practicilor de raportare financiară ale entității.
  - Posibile îmbunătățiri în controlul intern aferent raportării financiare.
  - Noi cerințe de raportare financiară.
  - Perspective asupra chestiunilor legate de sectorul de activitate.
  - Observații asupra aspectelor legale și de reglementare.
52. O relație deschisă și constructivă între auditor și conducere trebuie să fie diferită de una de familiaritate excesivă, ce poate apărea între auditorii care petrec perioade prelungite pe parcursul anului la același client de audit. Este esențial pentru calitatea auditului ca auditorii să rămână sceptici și obiectivi și să fie pregătiți să chestioneze fiabilitatea informațiilor pe care le primesc.

#### 4.2. Interacțiunile dintre auditori și persoanele responsabile cu guvernarea

53. Persoanele responsabile cu guvernarea răspund de supravegherea direcției strategice a entității și a obligațiilor acesteia privind răspunderea. Aceasta include supravegherea procesului de raportare financiară a entității. În companiile cotate și în alte entități mari, majoritatea activității de supraveghere a procesului de raportare financiară a entității este deseori efectuată de un comitet de audit.
54. O comunicare eficientă în dublu sens cu auditorii poate ajuta persoanele responsabile cu guvernarea în îndeplinirea acestor responsabilități. Mai precis, persoanele responsabile cu guvernarea pot beneficia de pe urma opiniilor auditorilor pe probleme precum riscurile de raportare financiară cu care se confruntă entitatea, principalele domenii în care este necesar raționamentul conducerii în situațiile financiare și de informații directe privind calitatea procesului de raportare financiară al entității, inclusiv deficiențele din controalele sale financiare interne. Aceste informații pot ajuta persoanele responsabile cu guvernarea să își formuleze o concluzie asupra prezentării fidele a situațiilor financiare, în special dacă auditorul are îngrijorări cu privire la care conducerea nu a luat nicio măsură.
55. Auditorul trebuie să comunice cu persoanele responsabile cu guvernarea (inclusiv cu comitetul de audit, dacă există) despre aspectele de planificare și

constatările semnificative. Uneori, comunicarea eficientă este facilitată dacă cel puțin o întâlnire, sau o parte dintr-o întâlnire, are loc fără participarea conducerii. În cazul entităților mici, comunicarea dintre auditor și persoanele responsabile cu guvernanta este deseori probabil să fie mai frecventă și mai puțin formală.

56. Persoanele responsabile cu guvernanta sunt, de asemenea, în măsură să influențeze calitatea auditului prin:
- Furnizarea de opinii privind riscurile raportării financiare și domeniile comerciale care necesită o atenție deosebită pe parcursul auditului;
  - Examinarea dacă vor fi alocate suficiente resurse de audit pentru ca auditul să fie efectuat eficient și dacă onorariul de audit reflectă în mod corect acest lucru;
  - Examinarea aspectelor privind independența și evaluarea soluționării acestora;
  - Evaluarea modului în care conducerea a fost chestionată de auditor pe parcursul auditului, în special cu privire la evaluarea riscului de fraudă, estimărilor și ipotezelor conducerii și alegerea politicilor contabile; și
  - Crearea unui mediu în care conducerea să nu aibă rețineri în a fi chestionată de către auditori și în care să nu fie exagerat de defensivă atunci când discută aspecte dificile sau contencioase.

#### 4.3. Interacțiunile dintre auditori și utilizatorii situațiilor financiare

57. În unele țări, cadrul de reglementare le oferă utilizatorilor ocazia de a interacționa, într-o anumită măsură, cu auditorii. De exemplu, într-un număr de jurisdicții, propunerile privind numirea, renumirea sau înlocuirea unui auditor al entității trebuie să fie aprobate de acționarii entității în cadrul adunării generale. Acționarii pot avea, de asemenea, dreptul de a îi adresa întrebări auditorului cu privire la orice aspecte semnificative referitoare la audit, în cadrul adunării generale. Aceste interacțiuni pot reprezenta o motivație suplimentară pentru auditori de a desfășura audituri de calitate.
58. Utilizatorii pot dori, de asemenea, să determine motivul schimbării auditorului. Acest lucru poate fi facilitat când informațiile privind motivele înlocuirii sunt făcute publice în timp util.
59. Auditorii din sectorul public sunt deseori în contact direct cu utilizatorii principali ai situațiilor financiare. Nu este ceva neobișnuit pentru auditori să susțină prezentări cu privire la constatările lor în fața organelor legislative sau a ministerelor (în cazul agențiilor guvernamentale sau a companiilor deținute de stat), precum și să le furnizeze:
- Informații nepărtinitoare și neutre din punct de vedere politic cu privire la operațiunile și practicile de raportare financiară ale entității; și

- Recomandări constructive și în timp util cu privire la domeniile de performanță (inclusiv rentabilitate) și conformitatea cu mandatele relevante.

Astfel de prezentări pot întări cunoștințele auditorilor cu privire la așteptările utilizatorilor principali ai situațiilor financiare și le pot oferi utilizatorilor principali ocazia de a evalua calitatea auditului.

60. Profesia de audit, în special organizațiile profesionale de contabilitate, ar putea organiza uneori forumuri, conferințe și alte întâlniri și discuții la nivel înalt, în care auditorii pot intra în contact cu grupuri de utilizatori ai situațiilor financiare pentru a discuta aspecte relevante pentru calitatea auditului.

#### 4.4. Interacțiunile dintre auditori și autoritățile de reglementare

61. Există un număr de tipuri diferite de autorități de reglementare care influențează auditul: autoritățile de reglementare a piețelor financiare, a participanților pe piața financiară și a raportării financiare („autorități de reglementare financiară”); autorități de reglementare ale anumitor tipuri de entități, precum băncile sau companiile de asigurare („autorități de reglementare prudențială”); și autorități de reglementare care supraveghează direct anumite firme de audit („autorități de reglementare a auditului”). În unele țări, există mai multe autorități de reglementare financiară și prudențială și este în interesul lor să își coordoneze activitățile cu privire la calitatea auditului.

##### 4.4.1. *Autoritățile de reglementare financiară și prudențială*

62. În multe privințe, autoritățile de reglementare financiară și prudențială și auditorii au preocupări complementare, deși preocupările lor sunt axate pe aspecte diferite. Prin urmare, un schimb de informații adecvat între aceste părți poate întări procesul de reglementare și totodată contribui la calitatea auditului.
63. Un audit este important pentru autoritățile de reglementare financiară și prudențială. Aceste autorități de reglementare solicită, în general, ca situațiile financiare ale entităților relevante să fie auditate și uneori extind aria de aplicabilitate a auditului, pentru a cuprinde aspecte precum eficiența sistemului de control financiar intern al companiei. Mai mult, aceste autorități de reglementare prevăd uneori ca auditorii să obțină asigurare cu privire la aspecte specifice.
64. În plus față de responsabilitățile formale de raportare, autoritățile de reglementare financiară și prudențială pot dori să fie informate cu privire la aspecte de care auditorul ia cunoștință pe parcursul desfășurării auditului. În cazul autorităților de reglementare bancară, aceasta poate include aspecte precum:
- Informații care indică neîndeplinirea uneia dintre cerințele unei licențe bancare.
  - Informații care pot indica o încălcare severă a legilor și reglementărilor.

- Schimbări semnificative nefavorabile în riscurile de afaceri ale băncii și aspectele privind continuitatea activității.
65. Autoritățile de reglementare financiară și prudencială dețin informații care, dacă ar fi cunoscute de auditor, ar influența aria de aplicabilitate a auditului și posibil chiar concluziile auditorului și opinia de audit.

#### 4.4.2. *Autoritățile de reglementare a auditului*<sup>12</sup>

66. În multe țări, crearea de autorități independente de reglementare a auditului, responsabile cu inspectarea firmelor de audit și a auditurilor individuale, oferă ocazia atât de întărire a calității auditului, cât și de a conferi o mai mare transparență utilizatorilor cu privire la calitatea auditului.
67. O comunicare deschisă între firmele de audit și autoritățile de reglementare a auditului vor ajuta autoritățile de reglementare să își deruleze activitățile mai eficace. Mai mult, comunicarea clară a constatărilor inspecțiilor de audit le va permite firmelor de audit să înțeleagă mai bine cauza principală a deficiențelor identificate și să răspundă acestora în mod constructiv.
68. Dialogul dintre autoritățile de reglementare a auditului din diferite țări, în scopul promovării consecvenței abordărilor inspecțiilor, ar putea să întărească calitatea globală a auditului.<sup>13</sup>

#### 4.5. **Interacțiunile dintre conducere și persoanele responsabile cu guvernarea**

69. Un angajament ferm în favoarea onestității și integrității în cadrul unei entități are un efect pozitiv asupra calității și fiabilității procesului acesteia de raportare financiară. O astfel de cultură, care este instituită și cultivată de persoanele responsabile cu guvernarea în colaborare cu membrii conducerii superioare, promovează dezvoltarea și păstrarea politicilor și proceselor contabile corespunzătoare, precum și schimbul deschis de informații care sunt necesare unei raportări financiare de înaltă calitate.
70. Pentru a realiza acest lucru, persoanele responsabile cu guvernarea depind de o relație transparentă și constructivă cu conducerea care le ajută să se achite de responsabilitatea lor de supraveghere a procesului de raportare financiară. Aceasta presupune disponibilitatea conducerii de a discuta direct cu persoanele responsabile cu guvernarea aspecte precum:

<sup>12</sup> În sectorul public, organismele de audit din sectorul public nu sunt de obicei subordonate supravegherii de reglementare externe. Ele răspund în fața parlamentului, a structurilor legislative sau echivalente acestora, care pot chestiona ocazional calitatea activităților de audit.

<sup>13</sup> Într-un context internațional, activitățile Forumului Internațional al Autorităților Independente de Reglementare a Auditului (IFIAR) facilitează schimbul de cunoștințe și promovează o mai bună coordonare între autoritățile de reglementare a auditului. *Principiile Fundamentale ale Autorităților Independente de Reglementare a Auditului* ale IFIAR prevăd că „Principiile sunt menite să sprijine cooperarea dintre autoritățile de reglementare și promovează o mai bună consecvență a supravegherii auditului”. Mai multe informații despre activitățile sale sunt disponibil pe site-ul propriu: [www.ifiar.org](http://www.ifiar.org).

- Chestiuni identificate, și posibil semnificative, referitoare la raportarea financiară și reglementare.
  - Ipotezele din spatele raționamentelor contabile semnificative implicate în procesul de raportare financiară.
  - Domenii în care procesul de raportare financiară poate fi îmbunătățit.
71. Dacă auditorul are îngrijorări cu privire la relația dintre conducere și persoanele responsabile cu guvernanta, acesta este atent în special la deficiențele semnificative din controlul intern, erorile din procesul de raportare financiară și riscurile de fraudă. De asemenea, va fi important pentru auditor să caute să înțeleagă motivele unei relații deficiente, dat fiind că tipul oricărui răspuns de audit va depinde de circumstanțe. De exemplu, un răspuns de audit când persoanele responsabile cu guvernanta se îndoiesc de integritatea conducerii va diferi de unul când conducerea manifestă rezerve cu privire la competența persoanelor responsabile cu guvernanta.
72. În situații extreme, când auditorul are îngrijorări serioase cu privire la relația dintre conducere și persoanele responsabile cu guvernanta, auditorul analizează dacă poate fi efectuat un audit eficient și eficace și prin urmare dacă să continue relația cu clientul.

#### **4.6. Interacțiunile dintre conducere și autoritățile de reglementare**

73. Măsura în care autoritățile de reglementare financiară interacționează cu conducerea în legătură cu raportarea financiară variază în funcție de țară și sectoarele de activitate. Unele autorități de reglementare financiară stabilesc și aplică cadre de raportare financiară și pot chestiona conducerea cu privire la aspecte ale situațiilor financiare. Această situație, la rândul său, poate determina conducerea să ridice anumite probleme auditorului, ceea ce poate influența calitatea auditului din anii viitori. Mai mult, în unele domenii precum cel bancar, autoritățile de reglementare prudențială pot derula activități de supraveghere directă, care presupun interacțiunea cu conducerea. Auditorul trebuie să înțeleagă aceste interacțiuni, ele reprezentând o sursă de informații și percepții relevante.

#### **4.7. Interacțiunile dintre conducere și utilizatorii situațiilor financiare**

74. Pe lângă emiterea situațiilor financiare propriu-zise, conducerea poate interacționa cu utilizatorii, în special cu investitorii, în numeroase alte moduri, inclusiv prin intermediul lansării de comunicate de presă care anunță tranzacții sau evenimente semnificative și organizarea de reuniuni analitice de informare sau a altor tipuri de întâlniri cu investitorii. Interacțiunile dintre conducere și utilizatori le oferă acestora ocazii de a înțelege mai bine situațiile financiare. În plus, interacțiunile bidirecționale, precum întâlnirile dintre conducere și investitori, îi pot furniza un motiv suplimentar conducerii de a realiza o raportare financiară de o înaltă calitate.

75. În sens mai general, utilizatorii, precum investitorii instituționali, pot reînțări importanța calității auditului prin manifestarea unui interes activ în explorarea acelor aspecte cu conducerea, pe marginea cărora auditorul a luat o poziție publică – precum prin modificarea opiniei de audit sau emiterea unei declarații către acționari prin care explică aspectele relevante.

#### **4.8. Interacțiunile dintre persoanele responsabile cu guvernanta și autoritățile de reglementare**

76. Ca și în cazul conducerii, măsura în care autoritățile de reglementare financiară interacționează cu persoanele responsabile cu guvernanta variază în funcție de țară și sectoarele de activitate.
77. Deși până în prezent au avut lor interacțiuni reduse între autoritățile de reglementare a auditului și persoanele responsabile cu guvernanta, potențialul acestora există. De exemplu, în unele jurisdicții autoritățile de reglementare a auditului comunică, sau le solicită auditorilor să comunice, constatările inspecțiilor auditorilor individuale către persoanele responsabile cu guvernanta. Mai mult, inspectorii de audit ar putea cere părerea persoanelor responsabile cu guvernanta cu privire la calitatea auditorilor individuale, ca parte a activităților lor de inspecție.

#### **4.9. Interacțiunile dintre persoanele responsabile cu guvernanta și utilizatorii situațiilor financiare**

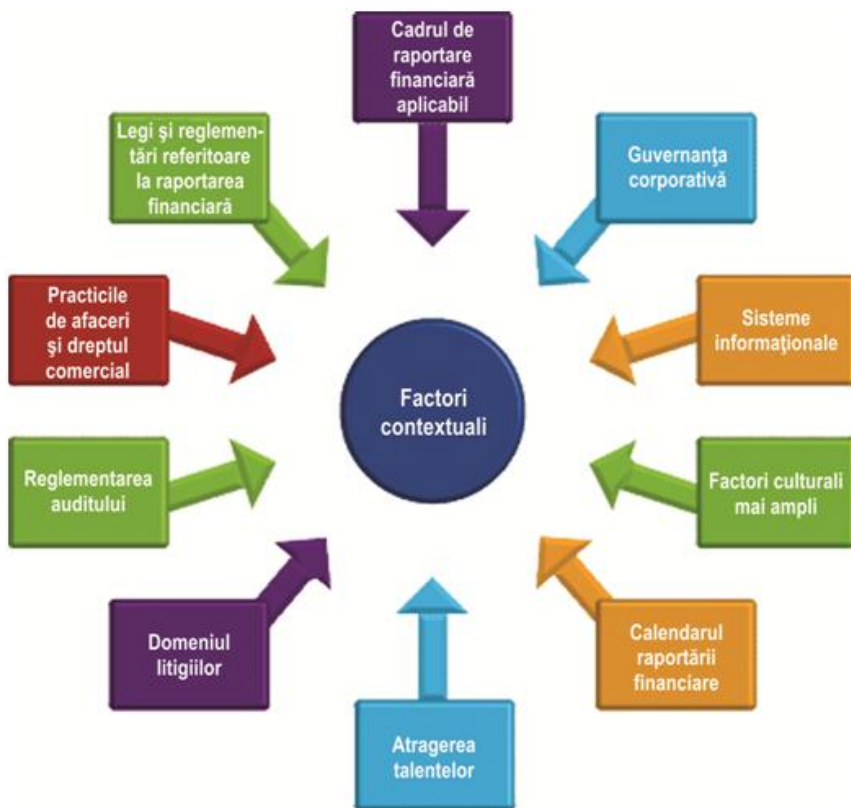
78. Într-un număr de țări, persoanele responsabile cu guvernanta, inclusiv comitetele de audit acolo unde există, au responsabilități specifice privind un anumit grad de supraveghere a auditorilor sau aspecte ale procesului de audit. Percepțiile utilizatorilor privind calitatea auditului este posibil să fie întărite prin implicarea activă a unui comitet de audit transparent și de înaltă calitate. Cu toate acestea, gradul în care persoanele responsabile cu guvernanta le comunică utilizatorilor felul în care și-au îndeplinit responsabilitățile variază în mod considerabil.

#### **4.10. Interacțiunile dintre autoritățile de reglementare și utilizatorii situațiilor financiare**

79. Inspecția externă a calității auditului are loc într-un număr din ce în ce mai mare de țări, ca parte a aranjamentelor independente de supraveghere a auditului. Autoritățile de reglementare a auditului prezintă de obicei rapoarte publice asupra activităților lor, în termeni generali, și aceasta le poate da utilizatorilor impresia unei calități generale a auditului. Unele organisme de supraveghere prezintă rapoarte publice privind constatările lor referitoare la firmele de audit individuale și aceasta le va oferi utilizatorilor informații mai specifice.

## 5. Factori contextuali

80. Mediul în care se desfășoară raportarea financiară și auditul variază în funcție de țară. În unele țări, practicile de afaceri pot fi relativ informale și legislația comercială poate fi mai puțin dezvoltată. În astfel de țări, raportarea financiară externă poate fi limitată, iar așteptările utilizatorilor cu privire la aceasta pot fi reduse. Pe măsură ce o țară se dezvoltă și, mai precis, pe măsură ce companiile cresc ca dimensiune și au nevoie să obțină finanțe de la piețele de capital, mediul devine mai complex. Raportarea financiară devine mai importantă și așteptările utilizatorului cu privire la viteză și fiabilitate cresc în permanență. În consecință, procesele legislative, cerințele de raportare financiară și guvernarea corporativă evoluează.
81. Colectiv, acești factori de mediu – sau factori contextuali – pot influența natura și calitatea raportării financiare și, direct sau indirect, calitatea auditului. Acolo unde este cazul, auditorii răspund la acești factori când determină cum pot obține cel mai bine probe de audit suficiente și adecvate.
82. Factorii contextuali includ:





## 5.1. Practicile de afaceri și dreptul comercial

83. Caracterul formal al modului în care se desfășoară afacerile va fi influențat de obiceiurile naționale și dreptul comercial. În unele medii naționale, de exemplu, poate fi o obișnuință pentru entități să încheie tranzacții cu alte părți în mod informal, bazându-se pe relații de încredere. Există medii în care partenerii comerciali presupun în primul rând părțile afiliate, precum entitățile deținute de membri de familie ai conducerii sau entități controlate de stat.
84. Dreptul comercial va afecta caracterul formal cu care companiile încheie tranzacții. Mai precis, legea contractelor determină când se stabilesc drepturi sau sunt create obligații, pe măsură ce tranzacțiile sunt finalizate. Acolo unde dreptul comercial este mai puțin dezvoltat, poate fi problematic pentru conducere să își reclame drepturile de proprietate și să evalueze caracterul adecvat al provizioanelor pentru datorii.
85. În unele situații, termenii și condițiile tranzacțiilor pot fi vagi sau neluate în evidență și acordurile pot face subiectul amendamentelor verbale. În astfel de situații poate fi dificilă atribuirea responsabilităților și eficiența sistemelor de control intern va fi redusă, creându-se oportunități pentru fraudă și corupție. Lipsa unei documentații adecvate, în aceste circumstanțe, va pune probleme persoanelor responsabile cu governanța în înțelegerea fondului economic al tranzacțiilor și determinarea dacă acestea au fost contabilizate integral și în mod corespunzător.
86. Atitudinile cu privire la conformitatea fiscală variază, de asemenea. În unele medii, conducerea poate căuta să minimizeze datoriile fiscale prin măsuri precum amânarea emiterii de facturi, chiar după ce obligațiile au fost îndeplinite. În alte medii, poate fi păstrat mai mult de un set de evidențe contabile – unul prezentând poziția „economică” și celălalt poziția „fiscală” – ceea ce poate crea unele confuzii. Astfel de situații pot genera aspecte complexe și presupun provizionarea unei datorii fiscale contingente, care este de regulă supusă unei incertitudini de măsurare considerabile.

## 5.2. Legi și reglementări cu privire la raportarea financiară

87. Legile și reglementările cu privire la raportarea financiară sunt de obicei elaborate ca răspuns la răspunderea pe care companiile o au față de părțile interesate. În cazul companiilor cotate unde este o lipsă de apropiere între proprietari și conducere, reglementările și prezentările de informații privind raportarea financiară sunt menite să protejeze interesele acționarilor care nu au acces la informațiile financiare interne. În contrast, amploarea reglementării și prezentărilor de informații privind raportarea financiară din alte entități pot fi setate la un nivel inferior, dat fiind că părțile interesate pot fi implicate în conducerea companiei și prin urmare au acces la informații interne.
88. Pe lângă faptul că furnizează un cadru general al modului în care se desfășoară afacerile, legile și reglementările pot influența direct natura și amploarea

informațiilor privind raportarea financiară furnizate grupurilor specifice de părți interesate, în special dacă sunt ferm aplicate. În aceste circumstanțe, legile și reglementările pot fi utile în:

- Definirea responsabilităților conducerii în relație cu raportarea financiară;
- Prevederea de acțiuni punitive ce pot fi luate împotriva conducerii pentru comiterea de raportări financiare frauduloase;
- Încurajarea conformității cu cerințele de raportare financiară prin intermediul mecanismelor de supervizare și aplicare;
- Impunerea de obligații conducerii pentru a coopera pe deplin cu auditorii, inclusiv pentru a le furniza auditorilor accesul și toate informațiile necesare; și
- Prevederea de acțiuni punitive împotriva conducerii pentru furnizarea de informații înșelătoare auditorilor.

89. Totuși, nici cele mai stricte legi și reglementări nu pot elimina complet atitudinile precare privind conformitatea sau practicile de afaceri lipsite de etică. În consecință, există limite până la care cadrul legal și de reglementare poate influența comportamentul conducerii.

### 5.3. Cadrul de raportare financiară aplicabil

90. Cadrul de raportare financiară este un factor critic al calității raportării financiare. Un cadru general clar ajută conducerea în deciziile contabile și conferă consecvență în aplicare. Cu toate acestea, un cadru de raportare financiară prea complex poate îngreuna modul în care conducerea înțelege cerințele contabile și modul în care persoanele responsabile cu guvernanta exercită o supraveghere eficientă a procesului de raportare financiară.
91. Aceste dificultăți sunt exacerbate de modificările frecvente în materie de raportare financiară și cerințe de prezentare care pot, cel puțin pe termen scurt, crește posibilitatea unor inconsecvențe mai mari în modul de aplicare al standardelor de către diferite entități.
92. Natura și complexitatea cadrului de raportare financiară poate influența, de asemenea, percepțiile privind calitatea auditului. Unii cred că un cadru de raportare financiară care este, în mod eronat, bazat pe principii îi permite conducerii prea multă libertate în a contabiliza tranzacțiile astfel încât să corespundă obiectivelor conducerii și îngreunează chestionările auditorilor. Pe de altă parte, alții sunt de părere că o prea mare atenție acordată regulilor încurajează o abordare strictă de conformitate cu raportarea financiară, ceea ce poate însemna că este dificil pentru auditori să se concentreze pe fondul tranzacțiilor și să chestioneze prezentarea fidelă a situațiilor financiare.

93. În ultimii ani, progresele în materie de raportare financiară s-au axat din ce în ce mai mult pe satisfacerea nevoilor de informații financiare ale utilizatorilor, care sunt mai „relevante”, chiar dacă aceste informații pot fi mai subiective și mai puțin „fiabile”. Aceasta a dus mai degrabă la o tendință către o mai mare utilizare a evaluărilor la valoarea justă și a altor estimări, care pot implica o incertitudine de măsurare semnificativă. Prezentările referitoare la ipotezele fundamentale efectuate și incertitudinea de estimare (de ex. analizele sensibilității) reprezintă o parte integrală a reprezentării fidele a acestor valori din situația financiară. Dar unele dintre aceste prezentări sunt de natură calitativă, precum strategiile de acoperire împotriva riscurilor și de gestiune a riscurilor. Ca rezultat, unii contestă „auditabilitatea” acestor informații financiare, ele fiind mai puțin verificabile obiectiv drept elemente ale situațiilor financiare, precum numerarul. Provocările în materie de audit includ următoarele:
- Asigurarea că o parte corespunzătoare din timpul membrilor cu experiență ai echipei misiunii este alocată coordonării, supervizării și revizuirii muncii de audit, mai degrabă decât să petreacă exagerat de mult timp tratând complexitățile contabile.
  - Colectarea informațiilor necesare și exercitarea raționamentelor corespunzătoare când deciziile privind recunoașterea, evaluarea și prezentarea se pot baza, în mare măsură, pe exercitarea raționamentului conducerii în aplicarea cerințelor de raportare financiară relevante, în special când acestea presupun ipoteze, probabilități, așteptări orientate spre viitor sau utilizarea unor modele complexe.
  - Confirmarea intenției conducerii, în special în cazul în care conducerea nu s-a confruntat cu situații identice în trecut, când cadrul de raportare financiară aplicabil permite tratamente contabile alternative în funcție de acțiunile intenționate ale entității (de exemplu, dacă o investiție este deținută în vederea tranzacționării sau păstrată până la scadență).
  - Verificarea valorilor juste ale instrumentelor financiare când nu există o piață activă și evaluările au la bază indicații neobservabile. În astfel de circumstanțe, calculele valorii juste pot implica modele complexe și ipoteze bazate mai mult pe raționament, adeseori necesitând expertiză specializată.
  - Cadrele de raportare financiară nu prevăd, de obicei, cerințe și îndrumări adresate conducerii privind obținerea probelor corespunzătoare care să sprijine raționamentele sale contabile și să le documenteze.
94. Măsura în care sunt prevăzute estimările contabile care implică o incertitudine de măsurare semnificativă este posibil să varieze în funcție de sectorul de activitate în care operează entitatea și mediul economic general:

- Unele companii au un ciclu de afaceri destul de scurt și bunurile sau serviciile sunt produse și vândute relativ repede. În aceste companii, există o corelație destul de strânsă între profituri și numerar. În altele, ciclul de afaceri este mult mai lung și este nevoie de o mai mare estimare.
- Unele companii, precum băncile, tranzacționează activ în instrumente financiare, în timp ce altele le utilizează foarte rar.
- În perioadele economice nefavorabile este posibil să fie prevăzute estimări ale valorilor realizabile și rezerve de depreciere. În aceste circumstanțe, vor exista probabil și riscuri sporite privind măsura în care partenerii comerciali, precum și entitatea însăși, își continuă activitatea.

#### 5.4. Sisteme informaționale

95. Este nevoie de sisteme informaționale solide pentru a susține raportarea financiară de înaltă calitate. Unele jurisdicții prevăd cerințe legale și standarde specifice privind contabilitatea entității și alte sisteme și controale interne aferente. Cu toate acestea, multe nu prevăd. Pot exista, de asemenea, legi sau reglementări specifice privind examinarea de către auditor a sistemelor informaționale dar, chiar dacă nu există, natura și calitatea sistemelor informaționale ale entității vor afecta natura, plasarea în timp și amploarea probelor de audit obținute.
96. Activitatea desfășurată de entitățile mici este uneori mai puțin complexă, cu puține surse de venit și acțiuni. În astfel de cazuri, sistemele contabile sunt de obicei simple și utilizează o tehnologie relativ mai puțin complicată iar uneori controalele interne formale pot fi limitate.
97. Deși sistemele contabile fundamentale ale multor entități pot fi bine controlate și fiabile, cerințele de raportare financiară prevăd din ce în ce mai multe informații suplimentare, în special în cazul notelor la situațiile financiare. Informațiile pe teme precum valorile juste ale activelor și indicatorii cheie de performanță non-financiară vor trebui deseori obținuți printr-o activitate distinctă sau prin intermediul unor sisteme care nu fac de regulă parte din sistemul contabil. Se poate ca aceste informații să nu fie la fel de bine controlate ca și informațiile aferente sistemelor contabile iar acest lucru va afecta calitatea generală a raportării financiare.
98. Sistemele informaționale sunt de obicei computerizate. Deși sistemele computerizate vor procesa, de obicei, informațiile corect, ele pot face obiectul unor deficiențe sistemice, unor probleme de securitate și continuitate. Aranjamentele de guvernare corporativă eficiente le vor solicita deseori auditorilor interni să le ofere persoanelor responsabile cu guvernarea sau conducerea, după caz, asigurare cu privire la fiabilitatea sistemelor informaționale ale entității.

99. Importanța sistemelor informaționale se extinde dincolo de raportarea financiară și, din ce în ce mai mult, companiile devin dependente de sisteme complexe și de tehnologia care stă la baza lor. De exemplu:
- Mulți producători depind de procese automatizate pentru a-și gestiona procesele de producție la comandă.
  - Mulți comercianți cu amănuntul depind de sisteme automatizate privind stocurile și distribuția.
  - Unii comercianți cu amănuntul fac afaceri exclusiv online.
  - Majoritatea instituțiilor financiare, companiilor de telecomunicații și multe entități importante din sectorul public se bazează pe sisteme automatizate pentru derularea și procesarea volumelor mari de tranzacții cu viteză și acuratețe, deseori la scară globală.
100. O eroare a sistemelor automatizate în cadrul entităților dependente de IT poate avea drept rezultat costuri semnificative pentru companie și, în cazuri extreme, chiar falimentul companiei.

### 5.5. Guvernanța corporativă

101. Fără a aduce atingere cerințelor detaliate ale cadrului de raportare financiară aplicabil, calitatea raportării financiare este susținută atunci când conducerea este motivată să prezinte informații financiare corecte și fiabile și deține cunoștințele și aptitudinile relevante în acest sens.
102. Supravegherea conducerii de către persoanele responsabile cu guvernanța stabilește așteptările legate de comportament și îi furnizează conducerii motivația de a își îndeplini responsabilitățile. Practicile solide de guvernanță corporativă pot avea un impact pozitiv asupra fiabilității informațiilor financiare întocmite de o entitate.
103. Comitete de audit există în multe entități – în special în entitățile mari – și pot contribui la întărirea guvernancei corporative, în special când membrii acestora sunt independenți de conducere și dețin un nivel de cultură financiară corespunzător. Diferențele privind fermitatea aranjamentelor de guvernanță corporativă pot influența abordarea auditului, interacțiunile cu membrii conducerii și persoanele responsabile de guvernanța.
104. O guvernanță eficientă este deopotrivă importantă pentru entitățile mici, cu toate că profilurile drepturilor de proprietate pot însemna că structurile formale de guvernanță corporativă nu sunt la fel de relevante, iar comitetele de audit sunt mai rar întâlnite. În multe entități mici nu se face o distincție clară între conducere și persoanele responsabile de guvernanță; un proprietar-manager va îndeplini ambele roluri.
105. Este posibil ca percepția utilizatorilor privind calitatea raportării financiare a unei entități să crească dacă aceștia cred că comitetele de audit sunt formate din

membri care sunt independenți de conducere și dețin un nivel de cultură financiară corespunzător. Încrederea poate fi, de asemenea, întărită dacă utilizatorilor li se aduc la cunoștință, poate în forma unui raport anual, activitățile pe care comitetul de audit le-a desfășurat, principalele aspecte care au fost abordate și fundamentele concluziilor acestuia.

106. Ca parte a structurilor lor de guvernanță și control intern, multe entități mari instituie o funcție de audit intern. Deși obiectivele și aria de aplicabilitate ale unei funcții de audit intern variază foarte mult, acestea includ de obicei activități de asigurare și consultanță menite să evalueze și îmbunătățească eficiența proceselor de guvernanță, gestiune a riscului și control intern ale entității. Persoanele responsabile cu guvernanța pot răspunde de supravegherea funcției de audit intern și pot fi interesate să se asigure că există o interacțiune corespunzătoare între munca auditorului extern și funcția de audit intern.
107. În relație cu auditul extern, atitudinea liderilor unei entități, de obicei a directorilor unei companii, este de o importanță fundamentală. Unii pot considera auditul extern doar ca o necesitate de reglementare, al cărui cost trebuie minimizat. Alții pot aprecia auditul, văzându-l drept un proces riguros care le oferă încrederea că informațiile financiare publicate sunt fiabile și ocazia de a obține comentarii pertinente din partea unui observator independent în cunoștință de cauză, cu privire la riscurile cu care se confruntă entitatea, mediul său de control și procesul său de raportare financiară. Persoanele responsabile cu guvernanța unei entități pot avea o influență pozitivă asupra calității unui audit, dacă dau dovadă de un interes activ față de munca auditorului și iau măsuri atunci când nu consideră că a fost furnizată o calitate corespunzătoare.
108. În entitățile mari, în special în companiile cotate, comitetele de audit există de obicei pentru a supraveghea relația dintre entitate și auditor. Aceasta poate include numirea auditorului, evaluarea independenței auditorului (inclusiv furnizarea de servicii de non-audit) și aprobarea onorariilor de audit. Cât timp sunt motivate să maximizeze calitatea unui audit mai degrabă decât să minimizeze costurile, comitetele de audit oferă un mijloc de a asigura că resurse suficiente și corespunzătoare sunt alocate auditului.
109. Unele comitete de audit au, de asemenea, responsabilitatea de a examina calitatea auditului în mod direct și fac acest lucru ca parte a procesului de renumire a auditorilor sau atunci când dezbate onorariile de audit. Acest lucru poate fi înlesnit dacă un comitet de audit dispune de un proces formal și de criterii de descriere a atributelor calității auditului. Examinarea calității auditului de către comitetul de audit va fi influențată de interacțiunile cu auditorul (a se vedea punctele 53 – 56) și mai ales de o evaluare a scepticismului profesional aplicat.
110. Există de obicei o legătură între calitatea unui audit și calitatea și cantitatea resurselor utilizate în desfășurarea sa; acestea vor fi de regulă reflectate în onorariul de audit. Totuși, un onorariu de audit scăzut nu poate reprezenta

niciodată o justificare pentru nealocarea de resurse corespunzătoare pentru un audit și incapacitatea de a obține probe de audit suficiente și adecvate. Este important ca comitetele de audit să examineze dacă este planificat suficient timp pentru audit. Aceasta se aplică mai ales când onorariile de audit sunt negociate direct cu conducerea. Conducerea are deseori o influență majoră în determinarea onorariilor de audit și poate avea o perspectivă diferită asupra calității auditului decât cea a comitetului de audit.

## 5.6. Factori culturali mai amplii

111. Mentalitățile naționale ar putea afecta direct atitudinile și acțiunile tuturor părților interesate implicate în lanțul de furnizare a raportării financiare și indirect natura și amploarea cerințelor contabile și legilor și reglementărilor aplicabile.
112. Dimensiunile culturale includ:
  - a. Atitudinile față de autoritate – nivelul de inegalitate în cadrul diferitelor societăți („distanța față de putere”) variază și aceasta poate afecta modul în care persoanele mai puțin experimentate interacționează cu persoanele mai experimentate și vice versa.
  - b. Evitarea incertitudinii – modul în care indivizii tratează incertitudinea variază și aceasta le poate afecta dorința de structură și reacția față de situațiile lipsite de structură.
  - c. Comportamentul colectiv – măsura în care o societate se așteaptă de la indivizi să acționeze colectiv sau independent.
  - d. Transparența – valoarea acordată de o societate față de ceea ce reprezintă echilibrul corect între transparență și confidențialitate.
113. Aceste dimensiuni culturale pot influența obiectivitatea și scepticismul profesional și modul în care indivizii lucrează împreună, exercită raționamente și comunică cu ceilalți.
114. Diferențele în practicile de afaceri și factorii culturali pot constitui provocări practice atât pentru entitățile multinaționale, cât și pentru auditorii lor. Conducerea grupului poate decide să ia măsuri specifice pentru a atenua efectele acestor provocări prin implementarea și menținerea unor controale eficiente ale raportării financiare la nivel de grup. Aceste acțiuni pot include, de exemplu:
  - Politici și proceduri consecvente în toate țările în care operează grupul.
  - Programe la nivelul întregului grup, precum coduri de conduită și programe de prevenire a fraudei.
  - Auditori interni care să evalueze acuratețea și exhaustivitatea informațiilor financiare primite de la componente.

- O monitorizare la nivel central a operațiunilor componentelor și a rezultatelor lor financiare.
- Vizite de legătură periodice din partea conducerii grupului.
- Detașări de personal.

Înțelegerea diferențelor în materie de practici de afaceri și factori culturali mai amplii îl ajută pe auditorul grupului în planificarea și desfășurarea unui audit al grupului în diferite jurisdicții.

#### 5.6.1. *Atitudinile față de autoritate*

115. În unele culturi există o gamă largă de distribuție a puterii într-o ierarhie, ceea ce poate afecta comportamentul și comunicările. De exemplu, în unele culturi poate fi considerată o lipsă de respect din partea angajaților mai puțin experimentați să conteste opiniile persoanelor mai experimentate. Respectul necuvenit față de autoritate poate influența atât disponibilitatea contabililor mai puțin experimentați din entitate de a ridica probleme supervizorilor lor, cât și relațiile de muncă din cadrul echipei misiunii.
116. Auditul este un proces care presupune o echipă a misiunii ce cooperează și comunică clar cu nivelurile superioare dar și cu cele inferioare din cadrul echipei. Acesta prevede, de asemenea un spirit sceptic. În culturile cu o gamă largă de distribuție a puterii, poate fi dificil pentru auditorii mai puțin experimentați să îi conteste pe cei care dețin autoritatea. În astfel de situații, auditorii pot decide să își extindă examinarea documentației mai degrabă decât să conteste direct conducerea prin intermediul interviurilor.

#### 5.6.2. *Evitarea incertitudinii*

117. Unele culturi au o mai mare capacitate de a tolera incertitudinea decât altele. Aceasta poate afecta atitudinile față de asumarea riscurilor și opusul său, conservatismul. Conservatismul poate influența strategiile de afaceri ale conducerii și conduita sa internă, precum și raționamentele contabile inerente în raportarea financiară.
118. Evitarea incertitudinii poate afecta, de asemenea, evaluarea riscului de către auditori și volumul de probe pe care aceștia le determină drept suficiente și adecvate.

#### 5.6.3. *Comportamentul colectiv*

119. Unele culturi acordă a valoare socială ridicată comportamentului colectiv precum loialitatea față de stat, angajator sau familie. În astfel de circumstanțe, există șanse mai mari ca indivizii să adere la normele și procesele grupului. În alte societăți sunt apreciate opiniile și abordările individuale și deși acest lucru poate încuraja scepticismul profesional, poate duce și la o mai mare varietate de comportamente și rezultate.



#### 5.6.4. *Transparența*

120. Un aspect subsecvent legat de cultură, care poate influența raportarea financiară și eficiența interacțiunilor auditorului cu conducerea, constă în amploarea așteptărilor cu privire la secretul profesional sau confidențialitate în relațiile de afaceri. O lipsă de deschidere sau transparență din partea conducerii poate îngreuna procesul prin care auditorii înțeleg entitatea în vederea identificării și evaluării corespunzătoare a riscurilor de denaturare semnificativă a situațiilor financiare.

#### 5.7. **Reglementarea auditului**

121. Reglementarea presupune autorizarea firmelor și a persoanelor fizice de a desfășura audit, desemnarea standardelor, inspectarea calității auditurilor și acțiuni disciplinare în eventualitatea neconformității cu standardele și a eșecurilor de audit. Aceste funcții sunt de obicei desfășurate la nivel național de către autorități de reglementare independente, organizații profesionale de contabilitate, sau o combinație între cele două.
122. Legislația și standardele etice și de audit asigură fundamentul multor aspecte privind reglementarea. În timp ce standardele de audit și etică sunt prestabilite la nivel național, din ce în ce mai multe standarde naționale au la bază standardele internaționale stabilite de IAASB și IESBA.
123. Cerințele standardelor de audit și ale altor standarde relevante sunt mai eficiente dacă sunt aplicate corect. Aceasta presupune statutul legal al standardelor, inspecția auditurilor, investigarea alogațiilor privind eșecurile de audit și, după caz, impunerea de măsuri disciplinare.
124. Inspecția auditurilor este de obicei efectuată la nivel național de către o firmă de audit distinctă (o evaluare inter pares), o organizație profesională de contabilitate (căreia uneori i-a fost delegată această responsabilitate de către o autoritate de reglementare) sau de către autorități independente de reglementare a auditului. Legile și reglementările prevăd, din ce în ce mai mult, ca inspecțiile auditurilor companiilor cotate și uneori ale altor entități de interes public, să fie efectuate de către o autoritate independentă de reglementare a auditului.
125. Inspecțiile de audit reprezintă un mecanism important de evaluare a conformității auditorilor cu standardele de audit și, în funcție de mandat, a altor aspecte privind calitatea auditului. Măsurile luate de firmele de audit de a aborda deficiențele identificate de inspectorii de audit pot duce la îmbunătățiri ale calității auditului. De-a lungul unei perioade de timp, constatările relevante în urma inspecțiilor de audit trebuie înregistrate și transmise normalizatorilor.
126. Rezultatele inspecțiilor de audit sunt deseori publicate. Publicarea rezultatelor inspecțiilor de audit va duce la o mai mare conștientizare în rândul părților interesate cu privire la chestiuni legate de calitatea auditului.

127. Aranjamentele disciplinare eficiente le oferă anumitor părți interesate încredere în calitatea auditului, reprezentând totodată un stimulent pentru firmele de audit de a se conforma standardelor aplicabile. Aranjamentele disciplinare eficiente presupun faptul că persoanele responsabile de funcțiile de investigație și disciplină au un mandat clar și resurse suficiente pentru a își desfășura activitatea.

### 5.8. Domeniul litigiilor

128. În plus față de costurile directe suportate pentru desfășurarea unui audit, există o posibilitate ca firmei de audit să i se solicite să plătească compensații unei părți dintr-un litigiu pentru consecințele unui eșec de audit. Riscul aferent litigiilor și impactul său asupra calității auditului variază în funcție de țară.
129. Unii cred că riscul aferent litigiilor va îmbunătăți calitatea auditului, deoarece auditorul va fi nevoit să minimizeze șansa unui eșec de audit. Alții sunt de părere că riscul aferent litigiilor va avea un efect negativ asupra calității auditului, deoarece va duce la o mentalitate de tip „listă de verificare” mai degrabă decât la disponibilitatea de a examina moduri de abordare a riscului de audit într-un manieră inovativă și va acționa drept un factor descurajator pentru persoanele talentate de a intra și rămâne în profesia de audit.

### 5.9. Atragerea talentelor

130. Auditul este o activitate intelectuală solicitantă care prevede aplicarea unei bune judecăți, un spirit iscoditor și un volum considerabil de cunoștințe comerciale, de raportare financiară și audit. Deși profesia încearcă să îi echipeze pe auditori cu competențele necesare, eficacitatea acestui demers va fi inevitabil influențată de calibrul celor recrutați.
131. În multe țări, absolvenții de studii superioare sunt o sursă importantă de recruți și mulți dintre aceștia vor fi deja specializați în contabilitate și comerț. Acest fond poate furniza atât cunoștințele relevante, cât și atitudinile etice corespunzătoare.
132. Recrutarea unor angajați de calitate în profesia de audit este esențială pentru calitatea auditului. Atractivitatea profesiei contabile trebuie comunicată potențialilor recruți într-o etapă cât mai incipientă. Cu toate acestea, atractivitatea profesiei de audit diferă în funcție de țară și va fi influențată de factori precum reputația și stadiul profesiei, precum și de factori mai direcți precum nivelurile de remunerație comparative și percepțiile privind efortul probabil de muncă. Dacă există un deficit de posibili recruți ce dețin calificările corespunzătoare, poate fi dificil de recrutat un candidat suficient de bun.

### 5.10. Calendarul raportării financiare

133. Perioada de timp în care auditul trebuie să fie finalizat poate influența procesele de raportare financiară și modul în care conducerea și persoanele responsabile

cu guvernanta aprobă situațiile financiare. Apariția regimurilor de raportare accelerate în multe jurisdicții limitează, de asemenea, măsura în care auditorul poate efectua o muncă detaliată după încheierea perioadei de raportare. Ca urmare, a devenit din ce în ce mai necesar ca auditorul să se bazeze pe sistemele de control intern și să efectueze proceduri de audit înainte de încheierea perioadei.

134. Momentul întocmirii informațiilor financiare este, de asemenea, influențat de nevoia companiilor cotate de a face publice estimările câștigurilor sau rezultatele preliminare într-o fază incipientă. În unele jurisdicții, auditorilor li se solicită să fie de acord cu aceste publicări de informații sau să efectueze activități specifice aferente. Avantajul acestui fapt ar fi că auditorul va fi confortabil cu rezultatele financiare înainte ca informațiile să fie publicate, dar presupune o și mai mare presiune cu privire la timp.
135. Termenele de raportare pot fi mai puțin împovărătoare pentru auditurile entităților mici decât pentru cele cotate, permițându-i astfel auditorului să beneficieze de pe urma probelor obținute pe baza evenimentelor și tranzacțiilor ulterioare datei bilanțului. Mai mult, este o practică mai rar întâlnită ca entitățile mici să facă publice estimări ale câștigurilor înainte de finalizarea auditului. Totuși, nu este neobișnuit pentru entitățile mici să furnizeze situații financiare neauditate anuale, lunare sau trimestriale băncilor sau altor furnizori de capital.

## Complexitatea definirii calității auditului

1. Termenul „calitatea auditului” este utilizat frecvent în dezbaterile dintre părțile interesate, în comunicările dintre autoritățile de reglementare, normalizatori, firmele de audit și alte părți, și în cercetare și elaborarea de politici. Calitatea auditului este un subiect complex și nu există nicio definiție sau analiză aferentă care să se bucure de o recunoaștere universală.
2. Scopul unui audit este de a întări gradul de încredere a utilizatorilor vizați în situațiile financiare. Acest obiectiv este realizat de către auditori prin adunarea de probe de audit suficiente și adecvate în vederea exprimării unei opinii dacă situațiile financiare sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. Deseori, acea opinie se referă la măsura în care situațiile financiare „prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative” sau oferă „o imagine fidelă și justă” a poziției financiare a entității la finalul perioadei și a rezultatelor și fluxurilor sale de trezorerie aferente perioadei, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.
3. În timp ce legislația națională și standardele contabile prevăd criterii ale „prezentării fidele,” multe aspecte ale procesului de raportare financiară și, prin urmare, auditul situațiilor financiare presupun raționament.
4. Standardele de audit oferă o bază importantă în sprijinul calității auditului. Mai precis, ISA-urile emise de IAASB descriu obiectivele<sup>1</sup> auditorului și stabilesc cerințe minime. Cu toate acestea, majoritatea cerințelor ISA-urilor fie prevăd un cadru pentru raționamentele efectuate într-un audit, fie necesită raționament pentru a fi aplicate corespunzător.
5. Auditul este așadar o disciplină care se bazează pe persoane competente care își utilizează experiența și aplică principiile integrității, obiectivității și

---

<sup>1</sup> A se vedea punctul 11 din ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*:

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 întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil; și
- (b) Să raporteze cu privire la situațiile financiare și să comunice așa cum prevăd ISA-urile, în conformitate cu constatările auditorului.

scepticismul profesional pentru a le permite să efectueze raționamente adecvate, sprijinite pe faptele și circumstanțele misiunii. Calități precum perseverența și robustețea sunt, de asemenea, importante pentru a garanta că modificările necesare ale situațiilor financiare sunt operate sau, când aceste modificări nu sunt operate, pentru a garanta că raportul auditorului este prezentat în consecință, drept cu rezerve.

6. În plus față de natura rațională a aspectelor situațiilor financiare implicite, există un număr de factori care fac problematică descrierea și evaluarea calității auditului, inclusiv a următoarelor:
- Existența sau lipsa denaturărilor semnificative în cadrul situațiilor financiare auditate furnizează doar o perspectivă parțială asupra calității auditului.
  - Auditurile variază și ceea ce sunt considerate drept probe de audit suficiente și adecvate pentru a sprijini o opinie de audit sunt, într-o anumită măsură, fundamentate de un raționament.
  - Perspectivele asupra calității auditului variază în rândul părților interesate.
  - Există o transparență limitată cu privire la munca efectuată și rezultatele auditului.

*Existența sau lipsa denaturărilor semnificative în cadrul situațiilor financiare auditate furnizează doar o perspectivă parțială asupra calității auditului*

7. Dat fiind obiectivul unui audit, existența denaturărilor semnificative în cadrul situațiilor financiare, care nu au fost detectate pe parcursul auditului, poate fi un indiciu al unui eșec de audit. Cu toate acestea, absența unor denaturări semnificative în cadrul situațiilor financiare nu poate, prin ea însăși, să constituie singura măsură a calității auditului, deoarece se poate să nu fi existat nicio denaturare semnificativă de detectat.
8. Chiar existența unei denaturări semnificative nedetectate în situațiile financiare auditate se poate să nu indice neapărat o calitate slabă a auditului, căci auditurile sunt menite să obțină o asigurare rezonabilă, nu absolută, a faptului că situațiile financiare nu conțin denaturări semnificative. Diferența dintre o asigurare absolută și una rezonabilă este relevantă în special când denaturările rezultă din fraude care au fost tănuite prin falsificare, coluziune și declarații eronate în mod intenționat.
9. Modelul de audit reflectă limitările inerente ale unui audit și are drept scop obținerea unei asigurări rezonabile, mai degrabă decât absolute, ceea ce înseamnă că există posibilitatea unor denaturări semnificative nedetectate. Dacă sunt identificate denaturări semnificative ulterior, care nu au fost detectate pe parcursul auditului, poate fi dificil de determinat dacă acestea nu au fost

detectate ca urmare a modelului general de audit sau a eșecurilor referitoare la calitatea auditului individual respectiv.

10. Conceptele de „probe de audit suficiente și adecvate” și „asigurare rezonabilă” sunt strâns legate. Niciunul dintre ele nu pot fi definit cu precizie, dar ambele trebuie să fie luate în considerare în contextul standardelor aplicabile și al practicilor stabilite.

*Auditurile variază și ceea ce sunt considerate drept probe de audit suficiente și adecvate pentru a sprijini o opinie de audit sunt, într-o anumită măsură, fundamentate de un raționament*

11. Nu există două entități care să fie exact la fel, prin urmare munca de audit și raționamentele prevăzute vor varia în mod obligatoriu. Ceea ce sunt considerate drept „probe de audit suficiente și adecvate” țin așadar, într-o anumită măsură, de raționament profesional, reflectând dimensiunea, natura și complexitatea entității, a sectorului de activitate și cadrului de reglementare asociat în care aceasta operează, precum și evaluarea de către auditor a riscurilor ca situațiile financiare întocmite de conducere să fie denaturate semnificativ.
12. Firmele de audit sunt de regulă entități cu scop lucrativ și profitabilitatea unei firme de audit este de obicei legată de relația dintre onorariile de audit percepute și costurile implicate în adunarea de probe de audit suficiente și adecvate. Aceasta poate duce la percepții din partea părților terțe cum că, indiferent de aplicarea standardelor de audit și a cerințelor etice, firmele de audit pot fi stimulate pe termen scurt să își limiteze munca efectuată recunoscând totodată că pe termen lung calitatea susținută a auditului este necesară pentru a proteja reputația firmei de audit și pentru a evita acțiunile de reglementare sau juridice dăunătoare. De asemenea, în sectorul public, în timp ce organismele de audit din sectorul public sunt entități fără scop lucrativ, constrângerile bugetare le pot pune provocări suplimentare în ceea ce privește garantarea că volumul muncii efectuate este corespunzător.

*Perspectivile asupra calității auditului variază în rândul părților interesate*

13. Perspectivile asupra calității auditului variază în rândul părților interesate. Acest lucru, prin el însuși, nu este surprinzător deoarece nivelul implicării lor directe în, și accesul la informații relevante pentru, un audit variază foarte mult; și valoarea care este acordată unui audit variază în rândul diferitelor părți interesate.
14. Părțile interesate din entitățile cotate nu au acces la comunicările de audit, cu excepția celor disponibile public. În contrast, părțile interesate din alte entități pot avea deseori acces direct la auditori și primesc atât comunicări oficiale, cât și neoficiale, ceea ce influențează direct perspectivele lor asupra calității auditului.

15. Unii utilizatori ai situațiilor financiare pot considera calitatea auditului drept maximizarea volumului probelor de audit obținute și a chestionării conducerii. Examinarea calității auditului exclusiv din această perspectivă ar sugera că ar fi mai ridicată calitatea unui audit cu cât sunt alocate mai multe resurse pentru audit (atât în termeni cantitativi, cât și calitativi).
16. Conducerea poate avea un interes în a se asigura că sunt limitate costurile auditului, că auditul este finalizat cât mai repede posibil și că întreruperea operațiunilor permanente ale entității este minimizată. Analizând calitatea auditului din această perspectivă, conducerea poate sugera că resursele alocate unui audit ar trebui minimizate.
17. Echilibrarea acestor opinii diferite sugerează că un audit de calitate presupune un audit eficient care să fie efectuat eficace, în timp util și contra unui onorariu rezonabil. Există, totuși, o anumită subiectivitate privind termenii „eficient”, „eficace”, „în timp util” și „rezonabil.” Persoanele responsabile cu guvernarea, inclusiv comitetele de audit, sunt deseori bine plasate pentru a examina aceste aspecte. Din acest motiv, în multe țări comitetele de audit au responsabilități referitoare la examinarea calității auditului și aprobarea, sau recomandarea spre aprobare, a numirii auditorului și a onorariilor de audit.

*Există o transparență limitată cu privire la munca efectuată și rezultatele auditului*

18. Multe servicii sunt relativ transparente pentru cei în vederea cărora sunt furnizate și utilizatorii pot evalua direct calitatea acestora. Totuși, multe părți interesate, inclusiv părțile interesate ale companiilor cotate, sau finanțatorii oricăror companii, nu au de obicei cunoștințe detaliate referitoare la munca efectuată în cadrul auditului și la aspectele care au fost identificate și abordate. Prin urmare, utilizatorii rapoartelor financiare, care sunt externi față de entitatea în curs de auditare, de cele mai multe ori nu pot evalua direct calitatea auditului.
19. Informațiile despre munca și aspectele identificate de auditor ar putea fi furnizate în raportul de audit. Totuși, multe rapoarte de audit sunt standardizate și cu excepția circumstanțelor relativ neobișnuite în care opinia auditorului este modificată, nu sunt de regulă furnizate informații despre munca și aspectele identificate de auditor.
20. Utilizatorii au chestionat IAASB cu privire la măsura în care ar trebui furnizate mai multe informații în rapoartele auditorilor și IAASB a răspuns propunând modificări în structura, formularea și conținutul raportului de audit incluzând, pentru auditurile companiilor cotate, includerea Aspectelor Cheie de Audit. IAASB speră că modificările raportului auditorului și mai ales includerea Aspectelor Cheie de Audit vor furniza informații utile utilizatorilor situațiilor financiare, care îi vor ajuta să înțeleagă mai bine acele aspecte care, conform raționamentului profesional al auditorului, sunt de importanță majoră pentru audit.

21. IAASB speră ca inițiativele sale privind raportarea de către auditor le vor furniza utilizatorilor unele cunoștințe cu privire la calitatea auditului, în special dacă există oportunitatea unei discuții ulterioare în acest sens, cu auditorul sau comitetele de audit. Cu toate acestea, IAASB recunoaște că, în mod inevitabil, aceste informații suplimentare vor constitui doar o parte relativ mică din informațiile totale cunoscute de către auditor și care pot fi relevante pentru o mai bună apreciere a calității auditului.



## Anexa 2

### Atributele de calitate ale factorilor privind resursele inițiale și procesul propriu-zis

1. Această Anexă conține descrieri suplimentare ale atributelor de calitate ale factorilor privind resursele inițiale și procesul propriu-zis. Aceste atribute ale calității se aplică la nivelul misiunii de audit, la nivelul firmei de audit și la nivel național (sau jurisdicțional).

### Factori privind resursele inițiale

#### 1.1 Valorile, etica și atitudinile – la nivelul misiunii

2. Atributele cheie sunt:
  - Echipa misiunii recunoaște: că auditul este efectuat în interesul publicului mai larg; și importanța conformității cu cerințele etice.
  - Echipa misiunii dă dovadă de obiectivitate și integritate.
  - Echipa misiunii este independentă.
  - Echipa misiunii dă dovadă de competență profesională și atenție cuvenită.
  - Echipa misiunii dă dovadă de scepticism profesional.

#### 1.1.1 *Echipa misiunii recunoaște: că auditul este efectuat în interesul publicului mai larg; și importanța conformității cu cerințele etice*

3. Echipa misiunii își asumă angajamentul de a efectua auditul în interesul părților interesate ale entității și în interesul publicului mai larg. Natura și amploarea interesului public pot varia în funcție de natura entității. Cu toate acestea, în toate auditurile echipa misiunii trebuie să furnizeze un grad adecvat de chestionare a conducerii, să își exprime robust opiniile și să cerceteze aspectele până când ajunge la concluzii corespunzătoare.

#### 1.1.2 *Echipa misiunii dă dovadă de obiectivitate și integritate*

4. Principiul obiectivității le impune auditorilor obligația de a nu își compromite raționamentul profesional sau de afaceri din cauza subiectivismului, conflictelor de interese sau influenței nedorite a altor părți.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Codul Etic al Profesioniștilor Contabili emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili (Codul IESBA), punctul 120.1

5. Nevoia ca auditorii, în special, să fie obiectivi este generată de faptul că multe dintre aspectele importante implicate în întocmirea situațiilor financiare implică raționament. Puține elemente incluse în situațiile financiare pot fi măsurate cu certitudine și multe implică estimări și, prin urmare, raționament. Auditorii trebuie să fie obiectivi când evaluează raționamentele conducerii pentru a reduce riscul ca situațiile financiare să fie denaturate semnificativ prin subiectivismul conducerii, fie deliberat sau accidental.
6. Integritatea este o condiție prealabilă pentru toți aceia care acționează în interes public. Este esențial ca echipa misiunii să acționeze, și să fie percepută că acționează, cu integritate, ceea ce prevede nu doar onestitate ci și o gamă largă de calități aferente, precum corectitudine, candoare și curaj.

### 1.1.3 *Echipa misiunii este independentă*

7. Independența este necesară pentru a proteja membrii individuali ai echipei misiunii sau firma de audit de influențe care pot compromite raționamentele profesionale și pentru a-i ajuta să acționeze cu integritate și să își exercite obiectivitatea și scepticismul profesional. De asemenea, este necesar să se evite faptele și circumstanțele care sunt atât de importante încât o parte terță rezonabilă și în cunoștință de cauză ar putea concluziona că integritatea, obiectivitatea sau scepticismul profesional al firmei sau al unui membru al echipei misiunii a fost compromis(ă).
8. Amenințările la adresa independenței auditorului pot include:
  - Interese financiare existente între auditor și entitatea auditată. Deținerea unui interes financiar într-un client de audit poate crea o amenințare generată de interesul personal.
  - Relații de afaceri între auditor și entitatea auditată. O relație de afaceri apropiată între firma de audit, sau un membru al echipei misiunii sau un membru al familiei dependente, și entitate pot crea amenințări generate de interesul propriu sau intimidare.
  - Furnizarea de servicii de non-audit clienților de audit. Firmele de audit le-au furnizat, în mod tradițional, clienților lor de audit o gamă de servicii de non-audit care sunt consecvente cu aptitudinile și expertiza lor. Furnizarea de servicii de non-audit poate, totuși, genera amenințări la adresa independenței. Aceste amenințări generate sunt cel mai adesea de auto-revizuire, interes propriu și reprezentare.
  - Parteneri și angajați care pot crede că remunerația lor și chiar continuarea carierelor lor în cadrul firmei de audit depind de păstrarea unui client de audit, generând o amenințare de familiaritate sau interes propriu.
  - Situații în care un fost membru al echipei misiunii, sau un partener al firmei, s-a alăturat entității auditate într-o poziție în care poate exercita

influență importantă asupra întocmirii evidențelor contabile și a situațiilor financiare. Aceste amenințări generate sunt cel mai adesea de familiaritate, interes propriu și intimidare.

9. O amenințare de familiaritate poate fi generată, de asemenea, prin utilizarea aceluiași personal cu experiență într-o misiune de audit pentru o perioadă de timp îndelungată. Totuși, cunoștințele anterioare acumulate cu privire la entitate și activitatea sa comercială pot favoriza calitatea auditului, deoarece vor consolida evaluarea auditorului și răspunsul său cu privire la riscuri. Aceasta poate duce, de asemenea, la eficacitate și la cele mai pertinente recomandări de îmbunătățire în domenii specifice referitoare la operațiunile de afaceri ale unei entități.
10. Posibilele beneficii pentru calitatea auditului trebuie să fie puse în balanță cu amenințările la adresa independenței auditorului, care pot apărea în urma cunoștințelor detaliate cu privire la entitate și activitatea sa comercială, deținute de personalul cu experiență ca rezultat al implicării acestuia în audit timp de mai mulți ani. Pentru a aborda această amenințare, Codul IESBA prevede ca partenerii cheie de audit ai entităților de interes public să se schimbe (sau „să se rotească”) după șapte ani; cerințele etice sau legale din anumite țări permit o perioadă de rotație mai scurtă. Unii cred că în plus față de rotația partenerilor misiunii de audit, percepția referitoare la independența auditorului ar fi îmbunătățită dacă firma de audit însăși ar fi schimbată periodic. Alții cred că menținerea aceleiași firme va ajuta auditorii să înțeleagă activitatea comercială și sistemele entității, ducând la răspunsuri eficiente la riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, precum și la eficacitatea auditului.
11. Examinarea amenințărilor și a măsurilor de protecție, atunci când se determină independența auditurilor din sectorul public este la fel de importantă ca și în cazul auditurilor din sectorul privat. Cu toate acestea, unele dintre amenințările posibile pot varia. De exemplu, este mai puțin probabil ca auditorii din sectorul public să aibă interese financiare directe în entitățile pe care le auditează.
12. Auditorul este deseori văzut drept un consilier fiscal și de afaceri valoros pentru entitate și au loc, de regulă, comunicări directe frecvente cu conducerea superioară, făcând ca auditorul să fie bine informat cu privire la tendințele de afaceri. Aceasta îi oferă auditorului cunoștințe aprofundate atât cu privire la procesul de raportare financiară al clientului, cât și cu privire la sectorul său de activitate, dar poate fi considerată și o amenințare la adresa independenței.

#### 1.1.4 *Echipa misiunii dă dovadă de competență profesională și atenție cuvenită*

13. Competența profesională și atenția cuvenită implică toți membrii echipei misiunii care:
  - Își dezvoltă și păstrează cunoștințele și aptitudinile profesionale la un nivel adecvat;

- Acționează cu atenție, rigurozitate și în timp util; și
- Acționează conștiincios, în conformitate cu standardele tehnice și profesionale aplicabile.

### 1.1.5 *Echipe misiunii dă dovadă de scepticism profesional*

14. Scepticismul profesional este o atitudine care presupune aplicarea unui spirit critic în contextul unei înțelegeri adecvate a entității, activității sale comerciale și mediului în care aceasta operează. Această înțelegere, alături de cunoștințe comerciale mai generale și o experiență mai aprofundată, îi permit auditorului să evalueze riscurile de denaturare semnificativă aferente situațiilor financiare ale unei entități, să evalueze suficiența și gradul de adecvare a probelor de audit și să poată formula concluzii corespunzătoare.
15. Scepticismul profesional este un aspect important al raționamentului auditorului cu privire la planificarea, efectuarea și evaluarea rezultatelor unui audit. Cu excepția cazului în care auditorii sunt pregătiți să conteste aserțiunile conducerii (inclusiv atunci când conducerea a utilizat un expert), ei nu vor acționa drept obstacole în calea fraudei, nici nu vor putea concluziona cu precizie dacă situațiile financiare ale unei entități sunt prezentate just în conformitate cu cadrul de raportare financiară.
16. Scepticismul profesional implică toți membrii echipei misiunii care:
  - Au un spirit critic și sunt dispuși să conteste aserțiunile conducerii;
  - Evaluează critic informațiile și explicațiile obținute pe parcursul muncii lor;
  - Caută să înțeleagă motivațiile conducerii legate de o posibilă denaturare a situațiilor financiare;
  - Rămân receptivi;
  - Contestă raționamentele altor membri ai echipei misiunii;
  - Au încredere în ei atunci când contestă conducerea și investighează cu perseverență până când ajung la o concluzie; și
  - Sunt alerti la probe care sunt inconsecvente cu alte probe obținute sau pun sub semnul întrebării credibilitatea documentelor sau răspunsurile la interviu.

## 1.2 **Valorile, etica și atitudinile – la nivelul firmei**

17. Atributele cheie sunt:
  - Sunt în vigoare aranjamente de governanță care instituie un „ton la vârf” adecvat și care își propun să garanteze independența firmei.

- Sunt promovate caracteristicile personale necesare prin evaluare și sisteme de recompensă care sprijină calitatea auditului.
- Considerentele de natură financiară nu atrag acțiuni și decizii care afectează calitatea auditului.
- Firma subliniază importanța asigurării unor oportunități de dezvoltare profesională continuă a partenerilor și angajaților și accesul la suport tehnic de înaltă calitate.
- Firma promovează o cultură bazată pe consultări în situațiile dificile.
- Există sisteme robuste de luare a deciziilor cu privire la acceptarea clienților și continuarea relațiilor cu aceștia.

1.2.1 *Sunt în vigoare aranjamente de guvernare care instituie un „ton la vârf” adecvat și care își propun să garanteze independența firmei*

18. Este important ca o firmă de audit să dispună de aranjamente interne privind guvernarea, în vederea protejării aspectelor de interes public ale funcției de audit și pentru a evita ca interesele comerciale ale firmei să afecteze negativ calitatea auditului, de exemplu, prin promovarea necorespunzătoare a altor domenii de practică (precum fiscalitate, finanțe corporative și consultanță) în detrimentul calității auditului.
19. Conducerea firmei are un rol vital în promovarea unei culturi care subliniază rolul de interes public al auditului și a importanței calității auditului din această perspectivă, inclusiv în evitarea situațiilor care ar putea compromite obiectivitatea sau independența firmei. Comunicarea periodică a comportamentelor dorite creează un mediu adecvat în cadrul firmei de audit, care presupune încurajarea aderării la principiile ce stau la baza cerințelor etice aplicabile auditorilor.
20. Practicienii individuali au control direct asupra culturii din firma lor, iar în practicile mici și mijlocii (PMM-uri) un număr mic de parteneri pot avea o influență directă asupra factorilor privind resursele inițiale, precum aranjamentele de guvernare, consultare și activitățile de monitorizare. În funcție de tonul instituit, aceasta ar putea constitui atât un punct forte cât și un punct slab al mediului existent într-o firmă mică.

1.2.2 *Sunt promovate caracteristicile personale necesare prin evaluare și sisteme de recompensă care sprijină calitatea auditului*

21. Sistemele de evaluare și recompensă pot încuraja și dezvolta caracteristici și comportamente personale corespunzătoare, inclusiv integritate, obiectivitate, competență profesională și atenție cuvenită. Aceasta presupune înglobarea acestor caracteristici în criteriile de selecție în vederea recrutării, în procesele de avansare și remunerare, și în programele de formare, prin utilizarea unor cadre de competență adecvate.

22. Cadrele de competență ar putea fi elaborate cel mai bine pornind de la domeniile de competență din IES-uri, care ar promova armonizarea cadrelor la nivelul firmelor de audit.
23. Firma își evaluează periodic partenerii și angajații în raport cu dezvoltarea competențelor, în vederea sprijinirii calității auditului. În acest context, firmele de audit se asigură că partenerii și angajații nu vor fi penalizați dacă adoptă o poziție robustă în unele chestiuni de audit, chiar dacă poziția lor poate pune în pericol relația cu un client. Concluziile formulate sunt utilizate ca bază pentru deciziile de avansare și remunerare, precum și în cazul altor acțiuni care pot fi întreprinse de firmele de audit când performanța partenerilor sau a angajaților nu a răspuns standardelor prevăzute.

1.2.3 *Considerentele de natură financiară nu atrag acțiuni și decizii care afectează calitatea auditului*

24. Considerentele de natură financiară, atât la nivelul firmei (precum obiectivele financiare pe care o firmă le stabilește ca marjă a profitului de realizat prin activitatea de audit și disponibilitatea de a investi în formare și sisteme de asistență aferente auditului), cât și la nivelul misiunii (precum relația dintre onorariul de audit și costul ce stă la baza muncii efectuate) nu ar trebui să împiedice desfășurarea unui audit robust care răspunde cerinței de interes public.
25. De asemenea, nu ar trebui să existe, în detrimentul calității auditului:
- Un accent pus pe câștigarea misiunilor de audit și păstrarea clienților de audit, în special contra unor onorarii nerealist de scăzute;
  - Un accent pus pe promovarea unor servicii de non-audit pentru entitățile pe care firma le auditează; sau
  - O tăiere a costurilor (inclusiv prin reducerea partenerilor și angajaților) în cabinetul de audit (de exemplu, pe timp de recesiune economică).

1.2.4 *Firma subliniază importanța asigurării unor oportunități de dezvoltare profesională continuă a partenerilor și angajaților și accesul la suport tehnic de înaltă calitate*

26. Procesul de audit necesită cunoașterea unui număr considerabil de domenii tehnice, printre care raportare financiară, standarde etice și de audit, și legi și reglementări corporative și fiscale. Este important ca firmele de audit să dispună de aranjamente de asistență tehnică care să îi ajute pe partenerii și angajații individuali să fie la zi cu evoluțiile din aceste domenii și să le furnizeze sprijin în domeniile complexe.
27. Calitatea auditului poate fi întărită, de asemenea, dacă este instituită o infrastructură a informației care îi permite firmei să sprijine raționamentele de audit (de exemplu, prin crearea unor baze de date comerciale, aferente

sectorului de activitate), să depisteze și să abordeze corespunzător aspectele privind independența, și să planifice și să gestioneze eficient rotația partenerilor în cadrul misiunilor de audit.

28. Dimensiunea firmelor de audit și asistența tehnică disponibilă pot varia considerabil. În cazul practicilor mici, cu un număr redus de angajați și o bază de clienți cu o complexitate a operațiunilor relativ redusă, este posibil să fie elaborate politici și proceduri de control al calității destul de directe. Totuși, practicile mici se pot confrunta cu dificultăți în ceea ce privește consultările și pot utiliza consultanți externi care să furnizeze expertiză tehnică sau se pot baza pe serviciile de asistență tehnică furnizate de organizațiile profesionale de contabilitate locale.

#### 1.2.5 Firma promovează o cultură bazată pe consultări în situațiile dificile

29. O cultură a consultării este importantă pentru toate firmele de audit, inclusiv pentru practicienii individuali. Auditul necesită deseori luarea unor decizii și efectuarea unor raționamente dificile. Angajații vor discuta aceste aspecte în cadrul echipei misiunii și cu partenerul misiunii de audit. Partenerii misiunii de audit discută deciziile și raționamentele dificile cu alți parteneri sau cu specialiștii tehnici și cântăresc atent sfaturile primite. Pentru ca acest proces să funcționeze eficient, este important să existe o cultură a consultării atunci când cei implicați au suficient timp disponibil pentru a trata adecvat chestiunile pe măsură ce apar.
30. Când resursele interne pot fi limitate, resurse tehnice externe pot fi obținute prin intermediul organizațiilor lor profesionale de contabilitate, relațiilor de colaborare cu alte firme sau organizațiilor terțe care dispun de resursele potrivite.

#### 1.2.6 Există sisteme robuste de luare a deciziilor cu privire la acceptarea clienților și continuarea relațiilor cu aceștia

31. Înainte de acceptarea unei misiuni de audit, și ulterior anual, este important ca firmele de audit să analizeze dacă au competența de a efectua misiunea și dacă au capacitatea și resursele pentru a face acest lucru. Aceasta include dacă firma se poate conforma cerințelor etice relevante.
32. În timp ce auditorii trebuie să își exercite scepticismul profesional, auditul presupune, de asemenea, un grad de încredere în conducere. O conducere lipsită de integritate, prin definiție, nu prezintă încredere. Sistemele eficiente de acceptare a clientului și continuare a relațiilor cu acesta evaluează, așadar, dacă există informații care să sugereze o lipsă a integrității din partea conducerii, în așa măsură încât nu ar fi posibilă efectuarea unui audit de calitate. Prin urmare, deținerea unui sistem riguros de acceptare a clientului și continuare a relațiilor profesionale este important deoarece ajută o firmă de audit să evite misiunile cu șanse mari de fraudă sau acte ilegale și, în consecință, ajută la menținerea reputației furnizării unor audituri de calitate.

### 1.3 Valorile, etica și atitudinile – la nivel național

33. Atributele cheie sunt:

- Sunt promulgate cerințe etice care clarifică atât principiile etice fundamentale cât și cerințele specifice aplicabile.
- Autoritățile de reglementare, normalizatorii naționali și organizațiile profesionale de contabilitate joacă un rol activ în garantarea faptului că principiile etice sunt înțelese și cerințele aferente sunt aplicate consecvent.
- Sunt împărtășite, între firmele de audit, informații relevante referitoare la deciziile de acceptare a clienților.

1.3.1 *Sunt promulgate cerințe etice care clarifică atât principiile etice fundamentale cât și cerințele specifice aplicabile*

34. Cerințele etice pot fi impuse prin legi sau reglementări sau mandatate prin intermediul organizațiilor profesionale de contabilitate. IFAC le solicită organismelor sale membre să ia măsuri în vederea adoptării și implementării Codului IESBA în jurisdicțiile lor și să ajute la implementare, în funcție de responsabilitățile organismelor membre pe plan național. În unele țări, Codul IESBA este completat de cerințe naționale suplimentare și firmele de audit și entitățile de audit din sectorul public pot alege să impună partenerilor și angajaților lor cerințe mai stricte.
35. Cerințele etice nu pot aborda toate situațiile posibile. Prin urmare, auditorii trebuie să înțeleagă atât cerințele cât și principiile fundamentale care stau la baza lor pentru a cunoaște cum trebuie aplicate în practică. Înțelegerea modului în care trebuie aplicate principiile poate fi întărită prin comunicări interne în cadrul firmei de audit, prin îndrumare sau formare la locul de muncă și prin observarea modului în care acționează angajații cu mai multă experiență.
36. Codul IESBA stabilește, și le solicită auditorilor să se conformeze cu, următoarele principii fundamentale de etică profesională:<sup>2</sup>
- Integritate – trebuie să fie direct și onest în toate relațiile profesionale și de afaceri. Integritatea implică, de asemenea, acțiuni corecte și juste.<sup>3</sup>
  - Obiectivitate – trebuie să nu permită subiectivism, conflicte de interese sau influență nedorită exercitată de alte părți, care să prevaleze asupra raționamentului profesional sau de afaceri.
  - Competență profesională și atenție cuvenită – trebuie să își mențină cunoștințele și aptitudinile profesionale la nivelul necesar pentru a se asigura că un client sau un angajator primește servicii profesionale

<sup>2</sup> Codul IESBA, punctul 100.5

<sup>3</sup> Codul IESBA, Secțiunea 110.1



competente, bazate pe ultimele evoluții din practică, legislație și tehnică și acționează cu diligență și în conformitate cu standardele tehnice și profesionale aplicabile.

- Confidențialitate – trebuie să respecte confidențialitatea informațiilor dobândite ca urmare a relațiilor profesionale și de afaceri și, prin urmare, nu trebuie să divulge astfel de informații către părți terțe 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 în avantajul său personal sau al altor părți terțe.
  - Comportament profesional – trebuie să respecte legile și reglementările relevante și să evite orice acțiune care discreditează profesia.
37. Mai mult, Codul IESBA cuprinde cerințe suplimentare privind independența auditorului și descrie abordările pe care auditorii ar trebui să le adopte, printre care:
- Identificarea amenințărilor la adresa independenței;
  - Evaluarea importanței amenințărilor identificate; și
  - Aplicarea măsurilor de protecție, după caz, pentru eliminarea sau reducerea lor la un nivel acceptabil.
38. Codul IESBA prevede ca atunci când auditorii apreciază că măsurile de protecție adecvate nu sunt disponibile sau nu pot fi aplicate pentru a elimina sau reduce amenințările la un nivel acceptabil, profesionistul contabil trebuie să elimine orice circumstanță sau relație care generează amenințările sau să refuze ori să înceteze misiunea de audit<sup>4</sup>. În unele situații, Codul IESBA admite că amenințarea generată ar fi atât de importantă încât niciun fel de măsuri de protecție nu ar putea reduce amenințarea la un nivel acceptabil; și în consecință, auditorului i se interzice desfășurarea auditului.
- 1.3.2 *Autoritățile de reglementare, normalizatorii naționali și organizațiile profesionale de contabilitate joacă un rol activ în garantarea faptului că principiile etice sunt înțelese și cerințele aferente sunt aplicate consecvent*
39. Aplicarea consecventă a cerințelor etice și a principiilor care stau la baza lor este facilitată prin îndrumare, formare și activități de asistență furnizate de către autoritățile de reglementare, normalizatorii naționali, organizațiile profesionale de contabilitate și alții. Acestea pot include emiterea de materiale de îndrumare precum răspunsuri la întrebările cel mai des întâlnite, precum și organizarea de prezentări sau ateliere.

<sup>4</sup> Codul IESBA, punctul 290.7. Organismele de audit din sectorul public nu pot, de regulă, demisiona din misiunile de audit.

1.3.3 *Sunt împărtășite, între firmele de audit, informații relevante referitoare la deciziile de acceptare a clienților*

40. Firmele de audit individuale vor lua decizii cu privire la acceptarea sau nu a unui client de audit sau continuarea relației cu acesta. Firmele pot alege să nu continue relația cu un client dacă au îngrijorări cu privire la practicile sale de raportare financiară sau integritatea conducerii. În astfel de circumstanțe, este important ca alte firme de audit, care sunt invitate la licitație, să fie la curent cu aceste informații.

1.4 **Cunoștințe, aptitudini, experiență și timp alocat – la nivelul misiunii**

41. Atributele cheie sunt:

- Partenerii și angajații dispun de competențele necesare.
- Partenerii și angajații înțeleg activitatea comercială a entităților.
- Partenerii și angajații exercită raționamente rezonabile.
- Partenerul misiunii de audit este implicat activ în evaluarea riscului, planificare, supervizare și revizuirea muncii desfășurate.
- Angajații care efectuează activități de audit „la fața locului” dețin suficientă experiență, munca lor este coordonată, supervizată și revizuită corespunzător și nivelul de rotație al angajaților este unul rezonabil.
- Partenerii și angajații dispun de timp suficient pentru desfășurarea auditului în mod eficient.
- Partenerul misiunii de audit și alți membri cu experiență ai echipei misiunii sunt ușor de contactat de către conducere și persoanele responsabile cu guvernarea.

1.4.1 *Partenerii și angajații dispun de competențele necesare*

42. Deși nu se poate aștepta ca toți membrii echipei să aibă același nivel de cunoștințe și experiență, partenerul misiunii de audit este responsabil să se asigure că echipa dispune, în mod colectiv, de competențele necesare, și că specialiștii sau experții externi sunt suficient de implicați pentru a face față circumstanțelor misiunii. De exemplu, poate fi nevoie de expertiză în legătură cu următoarele aspecte:

- Evaluarea instrumentelor financiare complexe, a terenurilor și clădirilor, a imobilizărilor necorporale, a activelor și datoriilor dobândite în urma combinărilor de întreprinderi și a activelor care se poate să fi fost depreciate.
- Calculul actuarial al datoriilor asociate contractelor de asigurare sau planurilor de beneficii pentru angajați.
- Estimarea rezervelor de petrol și gaze naturale.

- Evaluarea datoriilor de mediu și a costurilor de decontaminare a amplasamentelor.
  - Interpretarea contractelor, a legilor și reglementărilor.
  - Analiza aspectelor complexe sau neobișnuite în materie de conformitate fiscală.
  - Sistemele de informații ale entității, în special dacă entitatea este considerată a fi dependentă de tehnologia informației.
43. Expertiza poate fi obținută fie din cadrul firmei de audit, fie din surse externe. Dacă sunt implicați specialiști sau experți, este important, ca și în cazul celorlalți membri ai echipei misiunii, ca activitatea lor să fie coordonată, supervizată și revizuită corespunzător.
44. Dezvoltarea corespunzătoare a cunoștințelor și aptitudinilor profesionale începe cu pregătirea profesională inițială a profesionistului contabil aspirant.<sup>5</sup> Ulterior, specializarea viitoare a profesionistului contabil în vederea desfășurării rolului de auditor este realizată prin pregătire profesională continuă și experiență suplimentară în munca de audit. Dezvoltarea profesională continuă a competenței profesionale și a învățării pe toata durata vieții sunt critice dacă auditorii doresc să continue să răspundă așteptărilor clienților lor și publicului.<sup>6</sup>

#### 1.4.2 Partenerii și angajații înțeleg activitatea comercială a entității

45. O înțelegere solidă a entității, a activității sale comerciale și a sectorului de activitate în care aceasta operează reprezintă cheia pentru ca auditorul să poată evalua riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, să poată utiliza proceduri de audit corespunzătoare și să poată analiza rezultatele acestora. Înțelegerea activității entității este, de asemenea, necesară pentru exercitarea scepticismului profesional și capacitatea de a exercita raționamente de audit.
46. Cunoașterea sectorului de activitate, inclusiv o înțelegere a reglementărilor și aspectelor contabile relevante, poate fi deosebit de importantă pentru clienții din sectorul serviciilor financiare, de exemplu. Cu toate acestea, este important ca domeniile de cunoștințe să nu fie atât de înguste încât să îl împiedice pe auditor

<sup>5</sup> Domeniile de competență și consecințele procesului de învățare pentru profesionistul contabil aspirant sunt prevăzute în IES 2, *Pregătirea profesională inițială – competența tehnică*, IES 3, *Pregătirea profesională inițială – aptitudini profesionale* și IES 4, *Pregătirea profesională inițială – valorile, etica și atitudinile profesionale*, în timp ce domeniile de competență și consecințele procesului de învățare pentru partenerul misiunii sunt prevăzute în IES 8, *Dezvoltarea profesională a partenerilor de misiune responsabili de auditurile situațiilor financiare*

<sup>6</sup> IAESB lucrează la revizuirea IES 8. Probabil va recunoaște nevoia auditorului de îmbunătățire permanentă a competențelor, identificând în primul rând consecințele procesului de învățare și ulterior prevăzând pregătirea profesională continuă în domeniile de competență necesare pentru partenerii de misiune responsabili de auditurile situațiilor financiare.

să vadă aspectele mai ample. Auditorii pot dobândi cunoștințe comerciale generale prin desfășurarea activităților de non-audit și prin expunerea la clienți diferiți din sectoare de activitate diferite. Aceasta le permite să facă un pas înapoi de la caracteristicile activității comerciale ale unei anumite entități și să reflecteze la cunoștințele lor mai generale în materie de comerț, riscuri și sistemele de control.

47. Auditurile entităților mici sunt deseori efectuate la fața locului de personal cu experiență care a lucrat ani buni cu entitatea. Deși acest personal are de obicei o bună cunoaștere a activității comerciale a entității, pot exista amenințări la adresa obiectivității lor și a scepticismului lor profesional.

#### 1.4.3 *Partenerii și angajații exercită raționamente rezonabile*

48. Auditorii își folosesc experiența și valorile lor de integritate, obiectivitate și scepticism profesional pentru a exercita raționamente profesionale rezonabile, bazate pe faptele și circumstanțele misiunii.
49. Exercițarea de raționamente rezonabile poate presupune parteneri și angajați care:
- Identifică problema;
  - Își aplică cunoștințele comerciale, de contabilitate și raportare financiară și de tehnologie a informației;
  - Analizează subiectul și examinează diferite perspective;
  - Evaluează alternativele în lumina faptelor și circumstanțelor relevante;
  - Examinează dacă a fost urmat un proces adecvat în formularea concluziei și dacă există probe de audit suficiente și adecvate pentru a sprijini acea concluzie;
  - Se consultă, dacă este cazul; și
  - Documentează concluzia și argumentele acesteia.

#### 1.4.4 *Partenerul misiunii de audit este implicat activ în evaluarea riscului, planificare, supervizare și revizuirea muncii desfășurate*

50. Cum partenerii misiunii răspund de auditurile pe care le desfășoară, este important ca aceștia să fie direct implicați în planificarea auditului, evaluarea probelor obținute și formularea concluziilor finale.
51. Deși o mare parte din munca detaliată de audit poate fi delegată angajaților cu mai puțină experiență, accesibilitatea partenerilor misiunii de audit le permite acestora să furnizeze informații prompte pe măsură ce auditul progresează.
52. Unii cred că ar trebui solicitată prezentarea numelui partenerului de misiune în raportul de audit pentru toate entitățile, deoarece ar conferi partenerului de misiune un mai mare sens de răspundere individuală, mai ales că această

persoană are responsabilitatea finală pentru derularea auditului. În multe jurisdicții această cerință există deja, de regulă prin solicitarea unei semnături personale. Alții cred că o astfel de cerință nu ar avea niciun impact asupra simțului de răspundere al unui partener de misiune. Posibilele dificultăți ale unei asemenea cerințe includ o reducere percepută a responsabilității firmei și eventual o răspundere legală mai mare pentru partenerul de misiune în anumite jurisdicții.

1.4.5 *Angajații care efectuează activități de audit „la fața locului” dețin suficientă experiență, munca lor este coordonată, supervizată și revizuită corespunzător și nivelul de rotație al angajaților este unul rezonabil*

53. Structura multor firme de audit, în special a firmelor de audit mai mari, este ierarhică – deseori descrisă drept o „structură de tip piramidă” – și stabilirea multor echipe de misiune pentru misiunile individuale reflectă această structură. Ca rezultat, o mare parte din munca detaliată de audit „la fața locului” va fi probabil efectuată de angajați care sunt relativ lipsiți de experiență; într-adevăr, mulți dintre aceștia se poată să fie în curs de obținere a unei calificări contabile. Cu toate acestea, este nevoie de experiență pentru ca angajații să poată exercita raționamente profesionale rezonabile.
54. Mai mult, folosirea acelorași angajați în cadrul unui audit, în fiecare an, îi poate ajuta pe aceștia în înțelegerea activității comerciale și proceselor entității, fapt deseori considerat pozitiv de către conducere și persoanele responsabile cu guvernanta. Unii cred că acest lucru poate duce la răspunsuri eficiente la riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, precum și la eficacitatea auditului. Cu toate acestea, o implicare prelungită poate avea drept rezultat o lipsă a scepticismului profesional și amenințări la adresa independenței auditorului.
55. În multe țări, organismele de audit din sectorul public trebuie să se încadreze în limite fixe în privința cheltuielilor cu resursele angajaților. Pot exista, de asemenea, reglementări cu impact asupra recrutării angajaților și a salariilor care pot fi oferite. Aceasta poate însemna că este problematic pentru unele organisme de audit să recruteze și să păstreze un număr suficient de angajați de înaltă calitate, care să asigure calitatea auditului în mod consecvent.

1.4.6 *Partenerii și angajații dispun de timp suficient pentru desfășurarea auditului în mod eficient*

56. Partenerii și angajații au deseori și alte responsabilități pe lângă auditarea unei singure entități, iar auditurile pot fi desfășurate pe fondul unor calendare foarte strânse. Planificarea este importantă, atât la nivelul unei misiuni individuale de audit cât și la nivelul firmei de audit, pentru a se asigura că sunt disponibile resurse adecvate pentru a aduna probe de audit suficiente și adecvate și care pot interacționa în mod corespunzător cu conducerea și cu persoanele responsabile cu guvernanta.

57. Firmele de audit sunt de regulă entități cu scop lucrativ și profitabilitatea unei firme de audit este influențată de relația dintre onorariile de audit percepute și costurile implicate în adunarea de probe de audit suficiente și adecvate. Partenerii misiunii de audit răspund de regulă, în cadrul firmelor lor de audit, de rentabilitatea financiară a auditorilor pe care le efectuează și, dacă onorariile de audit sunt restricționate de conducere, aceasta poate pune presiune pe echipa misiunii să modifice natura și plasarea în timp a procedurilor de audit și să reducă testarea. Aceasta, la rândul ei, poate amenința calitatea auditului.<sup>7</sup>

1.4.7 *Partenerul misiunii de audit și alți membri cu experiență ai echipei misiunii sunt ușor de contactat de către conducere și persoanele responsabile cu guvernanta*

58. Este important ca partenerul misiunii de audit să poată fi ușor de contactat de membrii cu experiență ai conducerii și de către persoanele responsabile cu guvernanta. O comunicare periodică îi permite partenerului misiunii de audit să fie bine informat cu privire la evoluțiile din activitatea comercială a entității, precum și să adreseze întrebări prompte referitoare la misiunea de audit.

## 1.5 Cunoștințe, aptitudini, experiență și timp alocat – la nivelul firmei

59. Atributele cheie sunt:

- Partenerii și angajații dispun de suficient timp pentru a face față aspectelor dificile care pot surveni.
- Echipele misiunii sunt structurate corespunzător.
- Partenerii și angajații cu mai multă experiență furnizează angajaților cu mai puțină experiență evaluări prompte și instruire corespunzătoare sau formare „la locul de muncă”.
- Partenerii și angajații de audit beneficiază de suficientă formare pe probleme de audit, contabilitate și, după caz, aspecte relevante pentru sectoarele de activitate specifice.

1.5.1 *Partenerii și angajații dispun de suficient timp pentru a face față aspectelor dificile pe măsură ce survin*

60. Partenerii și angajații cu experiență sunt deseori implicați în mai multe misiuni de audit, ale căror calendare de raportare sunt de obicei similare. Aceasta poate duce la perioade aglomerate de activitate. Partenerii și angajații cu experiență efectuează deseori servicii de non-audit pentru clienți sau alte activități în cadrul firmei de audit. Este important ca firmele să anticipeze, cât pot ele de bine, și să gestioneze posibilele conflicte legate de timp, atunci când alocă

---

<sup>7</sup> Cerințele etice (de exemplu, punctul 240.2 din Codul etic IESBA) descriu deseori această amenințare și prevăd evaluarea sa și, după caz, aplicarea măsurilor de protecție.

responsabilitățile. Conducerea firmei monitorizează proactiv volumul de muncă pentru a reduce riscul ca o povară inacceptabilă să fie pusă pe umerii partenerilor sau angajaților individuali.

### 1.5.2 *Echipele misiunii sunt structurate corespunzător*

61. Alocarea resurselor umane ține cont de riscuri. Există un pericol ca cei mai competenți parteneri și angajați să fie alocați celor mai prestigioși clienți mari ai firmei și, în consecință, nu vor fi disponibili să auditeze alți clienți unde riscurile ca situațiile financiare să fie denaturate semnificativ pot fi mai mari.
62. Alocarea corespunzătoare a resurselor ajută echipele misiunii să dispună de expertiza și timpul necesar pentru a desfășura audituri specifice. Aceasta presupune alocarea partenerilor și angajaților cu experiență, ambele categorii deținând cunoștințe adecvate cu privire la sectorul de activitate în care operează clientul și cadrul său de raportare financiară aplicabil, și timp suficient pentru a putea efectua audituri de calitate.
63. Alocarea resurselor presupune ca firma să adune informații cu privire la:
  - Cunoștințe, aptitudini și experiență;
  - Timpul dedicat estimat; și
  - Perioadele de prestare a serviciilor – pentru a facilita conformitatea cu cerințele etice, de exemplu, în ceea ce privește rotația partenerilor de audit.
64. Auditurile entităților mici nu sunt mandatate în unele țări. Aceasta poate însemna că în aceste țări este problematic pentru PMM-urile care au doar un număr redus de clienți de audit să își păstreze partenerii și angajații cu experiență și cunoștințe de audit relevante.

### 1.5.3 *Partenerii și angajații cu mai multă experiență furnizează angajaților cu mai puțină experiență evaluări prompte și instruire corespunzătoare sau formare „la locul de muncă”*

65. Procesul de evaluare a performanțelor din cadrul unei firme de audit este un aspect important în dezvoltarea capacităților unui individ. Deși este dificil de măsurat, calitatea auditului poate fi îmbunătățită dacă este abordată, în mod expres, în evaluarea performanțelor atât a partenerilor, cât și a angajaților. Aceasta poate fi utilă în promovarea exercitării unui raționament de audit corect, inclusiv a consultării pe probleme dificile.
66. Este util să se facă o distincție între furnizarea unei evaluări periodice a performanțelor angajaților și oferirea de instruire și formare la locul de muncă. În timp ce evaluările pot fi utilizate în vederea identificării unei aptitudini sau competențe importante care necesită îmbunătățiri, instruirea sau formarea la locul de muncă poate fi utilizată pentru a ajuta un individ să își dezvolte acea aptitudine sau competență. Instruirea și formarea la locul de muncă pot fi

deosebit de importante în dezvoltarea unor caracteristici personale fundamentale precum integritate, obiectivitate, rigurozitate, scepticism profesional și perseverență, precum și pentru a-i ajuta pe angajații cu mai puțină experiență să abordeze domeniile auditului cu care nu sunt familiarizați.

67. Furnizarea unei instruirii eficiente presupune aptitudini, cunoștințe și experiență suplimentare și firmele de audit nu dispun de un număr nelimitat de persoane cu competențe corespunzătoare în acest sens. Timpul acelor persoane poate fi deja rezervat. Este important ca firmele să își stimuleze angajații mai experimentați să aloce timp necesar îndeplinirii eficiente a acestui rol important de pregătire a angajaților și, ca parte a procesului de evaluare a activității, să analizeze dacă această sarcină a fost îndeplinită.

#### 1.5.4 *Partenerii și angajații de audit beneficiază de suficientă formare pe probleme de audit, contabilitate și, după caz, aspecte relevante pentru sectoarele de activitate specifice*

68. Profesia se străduiește să îi echipeze pe auditori cu competențele necesare prin pregătirea profesională inițială (PPI), care cuprinde formare în domeniul aptitudinilor și valorilor, eticii și atitudinilor tehnice și profesionale și a experienței practice, și cerințe de pregătire profesională continuă (PPC).
69. Firmele furnizează în general formare în domeniul aspectelor tehnice ale auditului și al cerințelor aferente metodologiilor de audit proprii. Firmele furnizează, de asemenea, experiență practică esențială prin includerea stagiarelor în echipele misiunii care desfășoară activități de audit.<sup>8</sup> Combinarea învățăturilor despre aspectele tehnice ale auditului cu dobândirea experienței practice este importantă deoarece formarea teoretică este doar o parte a procesului prin care auditorii își dezvoltă aptitudinile și experiența.
70. Organizațiile profesionale de contabilitate care sunt membre ale IFAC dispun de cerințe referitoare la PPC și programele de pregătire utilizate de către firme sunt menite să realizeze competențele auditorilor profesioniști. Aceste programe abordează deseori o gamă largă de domenii relevante pentru activitatea comercială a entității ca întreg, precum managementul proiectelor, tehnologia informației și aptitudini de comunicare. Este important ca firmele să dedice timp, resurse și importanță suficiente formării în materie de aspecte contabile și audit, inclusiv, după caz, aspecte ale sectoarelor de activitate specializate, astfel încât să furnizeze aptitudinile tehnice necesare asigurării calității auditului.

### 1.6 **Cunoștințe, aptitudini, experiență și timp alocat – la nivel național**

71. Atributele cheie sunt:

- Există aranjamente robuste de autorizare a firmelor de audit/ auditorilor individuali.

<sup>8</sup> IES 8, punctele 54 și 59, stabilește cerințele de experiență practică pentru auditorii profesioniști.



- Cerințele de educație sunt clar definite și formarea este eficientă, dispunând de resursele necesare.
- Există aranjamente privind informarea auditorilor cu privire la aspectele curente și de formare a acestora în funcție de noile cerințe de contabilitate, audit sau reglementare.
- Profesia de audit este bine poziționată pentru a atrage și păstra în rândul său persoane care dispun de calitățile corespunzătoare.

#### 1.6.1 *Există aranjamente robuste de autorizare a firmelor de audit/ auditorilor individuali*

72. Auditul este o activitate de interes public care trebuie să fie efectuată de persoane calificate corespunzător și care lucrează într-un mediu adecvat. Pentru atingerea acestui obiectiv, vor exista de obicei aranjamente naționale de autorizare a firmelor de audit sau a auditorilor individuali cu privire la desfășurarea auditurilor. Un registru al firmelor și persoanelor fizice autorizate va fi de obicei păstrat de către o autoritate competentă. Autoritățile vor avea de regulă competența de retragere a autorizării în circumstanțe clar definite.

#### 1.6.2 *Cerințele de educație sunt clar definite și formarea este eficientă, dispunând de resursele necesare*

73. Criteriile de obținere a autorizării vor presupune de regulă cerințe educaționale atât pentru PPI și PPC. Calitatea auditului va fi facilitată dacă cerințele educaționale sunt clar definite și se alocă suficiente resurse pentru asigurarea unei formări eficiente.
74. Aptitudinile profesionale descrise în IES-uri subliniază competențele necesare pentru a sprijini calitatea auditului. Aceste competențe sunt dezvoltate printr-o combinație a formării teoretice și experienței practice și instruirea din cadrul firmelor de audit. IES-urile sunt scrise pentru organismele membre IFAC (care pot să fie responsabile de formarea teoretică), dar nu se aplică direct firmelor de audit (care furnizează experiența practică și instruirea). Poate fi în sprijinul calității auditului dacă atât organizațiile de formare cât și firmele de audit ar utiliza același cadru de competențe.

#### 1.6.3 *Există aranjamente privind informarea auditorilor cu privire la aspectele curente și de formare a acestora în funcție de noile cerințe de contabilitate, audit sau reglementare*

75. Pe lângă formarea aferentă pregătirii profesionale inițiale a unui auditor, aranjamentele corespunzătoare dintr-o țară cu privire la PPC sunt un factor important care contribuie la calitatea auditului. PPC trebuie furnizată pentru ca auditorii mai experimentați să continue să își dezvolte aptitudinile și cunoștințele despre audit, și să continue să fie informați despre modificările cerințelor contabile și de reglementare.

76. PPC este deosebit de importantă când apar modificări majore ale cerințelor referitoare la raportare financiară și audit. Aceasta constituie o oportunitate de a-i pune la curent pe auditori cu privire la noile cerințe tehnice, de a le explica obiectivele acestor modificări și de a-i ajuta să le înțeleagă corect, astfel încât noile cerințe să fie implementate într-un mod eficient din punct de vedere al costurilor.

*1.6.4 Profesia de audit este bine poziționată pentru a atrage și păstra în rândul său persoane care dispun de calitățile corespunzătoare*

77. Competențele partenerilor și angajaților de audit sunt un factor critic care stă la baza calității auditului. Deși formarea este importantă, unele dintre calitățile prevăzute sunt, până la un anumit punct, inerente într-un individ. Prin urmare, este important ca persoanele cu calitățile corespunzătoare să fie atrase de o carieră în profesia de audit.

78. Pot exista un număr de factori care vor influența persoanele atrase de o carieră în profesia de audit, inclusiv:

- Statutul auditului ca profesie pe plan național;
- Percepțiile privind oportunitățile de carieră și stimulentele privind remunerația;
- Natura activității, inclusiv rolul său în raport cu interesul public; și
- Calitatea formării furnizate.

79. Aceiași factori pot influența deciziile individuale de a rămâne în profesia de audit și de a urma o carieră îndelungată în audit. În unele țări există tendința ca numeroși profesioniști contabili să părăsească firmele de audit și să lucreze ca angajați. Deși acest lucru poate avea un impact benefic asupra raportării financiare, poate limita numărul de angajați cu experiență disponibili pentru firmele de audit și poate pune în pericol calitatea auditului.

80. Statutul profesiei de audit pe plan național poate influența, de asemenea, respectul de care se bucură auditorii și, prin urmare, eficiența funcției de audit. În mediile naționale unde profesia de audit nu se bucură de respectul cuvenit și nu dispune de autoritatea adecvată, auditorii se vor afla într-o poziție inferioară față de conducere. În aceste circumstanțe, vor fi mai scăzute șansele ca auditorii să verifice conducerea pe marginea unor aspecte semnificative sau să rămână fermi în unele chestiuni semnificative ale auditului. Dimpotrivă, acolo unde profesia este deosebit de apreciată sau îi este conferită autoritatea corespunzătoare prin mecanisme relevante, va fi mai ușor pentru auditori să își demonstreze scepticismul profesional și să desfășoare misiuni de audit robuste.

## Factori privind procesul propriu-zis

### 1.7 Procesul de audit și procedurile de control al calității – la nivelul misiunii

81. Atributele cheie sunt:

- Echipa misiunii se conformează standardelor de audit, legilor și reglementărilor relevante și procedurilor firmei de audit privind controlul calității.
- Echipa misiunii utilizează corespunzător tehnologia informației.
- Există o interacțiune eficientă între celelalte părți implicate în audit.
- Există aranjamente corespunzătoare cu conducerea, pentru realizarea unui proces de audit eficient și eficace.

*1.7.1 Echipa misiunii se conformează standardelor de audit, legilor și reglementărilor relevante și procedurilor firmei de audit privind controlul calității*

82. Standardele de audit au un rol fundamental în consolidarea calității auditului și a încrederii utilizatorilor în audit. ISA-urile sunt menite să sprijine auditorul în obținerea asigurării rezonabile și prevăd ca auditorul să își exercite raționamentul profesional și să își păstreze scepticismul profesional pe parcursul planificării și desfășurării auditului și, printre altele:

- Să identifice și evalueze riscurile de denaturare semnificativă, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, pe baza înțelegerii entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern al entității;
- Să obțină probe de audit suficiente și adecvate cu privire la existența unor denaturări semnificative, prin elaborarea și implementarea unor răspunsuri adecvate la acele riscuri; și
- Să formuleze o opinie pe marginea situațiilor financiare pe baza concluziilor formulate în urma probelor de audit obținute.

83. ISA-urile prevăd întocmirea unei documentații suficiente pentru a îi permite unui auditor cu experiență, care nu a avut nicio legătură anterioară cu auditul, să înțeleagă natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor efectuate, a rezultatelor acelor proceduri, a aspectelor semnificative apărute și a concluziilor formulate. Această documentație sprijină activitățile de control al calității efectuate atât în cadrul echipei misiunii, înainte de finalizarea auditului, cât și de către alte părți care revizuiesc calitatea muncii efectuate.

84. Auditorilor li se solicită deseori prin legile sau reglementările naționale să se conformeze standardelor de audit. Cu toate acestea, nu toate aspectele procesului de audit sunt definite de standardele de audit, și firmele de audit vor dispune de regulă de metodologii care furnizează specificații ulterioare. Chiar în cadrul structurii create de standardele de audit și de metodologiile firmei există o flexibilitate pentru echipa misiunii, în ceea ce privește munca specifică de

audit ce urmează a fi efectuată, cum este aceasta derulată în practică și natura, plasarea în timp și amploarea interacțiunilor cu conducerea. Modul în care munca este efectuată în practică poate fi un factor important atât al eficienței, cât și al eficacității.

### 1.7.2 *Echipa misiunii utilizează corespunzător tehnologia informației*

85. Utilizarea sporită și complexitatea crescută a sistemelor informaționale oferă oportunități pentru auditori, care pot aduna probe de audit mai eficient și totodată mai eficace; de exemplu, prin utilizarea tehnicilor de audit asistate de calculator, inclusiv prin interogarea fișierelor și utilizarea datelor-test. Aceste tehnici au avantajul că se poate obține o mai mare acoperire a tranzacțiilor și a controalelor. Cu toate acestea, uneori utilizarea acestor tehnici presupune implicarea unor specialiști, care poate necesita timp, în special în primul an în care sunt utilizați.
86. Platformele de tehnologie a informației din cadrul firmelor de audit influențează modul în care auditorii desfășoară un audit și înregistrează munca efectuată. Din ce în ce mai des, sunt furnizate softuri de audit care să asiste echipele misiunii în aplicarea metodologiei firmei. În timp ce acest lucru poate duce la eficiențe și procese mai bune de control al calității, riscurile pentru calitatea auditului asociate utilizării lor, includ:
- Exagerarea conformității cu softul de audit al firmei de audit, în loc să încurajeze analizarea caracteristicilor unice ale entității în curs de auditare; și
  - Nii angajați petrec prea mult timp învățând cum să utilizeze softul de audit al firmei, în loc să înțeleagă conceptele de audit.
87. Deși existența unor parteneri și angajați cu experiență care revizuiesc munca de audit de la distanță ar putea reduce oportunitățile de îndrumare și formare la locul de muncă, aceasta presupune posibile beneficii precum:
- Posibilitatea unei revizuirii mai eficiente a muncii de audit, acolo unde membrii echipei misiunii lucrează din locații diferite sau sunt localizați în zone cu diferențe de fus orar; și
  - Furnizarea unor mijloace mai eficiente de realizare a unor revizuirii suplimentare ale muncii de audit, după ce au fost efectuate revizuirile inițiale.
88. Tehnologia informației influențează, de asemenea, modul în care comunică auditorii, atât în cadrul echipelor misiunii cât și cu conducerea și persoanele responsabile cu guvernarea. De exemplu, e-mailurile și alte instrumente automatizate aferente serviciilor profesionale sunt utilizate mult mai des. În timp ce e-mailurile duc în general la creșterea accesibilității, mai ales la nivel internațional, ele pot avea unele limitări. Mai precis, sunt șanse mai reduse să se obțină probe de audit utile în urma schimburilor de e-mailuri decât în urma unei

interacțiuni mai intense, precum o discuție mult mai deschisă cu conducerea. De asemenea, în funcție de circumstanțe, e-mailurile îi pot permite conducerii să furnizeze mai ușor răspunsuri incorecte sau incomplete la întrebările auditorului sau să fie mai puțin directă în informații, dacă este motivată să acționeze astfel.

### 1.7.3 Există o interacțiune eficientă între celelalte părți implicate în audit

89. Majoritatea entităților mari vor avea divizii, filiale, asocieri în participație sau investiții contabilizate prin metoda punerii în echivalență (componente), și una sau mai multe componente sunt frecvent auditate de echipe ale misiunii altele decât echipa misiunii la nivelul grupului. Dacă nu există o interacțiune eficientă între echipa misiunii la nivelul grupului și auditorii componentelor, există un risc ca echipa misiunii la nivelul grupului să nu poată obține probe de audit suficiente și adecvate pentru fundamentarea opiniei de audit la nivelul grupului. Comunicarea clară și la timp a cerințelor echipei misiunii la nivelul grupului formează baza unei comunicări reciproce eficiente între echipa misiunii la nivelul grupului și auditorul componentei.<sup>9</sup>
90. Alte părți implicate în audit ar putea include specialiști și experți (de exemplu, specialiști IT), sau, în contextul grupului, auditorii componentelor. Când alte părți sunt implicate în audit, este important ca:
- Echipa misiunii să comunice clar cu aceștia cu privire la munca ce urmează a fi efectuată;
  - Celelalte părți implicate să comunice clar constatările în urma muncii efectuate; și
  - Echipa misiunii să determine dacă munca efectuată corespunde obiectivului său și să reacționeze corespunzător la constatări.
91. Multe entități mari vor avea o funcție de audit intern. Se poate ca existența unei interacțiuni eficiente între auditorii interni și externi să fie importantă atât pentru eficacitatea cât și pentru eficiența auditului. De exemplu, funcția de audit intern poate să fi obținut cunoștințe despre operațiunile și riscurile de afaceri ale entității care vor furniza informații valoroase pentru înțelegerea de către auditor a entității și a evaluărilor riscului sau altor aspecte de audit.
92. Conducerea grupului se așteaptă de obicei ca auditorul grupului să coordoneze în mod eficace munca desfășurată în relație cu componentele. Unii cred că acest lucru poate fi facilitat dacă auditurile componentelor sunt desfășurate de aceeași firmă sau aceleași firme de audit din cadrul aceleiași rețele sau asocieri de firme de audit. Acoperirea geografică a firmei, și prin urmare abilitatea sa de a furniza o acoperire de audit pentru filiale și pentru celelalte componente ale grupului poate fi deci importantă. Alții cred că deținerea unui număr de firme de audit diferite

<sup>9</sup> A se vedea ISA 600, *Considerente speciale - audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)*, punctul A57.

implicate într-un audit al grupului oferă posibilitatea examinării unei varietăți de opinii privind riscurile entității și a unor răspunsuri de audit adecvate.

#### 1.7.4 *Există aranjamente corespunzătoare cu conducerea, pentru realizarea unui proces de audit eficient și eficace*

93. Conducerea poate avea un interes să se asigure că auditul este finalizat cât mai repede posibil și că întreruperea operațiunilor permanente ale entității este minimizată. Eficiența și eficacitatea procesului de audit pot fi întărite prin:
- O planificare riguroasă incluzând, după caz, convenirea cu conducerea cu privire la nevoile de informații și calendarul auditorului;
  - Dialog prompt cu conducerea în vederea rezolvării aspectelor identificate pe parcursul auditului;
  - Depunerea de eforturi în vederea respectării calendarelor convenite și a termenelor de raportare; și
  - Evitarea, pe cât posibil, a unor interviuri duble ale conducerii pe același subiect, de către membri diferiți ai echipei misiunii.

### 1.8 **Procesul de audit și procedurile de control al calității – la nivelul firmei**

94. Atributele cheie sunt:
- Metodologia de audit este adaptată evoluțiilor din standardele profesionale și constatărilor în urma revizuirilor controlului intern al calității și inspecțiilor externe.
  - Metodologia de audit încurajează membrii individuali ai echipelor să dea dovadă de scepticism profesional și să își exercite raționamentul profesional corespunzător.
  - Metodologia prevede o supraveghere și o revizuire eficientă a muncii de audit.
  - Metodologia prevede o documentație de audit adecvată.
  - Sunt instituite proceduri riguroase de control al calității și calitatea auditului este monitorizată, luându-se măsurile ulterioare corespunzătoare.
  - Dacă este cazul, sunt efectuate revizuri eficiente ale controlului calității misiunii (RCCM-uri).

#### 1.8.1 *Metodologia de audit este adaptată evoluțiilor din standardele profesionale și constatărilor în urma revizuirilor controlului intern al calității și inspecțiilor externe*

95. Este important ca metodologia firmei de audit să nu rămână pe loc ci să evolueze o dată cu schimbările survenite în standardele profesionale și în

mediul de afaceri și să se îmbunătățească și în timp util metodologia și instrumentele de audit ale firmei, pentru a răspunde constatărilor revizuirilor interne și inspecțiilor de reglementare.

96. Ca să își demonstreze angajamentul față de îmbunătățirea continuă, firmele de audit pot desfășura o analiză a cauzelor primare ca răspuns la constatările inspecțiilor interne și externe, pentru a identifica orice aspecte sistemice și pentru a răspunde adecvat, în vederea îmbunătățirii metodologiilor și proceselor.

1.8.2 *Metodologia de audit încurajează membrii individuali ai echipelor să dea dovadă de scepticism profesional și să își exercite raționamentul profesional corespunzător*

97. Majoritatea firmelor de audit utilizează metodologiile pentru a-i sprijini pe angajați în realizarea unui audit eficient și eficace și pentru procesele de control al calității. Aceste metodologii presupun uneori utilizarea unui soft de audit care stă la baza deciziilor și generează documente de lucru electronice ce pot fi vizualizate din locații situate la distanță.
98. Aceste metodologii pot reprezenta un mecanism eficient de realizare a unei conformități consecvente cu standardele de audit și de verificare dacă toate etapele necesare din procesul de audit au fost urmate. Metodologiile pot, de asemenea, oferi sprijin în ceea ce privește documentația, dacă sunt în format electronic, prin schimbul rapid de informații, inclusiv cu specialiștii de la distanță.
99. Totuși, există un risc ca un volum prea mare de prescripții în metodologiile de audit să aibă implicații negative pentru alte elemente ale calității auditului. Metodologii foarte prescriptive pot fi generate în urma amenințărilor reprezentate de un litigiu sau de abordări bazate excesiv pe conformitatea cu reglementarea auditorului și inspecțiile. Exemplele riscului pentru calitatea auditului includ:
- Dacă conformitatea cu o metodologie foarte prescriptivă este subliniată excesiv, există riscul să nu se acorde deosebită atenție angajaților cu experiență care adaptează procedurile de audit specificate în funcție de circumstanțe și care examinează dacă trebuie efectuate proceduri subsecvente.
  - Sublinierea excesivă a procesului prin care poate fi efectuat un audit poate distrage partenerii și angajații de audit cu experiență de la exercitarea unor raționamente importante.
  - A reduce prea mult libertatea de acțiune a angajaților poate afecta negativ motivația acelor indivizi și îi poate face să nu urmeze o carieră în audit.

- Posibilitatea de a distanța atât partenerii cât și angajații de compania în curs de auditare.

1.8.3 *Metodologia prevede o supraveghere și o revizuire eficientă a muncii de audit*

100. O muncă de audit mai detaliată poate fi efectuată de angajații care au relativ mai puțină experiență. În astfel de circumstanțe, este esențial ca munca, fie că este efectuată „la fața locului” sau din altă parte, inclusiv delocalizată, să fie supervizată și revizuită de angajați cu experiență, manageri și parteneri.
101. Unele metodologii moderne prevăd o revizuire electronică, de la distanță a foilor de lucru, ceea ce poate permite ca chestiunile de audit să fie împărtășite și examinate efectiv, în special când este vorba de țări diferite și de diferențe de fus orar. Totuși, se poate ca revizuirile la distanță să nu constituie totdeauna o modalitate eficientă de a evalua dacă angajații au desfășurat auditul cu conștiinciozitate și au demonstrat un nivel corespunzător de scepticism profesional, și dacă au ajutat la dezvoltarea aptitudinilor și competențelor angajaților mai puțin experimentați.

1.8.4 *Metodologia prevede o documentație de audit adecvată*

102. Documentația de audit îndeplinește diferite roluri, printre care:
- Ajută echipa misiunii în planificarea și desfășurarea auditului.
  - Ajută membrii echipei misiunii responsabili de supervizare în coordonarea și supervizarea muncii de audit.
  - Îi permite echipei misiunii să răspundă de munca efectuată.
  - Păstrează o evidență a aspectelor de importanță permanentă pentru auditurile viitoare.
  - Permite efectuarea unor revizui de calitate și inspecții intra-firmă, precum și inspecții externe, în conformitate cu cerințele legale, de reglementare și alte cerințe.
103. Documentarea argumentelor pentru raționamentele semnificative de audit poate crește rigurozitatea, și deci calitatea, aceluia raționament. Procesul de documentare al aspectelor și a modului în care au fost rezolvate poate crește rigurozitatea procesului de reflecție al auditorului și fiabilitatea concluziilor formulate.

1.8.5 *Sunt instituite proceduri riguroase de control al calității și calitatea auditului este monitorizată, luându-se măsurile ulterioare corespunzătoare*

104. Proceduri de control al calității trebuie instituite pentru a-i furniza firmei de audit asigurarea că:
- Firma se conformează standardelor profesionale și cerințelor legale și de reglementare aplicabile, și



- Rapoartele emise de firmă sau partenerii misiunii corespund circumstanțelor.<sup>10</sup>
105. Procedurile de control al calității vor include monitorizarea și luarea de măsuri de remediere, dacă este cazul. Auditul presupune conformitatea cu standardele și politicile și procedurile interne ale firmei. Presupune, de asemenea, decizii dificile și raționamente exercitate de angajații cu diferite niveluri de experiență și uneori sub presiunea timpului.
  106. Monitorizarea calității auditului în cadrul unei firme de audit este un aspect important al identificării riscurilor și oportunităților emergente și de asigurare a faptului că se aderă la standarde și că partenerii și angajații își desfășoară corespunzător activitatea.
  107. Unele firme de audit operează pe plan internațional printr-o rețea de firme. Firmele din cadrul unei rețele împărtășesc deseori metodologii și politici și proceduri de control al calității și monitorizare. Unele rețele împărtășesc, de asemenea, îndrumări referitoare la valori, etică și atitudini, și dispun de programe de dezvoltare a cunoștințelor și experienței partenerilor și angajaților.
  108. Pe lângă procesele interne de monitorizare a calității auditului, auditurile pot fi supuse revizuirii externe. Rezultatele acestor revizuri (inclusiv ale inspecțiilor efectuate de autorități independente de reglementare a auditului) furnizează un feedback important care duce la acțiuni ce contribuie la întărirea calității auditului.
  109. Pe lângă abordarea oricăror deficiențe ce au fost identificate în auditurile individuale, este important ca firmele de audit să ia măsuri corespunzătoare de abordare a chestiunilor sistemice dezvăluite de activitățile de monitorizare interne și externe și să ia măsurile corespunzătoare.

#### 1.8.6 Când se impune, sunt efectuate revizuri eficiente ale controlului calității misiunii (RCCM-uri)

110. RCCM-urile permit o evaluare obiectivă a raționamentelor semnificative exercitate de echipa misiunii și a concluziilor formulate în întocmirea raportului auditorului. Se prevede ca acestea să fie efectuate în relație cu auditurile companiilor cotate și a acelor alte misiuni de audit pentru care firma de audit le consideră adecvate, precum auditurile entităților de interes public.
111. Pentru a fi eficiente, RCCM-urile presupun discutarea aspectelor și concluziilor semnificative, o revizuire a documentelor selectate ale misiunii și o revizuire a situațiilor financiare. Ele trebuie efectuate de către persoane care dispun de experiența, autoritatea și timpul necesare. RCCM-urile necesită o relație adecvată între partenerul de revizuire și partenerul de misiune, astfel încât să

<sup>10</sup> IAASB a emis ISQC 1, care stabilește acele activități în care firmele de audit trebuie să elaboreze politici și proceduri și prin urmare să îndeplinească acest obiectiv.

poată fi efectuate în timp util și să permită echipei misiunii să răspundă corespunzător constatărilor.

## 1.9 Procesul de audit și procedurile de control al calității – la nivel național

112. Atributele cheie sunt:

- Sunt promulgate standarde de audit și alte standarde care clarifică obiectivele de bază, precum și alte cerințe specifice aplicabile.
- Organismele responsabile de inspecțiile de audit externe examinează atributele relevante ale calității auditului, atât în cadrul firmelor de audit cât și la nivelul misiunilor de audit individuale.
- Există sisteme eficiente de investigare a alegațiilor privind eșecurile de audit și luarea de măsuri disciplinare, dacă este cazul.

1.9.1 *Sunt promulgate standarde de audit și alte standarde care clarifică obiectivele de bază, precum și alte cerințe specifice aplicabile*

113. Cerințe de audit și alte cerințe pot fi impuse de lege sau reglementări sau mandate de către organizația profesională de audit națională. Este important ca aceste cerințe să fie de înaltă calitate și să prezinte clar obiectivele fundamentale. ISA-urile, așa cum sunt emise de IAASB, conțin obiective, cerințe și materiale privind aplicarea și alte materiale explicative.
114. IESBA stabilește standarde de etică de înaltă calitate pentru profesioniștii contabili prin elaborarea unui Cod Etic al Profesioniștilor Contabili robust și cu aplicabilitate internațională. IAESB elaborează și consolidează educația profesională contabilă – înglobând competența tehnică, precum și aptitudinile, valorile, etica și atitudinile profesionale ale profesioniștilor contabili – prin promulgarea Standardelor Internaționale de Educație (IES-urile). Aceste standarde sunt adoptate la scară largă la nivel național.
115. Este important ca standardele să fie revizuite ca răspuns la feedback-ul primit cu privire la utilizarea și implementarea lor. Cu toate acestea, este important ca normalizatorii să fie conștienți de impactul pe care revizuirea periodică a standardelor îl poate avea asupra formării auditorilor și a nevoilor de implementare aferente utilizării standardelor. IFAC prevede ca organismele sale membre să ia măsuri de adoptare și implementare a ISA-urilor, a Codului Etic al Profesioniștilor Contabili și a IES-urilor în jurisdicțiile lor, și să sprijine implementarea acestora, în funcție de responsabilitățile organismelor membre pe plan național. În unele țări, ISA-urile sunt modificate pentru a reflecta, sau sunt completate de, cerințele naționale.

- 1.9.2 *Organismele responsabile de inspecțiile de audit externe examinează atributele relevante ale calității auditului, atât în cadrul firmelor de audit cât și la nivelul misiunilor de audit individuale*
116. Inspecțiile de audit externe oferă oportunitatea evaluării conformității auditorilor cu standardele de audit și, în funcție de mandatul lor, cu alte aspecte ale calității auditului. Măsurile luate de firmele de audit în vederea abordării constatărilor identificate de inspectorii de audit pot duce la îmbunătățiri ale eficienței auditului și, când rezultatele inspecțiilor de audit sunt făcute publice, vor duce la o mai mare conștientizare a chestiunilor privind calitatea auditului de către părțile interesate. De-a lungul unei perioade de timp, constatările inspecțiilor de audit externe trebuie analizate și trebuie trimis un feedback către normalizatori.
- 1.9.3 *Există sisteme eficiente de investigare a alegerii privind eșecurile de audit și luarea de măsuri disciplinare, dacă este cazul*
117. Acțiunile de investigații și disciplină pot fi derulate de către organizațiile profesionale de contabilitate. Cu toate acestea, ca și în cazul inspecției de audit, în cazul companiilor cotate și a altor entități de interes public, acestea sunt din ce în ce mai des efectuate de către autorități independente de reglementare a auditului.
118. Eșecurile de audit pot fi dificil de definit, în special dat fiind că o mare parte a auditului implică raționament, iar criteriile din legi și reglementări sunt uneori vagi și dificil de pus în aplicare. Eficiența activităților de disciplină este sporită când au fost stabilite criterii clare cu privire la ce reprezintă un eșec de audit.
119. Autoritățile necesită, de asemenea, o gamă de sancțiuni disponibile, inclusiv autoritatea de a retrage licența firmelor de audit sau a auditorilor individuali, în circumstanțe prestabilite. Deși aceste măsuri pot fi adecvate în cazuri extreme, procesul de reglementare este consolidat când sunt disponibile, de asemenea, sancțiuni proporționale în cazul unor chestiuni mai puțin grave. Acestea pot include amenzi și formare suplimentară obligatorie.

# CADRU INTERNAȚIONAL PENTRU MISIUNILE DE ASIGURARE

Prezentul *Cadru Internațional pentru Misiunile de Asigurare* modificat va înlocui *Cadru Internațional pentru Misiunile de Asigurare* existent în momentul intrării în vigoare a ISAE 3000 (Revizuit), *Misiunile de asigurare, altele decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice*.

## CUPRINS

---

	Punct
Introducere .....	1–4
Principii etice și standarde de control al calității.....	5–9
Descrierea misiunilor de asigurare.....	10–11
Misiuni de atestare și misiuni directe.....	12–13
Misiuni de asigurare rezonabilă și misiuni de asigurare limitată .....	14–16
Domeniul de aplicare a cadrului .....	17–19
Rapoarte cu privire la misiunile non-asigurare .....	20–21
Condiții preliminare pentru o misiune de asigurare .....	22–25
Elementele unei misiuni de asigurare .....	26
Relația tripartită .....	27–38
Subiectul implicit.....	39–41
Criterii.....	42–49
Probe.....	50–82
Raportul de asigurare .....	83–92
Alte aspecte.....	93–95
Utilizarea necorespunzătoare a numelui practicianului .....	96
Anexa 1: Reglementări emise de către IAASB și relațiile dintre ele și relațiile dintre acestea și Codul IESBA	
Anexa 2: Misiuni de atestare și misiuni directe	
Anexa 3: Părțile unei misiuni de asigurare	
Anexa 4: Clasificarea subiectelor implicite	

---

## Introducere

1. Acest Cadru este emis numai pentru a facilita înțelegerea elementelor și obiectivelor unei misiuni de asigurare și a misiunilor în care se aplică Standardele Internaționale de Audit (ISA-urile), Standardele Internaționale privind Misiunile de Revizuire (ISRE-urile) și Standardele Internaționale privind Misiunile de Asigurare (ISAE-urile) (denumite în continuare Standarde de Asigurare).
2. Acest Cadru nu reprezintă un standard și în consecință, nu stabilește cerințe (sau principii de bază sau proceduri esențiale) pentru desfășurarea auditului, revizuirilor sau altor misiuni de asigurare.<sup>11</sup> Un raport de asigurare nu poate, în consecință, să susțină că o misiune a fost efectuată în conformitate cu acest Cadru, ci se va referi mai degrabă la Standarde de Asigurare relevante. Standardele de asigurare conțin obiective, cerințe, aplicații, materiale explicative, introductive și definiții în concordanță cu acest Cadru și se vor aplica în audit, revizuire și alte misiuni de asigurare. Anexa 1 ilustrează sfera de reglementări emise de către Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare și relațiile lor reciproce și cele cu *Codul Etic al Profesioniștilor Contabili* emis de către Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili (Codul IESBA).
3. Acest Cadru conferă un domeniu de referință pentru:
  - (a) Practicienii de asigurare;
  - (b) Alte persoane implicate în misiunile de asigurare, inclusiv utilizatorii vizați ai unui raport de asigurare și cei care angajează un practician („partea contractantă”); și
  - (c) IAASB, la elaborarea de Standarde de Asigurare, Note de practică și a altor materiale.
4. Mai jos este prezentată o perspectivă de ansamblu a acestui Cadru:
  - *Introducere:* Acest Cadru tratează misiunile de asigurare efectuate de practicieni.
  - *Descrierea misiunilor de asigurare:* Această secțiune descrie misiunile de asigurare și face distincția dintre misiunile directe și misiunile de atestare și dintre misiunile de asigurare rezonabilă și misiunile de asigurare limitată.
  - *Domeniul de aplicare a Cadrului:* Această secțiune realizează o distincție între misiunile de asigurare și alte misiuni, precum misiunile de consultanță.

<sup>11</sup> A se vedea Prefața la *Reglementările Internaționale de Control al Calității, Audit, Revizuire, Alte Misiuni de Asigurare și Servicii Conexe*.

- *Condiții preliminare pentru o misiune de asigurare:* Această secțiune prezintă condițiile preliminare care trebuie îndeplinite înainte ca un practician să accepte o misiune de asigurare.
- *Elementele unei misiuni de asigurare:* Această secțiune identifică și discută cele cinci elemente pe care le întrunesc misiunile de asigurare: o relație tripartită; un subiect implicit; criterii; probe și un raport de asigurare. Se explică diferențele importante dintre misiunile de asigurare rezonabilă și misiunile de asigurare limitată. Această secțiune discută, de asemenea, de exemplu, variația semnificativă a subiectelor implicite ale misiunilor de asigurare, caracteristicile necesare ale criteriilor adecvate, rolul riscului și pragului de semnificație în misiunile de asigurare și modul în care sunt exprimate concluziile în misiunile de asigurare rezonabilă și în misiunile de asigurare limitată.
- *Alte aspecte:* Această secțiune discută responsabilitățile privind comunicările, altele decât raportul de asigurare al practicianului, și implicațiile asocierii unui practician cu un subiect implicit sau cu informațiile specifice.

### **Principii etice și standarde de control al calității**

5. Controlul calității din cadrul firmelor care efectuează misiuni de asigurare și conformitatea cu principiile etice, inclusiv cu cerințele de independență, sunt larg recunoscute ca fiind de interes public și o parte integrantă a misiunilor de asigurare de înaltă calitate. Asemenea misiuni se efectuează în conformitate cu Standardele de Asigurare, care sunt bazate pe următoarele fundamente:
  - (a) Membrii echipei misiunii și revizorul controlului calității misiunii (pentru acele misiuni pentru care unul a fost desemnat) fac obiectul parților A și B ale Codului IESBA referitoare la misiunile de asigurare, la alte cerințe profesionale sau la cerințe din legi sau reglementări, care sunt cel puțin la fel de stricte; și
  - (b) Practicianul care efectuează misiunea este membru al unei firme care face obiectul ISQC 1<sup>12</sup> sau a altor cerințe profesionale, cerințe din legi sau reglementări ce privesc responsabilitatea firmei pentru sistemul său de control al calității, care sunt cel puțin la fel de stricte ca ISQC 1.

### *Codul IESBA*

6. Partea A a Codului IESBA stabilește următoarele principii fundamentale pe care trebuie să le respecte practicianul:
  - (a) Integritate;
  - (b) Obiectivitate;

---

<sup>12</sup> Standardul Internațional privind Controlul Calității (ISQC) 1, *Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuri ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe.*

- (c) Competență profesională și atenție cuvenită;
  - (d) Confidențialitate; și
  - (e) Comportament profesional.
7. Partea A oferă și un cadru conceptual pe care profesioniștii contabili să îl aplice pentru a identifica amenințările pentru conformitatea cu principiile fundamentale, pentru a evalua importanța amenințărilor identificate și pentru a aplica, atunci când este cazul, măsuri de protecție pentru a elimina aceste amenințări sau pentru a le reduce la un nivel acceptabil.
8. Partea B a Codului IESBA descrie modul în care cadrul conceptual din Partea A se aplică în anumite situații liber profesioniștilor contabili, făcând referire inclusiv la independență. Codul IESBA definește independența ca incluzând atât independența de rațiune, cât și independența în acțiune. Independența protejează capacitatea de a formula o concluzie a asigurării fără ca aceasta să fie afectată de influențe care ar putea compromite concluzia. Independența îmbunătățește capacitatea de a acționa cu integritate, de a fi obiectiv și de a menține o atitudine de scepticism profesional.

### *ISQC 1*

9. ISQC 1 tratează responsabilitățile firmei de a stabili și menține un sistem de control al calității pentru misiunile de asigurare. Conformitatea cu ISQC 1 presupune, printre altele, ca firma să stabilească și să mențină un sistem de control al calității care să includă politici și proceduri care abordează fiecare din următoarele elemente și ca aceasta să își documenteze politicile și procedurile și să le comunice personalului firmei:
- (a) Responsabilități de conducere pentru calitate în cadrul firmei;
  - (b) Cerințe etice relevante;
  - (c) Acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor specifice;
  - (d) Resurse umane;
  - (e) Performanța misiunii; și
  - (f) Monitorizare.

### **Descrierea misiunilor de asigurare**

10. O misiune de asigurare este o misiune în care un practician are drept scop obținerea unor probe suficiente și adecvate pentru a exprima o concluzie menită să întărească gradul de încredere al utilizatorilor vizați, alții decât partea responsabilă, în rezultatul evaluării sau măsurării unui subiect implicit, în raport cu criteriile.
11. Rezultatul unei măsurări sau evaluări a unui subiect implicit este informația generată în urma aplicării de criterii asupra unui subiect implicit. De exemplu:

- Situațiile financiare (rezultatul) sunt generate în urma măsurării poziției financiare, performanței financiare și fluxurilor de trezorerie (subiectul implicit) ale unei entități prin aplicarea unui cadru de raportare financiară (criteriu).
- O declarație cu privire la eficacitatea controlului intern (rezultat) este generată în urma evaluării a eficacității procesului de control intern al unei entități (subiect implicit) prin aplicarea criteriilor relevante.
- Evaluările performanței specifice entității (rezultat) provin din măsurarea diverselor aspecte ale performanței (subiect implicit), prin aplicarea metodologiilor relevante de măsurare (criterii).
- O declarație privind gazele cu efect de seră (rezultat) este generată în urma măsurării emisiilor de gaze de seră ale unei entități (subiect implicit), prin aplicarea protocoalelor de recunoaștere, evaluare și prezentare (criterii).
- O declarație privind conformitatea (rezultat) este generată în urma evaluării conformității unei entități (subiect implicit) cu legile și reglementările, de exemplu (criterii).

Termenul „informații specifice” este utilizat pentru a reflecta rezultatul măsurării sau evaluării unui subiect implicit în raport cu criteriile. Informațiile specifice pe marginea cărora practicianul strânge probe suficiente și adecvate sunt cele care vor alcătui o bază pentru concluzia practicianului.

### **Misiuni de atestare și misiuni directe**

12. În cadrul unei misiuni de atestare, o altă parte decât practicianul, măsoară sau evaluează subiectul implicit în raport cu criteriile. De asemenea, o altă parte decât practicianul, prezintă informațiile specifice generate într-un raport sau o declarație. Cu toate acestea, în unele cazuri, informațiile specifice dintr-un raport sau o declarație pot fi prezentate de către practician în raportul de asigurare. Concluzia practicianului apreciază dacă informațiile specifice sunt lipsite de denaturări semnificative (a se vedea, de asemenea, punctul 85).
13. În cadrul unei misiuni directe, practicianul măsoară sau evaluează subiectul implicit în raport cu criteriile. În plus, practicianul aplică abilități și tehnici de asigurare pentru a obține probe suficiente și adecvate în legătură cu rezultatul măsurărilor sau evaluărilor subiectului implicit în raport cu criteriile. Practicianul poate obține astfel de probe concomitent cu măsurarea sau evaluarea subiectului implicit, dar acestea pot fi obținute, de asemenea, înainte sau după efectuarea măsurării sau evaluării. În cadrul unei misiuni directe, concluzia practicianului se referă la rezultatul raportat al măsurărilor sau evaluărilor subiectului implicit în raport cu criteriile și este formulată în termenii subiectului implicit și ai criteriilor. În cadrul unor misiuni directe, concluzia practicianului constă în, sau face parte din, informațiile specifice (a se vedea, de asemenea, Anexa 2).

### **Misiuni de asigurare rezonabilă și misiuni de asigurare limitată**



14. În cadrul unei misiuni de asigurare rezonabilă, practicianul reduce riscul de asigurare la un nivel acceptabil de scăzut în circumstanțele misiunii, ca fundament pentru concluzia sa. Concluzia practicianului este exprimată într-o formă care transmite opinia practicianului asupra rezultatului măsurărilor sau evaluărilor subiectului implicat în raport cu criteriile.
15. În cadrul misiunilor de asigurare limitată, practicianul reduce riscul de asigurare până la un nivel acceptabil în circumstanțele misiunii, dar în cazul în care acest risc este mai mare decât în cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă, ca bază a formulării unei concluzii, într-o formă care transmite dacă, în baza procedurilor folosite și probelor obținute, aspectul(ele) a(u) ajuns în atenția practicianului, determinând practicianul să creadă că informațiile specifice sunt semnificativ denaturate. Natura, plasarea în timp și amplexarea procedurilor efectuate în cadrul unei misiuni de asigurare limitată sunt limitate în comparație cu cele necesare unei misiuni de asigurare rezonabilă, dar sunt proiectate pentru obținerea unui nivel de asigurare, care, conform raționamentului profesional al practicianului, este semnificativ. Pentru a fi semnificativ, nivelul de asigurare obținut de către practician este de natură să consolideze încrederea utilizatorilor vizați în informațiile specifice într-o măsură care este în mod evident mai mult decât fără relevanță.
16. În întreaga arie a tuturor misiunilor de asigurare limitată, ceea ce reprezintă asigurare semnificativă poate varia de la puțin peste o asigurare care cel mai probabil va consolida încrederea utilizatorilor vizați în informațiile specifice, până la un nivel care este în mod evident mai mult decât fără relevanță, dar mai redus decât o asigurare rezonabilă. Ceea ce este semnificativ într-o anumită misiune reprezintă un raționament din cadrul acelei arii care depinde de circumstanțele misiunii, inclusiv de nevoia de informare a utilizatorilor vizați, ca grup, criteriile și subiectul implicat al misiunii. În unele cazuri, consecințele ca utilizatorii vizați să primească o concluzie necorespunzătoare pot fi atât de importante încât este necesară o misiune de asigurare rezonabilă pentru ca practicianul să obțină o asigurare relevantă în respectivele circumstanțe.

### **Domeniul de aplicare a cadrului**

17. Nu toate misiunile efectuate de practicieni sunt misiuni de asigurare. Alte misiuni frecvent efectuate care nu sunt compatibile cu descrierea de la punctul 10 de mai sus (și, prin urmare, nu fac obiectul acestui Cadru) includ:
  - Misiunile aferente Standardelor Internaționale privind Serviciile Conexe, precum misiunile de proceduri convenite și misiunile de compilare<sup>13</sup>.
  - Întocmirea declarațiilor fiscale, atunci când nu este exprimată nicio concluzie de asigurare.

<sup>13</sup> ISRS 4400, *Misiuni de efectuare a procedurilor convenite privind informațiile financiare* și ISRS 4410, *Misiuni de compilare*

- Misiuni de consultanță (sau consiliere)<sup>14</sup>, precum consultanță în management și consultanță fiscală.
18. O misiune de asigurare poate face parte dintr-o misiune mai amplă, de exemplu când o misiune de consultanță aferentă unei achiziții de întreprinderi include o cerință de obținere a unei asigurări cu privire la informațiile istorice sau la informațiile financiare prognozate. În astfel de circumstanțe, acest Cadru este relevant doar pentru acea parte a misiunii aferentă asigurării.
19. Următoarele misiuni, care pot fi compatibile cu descrierea de la punctul 10, nu sunt considerate misiuni de asigurare, în conformitate cu acest Cadru:
- (a) Misiunile menite să constituie probe, în cadrul unor proceduri juridice, cu privire la aspectele contabile, de audit, fiscale sau de altă natură; și
  - (b) Misiunile care includ opinii profesionale, păreri sau formulări pe marginea cărora un utilizator poate obține o anumită asigurare, dacă toate cele de mai jos sunt valabile:
    - (i) Acele opinii, păreri sau formulări sunt pur ocazionale misiunii generale;
    - (ii) Utilizarea oricărui raport scris emis este restricționată, în mod expres, doar la utilizatorii vizați specificați în raport;
    - (iii) Misiunea nu își propune să fie o misiune de asigurare, conform unei înțelegeri scrise încheiate cu utilizatorii vizați specificați; și
    - (iv) Misiunea nu este prezentată drept o misiune de asigurare în raportul practicianului.

### Rapoarte cu privire la misiunile de non-asigurare

20. Un practician care raportează pe marginea unei misiuni care nu este o misiune de asigurare, potrivit domeniului de aplicare a acestui Cadru, face o distincție clară între raportul său și un raport de asigurare. Pentru a evita confuzia în rândul utilizatorilor, un raport care nu este un raport de asigurare, evită, de exemplu:
- Invocarea conformității cu acest Cadru sau cu Standardele de Asigurare.
  - Utilizarea necorespunzătoare a termenilor „asigurare”, „audit” sau „revizuire.”

---

<sup>14</sup> Într-o misiune de consultanță, practicianul aplică aptitudinile tehnice, educația, observațiile, experiența și cunoștințele aferente unui proces de consultanță. Misiunile de consultanță presupun un proces analitic care implică, de obicei, o combinație de activități referitoare la: stabilirea obiectivelor, aflarea faptelor, definirea problemelor sau oportunităților, evaluarea alternativelor, elaborarea de recomandări, inclusiv acțiuni, comunicarea rezultatelor și uneori implementarea și etapa ulterioară implementării. Rapoartele (dacă sunt emise) sunt în general scrise într-un stil narativ (sau „forma lungă”). În general, munca efectuată este adresată doar și în beneficiul clientului. Natura și domeniul de aplicare ale activității sunt determinate printr-un acord între practician și client. Orice serviciu care îndeplinește definiția unei misiuni de asigurare nu este o misiune de consultanță, ci o misiune de asigurare.

- Includerea unei declarații care ar putea, în mod justificat, să fie confundată cu o concluzie bazată de probe suficiente și adecvate care este menită să crească nivelul de încredere al utilizatorilor vizați cu privire la rezultatul măsurării sau evaluării unui subiect implicat în raport cu criteriile.

21. Practicianul și partea responsabilă pot conveni să aplice principiile acestui Cadru unei misiuni atunci când nu sunt alți utilizatori vizați în afară de partea responsabilă, dar sunt îndeplinite toate celelalte cerințe din Standardele de Asigurare relevante. În astfel de cazuri, raportul practicianului include o declarație prin care se restricționează utilizarea raportului de către partea responsabilă.

### Condiții preliminare pentru o misiune de asigurare

22. Următoarele condiții preliminare pentru o misiune de asigurare sunt relevante atunci când se apreciază dacă o misiune de asigurare trebuie acceptată sau continuată:

- (a) Rolurile și responsabilitățile părților adecvate (și anume, partea responsabilă, persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul, partea contractantă, după caz) sunt adecvate în circumstanțele date; și
- (b) Misiunea prezintă toate caracteristicile de mai jos:
  - (i) Subiectul implicat este corespunzător;
  - (ii) Criteriile pe care practicianul se așteaptă să le aplice la întocmirea informațiilor specifice sunt adecvate circumstanțelor misiunii, inclusiv prin faptul că prezintă toate caracteristicile descrise la punctul 44;
  - (iii) Criteriile pe care practicianul se așteaptă să le aplice la întocmirea informațiilor specifice sunt disponibile pentru utilizatorii vizați;
  - (iv) Practicianul se așteaptă să poată să obțină probele necesare pentru fundamentarea concluziei practicianului;
  - (v) Concluzia practicianului, sub forma corespunzătoare, fie a unei misiuni de asigurare rezonabile, fie a unei misiuni de asigurare limitate, urmează a fi inclusă într-un raport scris; și
  - (vi) Are un scop rațional, inclusiv, în cazul unei misiuni de asigurare limitate, faptul că practicianul se așteaptă să poată să obțină un nivel de asigurare semnificativ.

23. Subiectele implicite ale diferitelor misiuni de asigurare pot fi foarte variate. În cazul unor subiecte implicite, pot fi necesare aptitudini și cunoștințe specializate, dincolo de cele deținute în mod normal de un practician individual. Cu toate acestea, este important ca practicianul să fie convins că

persoanele care urmează să execute misiunea au, împreună, competența și capacitățile adecvate (a se vedea și punctul 31).

24. Când o misiune potențială nu poate fi acceptată drept o misiune de asigurare, partea contractantă poate să identifice o misiune diferită care va răspunde nevoilor utilizatorilor vizați. De exemplu:
- (a) În cazul în care criteriile pe care practicianul se așteaptă să le aplice nu sunt adecvate, o misiune de asigurare care respectă toate condițiile preliminare de la punctul 22 mai poate fi efectuată dacă:
    - (i) Practicianul poate identifica unul sau mai multe aspecte ale subiectului implicit pentru care sunt adecvate acele criterii. În asemenea cazuri, practicianul poate efectua o misiune de asigurare aferentă aceluși aspect al subiectului implicit. În astfel de cazuri, este posibil să fie necesar să se clarifice faptul că raportul de asigurare nu se referă, integral, la subiectul specific implicit inițial; fie
    - (ii) Pot fi selectate sau elaborate criterii alternative adecvate, aferente subiectului implicit inițial.
  - (b) Partea contractantă poate solicita o misiune care nu este o misiune de asigurare, precum o misiune de consultanță sau o misiune de proceduri convenite.
25. Nu este adecvat ca, în lipsa unei justificări rezonabile, după acceptarea unei misiuni de asigurare, aceasta să fie modificată într-o misiune de non-asigurare sau o misiune de asigurare rezonabilă să fie modificată într-o misiune de asigurare limitată. O modificare a circumstanțelor care afectează cerințele utilizatorilor vizați sau o neînțelegere cu privire la natura misiunii, poate justifica o modificare a tipului misiunii. Dacă este operată o astfel de modificare, probele obținute anterior modificării nu trebuie ignorate. Imposibilitatea de a obține probe suficiente și adecvate pentru a formula o concluzie de asigurare rezonabilă nu reprezintă un motiv acceptabil pentru a schimba o misiune de asigurare rezonabilă într-o misiune de asigurare limitată.

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

26. În această secțiune sunt discutate următoarele elemente ale unei misiuni de asigurare:
- (a) O relație tripartită care implică un practician, o parte responsabilă și utilizatori vizați;
  - (b) Un subiect implicit corespunzător;
  - (c) Criterii adecvate;
  - (d) Probe suficiente și adecvate; și

- (e) Un raport de asigurare scris, în forma corespunzătoare unei misiuni de asigurare rezonabile sau unei misiuni de asigurare limitate.

### Relația tripartită

27. Toate misiunile de asigurare au cel puțin trei părți distincte: practicianul, partea responsabilă și utilizatorii vizați. În funcție de circumstanțele misiunii, este posibil să existe și un rol distinct pentru persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul sau pentru partea contractantă (a se vedea, de asemenea, Anexa 3).
28. Partea responsabilă și utilizatorii vizați pot proveni de la entități diferite sau de la aceeași entitate. Ca un exemplu al cazului din urmă, într-o structură dualistă a conducerii, consiliul de supraveghere poate solicita asigurare cu privire la informațiilor furnizate de conducerea executivă a entității. Relația dintre partea responsabilă și utilizatorii vizați trebuie privită în contextul unei misiuni specifice și poate să fie diferită față de definiția mai tradițională a tipurilor de responsabilitate. De exemplu, conducerea superioară a unei entități (ca utilizator vizat) poate angaja un practician pentru a desfășura o misiune de asigurare a unui aspect particular din activitatea entității care reprezintă responsabilitatea imediată a unui nivel inferior al conducerii (partea responsabilă), dar pentru care conducerea superioară are responsabilitatea finală.

### Practicianul

29. „Practicianul” reprezintă persoana (persoanele) care efectuează misiunea (de obicei partenerul de misiune sau alți membrii ai echipei misiunii, sau, după caz, firma) prin aplicarea abilităților și tehnicilor de asigurare în vederea obținerii unei asigurări rezonabile sau asigurări limitate, după caz, cu privire la absența denaturărilor semnificative din informațiile specifice<sup>15</sup>. Într-o misiune directă, practicianul deopotrivă măsoară sau evaluează subiectul implicat în raport cu criteriile și aplică abilitățile și tehnicile de asigurare pentru a obține o asigurare rezonabilă sau o asigurare limitată, după caz, cu privire la absența denaturărilor semnificative din rezultatul măsurării sau evaluării.
30. Dacă un practician competent, altul decât un liber profesionist contabil, alege să prezinte conformitatea cu un Standard de Asigurare, este important să se recunoască faptul că acele standarde includ cerințe care reflectă premisa de la punctul 5 cu privire la Codul IESBA și ISQC 1 sau alte cerințe profesionale sau cerințe ale legilor sau reglementărilor care sunt cel puțin la fel de stricte.
31. O misiune nu este acceptată în cazul în care cunoștințele preliminare despre circumstanțele misiunii indică faptul că cerințele etice cu privire la competențe nu vor fi îndeplinite. În unele cazuri, aceste cerințe pot fi îndeplinite de către un practician folosind activitatea unui expert al practicianului.

<sup>15</sup> Termenii „partener de misiune” și „firmă” trebuie să fie citați în sensul în care se referă la echivalentele lor din sectorul public, acolo unde este relevant.

32. În plus, practicianul trebuie să fie capabil să se implice suficient în lucrările expertului practicianului și ale altor practicieni de asigurare într-o măsură suficientă pentru a accepta responsabilitatea pentru concluzia de asigurare cu privire la informațiile specifice și să obțină probele necesare pentru a concluziona dacă lucrările expertului sau ale altor practicieni de asigurare sunt adecvate cu scopurile practicianului.
33. Practicianul are responsabilitatea exclusivă față de concluziile de asigurare exprimate, iar acea responsabilitate nu se reduce prin folosirea lucrărilor unui expert al practicianului sau ale altui practician de asigurare. Cu toate acestea, dacă un practician care utilizează lucrările unui expert al practicianului, respectând Standardele de Asigurare relevante, constată că lucrarea unui expert este adecvată pentru scopurile practicianului, practicianul poate accepta constatările sau concluziile expertului în domeniul de activitate al expertului ca fiind probe adecvate.

#### *Partea responsabilă*

34. Partea responsabilă este partea responsabilă de subiectul implicit. Într-o misiune de atestare, partea responsabilă este, adesea, și persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul. Partea responsabilă poate fi sau nu partea care angajează practicianul (partea contractantă).

#### *Utilizatorii vizați*

35. Utilizatorii vizați sunt persoane(a) fizice(ă) sau organizații(a), sau grupul(urile) de la care practicianul se așteaptă să utilizeze raportul de asigurare. Partea responsabilă poate fi unul dintre utilizatorii vizați, dar nu singurul.
36. În unele cazuri, pot exista și utilizatori vizați, alții decât cei cărora li se adresează raportul de asigurare. Este posibil ca practicianul să se afle în imposibilitatea de a îi identifica pe toți cei care vor citi raportul de asigurare, mai ales când un număr mare de persoane va avea acces la el. În astfel de cazuri, în special atunci când utilizatorii posibili vor avea probabil o serie vastă de interese în subiectul implicit, utilizatorii vizați pot fi limitați la părțile interesate principale, care au interese semnificative și comune. Utilizatorii vizați pot fi identificați în diferite moduri, de exemplu, printr-un acord între practician și partea responsabilă sau partea contractantă, sau prin lege sau reglementări.
37. Utilizatorii vizați sau reprezentanții lor pot fi implicați direct alături de practician și de partea responsabilă (și partea contractantă, dacă este diferită) în determinarea cerințelor misiunii. Cu toate acestea, indiferent de implicarea celorlalte și spre deosebire de o misiune de proceduri convenite (care implică nu neapărat o concluzie ci mai degrabă raportarea constatărilor faptice pe baza procedurilor convenite cu partea contractantă și cu orice alte terțe părți adecvate):
- (a) Practicianul este responsabil de determinarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor; și

- (b) Este posibil ca practicianul să fie nevoit să execute proceduri suplimentare dacă ia cunoștință de informații care diferă semnificativ de cele pe care s-a bazat determinarea procedurilor planificate.
38. În unele cazuri, utilizatorii vizați (de exemplu, bancherii sau organele de reglementare) impun o cerință pentru, sau îi solicită părții (părților) adecvate să ia măsuri pentru ca o misiune de asigurare cu un scop special să fie efectuată. Când misiunile utilizează criterii care sunt proiectate pentru un scop specific, raportul de asigurare include o declarație care semnalează acest fapt cititorilor. În plus, este posibil ca practicianul să considere adecvat să indice că raportul de asigurare este destinat numai unor utilizatori specifici. Depinzând de circumstanțele misiunii, acestea pot fi îndeplinite prin restricționarea distribuirii sau utilizării raportului de asigurare. În timp ce un raport de asigurare poate fi restricționat când este destinat numai utilizatorilor specific vizați sau unui scop specific, absența restricției cu privire la un anumit utilizator sau la un anumit scop nu indică în sine că practicianul deține responsabilitate juridică în relație cu acel utilizator sau cu respectivul scop. Măsura în care responsabilitatea juridică există va depinde de circumstanțele fiecărui caz și de jurisdicția relevantă.

### Subiectul implicit

39. Subiectul implicit aferent unei misiuni de asigurare poate lua multe forme, precum:
- Performanța sau condițiile financiare istorice (de exemplu, poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie istorice) pentru care informațiile specifice ar putea consta în recunoașterea, măsurarea, prezentarea și descrierea din situațiile financiare.
  - Performanța sau condițiile financiare viitoare (de exemplu, poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie prognozate) pentru care informațiile specifice ar putea consta în recunoașterea, măsurarea, prezentarea și descrierea dintr-o prognoză sau o proiecție financiară.
  - Performanța sau condițiile nefinanciare (de exemplu, performanța unei entități) pentru care informațiile specifice ar putea consta în indicatori cheie ai eficienței și eficacității.
  - Caracteristicile fizice (de exemplu, capacitatea unei instalații) pentru care informațiile specifice ar putea consta într-un document de specificații.
  - Sistemele și procesele (de exemplu, controlul intern al unei entități sau sistemul IT) pentru care informațiile specifice ar putea consta într-o declarație despre eficacitate.
  - Comportamentul (de exemplu, guvernarea corporativă, conformitatea cu reglementările, practicile de resurse umane) pentru care informațiile

specifice ar putea consta într-o declarație de conformitate sau o declarație de eficacitate.

Anexa 4 prezintă o clasificare a gamei de subiecte implicite, însoțită de câteva exemple.

40. Diferitele subiecte implicite au diferite caracteristici, inclusiv măsura în care informațiile despre ele sunt calitative sau cantitative, obiective sau subiective, istorice sau prognozate și se referă la un moment din timp sau acoperă o perioadă. Aceste caracteristici influențează:
- (a) Precizia cu care subiectul implicat poate fi măsurat sau evaluat în raport cu criteriile; și
  - (b) Capacitatea de convingere a probelor disponibile.

Raportul de asigurare poate include caracteristicile care au o relevanță deosebită pentru utilizatorii vizați.

41. Gradul de adecvare a unui subiect implicat nu este afectat de nivelul de asigurare, adică, dacă un subiect implicat nu este adecvat pentru o misiune de asigurare rezonabilă, el nu este adecvat nici pentru o misiune de asigurare limitată și viceversa. Un subiect implicat adecvat este identificabil și poate fi măsurat sau evaluat consecvent, în raport cu criteriile identificate, de așa natură încât informațiile specifice rezultate pot fi supuse unor proceduri de obținere a unor probe suficiente și adecvate pentru a sprijini o concluzie aferentă unei asigurări rezonabile sau o concluzie aferentă unei asigurări limitate, după caz.

## Criteria

42. Criteriile sunt etaloanele utilizate în măsurarea sau evaluarea subiectului implicat. Criteriile pot fi formale, de exemplu în întocmirea situațiilor financiare, criteriile pot fi reprezentate de Standardele Internaționale de Raportare Financiară sau Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public; când se raportează cu privire la eficacitatea funcționării controlului intern, criteriile se pot baza pe un cadru de control intern stabilit sau pe obiectivele individuale de control, elaborate special pentru respectivul scop; iar când se raportează cu privire la conformitate, criteriile pot fi reprezentate de legislația sau reglementările aplicabile sau de un contract. Exemple de criterii mai puțin formale ar fi un cod de conduită elaborat intern sau un nivel de performanță convenit (precum numărul de reuniuni pe care un anumit comitet le va avea într-un an).
43. Sunt necesare criterii adecvate pentru măsurarea sau evaluarea consecventă și rezonabilă a unui subiect implicat în contextul unui raționament profesional. În lipsa unui cadru de referință furnizat de criteriile adecvate, orice concluzie lasă loc unei interpretări personale sau unei neînțelegeri. Criteriile adecvate depind de context, adică sunt relevante circumstanțelor misiunii. Chiar pentru același subiect implicat pot exista criterii diferite, care implică o măsurare sau o evaluare diferită. De exemplu, un criteriu ce ar putea fi selectat de o persoană



care efectuează măsurarea sau evaluatorul, pentru a măsura subiectul implicat în satisfacția clienților, îl reprezintă numărul de plângeri din partea clienților rezolvate spre satisfacția dovedită a acestora, în timp ce o altă persoană care efectuează măsurarea sau evaluatorul ar putea selecta numărul de achiziții repetate în intervalul de trei luni ulterior achiziției inițiale. Mai mult, criteriile ar putea fi adecvate pentru un anumit set de circumstanțe ale misiunii, dar este posibil să nu fie adecvate pentru un set diferit de circumstanțe ale misiunii. De exemplu, raportarea către guverne sau organisme de reglementare ar putea să impună utilizarea unui anumit set de criterii, dar este posibil ca acestea să nu fie adecvate pentru un grup mai amplu de utilizatori.

44. Criteriile corespunzătoare întrunesc următoarele caracteristici:
- (a) Relevanță: Criteriile relevante conduc la informații specifice care îi asistă pe utilizatorii vizați în luarea deciziilor.
  - (b) Exhaustivitate: Criteriile sunt complete atunci când informațiile specifice întocmite în conformitate cu acestea nu omit factori relevanți pentru care s-ar putea preconiza în mod rezonabil că ar putea afecta deciziile luate de utilizatorii vizați pe baza respectivelor informații specifice. Criteriile complete includ, după caz, etaloane de prezentare și descriere.
  - (c) Credibilitate: Criteriile credibile permit o măsurare sau evaluare consecventă a subiectului implicat, inclusiv, după caz, a prezentării și descrierii, atunci când sunt utilizate în circumstanțe similare de către practicieni diferiți.
  - (d) Neutralitate: Criteriile neutre au drept rezultat informații specifice lipsite de subiectivism, adecvate circumstanțelor misiunii.
  - (e) Inteligibilitate: Criteriile inteligibile au drept rezultat informații specifice ce pot fi înțelese de către utilizatorii vizați.
45. Descrierea vagă a așteptărilor sau raționamentelor ce fac parte din experiența unei persoane nu constituie criterii adecvate.
46. Importanța relativă a fiecăreia dintre caracteristicile de mai sus, atunci când se evaluează nivelul de adecvare al criteriilor pentru o anumită misiune, este un aspect care ține de raționamentul profesional. Nivelul de adecvare al criteriilor nu este afectat de nivelul de asigurare, ceea ce înseamnă că dacă unele criterii nu sunt adecvate pentru o misiune de asigurare rezonabilă, acestea nu sunt adecvate nici pentru o misiune de asigurare limitată și viceversa. Criteriile pot fi dictate de lege sau reglementări sau emise de organisme autorizate sau recunoscute de experți, în urma unui proces oficial și transparent (criterii stabilite). Alte criterii pot fi elaborate în mod special în scopul întocmirii informațiilor specifice în circumstanțele particulare ale misiunii. Măsura în care criteriile sunt stabilite sau elaborate în mod specific afectează munca necesară pentru a le aprecia caracterul adecvat pentru o anumită misiune, de exemplu, în absența unor indicii contrare, se presupune că criteriile stabilite

sunt adecvate dacă ele sunt relevante pentru nevoile informaționale ale utilizatorilor vizati.

47. Criteriile trebuie să fie disponibile utilizatorilor vizati, pentru a le permite să înțeleagă modul în care a fost măsurat sau evaluat subiectul implicit. Criteriile sunt puse la dispoziția utilizatorilor vizati în una sau mai multe dintre următoarele modalități:
  - (a) Public.
  - (b) Prin includerea lor, în mod clar evidențiat, în prezentarea informațiilor specifice.
  - (c) Prin includerea lor, în mod clar evidențiat, în raportul de asigurare.
  - (d) Prin consens general, de exemplu criteriul de măsurare a timpului în ore și minute.
48. De asemenea, criteriile pot fi disponibile doar pentru anumiți utilizatori vizati, de exemplu termenii unui contract sau criteriile utilizate de o asociație dintr-un sector de activitate, deoarece ele sunt relevante doar pentru un anumit scop special (a se vedea, de asemenea, punctul 38).
49. Ca parte a misiunii, practicianul determină măsura în care criteriile sunt sau nu adecvate.

### **Probe**

50. Misiunile de asigurare sunt planificate și desfășurate cu o atitudine de scepticism profesional, pentru a obține probe suficiente și adecvate în contextul misiunii cu privire la rezultatul raportat al măsurării sau evaluării subiectului implicit în raport cu criteriile. Raționamentul profesional trebuie exercitat luând în considerare pragul de semnificație, riscul misiunii și cantitatea și calitatea probelor disponibile în planificarea și desfășurarea unei misiuni, în special în determinarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor.

### *Scepticismul profesional*

51. Scepticismul profesional este o atitudine care include vigilența în raport cu, de exemplu:
  - (a) Probe care sunt inconsecvente cu alte probe obținute;
  - (b) Informații care pun la îndoială credibilitatea documentelor și răspunsurilor la interviurile ce sunt utilizate ca probe;
  - (c) Circumstanțe care sugerează necesitatea unor proceduri în plus față de cele prevăzute de Standardele relevante de asigurare; și
  - (d) Condiții care ar putea indica o posibilă denaturare.
52. Menținerea scepticismului profesional pe parcursul misiunii este necesară, de exemplu, pentru a reduce riscul de:

- A trece cu vederea circumstanțele neobișnuite;
  - A generaliza excesiv formularea concluziilor pe baza observațiilor; și
  - A utiliza ipoteze eronate în determinarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor și în evaluarea rezultatelor acestora.
53. Scepticismul profesional este necesar pentru evaluarea critică a probelor. Aceasta include punerea în a probelor inconsecvente și a credibilității documentelor și răspunsurilor la interviu. De asemenea, include aprecierea suficienței și a gradului de adecvare a probelor obținute în contextul circumstanțelor.
54. Cu excepția cazului în care misiunea presupune asigurare cu privire la autenticitatea documentelor, înregistrările și documentele pot fi acceptate ca fiind autentice dacă practicianul nu are motive de a crede contrariul. Cu toate acestea, practicianul examinează credibilitatea informațiilor care vor fi utilizate drept probe.
55. Nu se poate pretinde ca practicianul să ignore experiențele anterioare privind onestitatea și integritatea celor care furnizează probe. Cu toate acestea, convingerea că cei care furnizează probele sunt onești și integri nu exonerează practicianul de obligația de a menține scepticismul profesional.

### *Raționamentul profesional*

56. Raționamentul profesional este esențial pentru desfășurarea adecvată a unei misiuni de asigurare. Aceasta se datorează faptului că interpretarea cerințelor etice relevante și a Standardelor de Asigurare relevante și deciziile fundamentate necesare pe parcursul derulării misiunii nu pot fi realizate fără aplicarea unei instruiți, cunoștințe și experiențe relevante față de faptele și situațiile în cauză. Raționamentul profesional este necesar în special pentru deciziile privind:
- Pragul de semnificație și riscul misiunii.
  - Natura, plasarea în timp și amplitudinea procedurilor utilizate pentru a respecta cerințele Standardelor de Asigurare relevante și pentru obținerea de probe.
  - Evaluarea măsurii în care au fost obținute probe suficiente și adecvate și a măsurii în care mai trebuie întreprinse și alte acțiuni pentru realizarea obiectivelor standardelor de Asigurare relevante. În mod particular, în cazul misiunilor cu asigurare limitată, raționamentul profesional este necesar pentru a evalua dacă s-a obținut un nivel relevant de asigurare.
  - În cazul unei misiuni directe, aplicarea criteriilor asupra subiectului implicit și, dacă practicianul selectează sau dezvoltă criteriile, selecția și dezvoltarea lor. În cazul unei misiuni de atestare, evaluarea unor astfel de raționamente realizate de către terțe persoane.
  - Concluziile adecvate ce pot fi emise pe baza probelor obținute.

57. Caracteristica distinctivă a raționamentului profesional al unui practician este aceea că se exercită de un practician a cărui instruire, cunoștințe și experiență au susținut dezvoltarea competențelor necesare pentru a realiza raționamente credibile.
58. Exercițarea raționamentului profesional în orice circumstanță particulară se bazează pe faptele și situațiile cunoscute de practician. În emiterea raționamentelor informate și rezonabile practicianul va fi susținut atât de consultările cu membrii și între membrii echipei misiunii, cât și cu terți de la niveluri adecvate din cadrul sau din afara firmei, organizate pe teme privind aspecte dificile sau discutabile care apar pe parcursul misiunii.
59. Raționamentul profesional poate fi evaluat pe baza măsurii în care raționamentul realizat reflectă o aplicare competentă a principiilor de asigurare și de măsurare sau evaluare și a măsurii în care el este adecvat față de faptele și circumstanțele care au fost cunoscute de practician până la data raportului de asigurare al practicianului și în concordanță cu acestea.
60. Raționamentul profesional trebuie să fie exercitat pe toată durata misiunii. Raționamentul profesional nu trebuie utilizat ca o justificare a deciziilor care, altfel, nu sunt susținute de faptele și circumstanțele misiunii sau de probe suficiente și adecvate.

#### *Suficiența și gradul de adecvare a probelor*

61. Suficiența și gradul de adecvare a probelor sunt corelate. Suficiența este măsura cantității probelor. Cantitatea probelor necesare este influențată de riscurile ca informațiile specifice să fie denaturate semnificativ (cu cât riscurile sunt mai mari, cu atât este probabil să fie necesare mai multe probe), precum și de calitatea acestor probe (cu cât calitatea este mai ridicată, cu atât vor fi necesare mai puține probe). Cu toate acestea, este posibil ca obținerea de mai multe probe să nu compenseze calitatea slabă a acestora (a se vedea, de asemenea, punctele 81-82).
62. Gradul de adecvare este măsura calității probelor; mai precis, a relevanței și credibilității lor pentru furnizarea de sprijin pentru concluzia practicianului.
63. Credibilitatea probelor este influențată de sursa și natura lor și depinde de circumstanțele individuale în care sunt obținute. Se pot face generalizări cu privire la credibilitatea diferitelor tipuri de probe; cu toate acestea, astfel de generalizări sunt supuse unor excepții importante. Chiar când probele sunt obținute din surse externe, pot exista circumstanțe care ar putea afecta credibilitatea acestora. De exemplu, este posibil ca probele obținute dintr-o sursă externă să nu fie credibile dacă sursa nu este bine informată sau obiectivă. Deși se recunoaște că pot exista excepții, pot fi utile următoarele generalizări cu privire la credibilitatea probelor:
  - Probele sunt mai credibile când sunt obținute din surse din afara părții (părților) adecvate.

- Probele care sunt generate intern sunt mai credibile când controalele aferente sunt eficiente.
  - Probele obținute direct de către practician (de exemplu, observarea aplicării unui control) sunt mai credibile decât probele obținute indirect sau prin deducție (de exemplu, interviuri cu privire la aplicarea unui control).
  - Probele sunt mai credibile când sunt documentate într-o anumită formă, fie pe hârtie, fie electronic sau prin alte mijloace (de exemplu, o înregistrare scrisă, în timp real, a unei ședințe este, de obicei, mai credibilă decât o prezentare ulterioară, verbală, a aspectelor discutate).
64. De obicei, se obține o mai mare asigurare pe baza unor probe consecvente obținute din surse diferite sau de natură diferită decât din elemente aferente probelor, luate în considerare individual. Mai mult, obținerea de probe din surse diferite sau de natură diferită fie poate corobora alte probe, fie poate indica faptul că un element individual, aferent unei probe, nu este credibil. Când probele obținute dintr-o sursă sunt inconsecvente cu cele obținute din altă sursă, este necesar să se determine ce proceduri suplimentare sunt necesare pentru rezolvarea inconsecvenței.
65. În ceea ce privește obținerea de probe suficiente și adecvate, în general este mai dificilă obținerea asigurării aferente unor informații specifice pe parcursul unei perioade, decât pentru informațiile specifice la un moment din timp. Mai mult, concluziile furnizate periodic, pe marginea proceselor, sunt limitate la perioada la care se referă misiunea; practicianul nu furnizează nicio concluzie cu privire la funcționarea în viitor a procesului în maniera specificată.
66. Măsura în care au fost obținute probe suficiente și adecvate pentru a fundamenta concluzia practicianului este un aspect ce ține de raționamentul profesional, care presupune luarea în considerare a relației dintre costul aferent obținerii de probe și utilitatea informațiilor obținute. Practicianul își utilizează raționamentul profesional și își exercită scepticismul profesional în evaluarea cantității și calității probelor și astfel a suficienței și a gradului lor de adecvare, pentru a își putea fundamenta raportul de asigurare.

#### *Pragul de semnificație*

67. Pragul de semnificație este relevant pentru planificarea și executarea misiunii de asigurare, inclusiv pentru determinarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor și pentru evaluarea măsurii în care informațiile specifice sunt lipsite de denaturări. Raționamentele profesionale privind pragul de semnificație sunt făcute în contextul circumstanțelor existente, dar nu sunt afectate de nivelul de asigurare, mai exact, pentru aceiași utilizatori vizați și pentru același scop, pragul de semnificație pentru o misiune de asigurare rezonabilă este același ca cel pentru o misiune de asigurare limitată, deoarece pragul de semnificație se bazează pe nevoile informaționale ale utilizatorilor vizați.

68. Denaturările, inclusiv omisiunile, sunt considerate semnificative dacă se poate preconiza în mod rezonabil că acestea, individual sau împreună, ar putea influența deciziile relevante ale utilizatorilor vizați, luate pe baza informațiilor specifice. Modul în care practicianul evaluează pragul de semnificație este un aspect ce ține de raționamentul profesional și este afectat de modul în care practicianul percepe nevoile informaționale comune ale utilizatorilor vizați, ca grup. Cu excepția cazului în care misiunea a fost proiectată pentru a satisface nevoile informaționale particulare ale unor utilizatori specifici, de obicei nu este luat în considerare efectul posibil al denaturărilor asupra utilizatorilor specifici, ale căror nevoi informaționale pot varia semnificativ.
69. Pragul de semnificație este analizat în contextul factorilor calitativi și, atunci când este posibil, a factorilor cantitativi. Importanța relativă a factorilor cantitativi și calitativi atunci când se evaluează pragul de semnificație într-o misiune specifică este un aspect ce ține de raționamentul profesional.
70. Pragul de semnificație ține de informațiile acoperite de către raportul de asigurare al practicianului. Prin urmare, atunci când misiunea acoperă o parte din aspectele informațiilor specifice, fără a le acoperi pe toate, pragul de semnificație este luat în considerare numai în raport cu acea parte a informațiilor semnificative care este acoperită de misiune.

#### *Riscul misiunii*

71. Este posibil ca informațiile specifice să nu fie corespunzător exprimate în contextul subiectului implicit și al criteriilor, și, prin urmare, pot fi denaturate într-o măsură potențial semnificativă. Această situație se produce atunci când informațiile specifice nu reflectă corespunzător aplicarea criteriilor pentru măsurarea sau evaluarea subiectului implicit.
72. Riscul misiunii este riscul ca practicianul să exprime o concluzie necorespunzătoare, atunci când informațiile specifice sunt denaturate semnificativ. Riscul misiunii nu se referă și nu include riscurile aferente activității practicianului, cum ar fi pierderile din litigii, publicitate negativă sau alte evenimente care se produc în legătură cu informațiile specifice.
73. Reducerea riscului misiunii la zero este arareori fezabilă sau eficientă din punct de vedere al costurilor și, prin urmare „asigurarea rezonabilă” este mai redusă decât asigurarea absolută, ca urmare a unor factori precum cei prezentați mai jos:
  - Utilizarea testării selective.
  - Limitările inerente ale controlului intern.
  - Faptul că o mare parte a probelor care sunt la dispoziția practicianului sunt mai degrabă convingătoare decât concludente.
  - Utilizarea raționamentului profesional în colectarea și evaluarea probelor și în formularea concluziilor se bazează pe aceste probe.

- În unele cazuri, caracteristicile subiectului implicit, atunci când sunt măsurate sau evaluate în raport cu criteriile.
74. În general, riscul misiunii poate fi reprezentat prin următoarele componente, deși nu toate dintre acestea vor fi neapărat prezente în toate misiunile de asigurare sau semnificative pentru acestea:
- (a) Riscuri pe care practicianul nu le influențează în mod direct, care, la rândul lor, constau în:
    - (i) Susceptibilitatea ca informațiile specifice să fie denaturate semnificativ, înainte de a lua în considerare orice controale aferente aplicate de către partea (părțile) adecvată(e) (riscul inerent); și
    - (ii) Riscul ca o denaturare semnificativă care se produce în informațiile specifice să nu fie prevenită, sau detectată și corectată, la timp de către controlul intern al părții (părților) adecvate (riscul de control); și
  - (b) Riscuri pe care practicianul le influențează în mod direct, care, la rândul lor, constau în:
    - (i) Riscul ca procedurile realizate de către practician să nu detecteze o denaturare semnificativă (riscul de nedetectare); și
    - (ii) În cazul unei misiuni directe, riscurile asociate cu măsurarea sau evaluarea realizată de către practician pentru subiectul implicit în raport cu criteriile (riscul de măsurare sau evaluare).
75. Gradul în care fiecare dintre aceste componente este relevantă pentru misiune depinde de circumstanțele misiunii, în special de:
- Natura subiectului implicit și a informațiilor specifice. De exemplu, conceptul de risc de control poate fi mai util atunci când subiectul implicit se referă la întocmirea unor informații cu privire la performanța unei entități decât atunci când se referă la informații cu privire la eficacitatea unui control sau la existența unei condiții fizice.
  - Efectuarea unei misiuni de asigurare rezonabilă sau a unei misiuni de asigurare limitată. De exemplu, în misiunile de asigurare limitată, practicianul poate adesea decide să obțină probe printr-o altă modalitate decât testarea controalelor, caz în care este posibil ca luarea în considerare a riscului de control să fie mai puțin relevantă decât în cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă pentru același informații specifice.
  - Efectuarea unei misiuni directe sau a unei misiuni de atestare. În timp ce conceptul de risc de control este relevant pentru misiunile de atestare, conceptul mai larg al riscului de evaluare sau măsurare este mai relevant pentru misiunile directe.

Aprecierea riscurilor este mai degrabă un aspect ce ține de raționamentul profesional decât un aspect ce se pretează la o măsurare precisă.

*Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor*

76. Pentru a obține fie o asigurare rezonabilă, fie o asigurare limitată se utilizează, de obicei, o combinație de proceduri. Procedurile pot include:

- Inspecția;
- Observația;
- Confirmarea;
- Recalcularea;
- Repetarea executării;
- Proceduri analitice; și
- Interviewarea.

Exactitatea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor va diferi de la o misiune la următoarea. Pentru multe misiuni de asigurare, în teorie, sunt posibile variații infinite ale procedurilor. Cu toate acestea, în practică, acestea sunt dificil de comunicat în mod clar și fără a genera ambiguități.

77. Atât misiunile de asigurare rezonabilă, cât și cele de asigurare limitată, presupun aplicarea aptitudinilor și tehnicilor de asigurare și strângerea de probe suficiente și adecvate, ca parte a unui proces iterativ și sistematic al misiunii, care include obținerea unei înțelegeri a subiectului implicit și a celorlalte circumstanțe ale misiunii.

78. O misiune de asigurare rezonabilă presupune:

- (a) Pe baza unei înțelegeri a subiectului implicit și a celorlalte circumstanțe ale misiunii, identificarea și evaluarea riscurilor ca informațiile specifice să fie denaturate semnificativ;
- (b) Proiectarea și aplicarea de proceduri ca răspuns la riscurile evaluate și obținerea unei asigurări rezonabile care să susțină concluzia practicianului; și
- (c) Evaluarea suficienței și a gradului de adecvare a probelor obținute în contextul misiunii și, dacă circumstanțele o impun, încercarea de a obține probe subsecvente.

79. Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de strângere de probe suficiente și adecvate într-o misiune de asigurare limitată sunt limitate în comparație cu o misiune de asigurare rezonabilă. Un Standard de asigurare care face referire la un subiect implicit poate prevedea, de exemplu, că probele suficiente și adecvate pentru un anumit tip de misiune de asigurare limitată sunt obținute, în primul rând, prin proceduri analitice și interviewări. Cu toate acestea, în absența unor Standarde de asigurare relevante pentru un anumit subiect implicit aferent altor tipuri de misiuni de asigurare limitată, procedurile de strângere de probe suficiente și adecvate pot sau nu pot să fie predominant proceduri analitice și interviewări și vor varia în funcție de circumstanțele



misiunii, în special în funcție de subiectul implicat și de nevoile informaționale ale utilizatorilor vizați și ale părții contractante, precum și în funcție de momentul relevant și constrângerile legate de cost. Determinarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor este un aspect ce ține de raționamentul profesional și va varia de la o misiune la alta.

80. O misiune de asigurare limitată presupune:
- (a) Pe baza unei înțelegeri a subiectului implicat și a celorlalte circumstanțe ale misiunii, identificarea domeniilor în care este posibil să apară o denaturare semnificativă a informațiilor specifice;
  - (b) Proiectarea și aplicarea de proceduri pentru abordarea respectivelor domenii și pentru a obține o asigurare limitată care să susțină concluzia practicianului; și
  - (c) În cazul în care practicianul ia cunoștință de un aspect (aspecte) care îl determină să considere că informațiile specifice ar putea fi semnificativ denaturate, proiectarea și aplicarea de proceduri suplimentare pentru a obține noi probe.

#### *Cantitatea și calitatea probelor disponibile*

81. Cantitatea sau calitatea probelor disponibile sunt influențate de:
- (a) Caracteristicile subiectului implicat și ale informațiilor specifice. De exemplu, se pot aștepta probe mai puțin obiective când informațiile specifice sunt mai degrabă proiectate în viitor, decât istorice (a se vedea punctul 40); și
  - (b) Alte circumstanțe, cum ar fi indisponibilitatea probelor care ar trebui, în mod rezonabil, să existe din cauza, de exemplu, plasării în timp a numirii practicianului, politicii entității cu privire la păstrarea documentelor, sistemelor informatice neadecvate sau unei restricții impuse de partea responsabilă.

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

82. O concluzie nemodificată nu este adecvată nici pentru misiunile de asigurare rezonabilă, nici pentru cele de asigurare limitată atunci când:
- (a) Circumstanțele îl împiedică pe practician să obțină probele necesare reducerii riscului misiunii la un nivel corespunzător; fie
  - (b) O parte a misiunii impune o restricție care îl împiedică pe practician să obțină probele necesare reducerii riscului misiunii la un nivel corespunzător.

#### **Raportul de asigurare**

83. Practicianul formulează o concluzie pe baza probelor obținute și furnizează un raport scris care conține o exprimare clară a concluziei de asigurare cu privire

la informațiile specifice. Standardele de asigurare stabilesc elementele principale ale rapoartelor de asigurare.

84. Într-o misiune de asigurare rezonabilă, concluzia practicianului este exprimată într-o formă pozitivă ce exprimă opinia practicianului cu privire la măsurarea sau evaluarea subiectului implicit.
85. Exemple ale concluziilor exprimate într-o formă adecvată pentru o misiune de asigurare rezonabilă includ:
- Când este exprimată în raport cu subiectul implicit și criteriile aplicabile, „În opinia noastră, entitatea a respectat, sub toate aspectele semnificative, legea XYZ;”
  - Când este exprimată în raport cu informațiile specifice și criteriile aplicabile, „În opinia noastră, situațiile financiare prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative, poziția financiară a entității la [data], precum și performanța sa financiară și fluxurile de trezorerie pentru anul încheiat, în conformitate cu cadrul XYZ;” fie
  - Când este exprimată în raport cu o declarație făcută de partea adecvată, „În opinia noastră, declarația [părții adecvate] care prezintă conformitatea entității, sub toate aspectele semnificative, cu legea XYZ, este corectă” sau „În opinia noastră, declarația [părții adecvate] cu privire la prezentarea principalilor indicatori de performanță în conformitate cu criteriile XYZ este corectă sub toate aspectele semnificative.”

Într-o misiune directă, concluzia practicianului este formulată în raport cu subiectul implicit și cu criteriile.

86. Într-o misiune de asigurare limitată, concluzia practicianului este exprimată într-o formă care arată dacă, pe baza misiunii efectuate, practicianul a luat cunoștință de un aspect (aspecte) care îl determină să considere că informațiile specifice sunt semnificativ denaturate, de exemplu, „Pe baza procedurilor aplicate și a probelor obținute, nu am luat cunoștință de nimic care să ne facă să credem că entitatea nu a respectat, sub toate aspectele semnificative, legea XYZ.”
87. Practicianul poate alege o „formă scurtă” sau o „formă lungă” de raportare pentru a facilita comunicarea eficace către utilizatorii vizați. Rapoartele cu „formă scurtă” includ, de obicei, numai elementele de bază. Rapoartele cu „formă lungă” includ și alte informații și explicații care nu au rolul de a afecta concluzia practicianului. Pe lângă elementele de bază, rapoartele cu formă lungă pot descrie în detaliu termenii misiunii, criteriile utilizate, constatările privind aspecte specifice ale misiunii, detalii privind calificările și experiența practicianului și ale altor persoane implicate în misiune, prezentarea pragurilor de semnificație și, în unele cazuri, recomandări. Decizia de a include aceste informații depinde de importanța acestora pentru nevoile informaționale ale utilizatorilor vizați.

88. Concluzia practicianului este clar separată de informațiile sau explicațiile care nu sunt menite să afecteze concluzia practicianului, inclusiv orice Aspect evidențiat, Alte aspecte, constatări privind aspectele specifice ale misiunii, recomandări sau informații suplimentare incluse în raportul de asigurare. Formularea utilizată arată clar că aceste Aspecte evidențiate, Alte aspecte, constatări privind aspectele specifice ale misiunii, recomandări sau informații suplimentare nu sunt menite să distragă de la concluzia practicianului.
89. Practicianul exprimă o concluzie modificată în următoarele împrejurări:
- Când, potrivit raționamentului practicianului, există o limitare a ariei de aplicabilitate iar efectul aspectului în cauză poate fi semnificativ. În aceste cazuri, practicianul exprimă o concluzie cu rezerve sau afirmă imposibilitatea exprimării unei concluzii. În unele cazuri, practicianul ia în considerare retragerea din misiune.
  - Când, potrivit raționamentului practicianului, informațiile specifice sunt denaturate semnificativ. În astfel de cazuri, practicianul exprimă o concluzie cu rezerve sau o concluzie contrară. În misiunile directe în care informațiile specifice sunt concluzia practicianului, iar practicianul concluzionează că subiectul implicit sau o parte a acestuia nu este, sub toate aspectele semnificative, conform criteriilor, o astfel de concluzie va fi, de asemenea, considerată o concluzie cu rezerve (sau contrară, după caz).
90. O concluzie cu rezerve este exprimată atunci când efectele sau efectele posibile ale unui aspect nu sunt atât de semnificative și grave încât să impună exprimarea unei concluzii contrare sau afirmarea imposibilității exprimării unei concluzii.
91. Dacă, după acceptarea misiunii, se constată că una sau mai multe condiții preliminare ale unei misiuni de asigurare nu sunt întrunite, practicianul discută problema cu partea (părțile) adecvată(e) și determină:
- Dacă problema poate fi rezolvată într-un mod satisfăcător pentru practician;
  - Dacă este adecvată continuarea misiunii; și
  - Dacă și cum să comunice problema în raportul de asigurare.
92. Dacă, după acceptarea misiunii, se constată că unul sau mai multe criterii nu sunt adecvate sau că subiectul implicit sau o parte a acestuia nu este adecvat pentru o misiune de asigurare, practicianul ia în considerare retragerea din misiune, dacă retragerea este posibilă conform legii sau reglementărilor aplicabile. În cazul în care practicianul continuă misiunea, practicianul va exprima:
- O concluzie cu rezerve sau o concluzie contrară, în funcție de cât de semnificativă și gravă este problema, atunci când, conform raționa-

mentului profesional al practicianului, criteriul neadecvat sau subiectul implicit neadecvat poate să inducă în eroare utilizatorii vizați; fie

- (b) O concluzie cu rezerve sau afirmarea imposibilității exprimării unei concluzii, în funcție de cât de semnificativă și gravă este problema conform raționamentului profesional al practicianului, în toate celelalte cazuri.

## **Alte aspecte**

### *Alte responsabilități privind comunicarea*

- 93. Practicianul apreciază dacă, conform termenilor misiunii și altor circumstanțe ale misiunii, a luat cunoștință de alte aspecte care trebuie comunicate părții responsabile, persoanei care efectuează măsurarea sau evaluatorului, părții contractante, persoanelor responsabile cu guvernanta sau altor părți.

### *Documentația*

- 94. Documentația misiunii oferă o înregistrare a fundamentelor raportului de asigurare, atunci când este întocmită la momentul oportun și este suficientă și adecvată pentru a permite unui practician cu experiență, care nu a avut o legătură anterioară cu misiunea, să înțeleagă:
  - (a) Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor aplicate pentru a respecta Standardele de asigurare relevante și cerințele legale și de reglementare aplicabile;
  - (b) Rezultatele procedurilor aplicate și probele obținute; și
  - (c) Aspectele semnificative ce au apărut în decursul misiunii, concluziile trase cu privire la acestea și raționamentele profesionale importante realizate pentru a trage respectivele concluzii.
- 95. Documentația misiunii include și informații privind modul în care practicianul a abordat inconsecvențele dintre informațiile identificate de către practician și concluzia finală a practicianului privind un aspect semnificativ.

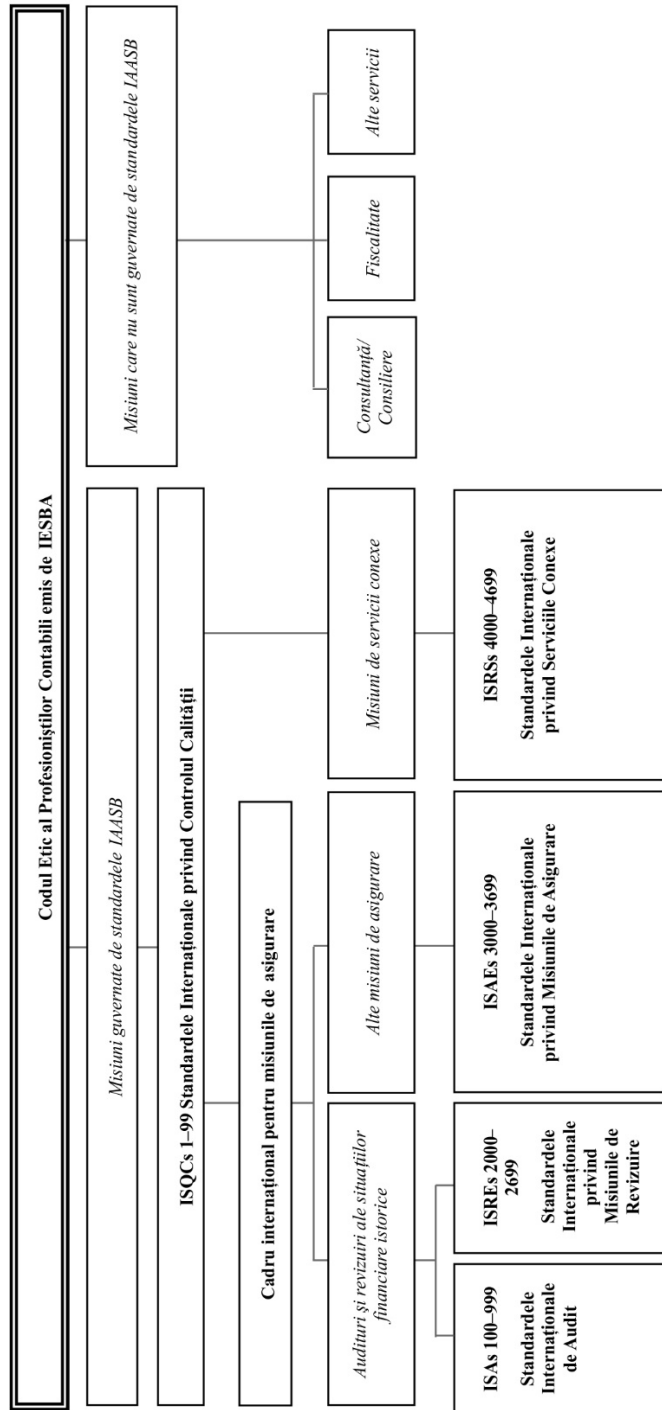
## **Utilizarea necorespunzătoare a numelui practicianului**

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

**Anexa 1**

**Reglementări emise de către IAASB și relațiile dintre ele și relațiile dintre acestea și Codul IESBA**

Această Anexă ilustrează sfera reglementărilor emise de IAASB și relațiile dintre acestea precum și relația dintre ele și Codul Etic al Profesioniștilor Contabili emis de IESBA.



## Anexa 2

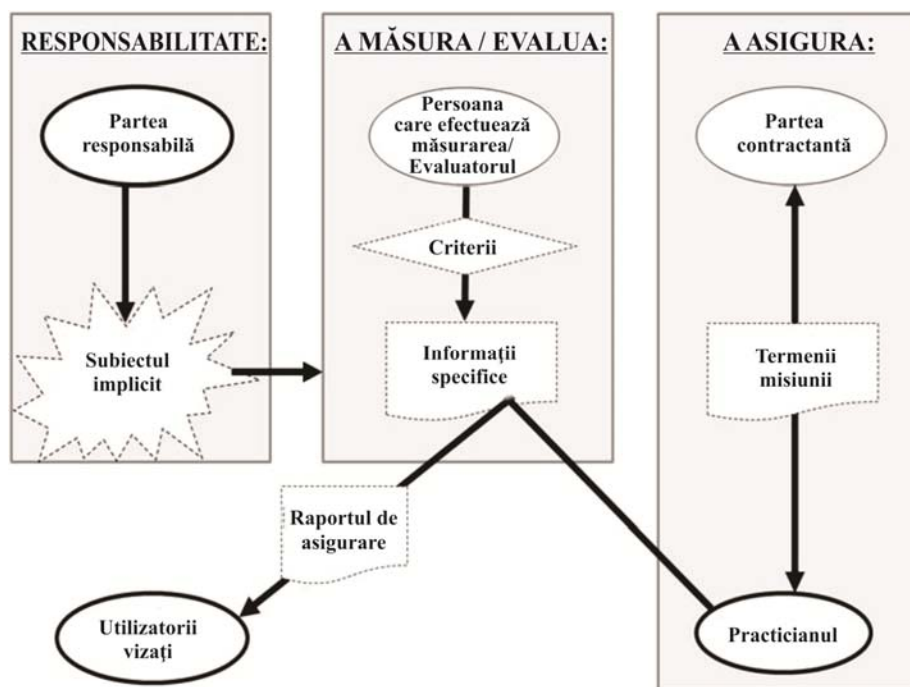
### Misiuni de atestare și misiuni directe

Această Anexă prezintă diferențele dintre o misiune de atestare și o misiune directă.

1. Într-o misiune de atestare, persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul și care nu este practicianul, măsoară sau evaluează, potrivit criteriilor, subiectele implicite, iar rezultatul îl reprezintă informațiile specifice. Este posibil ca informațiile specifice să nu fie corespunzător exprimate în contextul subiectului implicit și al criteriilor, și, prin urmare, pot fi denaturate într-o măsură potențial semnificativă. În misiunile de atestare, rolul practicianului este să obțină probe suficiente și adecvate pentru a exprima o concluzie cu privire la măsura în care informațiile specifice, așa cum au fost întocmite de către persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul, nu conțin denaturări semnificative.
2. Într-o misiune directă, practicianul măsoară sau evaluează subiectul implicit în raport cu criteriile și prezintă informațiile specifice generate ca și parte a, sau anexate, raportului de asigurare. Într-o misiune directă, concluzia practicianului se referă la rezultatul raportat al măsurărilor sau evaluărilor subiectului implicit în raport cu criteriile. În cadrul unor misiuni directe, concluzia practicianului constă în, sau face parte din, informațiile specifice. În funcție de subiectul implicit:
  - (a) Într-o misiune directă, rezultatul măsurării sau evaluării ar putea să fie similar cu un raport sau o declarație întocmite de către persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul într-o misiune de atestare. Totuși, în alte circumstanțe, rezultatul, care este informația specifică, ar putea să fie reflectat în descrierea constatărilor și în baza pentru concluzia practicianului într-un raport de asigurare cu „formă lungă”; și
  - (a) Practicianul poate să folosească informații colectate sau compilate de către alții. De exemplu, informația poate să provină dintr-un sistem informatic menținut de către partea responsabilă.
3. Într-o misiune directă, în completarea măsurării sau evaluării subiectului implicit, practicianul aplică și aptitudini și tehnici de asigurare pentru a obține probe suficiente și adecvate pentru a exprima o concluzie cu privire la posibilitatea ca informațiile specifice să fie denaturate semnificativ. Practicianul poate obține astfel de probe concomitent cu măsurarea sau evaluarea subiectului implicit, dar acestea pot fi obținute, de asemenea, înainte sau după efectuarea măsurării sau evaluării.
4. Valoarea unei misiuni directe constă în combinația dintre:
  - (a) Independența practicianului față de subiectul implicit, partea contractantă, utilizatorii vizați și partea responsabilă, în pofida faptului că practicianul nu este independent față de informațiile specifice deoarece practicianul a întocmit informațiile specifice; și

- (b) Aptitudinile și tehnicile de asigurare aplicate în momentul măsurării sau evaluării subiectului implicat, care rezultă din culegerea de probe care sunt similare din punct de vedere cantitativ și calitativ cu cele pentru o misiune de atestare. Această obținere de probe suficiente și adecvate face distincția dintre o misiune directă și o simplă compilare. Pentru ilustrarea acestui punct, dacă un practician a compilat declarația unei entități referitoare la gazele cu efect de seră, practicianul, de exemplu, nu va testa calibrarea dispozitivele de monitorizare. Cu toate acestea, într-o misiune directă, practicianul, acolo unde este relevant, fie ar calibra dispozitivele de monitorizare, ca parte a procesului de măsurare, fie ar testa calibrarea dispozitivelor de monitorizare efectuată de alte persoane, în aceeași măsură ca și în cazul în care misiunea ar fi o misiune de atestare.

## Părțile unei misiuni de asigurare



1. Toate misiunile de asigurare au cel puțin trei părți: partea responsabilă, practicianul și utilizatorii vizați. În funcție de circumstanțele misiunii, poate exista, de asemenea, și rolul separat al persoanei care efectuează măsurarea sau evaluatorului sau al părții contractante.
2. Diagrama de mai sus ilustrează modul în care relaționează rolurile într-o misiune de asigurare:
  - (a) Partea responsabilă este răspunzătoare de subiectul implicit.
  - (b) Persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul utilizează criteriile de măsurare sau evaluare a subiectului implicit, rezultând informațiile specifice.
  - (c) Partea contractantă agreează termenii misiunii cu practicianul.
  - (d) Practicianul obține probe suficiente și adecvate pentru a exprima o concluzie menită să îmbunătățească gradul de încredere al utilizatorilor vizați, alții decât partea responsabilă, față de informațiile specifice.
  - (e) Utilizatorii vizați iau decizii pe baza informațiilor specifice. Utilizatorii vizați sunt persoana(e) fizică(e) sau organizația(i), sau grup(uri) de la



care practicianul se așteaptă să utilizeze raportul de asigurare. În unele cazuri, pot exista și utilizatori vizați, alții decât cei cărora li se adresează raportul de asigurare.

3. Se pot face următoarele observații cu privire la aceste roluri:
- Fiecare misiune de asigurare are cel puțin o parte responsabilă și utilizatori vizați, pe lângă practician.
  - Practicianul nu poate fi parte responsabilă, parte contractantă sau utilizator vizat.
  - Într-o misiune directă, practicianul este, de asemenea, persoana care efectuează măsurarea sau evaluarea.
  - Într-o misiune de atestare, partea responsabilă sau o altă parte, cu excepția practicianului, poate fi persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul.
  - Acolo unde practicianul a măsurat sau evaluat subiectul implicit conform criteriilor, misiunea este o misiune directă. Caracterul unei astfel de misiuni nu poate fi schimbat într-o misiune de atestare de către o altă parte care își asumă responsabilitatea pentru măsurare sau evaluare, de exemplu, de către partea responsabilă prin anexarea unei declarații de asumare a responsabilității față de informațiile specifice.
  - Partea responsabilă poate fi partea contractantă.
  - În multe misiuni de atestare, partea responsabilă poate fi și persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul, și partea contractantă. Un exemplu este acela în care entitatea angajează un practician pentru a desfășura o misiune de asigurare referitoare la un raport pe care ea l-a întocmit despre propriile practici de sustenabilitate. Un exemplu în care partea responsabilă este diferită de persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul este acela în care practicianul este angajat pentru a desfășura o misiune de asigurare privind un raport întocmit de o organizație guvernamentală referitor la practicile de sustenabilitate ale unei companii private.
  - Într-o misiune de atestare, persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul furnizează, în general, practicianului o declarație scrisă privind informațiile specifice. În unele cazuri, practicianul nu are capacitatea de a obține o astfel de declarație, de exemplu, atunci când partea contractantă nu este persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul.
  - Partea responsabilă poate fi unul dintre utilizatorii vizați, dar nu singurul.
  - Partea responsabilă, persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul și utilizatorii vizați pot proveni din entități diferite sau din aceeași entitate. Ca un exemplu al ultimului caz, într-o structură dualistă a conducerii, consiliul de supraveghere poate solicita asigurare cu privire la informațiile furnizate de conducerea executivă a entității. Relația

dintre partea responsabilă, persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul și utilizatorii vizați trebuie privită în contextul unei misiuni specifice și poate diferi de liniile tradiționale ale responsabilității. De exemplu, conducerea superioară a unei entități (ca utilizator vizat) poate angaja un practician pentru a desfășura o misiune de asigurare a unui aspect particular din activitatea entității, care reprezintă responsabilitatea imediată a unui nivel inferior al conducerii (partea responsabilă), dar pentru care conducerea superioară are responsabilitatea finală.

- Partea contractantă, care nu este și partea responsabilă poate fi un utilizator vizat.
4. Concluzia practicianului poate fi exprimată fie în termenii:
    - Subiectului implicit și a criteriilor aplicabile;
    - Informațiilor specifice și a criteriilor aplicabile; fie
    - Unei declarații a părții adecvate.
  5. Practicianul și partea responsabilă pot conveni să aplice principiile Standardelor de Asigurare pentru o misiune în care nu există alți utilizatori vizați decât partea responsabilă, dar în care se îndeplinesc toate celelalte cerințe ale Standardelor de Asigurare. În astfel de cazuri, raportul practicianul include o declarație prin care se restricționează utilizarea raportului de către partea responsabilă.

## Clasificarea subiectelor implicite

Tabelul de mai jos prezintă clasificarea unei game de subiecte implicite posibile, împreună cu unele exemple. Pentru unele categorii nu sunt date exemple, datorită faptului că este puțin probabil să se întreprindă misiuni de asigurare pentru informațiile din aceste categorii. Clasificarea nu este în mod necesar completă, categoriile nu se exclud în mod necesar reciproc, iar unele subiecte implicite sau informații specifice pot avea componente în mai multe categorii, de exemplu, este posibil ca atât raportarea integrată și raportarea responsabilității sociale a corporațiilor să includă atât informații financiare istorice și orientate spre viitor și atât informații financiare și ne-financiare. De asemenea, în unele cazuri, exemplele sunt informații specifice, în alte cazuri sunt subiectul implicit sau numai un simplu indiciu privind tipul de întrebare pentru care ar putea fi utilă respectiva informație, oricare dintre acestea este mai reprezentativă în respectivele circumstanțe.

Informații privind:		Informații istorice	Informații orientate spre viitor
<b>Performanța</b>	<b>financiară</b>	Situațiile financiare întocmite în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil	<ul style="list-style-type: none"> <li>Flux de trezorerie prognozat/proiectat</li> </ul>
<b>Poziția</b>			<ul style="list-style-type: none"> <li>Poziție financiară prognozată/proiectată</li> </ul>
<b>Performanța/ Utilizarea resurselor/ Valoarea monetară</b>	<b>ne-financiare</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Declarația referitoare la gazele cu efect de seră</li> <li>Raportul de sustenabilitate</li> <li>Indicatori cheie de performanță</li> <li>Declarația privind utilizarea eficientă a resurselor</li> <li>Declarația privind valoarea monetară</li> <li>Raportarea responsabilității sociale corporative</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Reduceri preconizate pentru emisii, datorită unei noi tehnologii sau gaze de seră ce urmează a fi captate de plantațiile de copaci</li> <li>Declarația că acțiunea propusă va produce valoare monetară</li> </ul>
	<b>Condiție</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Descrierea unui sistem/proces implementat la un</li> </ul>	

Informații privind:		Informații istorice	Informații orientate spre viitor
		anumit moment din timp <ul style="list-style-type: none"> <li>• Caracteristicile fizice, de exemplu dimensiunea proprietății închiriate</li> </ul>	
Sistem / Proces	<b>Descriere</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Descrierea unui sistem de control intern</li> </ul>	
	<b>Proiectare</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Proiectarea controalelor la o organizație prestatoare de servicii</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Proiectarea controalelor propuse pentru un proces viitor de producție</li> </ul>
	<b>Operații / Performanță</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Eficacitatea operațională a procedurilor pentru angajarea și instruirea personalului</li> </ul>	
Aspecte de comportament	<b>Conformitate</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Conformitatea entității, de exemplu, cu convențiile de împrumut sau cu legislația specifică sau cerințele de reglementare</li> </ul>	
	<b>Comportamentul uman</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Evaluarea eficacității comitetului de audit</li> </ul>	
	<b>Altele</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Funcționalitatea unui pachet de software</li> </ul>	



**International  
Federation  
of Accountants<sup>®</sup>**



**ISBN 978-973-0-14677-6**

529 Fifth Avenue, 6th Floor, New York, NY 10017  
T +1 (212) 286-9344 F +1(212) 286-9570  
[www.ifac.org](http://www.ifac.org)