

International Auditing and
Assurance Standards Board®

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

*Ediția 2015
Volumul II*

Elaborat inițial de:

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board®

Tradus și republicat de:

af

CAMERA AUDITORILOR FINANCIARI
DIN
ROMANIA

București, 2016

ISAE™

ISRE™

ISRS™

Această publicație a fost publicată de către International Federation of Accountants (IFAC[®]). 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[®] (IAASB[®]): 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 acționa, 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.

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 Financiarilor 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 — Politică 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:



**STANDARDELE INTERNAȚIONALE PRIVIND
MISIUNILE DE REVIZUIRE**

ISRE™

**STANDARDELE INTERNAȚIONALE PRIVIND
MISIUNILE DE ASIGURARE**

ISA™

**STANDARDELE INTERNAȚIONALE PRIVIND
SERVICIILE CONEXE**

ISRS™

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

PARTEA II

CUPRINS

	Pagina
AUDITURI ȘI REVIZUIRI ALE INFORMAȚIILOR FINANCIARE ISTORICE	
2000–2699 STANDARDELE INTERNAȚIONALE PRIVIND MISIUNILE DE ASIGURARE	
2400 (Revizuit), Misiuni de revizuire a situațiilor financiare istorice	1–85
2410 Revizuirea informațiilor financiare interimare, efectuată de un auditor independent al entității	86–128
MISIUNI DE ASIGURARE, ALTELE DECÂT AUDITURILE SAU REVIZUIRILE INFORMAȚIILOR FINANCIARE ISTORICE	
3000–3699 STANDARDELE INTERNAȚIONALE PRIVIND MISIUNILE DE ASIGURARE	
3000–3399 APLICABILE TUTUROR MISIUNILOR DE ASIGURARE	
3000 (Revizuit), Misiunile de asigurare, altele decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice	129–216
3400–3699 STANDARDE PRIVIND SUBIECTE SPECIFICE	
3400 Examinarea informațiilor financiare prognozate (Fostul ISA 810)	217–226
3402 Rapoarte de asigurare privind controalele din cadrul unei organizații prestatoare de servicii	227–280
3410 Misiuni de asigurare privind declarațiile referitoare la gazele cu efect de seră	281–373
3420 Misiuni de asigurare pentru raportarea asupra compilării informațiilor financiare proforma incluse într-un prospect de emisiune	374–409
SERVICII CONEXE	
4000–4699 STANDARDELE INTERNAȚIONALE PRIVIND SERVICIILE CONEXE	
4400 Misiuni de efectuare a procedurilor convenite privind informațiile financiare (Fostul ISA 920)	410–419
4410 (Revizuit), Misiuni de compilare	420–461

STANDARDUL INTERNAȚIONAL PRIVIND MISIUNILE DE REVIZUIRE 2400 (REVIZUIT)

MISIUNI DE REVIZUIRE A SITUAȚIILOR FINANCIARE ISTORICE

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

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Domeniul de aplicare al prezentului ISRE	1–4
Misiunea de revizuire a situațiilor financiare istorice	5–8
Autoritatea prezentului ISRE	9–12
Data intrării în vigoare	13
Obiective	14–15
Definiții	16–17
Cerințe	
Desfășurarea unei misiuni de revizuire în conformitate cu prezentul ISRE	18–20
Cerințe etice	21
Scepticismul profesional și raționamentul profesional	22–23
Controlul calității la nivelul misiunii	24–28
Acceptarea și continuarea relațiilor cu clientul și a misiunilor de revizuire	29–41
Comunicarea cu conducerea și cu persoanele responsabile cu governanța	42
Desfășurarea misiunii	43–57
Evenimente ulterioare	58–60
Declarații scrise	61–65
Evaluarea probelor obținute în urma procedurilor efectuate	66–68
Formarea concluziei practicianului pe marginea situațiilor financiare	69–85
Raportul practicianului	86–92

Documentație	93–96
Aplicare și alte materiale explicative	
Domeniul de aplicare al prezentului ISRE	A1–A5
Misiunea de revizuire a situațiilor financiare istorice	A6–A7
Obiective	A8–A10
Definiții	A11–A13
Desfășurarea unei misiuni de revizuire în conformitate cu prezentul ISRE	A14
Cerințe etice	A15–A16
Scepticismul profesional și raționamentul profesional	A17–A25
Controlul calității la nivelul misiunii	A26–A33
Acceptarea și continuarea relațiilor cu clientul și a misiunilor de revizuire	A34–A62
Comunicarea cu conducerea și cu persoanele responsabile cu guvernanta	A63–A69
Desfășurarea misiunii	A70–A99
Declarații scrise	A100–A102
Evaluarea probelor obținute în urma procedurilor efectuate.....	A103–A105
Formarea concluziei practicianului pe marginea situațiilor financiare	A106–A117
Raportul practicianului	A118–A144
Documentație	A145
Anexa 1: Exemplu de scrisoare de misiune pentru o misiune de revizuire a situațiilor financiare istorice	
Anexa 2: Exemple de rapoarte de revizuire ale practicienilor	

Standardul Internațional privind Misiunile de Revizuire (ISRE) 2400 (Revizuit), *Misiuni de revizuire a situațiilor financiare istorice*, trebuie citit în contextul *Prefeței la Reglementările Internaționale de Control al Calității, Audit, Revizuire, Alte Servicii de Asigurare și Servicii Conexe*.

Introducere

Domeniul de aplicare al prezentului ISRE

1. Prezentul Standard Internațional privind Misiunile de Revizuire (ISRE) tratează: (a se vedea pct. A1)
 - (a) Responsabilitățile practicianului când este contractat să efectueze o revizuire a situațiilor financiare istorice, când practicianul nu este auditorul situațiilor financiare ale entității; și
 - (b) Forma și conținutul raportului practicianului cu privire la situațiile financiare.
2. Prezentul ISRE nu abordează o revizuire a situațiilor financiare sau a situațiilor financiare interimare ale entității, efectuate de un practician care este auditorul independent al situațiilor financiare ale entității (a se vedea pct. A2)
3. Prezentul ISRE urmează a fi aplicat, adaptat după caz, revizuirilor altor informații financiare istorice. Misiunile de asigurare limitată, altele decât revizuirile informațiilor financiare istorice sunt efectuate conform ISAE 3000.¹

Relația cu ISQC 1²

4. Sistemele, politicile și procedurile de control al calității sunt responsabilitatea firmei. ISQC 1 se aplică firmelor de profesioniști contabili din perspectiva misiunilor unei firme de revizuire a situațiilor financiare.³ Prevederile prezentului ISRE referitoare la controlul calității la nivelul misiunilor de revizuire individuale au la bază premisa că firma face obiectul ISQC 1 sau cerințelor care sunt cel puțin la fel de riguroase. (a se vedea pct. A3–A5)

Misiunea de revizuire a situațiilor financiare istorice

5. Revizuirea situațiilor financiare istorice este o misiune de asigurare limitată, așa cum este descrisă în *Cadrul internațional pentru misiunile de asigurare* (Cadrul de asigurare).⁴ (a se vedea pct. A6–A7)
6. Într-o revizuire a situațiilor financiare, practicianul exprimă o concluzie menită să întărească gradul de încredere al utilizatorilor vizați cu privire la întocmirea situațiilor financiare ale unei entități, în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil. Concluzia practicianului are la bază

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

² Standardul Internațional privind Controlul Calității (ISQC) 1, *Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuri ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe*

³ ISQC 1, punctul 4

⁴ Cadrul de asigurare, punctele 7 și 11

obținerea unei asigurări limitate de către acesta. Raportul practicianului include o descriere a naturii unei misiuni de revizuire, pentru a furniza cititorilor contextul raportului care să permită înțelegerea concluziei.

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

Autoritatea prezentului ISRE

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

Data intrării în vigoare

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

Obiective

14. Conform prezentului ISRE, obiectivele practicianului într-o revizuire a situațiilor financiare constau în:
 - (a) Obținerea unei asigurări limitate, în primul rând prin efectuarea de interviuri și proceduri analitice, cu privire la măsura în care situațiile

financiare ca întreg sunt lipsite de denaturări semnificative, permițându-i așadar să exprime o concluzie dacă a luat cunoștință de aspecte care să îl determine să creadă că situațiile financiare nu sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil; și

- (b) Raportarea pe marginea situațiilor financiare ca întreg și comunicarea, conform cerințelor prezentului ISRE.
15. În toate cazurile în care asigurarea limitată nu poate fi obținută și o concluzie cu rezerve în raportul practicianului este insuficientă în circumstanțele date, prezentul ISRE prevede ca practicianul fie să declare imposibilitatea exprimării unei concluzii în raportul emis cu privire la misiune fie, după caz, să se retragă din misiune dacă retragerea este permisă de legile sau reglementările aplicabile. (a se vedea pct. A8–A10, A115–A116)

Definiții

16. Glosarul de termeni al Manualului⁵ (Glosarul) include termenii definiți în prezentul ISRE precum și descrieri ale altor termeni utilizați în prezentul ISRE, care sprijină aplicarea și interpretarea consecventă. De exemplu, termenii “conducere” și “persoane responsabile cu guvernanta” utilizați pe parcursul prezentului ISRE au semnificațiile definite în Glosar. (a se vedea pct. A11–A12)
17. În contextul prezentului ISRE, următorii termeni au semnificațiile atribuite mai jos:
- (a) *Proceduri analitice*—Evaluări ale informațiilor financiare prin analiza relațiilor plauzibile dintre datele financiare și ne-financiare. Procedurile analitice cuprind, de asemenea, acele investigații considerate necesare cu privire la fluctuațiile sau relațiile identificate care sunt discordante cu alte informații relevante sau care diferă cu o sumă semnificativă față de valorile preconizate.
 - (b) *Riscul misiunii*—Riscul ca practicianul să exprime o concluzie care nu este adecvată atunci când situațiile financiare sunt denaturate semnificativ.
 - (c) *Situații financiare cu scop general*—Situațiile financiare întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop general.
 - (d) *Cadru de raportare cu scop general*—Un cadru de raportare financiară elaborat pentru a satisface nevoile comune de informații financiare ale unei game largi de utilizatori. Cadru de raportare financiară poate fi un cadru de prezentare fidelă sau un cadru de conformitate.

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

- (e) *Intervievare*—Intervievarea constă în solicitarea de informații de la persoane în cunoștință de cauză, din cadrul sau din afara entității.
- (f) *Asigurare limitată*—Nivelul de asigurare obținut când riscul misiunii este redus la un nivel care este acceptabil în circumstanțele misiunii, dar în condițiile în care riscul este mai mare decât în cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă, ca bază pentru exprimarea unei concluzii în conformitate cu prezentul ISRE. Combinația dintre natura, plasarea în timp și amplexarea procedurilor de adunare de probe este cel puțin suficientă pentru ca practicianul să obțină un nivel de asigurare pertinent. Pentru a fi pertinent, nivelul de asigurare obținut de practician ar putea să întărească încrederea utilizatorilor vizați în situațiile financiare. (a se vedea pct. A13)
- (g) *Practician*—Un liber profesionist contabil. Termenul include partenerul de misiune sau alți membri ai echipei misiunii, sau, după caz, firma. Când prezentul ISRE își propune în mod expres ca o cerință sau responsabilitate să fie îndeplinită de către partenerul de misiune, este utilizat mai degrabă termenul “partener de misiune” decât cel de “practician”. Termenii “partener de misiune” și “firmă” trebuie interpretați ca făcând referire la echivalentele lor din sectorul public, acolo unde este relevant.
- (h) *Raționament profesional*— Aplicarea pregătirii relevante, a cunoștințelor și a experienței în contextul furnizat de asigurare, contabilitate și standarde etice, pentru a lua decizii în cunoștință de cauză cu privire la demersurile adecvate circumstanțelor misiunii de revizuire.
- (i) *Cerințe etice relevante*—Cerințele etice sub incidența cărora intră echipa misiunii când efectuează misiuni de revizuire. Aceste cerințe cuprind, de regulă, Părțile A și B din *Codul Etic al Profesioniștilor Contabili* emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili (Codul IESBA) și cerințele naționale care sunt mai restrictive.
- (j) *Situații financiare cu scop special*—Situații financiare întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special.
- (k) *Cadru de raportare cu scop special*—Un cadru de raportare financiară conceput pentru a satisface nevoile de informații financiare ale utilizatorilor specifici. Cadru de raportare financiară poate fi un cadru de prezentare fidelă sau un cadru de conformitate.

Cerințe

Desfășurarea unei misiuni de revizuire în conformitate cu prezentul ISRE

18. Practicianul trebuie să înțeleagă textul integral al prezentului ISRE, inclusiv secțiunea privind aplicarea și alte materiale explicative, în vederea înțelegerii obiectivelor acestuia și aplicării cerințelor sale în mod corespunzător. (a se vedea pct. A14)

Conformitatea cu cerințele relevante

19. Practicianul trebuie să se conformeze fiecărei cerințe din prezentul ISRE, cu excepția cazului în care o cerință nu este relevantă pentru misiunea de revizuire. O cerință este relevantă pentru misiunea de revizuire când circumstanțele abordate de acea cerință există.
20. Practicianul nu trebuie să invoce conformitatea cu prezentul ISRE în raportul său, decât dacă practicianul s-a conformat tuturor cerințelor prezentului ISRE, relevante pentru misiunea de revizuire.

Cerințe etice

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

Scepticismul profesional și raționamentul profesional

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

Controlul calității la nivelul misiunii

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

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

Considerente relevante în urma acceptării misiunii

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

Conformitatea cu cerințele etice relevante

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

Monitorizare

28. Un sistem eficient de control al calității la nivelul unei firme include un proces de monitorizare menit să furnizeze firmei asigurarea rezonabilă că politicile și procedurile sale referitoare la sistemul de control al calității sunt relevante, adecvate și funcționează eficace. Partenerul de misiune trebuie să examineze rezultatele procesului de monitorizare a firmei, evidențiat de cele mai recente informații circularizate de firmă și, dacă este cazul, de alte firme din cadrul unei rețele, și dacă deficiențele notate în acele informații pot afecta misiunea de revizuire.

Acceptarea și continuarea relațiilor cu clientul și a misiunilor de revizuire

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

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

Condițiile preliminare pentru acceptarea unei misiuni de revizuire

30. Înainte de acceptarea unei misiuni de revizuire, practicianul trebuie: (a se vedea pct. A39)
- (a) Să determine dacă acel cadru de raportare financiară aplicat în întocmirea situațiilor financiare este acceptabil, inclusiv, în cazul situațiilor financiare cu scop special, să obțină o înțelegere cu privire la scopul în care sunt întocmite situațiile financiare și la utilizatorii vizați; și (a se vedea pct. A40–A46)
 - (b) Să obțină acordul conducerii prin care aceasta își asumă și înțelege responsabilitățile: (a se vedea pct. A47–A50)
 - (i) De întocmire a situațiilor financiare în conformitate cu cadru de raportare financiară aplicabil, inclusiv, unde este relevant, de prezentare fidelă a acestora;

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

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

33. Raportul practicianului emis în urma misiunii de revizuire trebuie să facă referire la prezentul ISRE doar dacă raportul se conformează cerințelor de la punctul 86.
34. În unele cazuri, când revizuirea este efectuată în baza legilor sau reglementărilor aplicabile dintr-o jurisdicție, legile sau reglementările relevante pot prescrie formatul exprimării din raportul practicianului într-o formă sau în termeni care diferă semnificativ de cerințele prezentului ISRE. În acele

circumstanțe, practicianul trebuie să evalueze dacă utilizatorii ar putea interpreta greșit asigurarea obținută în urma revizuirii situațiilor financiare și, în caz afirmativ, dacă explicațiile suplimentare din raportul practicianului pot atenua posibilele neînțelegeri. (a se vedea pct. A51, A142)

35. Dacă practicianul ajunge la concluzia că explicațiile suplimentare din raportul practicianului nu pot atenua posibilele neînțelegeri, acesta nu trebuie să accepte misiunea de revizuire, cu excepția cazului în care acceptarea este impusă de legi sau reglementări. O revizuire desfășurată în conformitate cu acele legi sau reglementări nu se conformează prezentului ISRE. În consecință, practicianul nu trebuie să includă nicio referire în raportul său, conform căreia revizuirea a fost efectuată în conformitate cu prezentul ISRE. (a se vedea pct. A51, A142)

Convenirea asupra termenilor misiunii

36. Practicianul trebuie să convină asupra termenilor misiunii cu conducerea sau cu persoanele responsabile cu guvernarea, după caz, înainte de efectuarea misiunii.
37. Termenii conveniți ai misiunii trebuie să fie consemnați într-o scrisoare de misiune sau în altă formă de acord scris și trebuie să includă: (a se vedea pct. A52–A54, A56)
- (a) Utilizatorii vizați și distribuția vizată a situațiilor și orice restricții cu privire la utilizare și distribuție, după caz;
 - (b) Identificarea cadrului de raportare financiară aplicabil;
 - (c) Obiectivul și domeniul de aplicare al misiunii de revizuire;
 - (d) Responsabilitățile practicianului;
 - (e) Responsabilitățile conducerii, inclusiv cele de la punctul 30 litera (b); (a se vedea pct. A47–A50, A55)
 - (f) O declarație conform căreia misiunea nu este un audit și practicianul nu va exprima o opinie de audit asupra situațiilor financiare; și
 - (g) Referiri cu privire la forma și conținutul așteptat al raportului care urmează a fi emis de către practician și o declarație conform căreia pot exista circumstanțe în care raportul poate diferi de forma și conținutul așteptate.

Misiuni recurente

38. În cazul misiunilor de revizuire recurente, practicianul trebuie să evalueze dacă circumstanțele, inclusiv modificările aferente considerentelor de acceptare a misiunii, prevăd revizuirea termenilor misiunii și dacă este necesar să i

se reamintească conducerii sau persoanelor responsabile cu guvernanta, după caz, termenii existenți ai misiunii. (a se vedea pct. A57)

Acceptarea unei modificări în termenii misiunii de revizuire

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

Comunicarea cu conducerea și cu persoanele responsabile cu guvernanta

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

Desfășurarea misiunii

Pragul de semnificație într-o revizuire a situațiilor financiare

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

Înțelegerea practicianului

45. Practicianul trebuie să înțeleagă entitatea și mediul său și cadrul de raportare financiară aplicabil, pentru a identifica domeniile din situațiile financiare în care este posibil să apară denaturări semnificative și care furnizează, așadar, o bază de concepere a procedurilor menite să abordeze acele domenii. (a se vedea pct. A75–A77)

46. Înțelegerea practicianului trebuie să acopere următoarele: (a se vedea pct. A78, A87, A89)
- (a) Sectorul de activitate și de reglementare relevante și alți factori externi, inclusiv cadrul de raportare financiară aplicabil;
 - (b) Natura entității, incluzând:
 - (i) Operațiunile sale;
 - (ii) Structura sa privind drepturile de proprietate și guvernanta;
 - (iii) Tipurile de investiții pe care entitatea le face și planifică să le facă;
 - (iv) Modul în care este structurată și finanțată entitatea; și
 - (v) Obiectivele și strategiile entității;
 - (c) Sistemele contabile și înregistrările contabile ale entității; și
 - (d) Selectarea și aplicarea politicilor contabile de către entitate.

Conceperea și efectuarea procedurilor

47. Pentru a obține probe suficiente și adecvate ca bază pentru o concluzie pe marginea situațiilor financiare ca întreg, practicianul trebuie să conceapă și să efectueze interviuri și proceduri analitice: (a se vedea pct. A79–A83, A87, A89)
- (a) Care abordează toate elementele semnificative din situațiile financiare, inclusiv prezentările; și
 - (b) Care se concentrează pe abordarea domeniilor din situațiile financiare în care este posibil să apară denaturări semnificative.
48. Interviurile conducerii și ale altor părți din cadrul entității, după caz, de către practician trebuie să includă următoarele: (a se vedea pct. A84–A87)
- (a) Modul în care conducerea efectuează estimările contabile semnificative prevăzute de cadrul de raportare financiară aplicabil;
 - (b) Identificarea părților afiliate și a tranzacțiilor cu părțile afiliate, inclusiv a contextului acelor tranzacții;
 - (c) Dacă există tranzacții, evenimente sau chestiuni semnificative, neobișnuite sau complexe care au afectat sau pot afecta situațiile financiare ale entității, inclusiv:
 - (i) Modificările semnificative în activitățile de afaceri sau comerciale ale entității;
 - (ii) Modificările semnificative ale termenilor contractelor care afectează semnificativ situațiile financiare ale entității, inclusiv termenii din contractele sau convențiile financiare sau de îndatorare;

- (iii) Înregistrările semnificative în registre sau alte ajustări ale situațiilor financiare;
 - (iv) Tranzacțiile semnificative care au loc sau sunt recunoscute către finalul perioadei de raportare;
 - (v) Situația oricăror denaturări necorectate identificate în cadrul misiunilor anterioare; și
 - (vi) Efectele sau implicațiile posibile pentru entitate ale tranzacțiilor sau relațiilor cu părțile afiliate;
- (d) Existența oricăror cazuri reale, suspectate sau presupuse:
- (i) De fraudă sau acțiuni ilegale care afectează entitatea; și
 - (ii) De neconformitate cu prevederile legale și de reglementare care sunt în general recunoscute a avea un efect direct asupra determinării valorilor semnificative și a prezentărilor din situațiile financiare, precum legile și reglementările fiscale și din domeniul pensiilor;
- (e) Măsura în care conducerea a identificat și abordat evenimente care au loc între data situațiilor financiare și data raportului practicianului, care să necesite ajustarea sau prezentarea în situațiile financiare;
- (f) Baza pentru evaluarea conducerii cu privire la capacitatea entității de a își continua activitatea; (a se vedea pct. A88)
- (g) Dacă există evenimente sau condiții care par să pună la îndoială capacitatea entității de a își continua activitatea;
- (h) Angajamentele, obligațiile contractuale sau contingentele semnificative care au afectat sau pot afecta situațiile financiare ale entității, inclusiv prezentările; și
- (i) Tranzacțiile ne-monetare semnificative sau tranzacțiile fără contra-prestație din perioada de raportare financiară respectivă.
49. În conceperea procedurilor analitice, practicianul trebuie să examineze dacă datele din sistemul contabil al entității și înregistrările contabile sunt adecvate în contextul efectuării de proceduri analitice. (a se vedea pct. A89–A91)

Proceduri de abordare a circumstanțelor specifice

Părțile afiliate

50. Pe parcursul revizuirii, practicianul trebuie să rămână alert la aranjamente sau informații care pot indica existența relațiilor sau tranzacțiilor cu părți afiliate, pe care conducerea nu le-a identificat sau prezentat anterior practicianului.

51. Dacă practicianul identifică tranzacții semnificative în afara desfășurării normale a activității entității pe parcursul efectuării revizuirii, practicianul trebuie să intervieveze conducerea cu privire la:
- (a) Natura acelor tranzacții;
 - (b) Măsura în care părțile afiliate ar putea fi implicate; și
 - (c) Motivația de afaceri (sau lipsa acesteia) aferentă acelor tranzacții.

Frauda și neconformitatea cu legile sau reglementările

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

Principiul de continuitate a activității

53. O revizuire a situațiilor financiare include examinarea capacității entității de a își continua activitatea. În examinarea evaluării conducerii cu privire la capacitatea entității de a își continua activitatea, practicianul trebuie să acopere aceeași perioadă care a fost luată ca referință de către conducere în efectuarea aprecierii sale, așa cum prevede cadrul de raportare financiară aplicabil, sau legile sau reglementările atunci când este specificată o perioadă mai îndelungată.
54. Dacă, pe parcursul desfășurării revizuirii, practicianul ia cunoștință de evenimente sau condiții care pot pune serios la îndoială capacitatea entității de a își continua activitatea, practicianul trebuie: (a se vedea pct. A93)
- (a) Să intervieveze conducerea cu privire la planurile de acțiuni viitoare care afectează capacitatea entității de a își continua activitatea și cu privire la fezabilitatea acelor planuri și, de asemenea, dacă ea crede că rezultatele acelor planuri vor îmbunătăți situația referitoare la capacitatea entității de a își continua activitatea;

- (b) Să evalueze rezultatele acelor interviuări, să examineze dacă răspunsurile conducerii furnizează o bază suficientă pentru a:
 - (i) Continua să prezinte situațiile financiare pe baza principiului de continuitate a activității, atunci când cadrul de raportare financiară aplicabil include ipoteza continuității activității entității; sau
 - (ii) Concluziona dacă situațiile financiare sunt denaturate semnificativ sau induc altcumva în eroare referitor la capacitatea entității de a își continua activitatea; și
- (c) Să examineze răspunsurile conducerii din perspectiva tuturor informațiilor relevante de care ia cunoștință practicianul, ca urmare a revizuirii.

Utilizarea activității efectuate de alte părți

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

Reconcilierea situațiilor financiare cu înregistrările contabile corespunzătoare

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

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

57. Dacă practicianul ia cunoștință de un aspect(e) care îl face(fac) să creadă că situațiile financiare pot fi denaturate semnificativ, practicianul trebuie să elaboreze suficiente proceduri suplimentare care să îi permită să: (a se vedea pct. A95–A99)
- (a) Concluzioneze că acel(e) aspect(e) nu va (vor) determina denaturarea semnificativă a situațiilor financiare ca întreg; sau
 - (b) Determine că acel(e) aspect(e) determină denaturarea semnificativă a situațiilor financiare ca întreg.

Evenimente ulterioare

58. Dacă practicianul ia cunoștință de evenimente care au loc între data situațiilor financiare și data raportului practicianului, care necesită ajustare sau

- prezentare în situațiile financiare, acesta trebuie să îi solicite conducerii să corecteze acele denaturări.
59. Practicianul nu are nicio obligație să efectueze vreo procedură referitoare la situațiile financiare după data raportului practicianului. Totuși, dacă, după data raportului practicianului dar înainte de data la care sunt emise situațiile financiare, un fapt devine cunoscut practicianului care, dacă ar fi fost cunoscut la data raportului, l-ar fi putut face pe acesta să își modifice raportul, practicianul trebuie:
- Să discute aspectul cu conducerea sau cu persoanele responsabile cu guvernanta, după caz;
 - Să determine dacă situațiile financiare necesită corecții; și
 - Dacă da, să intervieveze cu privire la modul în care conducerea intenționează să abordeze aspectul în situațiile financiare.
60. În cazul în care conducerea nu modifică situațiile financiare în circumstanțele în care practicianul crede că acestea necesită corecții, iar raportul practicianului a fost deja furnizat entității, acesta trebuie să notifice conducerea și persoanele responsabile cu guvernanta să nu emită situațiile financiare către părți terțe, înainte ca modificările necesare să fie efectuate. În cazul în care, cu toate acestea, situațiile financiare sunt ulterior emise fără modificările necesare, practicianul trebuie să ia măsurile adecvate pentru a căuta să prevină considerarea raportului său drept fiabil.

Declarații scrise

61. Practicianul trebuie să îi solicite conducerii să furnizeze declarații scrise conform cărora conducerea și-a îndeplinit responsabilitățile descrise în termenii conveniți ai misiunii. Declarația scrisă trebuie să includă: (a se vedea pct. A100–A102)
- Faptul că membrii conducerii și-au îndeplinit responsabilitatea de întocmire a situațiilor financiare conform cadrului de raportare financiară aplicabil, inclusiv acolo unde este relevant, de prezentare fidelă a acestora și că i-au furnizat practicianului toate informațiile relevante și acces la informații, așa cum s-a convenit în termenii misiunii; și
 - Toate tranzacțiile au fost consemnate și sunt reflectate în situațiile financiare.

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

62. Practicianul trebuie, de asemenea, să îi solicite conducerii declarații scrise conform cărora aceasta i-a prezentat practicianului: (a se vedea pct. A101)
- (a) Identitatea părților afiliate ale entității și toate relațiile și tranzacțiile cu părțile afiliate, cu care conducerea este la curent;
 - (b) Faptele semnificative referitoare la orice fraude sau fraude suspectate cunoscute conducerii, care este posibil să fi afectat entitatea;
 - (c) Cazuri curente sau posibile de neconformitate cu legile și reglementările, ale căror efecte afectează situațiile financiare ale entității;
 - (d) Toate informațiile relevante pentru utilizarea ipotezei continuității activității în situațiile financiare;
 - (e) Că toate evenimentele care au loc ulterior datei situațiilor financiare și pentru care cadrul de raportare financiară aplicabil prevede ajustare sau prezentare, au fost ajustate sau prezentate;
 - (f) Angajamentele, obligațiile contractuale sau contingentele semnificative care au afectat sau pot afecta situațiile financiare ale entității, inclusiv prezentările; și
 - (g) Tranzacțiile ne-monetare semnificative sau tranzacțiile fără contra-prestație ale entității din perioada de raportare financiară respectivă.
63. În cazul în care conducerea nu furnizează una sau mai multe dintre declarațiile scrise prevăzute, practicianul trebuie să: (a se vedea pct. A100)
- (a) Discute aspectul cu conducerea și cu persoanele responsabile cu guvernanta, după caz;
 - (b) Evalueze din nou integritatea conducerii și efectul pe care aceasta îl poate avea asupra fiabilității declarațiilor (verbale sau scrise) și asupra probelor, în general; și
 - (c) Ia măsurile adecvate, inclusiv să determine efectul posibil asupra concluziei din raportul practicianului, în conformitate cu prezentul ISRE.
64. Practicianul trebuie să afirme imposibilitatea exprimării unei concluzii pe marginea situațiilor financiare sau să se retragă din misiune dacă retragerea este permisă de legile sau reglementările aplicabile, dacă:
- (a) Practicianul concluzionează că există suficiente îndoieli cu privire la integritatea conducerii, astfel încât declarațiile scrise nu sunt fiabile; sau
 - (b) Conducerea nu furnizează declarațiile scrise prevăzute, conform punctului 61.

Data și perioada (ele) acoperite de declarațiile scrise

65. Data declarațiilor scrise trebuie să fie cât se poate de apropiată de, dar fără să depășească, data raportului practicianului. Declarațiile scrise trebuie să

reflecte toate situațiile financiare și perioada(ele) la care se face referire în raportul practicianului.

Evaluarea probelor obținute în urma procedurilor efectuate

66. Practicianul trebuie să evalueze dacă au fost obținute probe suficiente și adecvate în urma procedurilor efectuate și, dacă nu, acesta trebuie să efectueze alte proceduri pe care le consideră necesare în circumstanțele date, pentru a putea forma o concluzie asupra situațiilor financiare. (a se vedea pct. A103)
67. Dacă practicianul nu poate obține probe suficiente și adecvate pentru a forma o concluzie, acesta trebuie să discute cu conducerea și cu persoanele responsabile cu guvernarea, după caz, efectele acestor limitări asupra ariei revizurii. (a se vedea pct. A104–A105)

Evaluarea efectului asupra raportului practicianului

68. Practicianul trebuie să evalueze probele obținute în urma procedurilor efectuate pentru a determina efectul asupra raportului său. (a se vedea pct. A103)

Formarea concluziei practicianului pe marginea situațiilor financiare

Examinarea cadrului de raportare financiară aplicabil în relație cu situațiile financiare

69. În formarea unei concluzii pe marginea situațiilor financiare, practicianul trebuie să:
 - (a) Evalueze dacă situațiile financiare fac trimitere sau descriu, în mod adecvat, cadrul de raportare financiară aplicabil; (a se vedea pct. A106–A107)
 - (b) Examineze dacă, în contextul cerințelor cadrului de raportare financiară aplicabil și al rezultatelor procedurilor efectuate:
 - (i) Terminologia utilizată în situațiile financiare, inclusiv denumirea fiecărei situații financiare, este adecvată;
 - (ii) Situațiile financiare prezintă, în mod adecvat, politicile contabile semnificative selectate și aplicate;
 - (iii) Politicile contabile selectate și aplicate sunt consecvente cu cadrul de raportare financiară aplicabil și sunt adecvate;
 - (iv) Estimările contabile efectuate de conducere par rezonabile;
 - (v) Informațiile prezentate în situațiile financiare par relevante, fiabile, comparabile și inteligibile; și

- (vi) Situațiile financiare furnizează o prezentare adecvată care le permite utilizatorilor vizați să înțeleagă efectele tranzacțiilor și evenimentelor semnificative din informațiile cuprinse în situațiile financiare. (a se vedea pct. A108–A110)
70. Practicianul trebuie să examineze impactul:
- (a) Denaturărilor necorectate identificate pe parcursul revizuirii și în cadrul revizuirii din anul anterior a situațiilor financiare ale entității asupra situațiilor financiare ca întreg; și
 - (b) Aspectelor calitative ale practicilor contabile ale entității, inclusiv al indicatorilor unui posibil subiectivism în raționamentele conducerii. (a se vedea pct. A111–A112)
71. Dacă situațiile financiare sunt întocmite pe baza unui cadru de prezentare fidelă, examinarea practicianului trebuie să includă, de asemenea: (a se vedea pct. A109)
- (a) Prezentarea generală, structura și conținutul situațiilor financiare, în conformitate cu cadrul aplicabil; și
 - (b) Măsura în care situațiile financiare, inclusiv notele aferente, par să reprezinte tranzacțiile și evenimentele în cauză astfel încât să realizeze o prezentare fidelă sau să ofere o imagine corectă și fidelă, după caz, în contextul situațiilor financiare ca întreg.

Forma concluziei

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

Concluzia nemodificată

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

- (b) „Pe baza revizuirii noastre, nu am luat cunoștință de nimic care să ne facă să credem că situațiile financiare nu sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, conform cadrului de raportare financiară aplicabil,” (în cazul situațiilor financiare întocmite cu ajutorul unui cadru de conformitate).

Concluzia modificată

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

Situațiile financiare sunt denaturate semnificativ

77. Dacă practicianul determină că situațiile financiare sunt denaturate semnificativ, acesta trebuie să exprime:
- (a) O concluzie cu rezerve, când practicianul concluzionează că efectele aspectului(lor) care determină modificarea sunt semnificative, dar nu grave pentru situațiile financiare; sau
- (b) O concluzie contrară, când efectele aspectului(lor) care determină modificarea sunt atât semnificative, cât și grave pentru situațiile financiare.
78. Când practicianul exprimă o concluzie cu rezerve asupra situațiilor financiare din cauza unei denaturări semnificative, acesta trebuie, dacă nu i se solicită altfel prin legi sau reglementări, să utilizeze una dintre următoarele exprimări, după caz:

- (a) „Pe baza revizuirii noastre, cu excepția efectelor aspectului(lor) descris(e) în paragraful Baza pentru concluzia cu rezerve, nu am luat cunoștință de nimic care să ne facă să credem că situațiile financiare nu prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative (sau nu oferă o imagine corectă și fidelă a), ... conform cadrului de raportare financiară aplicabil,” (în cazul situațiilor financiare întocmite cu ajutorul unui cadru de prezentare fidelă); sau
- (b) „Pe baza revizuirii noastre, cu excepția efectelor aspectului(lor) descris(e) în paragraful Baza pentru concluzia cu rezerve, nu am luat cunoștință de nimic care să ne facă să credem că situațiile financiare nu sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, conform cadrului de raportare financiară aplicabil,” (în cazul situațiilor financiare întocmite cu ajutorul unui cadru de conformitate).
79. Când practicianul exprimă o concluzie contrară asupra situațiilor financiare, acesta trebuie, dacă nu i se solicită altfel prin legi sau reglementări, să utilizeze una dintre următoarele exprimări, după caz:
- (a) „Pe baza revizuirii noastre, din cauza importanței aspectului(lor) descris(e) în paragraful Baza pentru concluzia contrară, situațiile financiare nu prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative (sau nu oferă o imagine corectă și fidelă a), ... conform cadrului de raportare financiară aplicabil,” (în cazul situațiilor financiare întocmite cu ajutorul unui cadru de prezentare fidelă); sau
- (b) „Pe baza revizuirii noastre, din cauza importanței aspectului(lor) descris(e) în paragraful Baza pentru concluzia contrară, situațiile financiare nu sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, conform cadrului de raportare financiară aplicabil,” (în cazul situațiilor financiare întocmite cu ajutorul unui cadru de conformitate).
80. În paragraful aferent bazei pentru concluzie, în relație cu denaturările semnificative care determină fie o concluzie cu rezerve, fie o concluzie contrară, practicianul trebuie:
- (a) Să descrie și să cuantifice efectele financiare ale denaturării dacă denaturarea semnificativă se referă la valori specifice din situațiile financiare (inclusiv prezentări cantitative), cu excepția cazului în care acest lucru nu este posibil, caz în care practicianul trebuie să precizeze acest lucru;
- (b) Să explice modul în care prezentările sunt denaturate, dacă denaturarea semnificativă se referă la prezentări narative; sau
- (c) Să descrie natura informațiilor omise, dacă denaturarea semnificativă se referă la ne-prezentarea informațiilor care trebuiau prezentate. Cu excepția cazului în care i se interzice prin legi sau reglementări, practicianul trebuie să includă prezentările omise, când acest lucru este posibil.

Imposibilitatea obținerii de probe suficiente și adecvate

81. Dacă practicianul nu își poate forma o concluzie asupra situațiilor financiare din cauza imposibilității obținerii de probe suficiente și adecvate, acesta trebuie:
- (a) Să exprime o concluzie cu rezerve, dacă determină că efectele posibile ale denaturărilor nedetectate, dacă există, asupra situațiilor financiare, ar putea fi semnificative, dar nu grave; sau
 - (b) Să declare imposibilitatea exprimării unei concluzii, dacă determină că efectele posibile ale denaturărilor nedetectate, dacă există, asupra situațiilor financiare, ar putea fi atât semnificative, cât și grave.
82. Practicianul trebuie să se retragă din misiune dacă următoarele condiții sunt prezente: (a se vedea pct. A115–A117)
- (a) Din cauza unei limitări a ariei revizurii impusă de către conducere după ce practicianul a acceptat misiunea, acesta nu poate obține probe suficiente și adecvate pentru a-și forma o concluzie asupra situațiilor financiare;
 - (b) Practicianul a determinat că efectele posibile ale denaturărilor nedetectate asupra situațiilor financiare sunt semnificative și grave; și
 - (c) Retragerea este permisă prin legile sau reglementările aplicabile.
83. Când practicianul exprimă o concluzie cu rezerve asupra situațiilor financiare din cauza imposibilității obținerii de probe suficiente și adecvate, acesta trebuie, dacă nu i se solicită altfel prin legi sau reglementări, să utilizeze una dintre următoarele exprimări, după caz:
- (a) „Pe baza revizurii noastre, cu excepția efectelor aspectului(lor) descris(e) în paragraful Baza pentru concluzia cu rezerve, nu am luat cunoștință de nimic care să ne facă să credem că situațiile financiare nu prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative (sau nu oferă o imagine corectă și fidelă a), ... conform cadrului de raportare financiară aplicabil,” (în cazul situațiilor financiare întocmite cu ajutorul unui cadru de prezentare fidelă); sau
 - (b) „Pe baza revizurii noastre, cu excepția efectelor aspectului(lor) descris(e) în paragraful Baza pentru concluzia cu rezerve, nu am luat cunoștință de nimic care să ne facă să credem că situațiile financiare nu sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, conform cadrului de raportare financiară aplicabil,” (în cazul situațiilor financiare întocmite cu ajutorul unui cadru de conformitate).
84. Când nu poate exprima o concluzie asupra situațiilor financiare, practicianul trebuie să declare în paragraful referitor la concluzie că:

- (a) Din cauza importanței aspectului(lor) descris(e) în paragraful Baza pentru imposibilitatea exprimării unei concluzii, practicianul nu poate obține probe suficiente și adecvate pentru a-și forma o concluzie asupra situațiilor financiare; și
 - (b) În consecință, practicianul nu exprimă o concluzie asupra situațiilor financiare.
85. În paragraful Baza pentru concluzie, în relație fie cu concluzia cu rezerve din cauza imposibilității obținerii de probe suficiente și adecvate sau când practicianul nu poate exprima o concluzie, acesta trebuie să includă motivul(ele) pentru imposibilitatea obținerii de probe suficiente și adecvate.

Raportul practicianului

86. Raportul practicianului pe marginea misiunii de revizuire trebuie să fie în scris și trebuie să conțină următoarele elemente: (a se vedea pct. A118–A121, A142, A144)
- (a) Un titlu, care trebuie să indice clar că este un raport al unui practician independent pentru o misiune de revizuire;
 - (b) Destinatarul(ii), așa cum prevăd circumstanțele misiunii;
 - (c) Un paragraf introductiv, care:
 - (i) Precizează situațiile financiare revizuite, inclusiv titlul fiecărei situații din setul de situații financiare și data și perioada acoperită de fiecare situație financiară;
 - (ii) Face referire la sinteza politicilor contabile semnificative și la alte informații explicative; și
 - (iii) Specifică faptul că situațiile financiare au fost revizuite;
 - (d) O descriere a responsabilității conducerii pentru întocmirea situațiilor financiare, inclusiv o explicație potrivit căreia conducerea este responsabilă de: (a se vedea pct. A122–A125)
 - (i) Întocmirea lor conform cadrului de raportare financiară aplicabil inclusiv, acolo unde este relevant, de prezentarea lor fidelă;
 - (ii) Acel control intern pe care conducerea îl determină necesar pentru a permite întocmirea de situații financiare lipsite de denaturare semnificativă, cauzată de fraudă sau eroare;
 - (e) Dacă situațiile financiare sunt situații financiare cu scop special:
 - (i) O descriere a scopului pentru care situațiile financiare sunt întocmite și, dacă este necesar, utilizatorii vizați sau o referință

la o notă din situațiile financiare cu scop special care conține acea informație; și

- (ii) În cazul în care conducerea are de ales între mai multe cadre de raportare financiară în întocmirea unor astfel de situații financiare, o referință la explicația privind responsabilitatea conducerii pentru situațiile financiare trebuie să facă referire la responsabilitatea sa pentru determinarea faptului că acel cadru de raportare financiară aplicabil este acceptabil în circumstanțele date.
- (f) O descriere a responsabilității practicianului de a exprima o concluzie asupra situațiilor financiare, inclusiv o referință la prezentul ISRE și, acolo unde este relevant, la legile sau reglementările aplicabile; (a se vedea pct. A126–127, A143)
- (g) O descriere a unei revizuii a situațiilor financiare și a limitărilor sale și următoarele declarații: (a se vedea pct. A128)
 - (i) O misiune de revizuire este o misiune de asigurare limitată, conform prezentului ISRE;
 - (ii) Practicianul efectuează proceduri, constând în principal în interviuri ale conducerii și ale altor părți din cadrul entității, după caz, și în aplicarea de proceduri analitice, și evaluează probele obținute; și
 - (iii) Procedurile efectuate într-o revizuire sunt substanțial mai puțin amănunțite decât cele efectuate într-un audit desfășurat în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA) și, în consecință, practicianul nu exprimă o opinie de audit asupra situațiilor financiare;
- (h) Un paragraf cu titlul “Concluzia” care conține:
 - (i) Concluzia practicianului asupra situațiilor financiare ca întreg, în conformitate cu punctele 72–85, după caz; și
 - (ii) O referință la cadrul de raportare financiară aplicabil, utilizat în întocmirea situațiilor financiare, inclusiv precizarea jurisdicției de origine a cadrului de raportare financiară, dacă este diferit de Standardele Internaționale de Raportare Financiară sau Standardul Internațional de Raportare Financiară pentru Întreprinderile Mici și Mijlocii, sau Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate; (a se vedea pct. A129–A130)
- (i) Când concluzia practicianului asupra situațiilor financiare este modificată:

- (i) Un paragraf cu titlul corespunzător, care să conțină concluzia modificată a practicianului, în conformitate cu punctele 72 și 75–85, după caz; și
- (ii) Un paragraf cu titlul corespunzător, care să furnizeze o descriere a aspectului(lor) care determină modificarea; (a se vedea pct. A131)
- (j) O referință la obligația practicianului, potrivit prezentului ISRE, de a se conforma cerințelor etice relevante;
- (k) Data raportului practicianului; (a se vedea pct. A138–A141)
- (l) Semnătura practicianului; și (a se vedea pct. A132)
- (m) Locul din jurisdicția în care practicianul își desfășoară activitatea.

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

Paragrafele de evidențiere a unor aspecte

- 87. Practicianul poate considera necesar să atragă atenția utilizatorilor asupra unui aspect prezentat sau descris în situațiile financiare care, potrivit raționamentului practicianului, este atât de important încât este fundamental pentru înțelegerea de către utilizatori a situațiilor financiare. În astfel de cazuri, practicianul trebuie să includă un Paragraf de evidențiere a unor aspecte în raportul său, cu condiția ca practicianul să fi obținut probe suficiente și adecvate pentru a concluziona că acel aspect nu va fi denaturat semnificativ în situațiile financiare. Acest paragraf trebuie să se refere doar la informațiile prezentate sau descrise în situațiile financiare.
- 88. Raportul practicianului asupra situațiilor financiare cu scop special trebuie să includă un Paragraf de evidențiere a unor aspecte care atenționează utilizatorii raportului practicianului că situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special și, în consecință, ar putea să nu fie adecvate în alt scop. (a se vedea pct. A133–A134)
- 89. Practicianul trebuie să includă un Paragraf de evidențiere a unor aspecte imediat după paragraful care conține concluzia practicianului asupra situațiilor financiare, cu titlul de „Evidențiere a unor aspecte” sau sub un alt titlu adecvat.

Paragrafele privind alte aspecte

- 90. Dacă practicianul consideră necesar să comunice un aspect, altul decât cele prezentate sau descrise în situațiile financiare care, potrivit raționamentului practicianului, este relevant pentru înțelegerea de către utilizatori a revizuirii, a responsabilităților sale sau a raportului său și acest lucru nu îi este interzis prin legi sau reglementări, practicianul trebuie să facă aceasta

printr-un paragraf din raportul său, cu titlul „Alte aspecte” sau sub un alt titlu adecvat.

Alte responsabilități de raportare

91. Unui practician i se poate solicita să abordeze alte responsabilități de raportare în raportul său cu privire la situațiile financiare, care sunt suplimentare responsabilităților practicianului conform prezentului ISRE de a raporta cu privire la situațiile financiare. În astfel de situații, aceste alte responsabilități de raportare trebuie să fie abordate de practician într-o secțiune distinctă din raportul său, cu titlul „Raport cu privire la alte dispoziții legale și de reglementare” sau un alt titlu adecvat, după caz, conținutului secțiunii, succedând secțiunii din raport intitulată „Raport cu privire la situațiile financiare.” (a se vedea pct. A135–A137)

Data raportului practicianului

92. Practicianul trebuie să dateze raportul nu mai devreme de data la care a obținut probe de audit suficiente și adecvate pe care să își bazeze concluzia cu privire la situațiile financiare, inclusiv probe care să îl convingă: (a se vedea pct. A138–A141)
- (a) De faptul că au fost întocmite toate situațiile care cuprind situațiile financiare conforme cadrului de raportare financiară aplicabil, inclusiv notele aferente, după caz; și
 - (b) Că persoanele cu autoritatea recunoscută au declarat că și-au asumat responsabilitatea pentru acele situații financiare.

Documentație

93. Întocmirea documentației referitoare la revizuire furnizează probe conform cărora revizuirea a fost efectuată în conformitate cu prezentul ISRE, și cu cerințele legale și de reglementare relevante, precum și o documentare suficientă și adecvată a bazei pentru raportul practicianului. Practicianul trebuie să documenteze următoarele aspecte ale misiunii în timp util, suficient de detaliat pentru a îi permite unui practician cu experiență, care nu are nicio legătură anterioară cu misiunea, să înțeleagă: (a se vedea pct. A145)
- (a) Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor efectuate în vederea conformității cu prezentul ISRE și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile;
 - (b) Rezultatele obținute în urma procedurilor și concluziile practicianului, formulate pe baza acelor rezultate; și
 - (c) Aspectele semnificative care decurg în urma misiunii, concluziile formulate de practician cu privire la acestea și raționamentele profesionale semnificative exercitate în formularea acelor concluzii.

94. În documentarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor efectuate, prevăzute de prezentul ISRE, practicianul trebuie să consemneze:
- Cine a efectuat activitatea și data la care aceasta a fost finalizată; și
 - Cine a revizuit activitatea efectuată în scopul controlului calității aferent misiunii, și data și amploarea revizuirii.
95. De asemenea, practicianul trebuie să documenteze discuțiile cu conducerea, cu persoanele responsabile cu governanța și cu alte persoane, după cum este relevant pentru desfășurarea revizuirii, referitoare la aspectele semnificative apărute pe parcursul misiunii, inclusiv natura acestor aspecte.
96. Dacă, pe parcursul misiunii, practicianul a identificat informații care sunt inconsecvente cu constatările sale cu privire la aspectele semnificative care afectează situațiile financiare, practicianul trebuie să documenteze modul în care a fost abordată inconsecvența.

* * *

Aplicare și alte materiale explicative

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

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

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

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

Relația cu ISQC 1 (a se vedea pct. 4)

- A3. ISQC 1 tratează responsabilitățile firmei de a institui și menține un sistem de control al calității cu privire la misiunile de asigurare, inclusiv misiunile de revizuire. Aceste responsabilități sunt menite să stabilească:

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

- Sistemul de control al calității al firmei; și
 - Politicile aferente menite să ducă la îndeplinire obiectivul sistemului de control al calității și procedurile firmei în vederea implementării și monitorizării conformității cu acele politici, inclusiv cu politicile și procedurile care abordează fiecare dintre următoarele elemente:
 - Responsabilitățile liderilor privind calitatea la nivelul firmei.
 - Cerințele etice relevante.
 - Acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor specifice.
 - Resursele umane.
 - Realizarea misiunii.
 - Monitorizarea.
- A4. Potrivit ISQC 1, firma are o obligație de a institui și menține un sistem de control al calității care să îi ofere acesteia o asigurare rezonabilă că:
- (a) Firma și personalul său se conformează standardelor profesionale și cerințelor legale și de reglementare aplicabile; și
 - (b) Rapoartele emise de firmă sau de partenerii de misiune sunt adecvate în circumstanțele date.⁷
- A5. Cerințele naționale care tratează responsabilitățile firmei de a institui și menține un sistem de control al calității sunt cel puțin la fel de stricte ca ISQC 1, când abordează toate elementele la care se face referire la punctul A3 și impun obligații firmei cu privire la îndeplinirea obiectivelor cerințelor prevăzute în ISQC 1.

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

- A6. Revizuirile situațiilor financiare pot fi efectuate de o gamă largă de entități care diferă în funcție de tip sau dimensiune, sau în funcție de nivelul de complexitate a raportării lor financiare. În unele jurisdicții, revizuirea situațiilor financiare ale anumitor tipuri de entități poate face, de asemenea, subiectul legilor sau reglementărilor locale și al cerințelor de raportare aferente.
- A7. Revizuirile pot fi efectuate într-o varietate de circumstanțe. De exemplu, ele pot fi prevăzute pentru entitățile care sunt scutite de audit obligatoriu, conform cerințelor specificate în legi sau reglementări. Revizuirile pot fi, de asemenea, prevăzute în mod voluntar, precum în legătură cu raportarea financiară efectuată în cazul aranjamentelor aferente termenilor unui contract privat sau în sprijinul unor aranjamente de finanțare.

⁷ ISQC 1, punctul 11

Obiective (a se vedea pct. 15)

- A8. Prezentul ISRE prevede ca practicianul să declare imposibilitatea exprimării unei concluzii cu privire la situațiile financiare, dacă:
- (a) Practicianul emite un raport sau i se solicită să emită un raport cu privire la misiune; și
 - (b) Practicianul nu își poate forma o concluzie pe marginea situațiilor financiare din cauza imposibilității de a obține probe suficiente și adecvate și acesta concluzionează că efectele posibile ale denaturărilor nedetectate, dacă există, asupra situațiilor financiare, ar putea fi atât semnificative, cât și grave.
- A9. Situația de nu putea obține probe suficiente și adecvate într-o misiune de revizuire (denumită drept limitare a ariei de aplicare) poate apărea în urma:
- (a) Circumstanțelor dincolo de controlul entității;
 - (b) Circumstanțelor referitoare la natura sau plasarea în timp a activității practicianului; sau
 - (c) Limitărilor impuse entității de conducere sau de persoanele responsabile cu guvernanta.
- A10. Prezentul ISRE stabilește cerințe și îndrumări pentru practician, când acesta se confruntă cu o limitare a ariei de aplicare, fie înainte de acceptarea unei misiuni de revizuire, fie pe parcursul misiunii.

Definiții (a se vedea pct. 16)

Utilizarea termenilor „Conducere” și „Persoanele responsabile cu guvernanta”

- A11. Responsabilitățile ce revin conducerii și, respectiv, persoanelor responsabile cu guvernanta vor varia în funcție de jurisdicție și de diferitele tipuri de entități. Aceste diferențe afectează modul în care practicianul aplică cerințele prezentului ISRE în relația cu persoanele responsabile cu guvernanta sau conducerea. În consecință, sintagma „conducerea și, după caz, persoanele responsabile cu guvernanta” utilizată în diferite rânduri pe parcursul prezentului ISRE este menită să îl alerteze pe practician asupra faptului că mediile diferite din cadrul entităților pot presupune structuri și aranjamente diferite de conducere și guvernanta.
- A12. Diferitele responsabilități cu privire la întocmirea informațiilor financiare și raportarea financiară externă vor reveni fie conducerii, fie persoanelor responsabile cu guvernanta, în funcție de factori precum:
- Resursele și structura entității; și
 - Rolurile respective în cadrul entității ale conducerii și persoanelor responsabile cu guvernanta, așa cum sunt prevăzute în legile sau reglementările relevante sau, dacă entitatea nu este reglementată, în

orice aranjamente formale privind guvernanta sau raspunderea stabilite pentru entitate (de exemplu, așa cum sunt consemnate în contracte, un act constitutiv sau alt tip de document de înființare a entității).

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

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

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

Desfășurarea unei misiuni de revizuire în conformitate cu prezentul ISRE (a se vedea pct. 18)

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

Cerințe etice (a se vedea pct. 21)

- A15. Partea A a Codului IESBA stabilește principiile fundamentale de etică profesională cu care practicienii trebuie să se conformeze și furnizează un cadru conceptual pentru aplicarea acelor principii. Principiile fundamentale sunt:
- (a) Integritate;
 - (b) Obiectivitate;
 - (c) Competență profesională și atenție cuvenită;
 - (d) Confidențialitate; și
 - (e) Comportament profesional.

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

A16. În cazul unei misiuni de revizuire a situațiilor financiare, Codul IESBA prevede ca practicianul să fie independent de entitatea ale cărei situații financiare sunt revizuite. Codul IESBA descrie independența drept cuprinzând atât independența de acțiune cât și independența de rațiune. Independența practicianului protejează capacitatea acestuia de își forma o concluzie fără a fi afectat de influențe care ar putea compromite, într-un alt mod, acea concluzie. Independența întărește capacitatea practicianului de a acționa cu integritate, de a fi obiectiv și de a își păstra o atitudine de scepticism profesional.

Scepticismul profesional și raționamentul profesional

Scepticismul profesional (a se vedea pct. 22)

A17. Scepticismul profesional este necesar în evaluarea critică a probelor în cadrul unei revizuirii. Aceasta include chestionarea inconsecvențelor și investigarea probelor contradictorii, precum și chestionarea credibilității răspunsurilor la interviuri și a altor informații obținute de la conducere și persoanele responsabile cu governanța. Include, de asemenea, examinarea suficienței și a gradului de adecvare a probelor, din perspectiva circumstanțelor misiunii.

A18. Scepticismul profesional include a fi alert la, de exemplu:

- Probe care sunt inconsecvente cu alte probe obținute.
- Informații care pun în discuție credibilitatea documentelor și răspunsurile la interviurile ce vor fi utilizate drept probe.
- Condițiile care pot indica o posibilă fraudă.
- Orice alte circumstanțe care sugerează necesitatea unor proceduri suplimentare.

A19. Menținerea scepticismului profesional pe parcursul revizuirii este necesară dacă practicianul își propune să reducă riscurile de:

- Neglijare a circumstanțelor neobișnuite.
- Generalizare excesivă în formularea de concluzii în urma probelor obținute.
- Utilizarea de ipoteze inadecvate în determinarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor efectuate în cadrul revizuirii și evaluarea rezultatelor acestora.

A20. Nu se poate aștepta ca practicianul să nu țină seama de experiențele anterioare referitoare la onestitatea și integritatea conducerii entității și a persoanelor responsabile cu governanța. Cu toate acestea, o convingere potrivit căreia conducerea și persoanele responsabile cu governanța sunt oneste și integre nu îl scutește pe practician de necesitatea de a-și păstra scepticismul profesional, nici nu îi permite practicianului să se mulțumească cu probe care sunt inadecvate în scopul revizuirii.

Raționamentul profesional (a se vedea pct. 23)

- A21. Raționamentul profesional este esențial pentru realizarea corectă a misiunii de revizuire. Aceasta deoarece interpretarea cerințelor etice relevante și a cerințelor prezentului ISRE și nevoia de decizii informate pe parcursul desfășurării unei misiuni de revizuire prevăd aplicarea cunoștințelor relevante și a experienței referitoare la faptele și circumstanțele misiunii. Raționamentul profesional este necesar, în special:
- Cu privire la deciziile despre pragul de semnificație, natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor utilizate în vederea îndeplinirii cerințelor din prezentul ISRE și pentru adunarea de probe.
 - Pentru a evalua dacă probele obținute în urma procedurilor efectuate reduc riscul misiunii la un nivel care este acceptabil în circumstanțele misiunii.
 - Pentru a examina raționamentele conducerii în aplicarea cadrului de raportare financiară aplicabil entității.
 - În formarea unei concluzii cu privire la situațiile financiare bazate pe probele obținute, inclusiv în examinarea caracterului rezonabil al estimărilor efectuate de conducere în întocmirea situațiilor financiare.
- A22. Trăsătura distinctivă a raționamentului profesional așteptat din partea practicianului este să fie exercitat de un practician ale cărui formare, cunoștințe și experiență, inclusiv utilizarea competențelor și tehnicilor de asigurare, au ajutat la elaborarea competențelor necesare exercitării unor raționamente rezonabile. Consultarea pe probleme dificile sau controversate pe parcursul misiunii, atât în cadrul echipei misiunii, cât și între echipa misiunii și alte părți de la nivelul adecvat din interiorul sau exteriorul firmei, îl ajută pe practician în exercitarea de raționamente informate și rezonabile.
- A23. Exercițarea raționamentului profesional în cadrul misiunilor individuale are la bază fapte și circumstanțe care sunt cunoscute de practician pe parcursul misiunii, incluzând:
- Cunoștințele dobândite în urma misiunilor derulate cu privire la situațiile financiare ale entității în perioadele anterioare, unde este cazul.
 - Înțelegerea entității și a mediului său de către practician, inclusiv a sistemului său contabil și a aplicării cadrului de raportare financiară aplicabil în sectorul de activitate al entității.
 - Măsura în care întocmirea și prezentarea situațiilor financiare prevăd exercitarea raționamentului de către conducere.
- A24. Raționamentul profesional poate fi evaluat în funcție de măsura în care raționamentul formulat reflectă o aplicare competentă a principiilor de

asigurare și contabilitate, și dacă este adecvat în ceea ce privește, și consecvent cu, faptele și circumstanțele care îi erau cunoscute practicianului până la data raportului acestuia.

- A25. Raționamentul profesional trebuie să fie exercitat pe parcursul întregii misiuni. Acesta trebuie, de asemenea, să fie documentat adecvat, în conformitate cu cerințele prezentului ISRE. Raționamentul profesional nu va fi utilizat pentru a justifica deciziile ce nu sunt altfel sprijinite de faptele și circumstanțele misiunii sau de probele obținute.

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

A26. Competențele și tehnicile de asigurare includ:

- Aplicarea scepticismului profesional și a raționamentului profesional în planificarea și efectuarea unei misiuni de asigurare, inclusiv în obținerea și evaluarea probelor;
- Înțelegerea sistemelor de informații și a rolului și limitărilor controlului intern;
- Corelarea examinării pragului de semnificație și a riscurilor misiunii cu natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de revizuire;
- Aplicarea de proceduri în cadrul misiunii de revizuire, după caz, ceea ce poate include alte tipuri de proceduri în plus față de interviu și procedurile analitice (precum inspecția, recalcularea, repetarea executării, observarea și confirmarea);
- Practici de documentare sistematică; și
- Aplicarea de aptitudini și practici relevante pentru întocmirea de rapoarte cu privire la misiunile de asigurare.

A27. În contextul sistemului de control al calității al firmei, echipele misiunii au responsabilitatea de a implementa politicile de control al calității aplicabile misiunii și de a îi furniza firmei informații relevante pentru a permite funcționarea acelei părți a sistemului său de control al calității referitoare la independență.

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

- (a) Desfășurării unei activități care se conformează standardelor profesionale și cerințelor legale și de reglementare.
- (b) Conformității cu politicile și procedurile de control al calității ale firmei, după caz.

- (c) Emiterii unui raport cu privire la misiune care să fie adecvat circumstanțelor.
 - (d) Capacității echipei misiunii de a își manifesta îngrijorările fără teamă de represalii.
- A29. Cu excepția cazului în care informațiile furnizate de firmă sau de alte părți sugerează altfel, echipa misiunii este îndreptățită să se bazeze pe sistemul de control al calității al firmei. De exemplu, echipa misiunii se poate baza pe sistemul de control al calității al firmei, cu privire la:
- Competența personalului, prin recrutarea și formarea oficială a acestuia.
 - Independență, prin acumularea și comunicarea de informații relevante referitoare la independență.
 - Păstrarea relațiilor cu clientul, prin sisteme de acceptare și continuare a misiunilor.
 - Aderarea la cerințe legale și de reglementare, printr-un proces de monitorizare.
- În examinarea deficiențelor identificate în sistemul de control al calității al firmei care pot afecta misiunea de revizuire, partenerul de misiune poate examina măsurile luate de firmă pentru rectificarea acelor deficiențe.
- A30. O deficiență în sistemul de control al calității al firmei nu înseamnă neapărat că o misiune de revizuire nu a fost efectuată în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile sau că raportului practicianului nu a fost adecvat.

Desemnarea echipelor de misiune (a se vedea pct. 25 litera (b))

- A31. Când examinează competențele și capacitățile adecvate așteptate din partea echipei misiunii ca întreg, partenerul de misiune poate lua în considerare aspecte referitoare la echipă precum:
- Înțelegerea cu privire la, și experiența practică legată de, misiunile de revizuire similare ca natură și complexitate prin formare și implicare adecvată.
 - Înțelegerea standardelor profesionale și a cerințelor legale și de reglementare aplicabile.
 - Expertiza tehnică, inclusiv expertiză în tehnologia informației relevantă sau domenii specializate de contabilitate sau asigurare.
 - Cunoașterea sectoarelor de activitate relevante în care operează clientul.
 - Capacitatea de aplicare a raționamentului profesional.
 - Înțelegerea politicilor și procedurilor de control al calității ale firmei.

Acceptarea și continuarea relațiilor cu clientul și a misiunilor de revizuire (a se vedea pct. 25 litera (d) subpunctul (i))

A32. ISQC 1 prevede ca firma să obțină informațiile pe care le consideră necesare circumstanțelor înainte de acceptarea unei misiuni cu un client nou, atunci când decide dacă să continue o misiune existentă și atunci când examinează acceptarea unei noi misiuni cu un client existent. Informațiile care îl ajută pe partenerul misiunii să determine dacă sunt adecvate acceptarea și continuarea relațiilor cu clientul și a misiunilor de revizuire pot include informații referitoare la:

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

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

Acceptarea și continuarea relațiilor cu clientul și a misiunilor de revizuire (a se vedea pct. 29)

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

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

A35. Misiunile de asigurare pot fi acceptate doar când misiunea prezintă anumite caracteristici⁸ care pot contribui la îndeplinirea de către practician a obiectivelor specificate pentru misiune.

Scopul rațional (a se vedea pct. 29 litera (a) subpunctul (i))

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

⁸ Cadrul de asigurare, punctul 17

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

Misiunea de revizuire este adecvată (a se vedea pct. 29 litera (a) subpunctul (ii))

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

Informații necesare efectuării misiunii de revizuire (a se vedea pct. 29 litera (c))

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

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

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

Cadrul de raportare financiară aplicabil (a se vedea pct. 30 litera (a))

A40. O condiție a acceptării unei misiuni de asigurare este ca acele criterii⁹ la care se face referire în definiția unei misiuni de asigurare să fie adecvate și disponibile pentru utilizatorii vizati.¹⁰ În contextul prezentului ISRE, cadrul de raportare

⁹ Cadrul de asigurare, punctul 34

¹⁰ Cadrul de asigurare, punctul 17 litera (b) subpunctul (ii)

financiară aplicabil furnizează criteriile utilizate de practician în revizuirea situațiilor financiare incluzând, acolo unde este relevant, prezentarea fidelă a situațiilor financiare. Unele cadre de raportare financiară sunt cadre de prezentare fidelă, în timp ce altele sunt cadre de conformitate. Cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil determină forma și conținutul situațiilor financiare, inclusiv ceea ce constituie un set complet de situații financiare.

Caracterul acceptabil al cadrului de raportare financiară aplicabil

- A41. În lipsa unui cadru de raportare financiară aplicabil, conducerea nu are o bază adecvată pentru întocmirea situațiilor financiare și practicianul nu are criterii corespunzătoare pentru revizuirea situațiilor financiare.
- A42. Determinarea de către practician a caracterului acceptabil al cadrului de raportare financiară aplicat în situațiile financiare depinde de contextul în care practicianul înțelege care sunt utilizatorii vizați ai situațiilor financiare. Utilizatorii vizați sunt persoana, persoanele sau grupul de persoane pentru care practicianul întocmește raportul. Este posibil ca practicianul să nu îi poată identifica pe toți cei care vor citi raportul de asigurare, în special dacă există un număr mare de persoane care au acces la el.
- A43. În majoritatea cazurilor, când nimic nu indică contrariul, practicianul poate presupune că acel cadru de raportare financiară aplicabil este acceptabil (de exemplu, un cadru de raportare financiară prevăzut de legile sau reglementările dintr-o jurisdicție a fi utilizat în întocmirea situațiilor financiare cu scop general ale anumitor tipuri de entități).
- A44. Factorii relevanți pentru practician când determină caracterul acceptabil al cadrului de raportare financiară ce va fi aplicat în întocmirea situațiilor financiare, includ:
- Natura entității (de exemplu, dacă este o întreprindere comercială, o entitate din sectorul public sau o organizație non-profit).
 - Scopul situațiilor financiare (de exemplu, dacă sunt întocmite pentru a răspunde nevoilor comune de informații financiare ale unei game largi de utilizatori sau nevoilor de informații financiare ale utilizatorilor specifici).
 - Natura situațiilor financiare (de exemplu, dacă situațiile financiare reprezintă un set complet de situații financiare sau o situație financiară individuală).
 - Dacă acel cadru de raportare financiară aplicabil este prevăzut de legile sau reglementările relevante.
- A45. Dacă acel cadru de raportare financiară utilizat în întocmirea situațiilor financiare nu este acceptabil din perspectiva scopului situațiilor financiare și conducerea nu va fi de acord să utilizeze un cadru de raportare financiară

care să fie acceptabil în opinia practicianului, conform prezentului ISRE, practicianul trebuie să refuze misiunea.

- A46. Deficiențele cadrului de raportare financiară aplicabil care indică faptul că acel cadru nu este acceptabil pot fi întâlnite după ce misiunea de revizuire a fost acceptată. Când utilizarea acelui cadru de raportare financiară nu este prevăzută de legi sau reglementări, conducerea poate decide să adopte un alt cadru care este acceptabil. În aceste cazuri, conform prezentului ISRE, practicianul și conducerea trebuie să convină asupra noilor termeni ai misiunii de revizuire, pentru a reflecta modificarea cadrului de raportare financiară aplicabil.

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

- A47. Situațiile financiare supuse revizuirii sunt cele ale entității, întocmite de către conducerea entității sub supravegherea persoanelor responsabile cu guvernanta. Prezentul ISRE nu impune responsabilități conducerii și persoanelor responsabile cu guvernanta, nici nu înlocuiește legile și reglementările care guvernează responsabilitățile lor respective. Cu toate acestea, o revizuire în conformitate cu prezentul ISRE este desfășurată pe baza premisei că membrii conducerii și, după caz, persoanele responsabile cu guvernanta și-au asumat anumite responsabilități care sunt fundamentale pentru derularea revizuirii. Revizuirea situațiilor financiare nu scutește conducerea și persoanele responsabile cu guvernanta de responsabilitățile lor.
- A48. Ca parte a responsabilității sale de întocmire a situațiilor financiare, conducerea trebuie să își exercite raționamentul în efectuarea estimărilor contabile care sunt rezonabile în circumstanțele date și în selectarea și aplicarea politicilor contabile adecvate. Aceste raționamente sunt exercitate în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil.
- A49. Datorită importanței condițiilor preliminare derulării unei revizuirii a situațiilor financiare, conform prezentului ISRE, înainte de acceptarea misiunii de revizuire practicianul trebuie să obțină un acord din partea conducerii, conform căruia aceasta își înțelege responsabilitățile. Practicianul poate obține acordul conducerii fie verbal, fie în scris. Cu toate acestea, acordul conducerii este ulterior consemnat în scris în termenii misiunii.
- A50. Când conducerea și persoanele responsabile cu guvernanta, după caz, nu își asumă sau nu își vor asuma responsabilitățile în relație cu situațiile financiare, acceptarea misiunii nu este adecvată decât dacă legile sau reglementările îi solicită practicianului acest lucru. În circumstanțele în care practicianului i se solicită acceptarea unei misiuni de revizuire, acesta poate fi nevoit să explice conducerii și persoanelor responsabile cu guvernanta, dacă sunt diferite, importanța acelor aspecte și implicațiile asupra misiunii.

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

A51. Prezentul ISRE prevede ca practicianul să nu invoce conformitatea cu prezentul ISRE decât dacă s-a conformat tuturor cerințelor acestui standard care sunt relevante pentru misiunea de revizuire. Legile sau reglementările pot prescrie aspecte referitoare la o misiune care l-ar face, de regulă, pe practician să refuze misiunea când acest lucru ar fi posibil, de exemplu, dacă:

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

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

Convenirea asupra termenilor misiunii

Scrisoarea de misiune sau altă formă de acord scris (a se vedea pct. 37)

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

Forma și conținutul scrisorii de misiune

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

- Aranjamentele referitoare la implicarea altor practicieni și experți în misiunea de revizuire.
- Aranjamentele ce urmează a fi făcute cu practicianul anterior, dacă există, în cazul unei misiuni inițiale.
- Faptul că o misiune de revizuire nu va respecta nicio cerință statutară sau impusă de părțile terțe pentru audit.

- Așteptarea potrivit căreia conducerea îi va furniza declarații scrise practicianului.
- Acordul conducerii de a-l informa pe practician privind faptele ce pot afecta situațiile financiare, de care conducerea poate lua cunoștință pe parcursul perioadei de la data raportului practicianului până la data la care sunt emise situațiile financiare.
- O solicitare adresată conducerii de a confirma primirea scrisorii de misiune și de a conveni asupra termenilor misiunii subliniați în aceasta.

Revizuirea componentelor grupurilor de entități

A54. Auditorul situațiilor financiare ale unui grup de entități poate solicita ca un practician să efectueze o revizuire a informațiilor financiare ale unei entități componente a grupului. În funcție de instrucțiunile auditorului grupului, o revizuire a informațiilor financiare ale unei componente poate fi efectuată în conformitate cu prezentul ISRE. Auditorul grupului poate, de asemenea, specifica proceduri suplimentare în completarea activității aferente revizuirii, efectuate conform prezentului ISRE. Când practicianul care efectuează revizuirea este auditorul situațiilor financiare ale entității componente, revizuirea nu este efectuată în conformitate cu prezentul ISRE.

Responsabilitățile conducerii prevăzute de legi sau reglementări (a se vedea pct. 37 litera (e))

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

Exemplu de scrisoare de misiune (a se vedea pct. 37)

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

Misiuni recurente (a se vedea pct. 38)

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

- Orice indicație potrivit căreia conducerea a înțeles greșit obiectivul și aria revizuirii.
- Orice termeni revizuiți sau speciali ai misiunii.
- O modificare recentă a conducerii superioare a entității.
- O modificare recentă a drepturilor de proprietate a entității.
- O modificare recentă a naturii sau dimensiunii activității entității.
- O modificare a cerințelor legale sau de reglementare care afectează entitatea.
- O modificare a cadrului de raportare financiară aplicabil.

Acceptarea unei modificări în termenii misiunii de revizuire

Solicitarea de a modifica termenii misiunii de revizuire (a se vedea pct. 39)

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

- O modificare în circumstanțele care afectează necesitatea serviciului.
- Neînțelegerea naturii misiunii de revizuire, cum a fost solicitată inițial.
- O restricție a ariei misiunii de revizuire, fie impusă de către conducere, fie cauzată de alte circumstanțe.

A59. O modificare în circumstanțele care afectează cerințele entității sau o neînțelegere cu privire la natura serviciului solicitat inițial pot fi considerate motiv rezonabile pentru modificarea termenilor misiunii de revizuire.

A60. În contrast, o modificare poate să nu fie considerată rezonabilă dacă se pare că aceasta se referă la informații care sunt incorecte, incomplete sau nesatisfăcătoare din alte motive. Un exemplu ar fi acela când practicianul nu poate obține probe suficiente și adecvate pentru un element semnificativ din situațiile financiare, iar conducerea solicită modificarea misiunii într-o misiune privind serviciile conexe, pentru a evita exprimarea unei concluzii modificate de către practician.

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

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

A62. Dacă practicianul concluzionează că există o justificare rezonabilă pentru modificarea misiunii de revizuire în alt tip de misiune sau serviciu conex,

activitatea efectuată în cadrul misiunii de revizuire până la acea dată poate fi relevantă pentru misiunea modificată; totuși, activitatea prevăzută a fi efectuată și raportul ce urmează a fi emis vor corespunde misiunii revizuite. Pentru a evita orice inducere în eroare a cititorului, raportul cu privire la cealaltă misiune sau serviciu conex nu va include referiri la:

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

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

- A63. Într-o misiune de revizuire, comunicările practicianului cu conducerea și cu persoanele responsabile cu guvernanta iau forma:
- (a) Interviewărilor pe care practicianul le derulează pe parcursul desfășurării procedurilor de revizuire; și
 - (b) Altor comunicări, în contextul existenței unei comunicări eficiente în dublu sens, pentru a înțelege aspectele care apar și pentru a dezvolta o relație de lucru constructivă în cadrul misiunii.
- A64. Plasarea în timp adecvată a comunicărilor va varia în funcție de circumstanțele misiunii. Factorii relevanți includ importanța și natura aspectului și orice acțiune pe care conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta se așteaptă să o întreprindă. De exemplu, poate fi adecvată comunicarea unei dificultăți semnificative întâlnite pe parcursul revizuirii, cât de curând posibil, dacă persoanele responsabile cu guvernanta sau conducerea îl pot ajuta pe practician să depășească dificultatea.
- A65. Legile sau reglementările pot restricționa comunicarea anumitor aspecte de către practician, în atenția persoanelor responsabile cu guvernanta. De exemplu, legile sau reglementările pot interzice expres o comunicare sau o altă acțiune, ce ar putea prejudicia o investigație derulată de o autoritate competentă cu privire la un act ilicit real sau suspectat. În unele circumstanțe, conflictele potențiale dintre obligațiile practicianului referitoare la confidențialitate și obligațiile de comunicare pot fi complexe. În astfel de cazuri, practicianul poate lua în considerare obținerea de consiliere juridică.

Comunicarea aspectelor referitoare la revizuire

- A66. Conform prezentului ISRE, aspectele de comunicat către conducere sau persoanele responsabile cu guvernanta, după caz, pot include:

- Responsabilitățile practicianului privind misiunea de revizuire, așa cum sunt prevăzute în scrisoarea de misiune sau în altă formă de acord scris corespunzător.
- Constatări semnificative în urma revizuirii, de exemplu:
 - Opiniile practicianului cu privire la aspectele calitative semnificative referitoare la practicile contabile ale entității, inclusiv politicile contabile, estimările contabile și prezentările din situațiile financiare.
 - Constatările semnificative în urma efectuării procedurilor, inclusiv situațiile în care practicianul consideră efectuarea de proceduri suplimentare necesară conform prezentului ISRE. Practicianului i se poate solicita să confirme că persoanele responsabile cu guvernarea înțeleg la fel faptele și circumstanțele relevante pentru tranzacțiile sau evenimentele specifice.
 - Aspectele care apar și care pot genera o modificare a concluziei practicianului.
 - Dificultățile semnificative, dacă există, întâlnite pe parcursul revizuirii; de exemplu, indisponibilitatea informațiilor așteptate; imposibilitatea neprevăzută de a obține probele pe care practicianul le consideră necesare revizuirii; sau restricțiile impuse practicianului de către conducere. În anumite circumstanțe, aceste dificultăți pot constitui o limitare a ariei de aplicare care, dacă nu este abordată de conducere sau de persoanele responsabile cu guvernarea, poate duce la modificarea concluziei practicianului sau la retragerea practicianului din misiune, în anumite circumstanțe.

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

Comunicarea cu părțile terțe

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

- Notifice un organism de reglementare sau implementare cu privire la anumite aspecte comunicate către persoanele responsabile cu guvernarea

anța. De exemplu, în unele jurisdicții practicianul are o sarcină de a raporta denaturările către autorități, când conducerea și persoanele responsabile cu guvernanta nu întreprind măsuri corective.

- Depună copii ale anumitor rapoarte întocmite pentru persoanele responsabile cu guvernanta către organisme de reglementare sau finanțare relevante sau, în unele cazuri, să facă publice acele rapoarte.
- A69. Cu excepția cazului în care legile sau reglementările îi solicită să furnizeze unei părți terțe o copie a comunicărilor sale scrise cu persoanele responsabile cu guvernanta, înainte de a face acest lucru practicianul poate avea nevoie de acordul prealabil al conducerii sau al persoanelor responsabile cu guvernanta.

Desfășurarea misiunii

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

- A70. Examinarea de către practician a pragului de semnificație are loc în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil. Unele cadre de raportare financiară tratează conceptul de prag de semnificație în contextul întocmirii și prezentării situațiilor financiare. Deși cadrele de raportare financiară pot trata în termeni diferiți pragul de semnificație, acestea explică, în general, că:
- Denaturările, inclusiv omisiunile, sunt considerate a fi semnificative dacă ar genera, individual sau cumulativ, așteptări rezonabile că ar influența deciziile economice ale utilizatorilor luate pe baza situațiilor financiare;
 - Raționamentele referitoare la pragul de semnificație sunt exercitate din perspectiva circumstanțelor înconjurătoare și sunt afectate de dimensiunea sau natura unei denaturări, sau o combinație a celor două; și
 - Raționamentele despre aspectele care sunt semnificative pentru utilizatorii situațiilor financiare au la bază o examinare a nevoilor comune de informații financiare ale utilizatorilor ca grup. Efectul posibil al denaturărilor asupra utilizatorilor individuali specifici, ale căror necesități pot varia considerabil, nu este luat în considerare.
- A71. Dacă este prezentă în cadrul de raportare financiară aplicabil, o discuție a conceptului de prag de semnificație furnizează un cadru de referință pentru practician în determinarea pragului de semnificație al revizurii. Dacă nu este prezentă, considerentele de mai sus îi oferă practicianului un cadru de referință.
- A72. Determinarea de către practician a pragului de semnificație este o chestiune de raționament profesional și este influențată de percepția practicianului cu

privire la nevoile utilizatorilor vizați ai situațiilor financiare. În acest context, este rezonabil ca practicianul să presupună că utilizatorii:

- Au suficiente cunoștințe despre afacerile, activitățile economice și contabilitatea entității, și o disponibilitate de a studia informațiile din situațiile financiare cu suficientă atenție;
- Înțeleg că situațiile financiare sunt întocmite, prezentate și revizuite în funcție de nivelurile pragului de semnificație;
- Recunosc incertitudinile inerente de măsurare a valorilor pe baza estimărilor, raționamentului și examinării elementelor viitoare; și
- Iau decizii economice rezonabile pe baza informațiilor din situațiile financiare.

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

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

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

- A74. Determinarea de către practician a pragului de semnificație al situațiilor financiare ca întreg poate necesita revizuire pe parcursul misiunii, ca urmare a:
- Unei modificări în circumstanțele care au survenit pe parcursul revizuirii (de exemplu, o decizie de a ceda o parte importantă din afacerile entității).
 - Noilor informații, sau unei modificări în modul în care practicianul înțelege entitatea și mediul său, ca urmare a efectuării de proceduri de revizuire în conformitate cu prezentul ISRE (de exemplu, dacă pe parcursul revizuirii pare că rezultatele financiare curente pot fi diferite substanțial de rezultatele anticipate la finalul perioadei, care au fost utilizate inițial pentru determinarea pragului de semnificație al situațiilor financiare ca întreg).

Înțelegerea practicianului (a se vedea pct. 45–46)

- A75. Practicianul utilizează raționamentul profesional pentru a determina amploarea înțelegerii entității și a mediului său, necesară în vederea efectuării revizuirii situațiilor financiare ale entității în conformitate cu prezentul ISRE. Practicianul va examina în primul rând dacă înțelegerea obținută este suficientă

pentru a răspunde obiectivelor sale aferente misiunii. Extinderea și profunzimea înțelegerii generale pe care o obține practicianul sunt mai reduse decât în cazul celei deținute de către conducere.

- A76. Obținerea unei înțelegeri cu privire la entitate și mediul său este un proces dinamic și permanent de colectare, actualizare și analiză a informațiilor obținute pe parcursul misiunii de revizuire. Înțelegerea practicianului este obținută și aplicată repetitiv pe parcursul desfășurării misiunii, și este actualizată pe măsură ce apar modificări ale condițiilor și circumstanțelor. Procedurile inițiale de acceptare și continuare a misiunii la momentul începerii unei misiuni de revizuire au la bază înțelegerea preliminară a practicianului cu privire la entitate și la circumstanțele misiunii. În cazul unei relații permanente cu clientul, înțelegerea practicianului include cunoștințele obținute în urma misiunilor anterioare efectuate de către practician în relație cu situațiile financiare ale entității și alte informații financiare.
- A77. Înțelegerea stabilește un cadru de referință pentru practician, de a planifica și efectua misiunea de revizuire și de a-și exercita raționamentul profesional pe parcursul misiunii. Mai precis, înțelegerea trebuie să fie suficientă pentru ca practicianul să poată identifica domeniile din situațiile financiare în care este posibil să apară denaturări semnificative, și acesta să fie informat în vederea abordării necesare cu privire la elaborarea și efectuarea de proceduri menite să abordeze acele domenii.
- A78. În obținerea unei înțelegeri a entității și a mediului său, și a cadrului de raportare financiară aplicabil, practicianul trebuie să examineze, de asemenea:
- Dacă entitatea este o componentă a unui grup de entități sau o entitate asociată unei alte entități.
 - Complexitatea cadrului de raportare financiară.
 - Obligațiile și cerințele de raportare financiară ale entității, și dacă acele obligații sau cerințe există în legile sau reglementările aplicabile sau în contextul aranjamentelor voluntare de raportare financiară înstituite sub forma unor aranjamente formale de guvernare sau asumare a răspunderii, de exemplu, în aranjamentele contractuale cu părțile terțe.
 - Prevederile relevante din legi și reglementări care sunt în general recunoscute a avea un efect direct asupra determinării valorilor semnificative și a prezentărilor din situațiile financiare, precum legile și reglementările fiscale și din domeniul pensiilor.
 - Nivelul de dezvoltare al structurii de conducere și guvernare a entității cu privire la coordonarea și supravegherea înregistrărilor contabile și sistemelor de raportare financiară ale entității care susțin întocmirea situațiilor financiare. Entitățile mici au, de regulă, mai puțini

angajați care pot influența modul în care conducerea își exercită supravegherea. De exemplu, segregarea sarcinilor poate să nu fie posibilă. Totuși, într-o entitate mică gestionată de proprietar, proprietarul-manager poate să exercite o supraveghere mai eficace decât în cazul unei entități mai mari. Această supraveghere poate compensa ocaziile, în general mai limitate, de segregare a sarcinilor.

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

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

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

- A82. Faptul că practicianul poate considera necesară efectuarea altor proceduri nu afectează obiectivul acestuia de obținere a unei asigurări limitate cu privire la situațiile financiare ca întreg.

Tranzacții semnificative sau neobișnuite

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

Interviuearea (a se vedea pct. 46–48)

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

- A85. În funcție de circumstanțele misiunii, interviueările pot include, de asemenea, interviueări cu privire la:

- Măsurile luate la reuniunile proprietarilor, persoanelor responsabile cu guvernanta și comitetelor aferente și în cadrul lucrărilor altor reuniuni, dacă există, care afectează informațiile și prezentările cuprinse în situațiile financiare.
- Comunicările pe care le-a primit entitatea sau se așteaptă să le primească sau să le obțină de la agențiile de reglementare.
- Aspectele care apar pe parcursul aplicării unor alte proceduri. Când efectuează interviueări ulterioare referitoare la inconsecvențele identificate, practicianul examinează caracterul rezonabil și consecvența răspunsurilor conducerii din perspectiva rezultatelor obținute în urma altor proceduri și a cunoștințelor și înțelegerii practicianului cu privire la entitate și la sectorul de activitate în care aceasta își desfășoară activitatea.

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

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

Interviurarea cu privire la capacitatea entității de a își continua activitatea (a se vedea pct. 48 litera (f))

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

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

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

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

- A90. În efectuarea procedurilor analitice pot fi utilizate diferite metode. Aceste metode includ de la efectuarea unor comparații simple până la efectuarea unor analize complexe cu ajutorul unor tehnici statistice. Practicianul poate, de exemplu, să aplice proceduri analitice pentru a evalua informațiile financiare existente în situațiile financiare prin analiza relațiilor plauzibile atât dintre datele financiare și ne-financiare, cât și dintre evaluarea rezultatelor cu privire la consecvența cu valorile estimate în vederea identificării relațiilor și

elementele individuale care par neobișnuite sau care diferă de tendințele sau valorile estimate. Practicianul ar compara valorile consemnate sau indicatorii elaborați pe baza valorilor consemnate cu estimările sale elaborate pe baza informațiilor obținute din surse relevante. Exemplele de surse de informații pe care practicianul le utilizează de regulă în elaborarea estimărilor, în funcție de circumstanțele misiunii, includ:

- Informații financiare aferente perioadei(lor) anterioare comparabile, care țin cont de modificările cunoscute.
- Informații despre rezultatele de exploatare și financiare așteptate, precum bugete sau previziuni ce includ extrapolări ale datelor întreprindere sau anuale.
- Relația dintre elementele informațiilor financiare din cadrul perioadei.
- Informații despre sectorul de activitate în care entitatea își desfășoară activitatea, precum informații privind marja brută sau o comparație a raportului entității dintre vânzări și creanțe, pe de o parte, și media aferentă sectorului de activitate sau altor entități de dimensiune similară din același sector de activitate, pe de altă parte.
- Relațiile dintre informațiile financiare și informațiile ne-financiare relevante, precum raportul dintre costurile salariale și numărul de angajați.

A91. Examinarea de către practician a măsurii în care datele ce urmează a fi utilizate în procedurile analitice corespund scopului(urilor) vizat(e) de acele proceduri are la bază înțelegerea de către practician a entității și a mediului său și este influențată de natura și sursa datelor și de circumstanțele în care acestea sunt obținute. Următoarele considerente pot fi relevante:

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

Proceduri de abordare a circumstanțelor specifice

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

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

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

A93. Lista de factori de mai jos furnizează exemple de evenimente sau condiții care, individual sau colectiv, pot pune serios la îndoială ipoteza de continuitate a activității. Lista nu este atotcuprinzătoare și existența unuia sau a mai multor elemente nu înseamnă întotdeauna că există o incertitudine privind măsura în care entitatea își poate continua activitatea.

De natură financiară

- Datoria netă sau poziția datoriei nete curente
- Împrumuturile cu termen fix care se apropie de maturitate fără prospecte realiste de reînnoire sau rambursare sau dependența excesivă de împrumuturi pe termen scurt pentru a finanța active pe termen lung
- Indicații privind retragerea sprijinului financiar de către creditorii
- Fluxuri de trezorerie operaționale negative, indicate de situații financiare istorice sau prognozate
- Indicatori financiari cheie nefavorabili
- Pierderi din exploatare substanțiale sau deteriorarea semnificativă a valorii activelor folosite pentru a genera fluxuri de trezorerie
- Restanțe sau întreruperea plății dividendelor
- Incapacitatea de a plăti creditorii la datele scadente
- Incapacitatea de a respecta termenii din contractele de credit
- Modificarea din tranzacții cu furnizorii bazate pe credit în tranzacții cu plata la livrare
- Incapacitatea de a obține finanțare pentru dezvoltarea de produse noi esențiale sau pentru alte investiții esențiale

De exploatare

- Intențiile conducerii de a lichida entitatea sau de a înceta operațiunile
- Pierderea persoanelor cheie din conducere fără a avea înlocuitor
- Pierderea unei piețe majore, a unui/unor clienți cheie, a unei francize, licențe sau a furnizorului(lor) principal(i)
- Dificultăți legate de forța de muncă
- Lipsa materiilor prime principale
- Apariția unui competitor de mare succes

Alți factori

- Neconformitatea cu cerințele de capital sau cu alte cerințe statutare
- Proceduri legale sau de reglementare în curs împotriva entității care, dacă ar fi încheiate cu succes, ar putea rezulta în revendicări pe care entitatea este puțin probabil să le poată satisface
- Schimbări ale legii, reglementărilor sau politicilor guvernamentale care se așteaptă să afecteze în mod negativ entitatea
- Catastrofe neasigurate sau insuficient asigurate atunci când se produc

Importanța unor asemenea evenimente sau condiții poate fi atenuată adesea de alți factori. De exemplu, efectul faptului că o entitate nu este capabilă să își ramburseze datoriile normale ar putea fi contrabalansat de planurile conducerii de a menține un flux de trezorerie adecvat prin metode alternative, cum ar fi vânzarea de active, reprogramarea rambursărilor de împrumuturi sau obținerea de capital suplimentar. În mod similar, pierderea unui furnizor principal poate fi atenuată de disponibilitatea unei surse de aprovizionare adecvate alternative.

Reconcilierea situațiilor financiare cu înregistrările contabile corespunzătoare (a se vedea pct. 56)

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

Efectuarea de proceduri suplimentare (a se vedea pct. 57)

- A95. Prezentul ISRE solicită proceduri suplimentare dacă practicianul ia cunoștință de un aspect care îl face să creadă că situațiile financiare pot fi denaturate semnificativ.
- A96. Răspunsul practicianului cu privire la derularea de proceduri suplimentare în relație cu un element despre care are motive să creadă că poate fi denaturat semnificativ în situațiile financiare va varia, în funcție de circumstanțe, și ține de raționamentul profesional al practicianului.
- A97. Raționamentul practicianului cu privire la natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor suplimentare necesare în vederea obținerii de probe care să concluzioneze fie că denaturarea semnificativă nu este probabilă, fie că există o denaturare semnificativă, este determinat de:
- Informațiile obținute în urma evaluării de către practician a rezultatelor procedurilor deja efectuate;
 - Înțelegerea actualizată a practicianului cu privire la entitate și mediul său, obținută pe parcursul misiunii; și
 - Opinia practicianului cu privire la caracterul convingător al probelor necesare în abordarea chestiunii care îl face pe practician să creadă că situațiile financiare pot fi denaturate semnificativ.
- A98. Procedurile suplimentare se axează pe obținerea de probe suficiente și adecvate care să îi permită practicianului să formuleze o concluzie cu privire la aspectul despre care acesta crede că poate cauza denaturarea semnificativă a situațiilor financiare. Procedurile pot consta în:
- Proceduri suplimentare de interviu sau analitice, de exemplu, care sunt efectuate mult mai detaliat sau care sunt axate pe elementele afectate (adică valori sau prezentări referitoare la conturile sau tranzacțiile afectate, așa cum sunt acestea reflectate în situațiile financiare); sau
 - Alte tipuri de proceduri, de exemplu, o testare de fond a detaliilor sau confirmări externe.
- A99. Următorul exemplu ilustrează evaluarea de către practician a necesității de a efectua proceduri suplimentare și răspunsul practicianului când acesta crede că sunt necesare proceduri suplimentare.
- Pe parcursul efectuării procedurilor de interviu și analitice în cadrul revizuirii, analiza practicianului cu privire la conturile de creanțe arată o valoare semnificativă scadentă în conturile de creanțe, pentru care nu există niciun provizion referitor la creanțele nerecuperabile sau îndoielnice.

- Aceasta îl face pe practician să creadă că acele conturi de creanțe din situațiile financiare pot fi denaturate semnificativ. Ulterior, practicianul interviează conducerea dacă există conturi de creanțe irecuperabile care ar trebui prezentate drept depreciate.
- În funcție de răspunsul conducerii, evaluarea de către practician a răspunsului poate:
 - (a) Să îi permită practicianului să concluzioneze că soldul conturilor de creanțe nu poate fi denaturat semnificativ. În acest caz, nu sunt prevăzute proceduri subsecvente.
 - (b) Să îi permită practicianului să determine că respectiva chestiune determină denaturarea semnificativă a situațiilor financiare. Nu sunt prevăzute proceduri subsecvente și practicianul și-ar forma concluzia că situațiile financiare ca întreg sunt denaturate semnificativ.
 - (c) Să îl facă pe practician să continue să creadă că soldul conturilor de creanțe poate fi denaturat semnificativ, deși nu îi furnizează acestuia probe suficiente și adecvate pentru a determina că acestea sunt, de fapt, denaturate.

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

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

Declarații scrise (a se vedea pct. 61–63)

A100. Declarațiile scrise sunt o sursă importantă de probe într-o misiune de revizuire. Când conducerea modifică sau nu furnizează declarațiile scrise prevăzute, acesta poate fi un semnal de alarmă pentru practician că pot exista una sau mai multe probleme semnificative. Mai mult, în majoritatea cazurilor, o solicitare de declarații scrise, mai degrabă decât verbale, poate

determina conducerea să examineze aspectele respective mai aprofundat, întărind așadar calitatea declarațiilor.

A101. În plus față de declarațiile scrise prevăzute în prezentul ISRE, practicianul poate considera necesar să solicite alte declarații scrise cu privire la situațiile financiare. Acestea pot fi utile, de exemplu, pentru a completa probele practicianului referitoare la anumite elemente sau prezentări reflectate în situațiile financiare, când acesta consideră astfel de declarații drept importante pentru formularea unei concluzii asupra situațiilor financiare, fie că aceasta este una modificată sau nemodificată.

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

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

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

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

Când niciuna dintre aceste opțiuni nu este posibilă în circumstanțele date, practicianul nu va putea obține probe suficiente și adecvate pentru a putea formula o concluzie și, conform prezentului ISRE, trebuie să determine efectul aferent asupra raportului său, sau asupra capacității sale de a finaliza misiunea, de exemplu, dacă un membru al conducerii este indisponibil la momentul revizuirii și nu poate răspunde la interviurile practicianului referitoare la aspecte semnificative. Această situație poate apărea chiar dacă practicianul nu a luat cunoștință de vreo chestiune care să îl facă să creadă că situațiile financiare pot fi denaturate semnificativ, așa cum prevede punctul 57.

Limitări ale ariei de aplicare

A104. Incapacitatea de a efectua o anumită procedură nu reprezintă o limitare a ariei revizuirii, dacă practicianul poate obține probe suficiente și adecvate prin efectuarea unor alte proceduri.

A105. Limitările aferente ariei revizuirii, impuse de către conducere, pot avea alte implicații asupra revizuirii, precum asupra examinării de către practician a domeniilor din situațiile financiare care pot fi denaturate semnificativ și asupra continuării misiunii.

Formarea concluziei practicianului pe marginea situațiilor financiare

Descrierea cadrului de raportare financiară aplicabil (a se vedea pct. 69 litera (a))

A106. Descrierea cadrului de raportare financiară aplicabil în situațiile financiare este importantă, deoarece informează utilizatorii situațiilor financiare cu privire la cadrul ce stă la baza situațiilor financiare. Dacă situațiile financiare sunt situații financiare cu scop special, ele pot fi întocmite conform unui cadru de raportare financiară cu scop special și sunt disponibile doar pentru partea contractantă și practician. Descrierea cadrului de raportare financiară cu scop special utilizat este importantă, deoarece este posibil ca situațiile financiare cu scop special să nu fie adecvate pentru alte utilizări în afară de cele vizate, identificate pentru situațiile financiare cu scop special.

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

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

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

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

Considerente în utilizarea unui cadru de conformitate

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

Aspecte calitative ale practicilor contabile ale entității (a se vedea pct. 70 litera (b))

A111. În examinarea aspectelor calitative ale practicilor contabile ale entității, practicianul poate lua cunoștință de un posibil subiectivism în raționamentele conducerii. Practicianul poate concluziona că efectul cumulativ al unei lipse de neutralitate, împreună cu efectul unor denaturări aparent necorectate, cauzează denaturarea semnificativă a situațiilor financiare ca întreg. Indiciile unei lipse de neutralitate care poate afecta evaluarea practicianului cu privire la măsura în care situațiile financiare ca întreg pot fi denaturate semnificativ, includ următoarele:

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

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

*Formularea concluziei (a se vedea pct. 74)**Descrierea informațiilor prezentate de situațiile financiare*

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

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

A114. Expresia „prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative,” sau expresia „oferă o imagine corectă și fidelă” utilizată în orice jurisdicție specifică este prevăzută de legile sau reglementările ce guvernează revizuirea situațiilor financiare din acea jurisdicție, sau de practicile general acceptate din acea jurisdicție. Când legile sau reglementările prevăd utilizarea unor exprimări diferite, aceasta nu afectează cerința din prezentul ISRE ca practicianul să

evalueze prezentarea fidelă a situațiilor financiare întocmite în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă.

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

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

Comunicarea cu autoritățile de reglementare și cu proprietarii entității

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

Raportul practicianului (a se vedea pct. 86–92)

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

Elementele raportului practicianului (a se vedea pct. 86)

- A119. Un titlu care să indice că raportul este raportul unui practician independent, de exemplu, „Raport de revizuire al practicianului independent” afirmă că practicianul a respectat toate cerințele etice relevante referitoare la independență și, prin urmare, diferențiază raportul practicianului independent de rapoartele emise de alte părți.
- A120. Legile sau reglementările pot specifica cui îi va fi adresat raportul practicianului în acea jurisdicție specifică. Raportul practicianului este adresat, de

regulă, celor pentru care este întocmit, de obicei fie acționarii, fie persoanele responsabile cu guvernanta entității ale cărei situații financiare sunt revizuite.

- A121. Când practicianul ia cunoștință că situațiile financiare care au fost revizuite vor fi incluse într-un document care conține alte informații, precum un raport financiar, acesta poate avea în vedere, dacă formatul de prezentare permite acest lucru, precizarea numerelor paginilor la care sunt prezentate situațiile financiare care au fost revizuite. Aceasta ajută utilizatorii să identifice situațiile financiare la care se referă raportul practicianului.

Responsabilitatea conducerii cu privire la situațiile financiare (a se vedea pct. 86 litera (d))

- A122. Cerința din prezentul ISRE potrivit căreia practicianul trebuie să obțină acordul conducerii cu privire la asumarea și înțelegerea responsabilităților sale, atât în relație cu întocmirea situațiilor financiare cât și în relație cu misiunea de revizuire, este fundamentală pentru efectuarea revizurii și raportarea cu privire la misiune. Descrierea responsabilităților conducerii în raportul practicianului le furnizează cititorilor raportului contextul responsabilităților conducerii care sunt aferente misiunii de revizuire efectuate.
- A123. Raportul practicianului nu trebuie să se refere expres la „conducere” ci poate utiliza termenul adecvat în contextul cadrului legal din jurisdicția respectivă. În unele jurisdicții, referința adecvată este la persoanele responsabile cu guvernanta entității.
- A124. Pot exista circumstanțe în care este adecvată adăugarea de către practician a unei descrieri a responsabilităților conducerii, așa cum sunt descrise în prezentul ISRE, pentru a reflecta responsabilitățile suplimentare care sunt relevante pentru întocmirea situațiilor financiare în contextul unei jurisdicții sau dat fiind tipul entității.
- A125. În unele jurisdicții, legile sau reglementările care prevăd responsabilitățile conducerii se pot referi expres la o responsabilitate referitoare la acuratețea evidențelor și înregistrărilor contabile sau a sistemului contabil. Cum evidențele, înregistrările și sistemele sunt parte integrantă a controlului intern, prezentul ISRE nu utilizează aceste descrieri și nu face referiri specifice la acestea.

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

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

Referința la standarde (a se vedea pct. 86 litera (f))

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

Comunicarea naturii unei revizurii a situațiilor financiare (a se vedea pct. 86 litera (g))

A128. Descrierea naturii unei misiuni de revizuire în raportul practicianului explică domeniul de aplicare și limitările misiunii derulate în beneficiul cititorilor raportului. Această explicație clarifică, pentru evitarea oricărei îndoieli, că revizuirea nu este un audit și, în consecință, practicianul nu exprimă o opinie de audit asupra situațiilor financiare.

Descrierea cadrului de raportare financiară aplicabil și a modului în care acesta poate afecta concluzia practicianului (a se vedea pct. 86 litera (i) subpunctul (ii))

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

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

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

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

Paragraful aferent Bazei pentru modificare când concluzia este modificată (a se vedea pct. 85 litera (h) subpunctul (ii))

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

Semnătura practicianului (a se vedea pct. 86 litera (l))

A132. Semnătura practicianului este fie în numele firmei practicianului, fie în numele personal al practicianului individual sau ambele, după caz, potrivit jurisdicției respective. În plus față de semnătura practicianului, în anumite

jurisdicției practicianului i se poate solicita să facă o declarație în raport referitoare la denumirea profesională sau autorizarea de către autoritatea de licențiere adecvată din acea jurisdicție.

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

A133. Situațiile financiare cu scop special pot fi utilizate în alte scopuri decât cele pentru care au fost concepute. De exemplu, o autoritate de reglementare poate prevedea ca anumite entități să facă publice situațiile financiare cu scop special. Pentru evitarea neînțelegerilor, este important ca practicianul să îi atenționeze pe utilizatorii raportului său că situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu un cadru cu scop special și, prin urmare, ar putea să nu fie adecvate în alte scopuri.

Restricția cu privire la distribuție sau utilizare

A134. În plus față de atenționarea cititorului raportului practicianului, prevăzută de prezentul ISRE când situațiile financiare sunt întocmite cu ajutorul unui cadru de raportare cu scop special, practicianul poate considera adecvat să precizeze că raportul practicianului este destinat doar utilizatorilor specifici. În funcție de legile sau reglementările din jurisdicția respectivă, aceasta poate fi realizată prin restricționarea distribuției sau utilizării raportului practicianului. În aceste circumstanțe, paragraful care conține atenționarea cu privire la utilizarea unui cadru de raportare cu scop special poate fi extins pentru a include aceste alte aspecte, iar titlul va fi modificat în consecință.

Alte responsabilități de raportare (a se vedea pct. 91)

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

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

A137. Aceste alte responsabilități de raportare sunt abordate într-o secțiune separată din raportul practicianului, pentru a le diferenția clar de responsabilitatea practicianului prevăzută în prezentul ISRE, de a raporta cu privire la situațiile financiare. Când este relevant, această secțiune poate conține un subtitlu(subtitluri) care să descrie conținutul aceluși paragraf (paragrafelor) referitor (referitoare) la alte responsabilități de raportare. În unele jurisdicții, responsabilitățile de raportare suplimentare pot fi abordate într-un raport care este distinct de raportul practicianului furnizat cu privire la revizuirea situațiilor financiare.

Data raportului practicianului (a se vedea pct. 86 litera (k), 92)

A138. Data raportului practicianului îl informează pe utilizatorul raportului că practicianul a examinat efectul evenimentelor și tranzacțiilor de care a luat cunoștință și care au avut loc până la acea dată.

A139. Concluzia practicianului este furnizată cu privire la situațiile financiare și situațiile financiare sunt responsabilitatea conducerii. Practicianul nu este în poziția de a concluziona că au fost obținute probe suficiente și adecvate până când acesta nu este convins că toate declarațiile care alcătuiesc situațiile financiare, inclusiv notele aferente, au fost întocmite și conducerea și-a asumat responsabilitatea pentru acestea.

A140. În unele jurisdicții, legile sau reglementările precizează persoanele fizice sau structurile (de exemplu, directorii) care răspund de formularea concluziei că toate declarațiile care alcătuiesc situațiile financiare, inclusiv notele aferente, au fost întocmite și procesul necesar de aprobare este specificat. În astfel de cazuri, probele aferente acelei aprobări sunt obținute înainte de data raportului cu privire la situațiile financiare. Totuși, în alte jurisdicții, procesul de aprobare nu este prevăzut în legi sau reglementări. În aceste cazuri, sunt examinate procedurile pe care entitatea le urmează în întocmirea și finalizarea situațiilor sale financiare, din perspectiva structurilor lor de conducere și guvernare, pentru a se putea identifica persoanele fizice sau structura cu autoritatea de a concluziona că toate declarațiile care alcătuiesc situațiile financiare, inclusiv notele aferente, au fost întocmite. În unele cazuri, legile sau reglementările pot preciza momentul din procesul de raportare cu privire la situațiile financiare la care se estimează că va fi finalizată revizuirea.

A141. În unele jurisdicții, este prevăzută aprobarea finală a situațiilor financiare de către acționari înainte ca situațiile financiare să fie făcute publice. În aceste jurisdicții, aprobarea finală de către acționari nu este necesară pentru ca practicianul să concluzioneze asupra situațiilor financiare. Data aprobării situațiilor financiare, în contextul prezentului ISRE, este data anterioară la care cei cu autoritatea recunoscută determină că toate declarațiile care alcătuiesc situațiile financiare, inclusiv notele aferente, au fost întocmite și

cei cu autoritatea recunoscută au declarat că și-au asumat responsabilitatea pentru acestea.

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

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

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

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

Exemple de rapoarte de revizuire (a se vedea pct. 86)

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

Documentație

Promptitudinea documentației misiunii (a se vedea pct. 93)

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

Anexa 1

(a se vedea pct. A56)

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

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

* * *

Către reprezentantul adecvat al conducerii sau al persoanelor responsabile cu guvernanta companiei ABC:¹

[Obiectivul și aria revizuirii]

Ați² solicitat să revizuim situațiile financiare cu scop general ale companiei ABC, care conțin situația poziției financiare la 31 decembrie 20X1 și situația rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie pentru anul încheiat la data respectivă, și un sumar al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative. Avem plăcerea să vă confirmăm acceptul nostru și înțelegerea cu privire la misiunea de revizuire, prin intermediul acestei scrisori.

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

¹ Destinatarii și referințele din scrisoare sunt cele adecvate în circumstanțele misiunii, inclusiv în jurisdicția relevantă. Este important să se facă referire la persoanele adecvate – a se vedea punctul 36 din prezentul ISRE.

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

[Responsabilitățile practicianului]

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

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

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

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

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

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

- (a) De întocmire și prezentare fidelă a situațiilor financiare, în conformitate cu IFRS-urile;⁴

³ A se utiliza terminologia adecvată circumstanțelor.

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

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

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

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

[Alte informații relevante]

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

[Raportarea]

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

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

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

XYZ & Co.

Luat cunoștință și asumat în numele companiei ABC de către

(semnătură)

.....

Nume și funcție

Data

Anexa 2

(a se vedea pct. A144)

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

- Exemplul 1: Un raport al practicianului cu privire la situațiile financiare întocmite în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă, conceput pentru a răspunde nevoilor comune de informații financiare ale unei game largi de utilizatori (de exemplu, Standardele Internaționale de Raportare Financiară).

Exemple de rapoarte de revizuire ce cuprind concluzii modificate

- Exemplul 2: Un raport al practicianului care conține o concluzie cu rezerve, în urma unei posibile denaturări semnificative a situațiilor financiare. Situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu un cadru de conformitate, conceput pentru a răspunde nevoilor comune de informații financiare ale unei game largi de utilizatori. (Situații financiare întocmite cu ajutorul unui cadru de conformitate)
- Exemplul 3: Un raport al practicianului care conține o concluzie cu rezerve, în urma incapacității practicianului de a obține probe suficiente și adecvate. (Situații financiare întocmite cu ajutorul unui cadru de prezentare fidelă—IFRS-urile)
- Exemplul 4: Un raport al practicianului care conține o concluzie contrară, în urma denaturării semnificative a situațiilor financiare. (Situații financiare întocmite cu ajutorul unui cadru de prezentare fidelă—IFRS-urile)
- Exemplul 5: Un raport al practicianului care conține o imposibilitate de exprimare a opiniei, în urma incapacității practicianului de a obține probe suficiente și adecvate cu privire la mai multe elemente din situațiile financiare—ducând la imposibilitatea finalizării revizurii. (Situații financiare întocmite cu ajutorul unui cadru de prezentare fidelă—IFRS-urile)

Rapoarte de revizuire cu privire la situații financiare cu scop special

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

Exemplul 1**Circumstanțele includ următoarele:**

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

RAPORT DE REVIZUIRE AL PRACTICIANULUI INDEPENDENT

[Destinatarul adecvat]

Raport cu privire la situațiile financiare¹

Am revizuit situațiile financiare anexate ale companiei ABC, care cuprind situația poziției financiare la data de 31 decembrie 20X1 și situația rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la data respectivă și un sumar al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative.

Responsabilitatea conducerii² pentru situațiile financiare

Conducerea este responsabilă de întocmirea și prezentarea fidelă a acestor situații financiare în conformitate cu Standardul Internațional de Raportare Financiară pentru Întreprinderile Mici și Mijlocii³ și pentru acel control intern pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite întocmirea de situații financiare care sunt lipsite de denaturări semnificative, cauzate de fraudă sau eroare.

Responsabilitatea practicianului

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

¹ Subtitlul „Raport cu privire la situațiile financiare” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu „Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare” nu este aplicabil.

² Sau alt termen corespunzător contextului cadrului legal într-o anumită jurisdicție

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

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

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

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

Concluzie

Pe baza revizurii noastre, nu am luat cunoștință de nimic care să ne facă să credem că situațiile financiare nu prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative (sau *nu oferă o imagine corectă și fidelă cu privire la*), poziția financiară a companiei ABC la data de 31 decembrie 20X1, și (*la*) performanța sa financiară și fluxurile sale de trezorerie aferente exercițiului încheiat la data respectivă, în conformitate cu Standardul Internațional de Raportare Financiară pentru Întreprinderile Mici și Mijlocii.

Raport cu privire la alte dispoziții legale și de reglementare

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

[Semnătura practicianului]

[Data raportului practicianului]

[Adresa practicianului]

Exemplul 2**Circumstanțele includ următoarele:**

- **Revizuirea unui set complet de situații financiare prevăzute de legi sau reglementări.**
- **Situațiile financiare sunt întocmite cu scop general de conducerea entității în conformitate cu cadrul de raportare financiară (legea XYZ) din jurisdicția X (mai precis, un cadru de raportare financiară care cuprinde legile sau reglementările concepute pentru a răspunde nevoilor comune de informații financiare ale unei game largi de utilizatori, care nu reprezintă un cadru de prezentare fidelă).**
- **Termenii misiunii de revizuire reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare de la punctul 30 litera (b) al prezentului ISRE.**
- **Conform revizuirii, stocurile sunt denaturate. Denaturarea este semnificativă dar nu gravă pentru situațiile financiare.**
- **În plus față de revizuirea situațiilor financiare, practicianul are alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația locală.**

RAPORT DE REVIZUIRE AL PRACTICIANULUI INDEPENDENT

[Destinatarul adecvat]

Raport cu privire la situațiile financiare⁴

Am revizuit situațiile financiare anexate ale companiei ABC, care cuprind situația poziției financiare la data de 31 decembrie 20X1 și situația rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la data respectivă și un sumar al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative.

Responsabilitatea conducerii⁵ pentru situațiile financiare

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

Responsabilitatea practicianului

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

⁴ Subtitlul „Raport cu privire la situațiile financiare” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu „Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare” nu este aplicabil.

⁵ Sau alt termen corespunzător contextului cadrului legal într-o anumită jurisdicție

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

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

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

Baza pentru concluzia cu rezerve

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

Concluzia cu rezerve

Pe baza revizurii noastre, cu excepția efectelor aspectului(lor) descris(e) în paragraful Baza pentru concluzia cu rezerve, nu am luat cunoștință de nimic care să ne facă să credem că situațiile financiare ale companiei ABC nu sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară (legea XYZ) din jurisdicția X.

Raport cu privire la alte dispoziții legale și de reglementare

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

[Semnătura practicianului]

[Data raportului practicianului]

[Adresa practicianului]

Exemplul 3

Circumstanțele includ următoarele:

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

RAPORT DE REVIZUIRE AL PRACTICIANULUI INDEPENDENT

[Destinatarul adecvat]

Am revizuit situațiile financiare anexate ale companiei ABC, care cuprind situația poziției financiare la data de 31 decembrie 20X1 și situația rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la data respectivă și un sumar al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative.

Responsabilitatea conducerii⁶ pentru situațiile financiare

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

Responsabilitatea practicianului

Responsabilitatea noastră este de a exprima o concluzie cu privire la situațiile financiare

⁶ Sau alt termen corespunzător contextului cadrului legal într-o anumită jurisdicție

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

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

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

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

Baza pentru concluzia cu rezerve

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

Concluzia cu rezerve

Pe baza revizurii noastre, cu excepția posibilelor efecte ale aspectului descris în paragraful Baza pentru concluzia cu rezerve, nu am luat cunoștință de nimic care să ne facă să credem că situațiile financiare nu prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative (sau *nu oferă o imagine corectă și fidelă cu privire la*), poziția financiară a companiei ABC la 31 decembrie 20X1, și *(la)* performanța sa financiară și fluxurile de trezorerie aferente exercițiului încheiat la data respectivă, în conformitate cu [denumirea cadrului de raportare financiară aplicabil, incluzând o referință la jurisdicția sau țara de origine a cadrului de raportare financiară când cadrul de raportare financiară utilizat este diferit de Standardele Internaționale de Raportare Financiară].

[Semnătura practicianului]

[Data raportului practicianului]

[Adresa practicianului]

Exemplul 4**Circumstanțele includ următoarele:**

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

RAPORT DE REVIZUIRE AL PRACTICIANULUI INDEPENDENT

[Destinatarul adecvat]

Raport cu privire situațiile financiare consolidate⁸

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

Responsabilitatea conducerii⁹ pentru situațiile financiare

Conducerea este responsabilă de întocmirea și prezentarea fidelă a acestor situații financiare consolidate în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară¹⁰ și pentru acel control intern pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite întocmirea de situații financiare care sunt lipsite de denaturări semnificative, cauzate de fraudă sau eroare.

Responsabilitatea practicianului

Responsabilitatea noastră este de a exprima o concluzie cu privire la situațiile

⁸ Subtitlul „Raport cu privire la situațiile financiare” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu „Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare” nu este aplicabil.

⁹ Sau alt termen corespunzător contextului cadrului legal într-o anumită jurisdicție

¹⁰ Atunci când responsabilitatea conducerii este de a întocmi situații financiare care oferă o imagine corectă și fidelă, această frază poate fi citită: „Conducerea este responsabilă de întocmirea situațiilor financiare care oferă o imagine corectă și fidelă în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară și pentru ...”

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

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

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

Baza pentru concluzia contrară

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

Concluzia contrară

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

Raport cu privire la alte dispoziții legale și de reglementare

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

[Semnătura practicianului]

[Data raportului practicianului]

[Adresa practicianului]

Exemplu 5**Circumstanțele includ următoarele:**

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

RAPORT DE REVIZUIRE AL PRACTICIANULUI INDEPENDENT

[Destinatarul adecvat]

Am fost contractați să revizuiem situațiile financiare anexate ale companiei ABC, care cuprind situația poziției financiare la data de 31 decembrie 20X1 și situația rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la data respectivă și un sumar al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative.

Responsabilitatea conducerii¹¹ pentru situațiile financiare

Conducerea este responsabilă de întocmirea și prezentarea fidelă a acestor situații financiare în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară¹² și pentru acel control intern pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite întocmirea de situații financiare care sunt lipsite de denaturări semnificative, cauzate de fraudă sau eroare.

Responsabilitatea practicianului

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

¹¹ Sau alt termen corespunzător contextului cadrului legal într-o anumită jurisdicție

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

Baza pentru imposibilitatea exprimării unei concluzii

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

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

Imposibilitatea exprimării unei concluzii

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

[Semnătura practicianului]

[Data raportului practicianului]

[Adresa practicianului]

Exemplul 6

Circumstanțele includ următoarele:

- **Situațiile financiare au fost întocmite de conducerea entității în conformitate cu prevederile de raportare financiară ale unui contract (mai precis, un cadru de raportare cu scop special), în vederea conformității cu prevederile contractului. Conducerea nu a putut alege între mai multe cadre de raportare financiară.**
- **Cadrul de raportare financiară aplicabil este un cadru de conformitate.**
- **Termenii misiunii de revizuire reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare de la punctul 30 litera (b) al prezentului ISRE.**
- **Distribuția sau utilizarea raportului practicianului este restricționată.**

RAPORT DE REVIZUIRE AL PRACTICIANULUI INDEPENDENT

[Destinatarul adecvat]

Am revizuit situațiile financiare anexate ale companiei ABC, care cuprind bilanțul la data de 31 decembrie 20X1 și situația veniturilor și cheltuielilor, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie pentru exercițiul încheiat la data respectivă și un sumar al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative. Situațiile financiare au fost întocmite de către conducerea companiei ABC pe baza prevederilor de raportare financiară din secțiunea Z a contractului încheiat la 1 ianuarie 20X1 între compania ABC și compania DEF („contract”).

Responsabilitatea conducerii¹³ pentru situațiile financiare

Conducerea este responsabilă de întocmirea acestor situații financiare în conformitate cu prevederile de raportare financiară din secțiunea Z a contractului și pentru acel control intern pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite întocmirea de situații financiare care sunt lipsite de denaturări semnificative, cauzate de fraudă sau eroare.

Responsabilitatea practicianului

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

¹³ Sau alt termen corespunzător contextului cadrului legal într-o anumită jurisdicție

cadrul de raportare financiară aplicabil. Acest standard prevede, de asemenea, conformitatea noastră cu cerințele etice relevante.

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

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

Concluzie

Pe baza revizurii noastre, nu am luat cunoștință de nimic care să ne facă să credem că aceste situații financiare nu sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu prevederile de raportare financiară din secțiunea Z a contractului.

Baza contabilă și restricția cu privire la distribuție și utilizare

Fără a ne modifica concluzia, atragem atenția asupra Notei X la situațiile financiare, care descrie baza contabilă. Situațiile financiare sunt întocmite pentru a ajuta compania ABC să se conformeze prevederilor de raportare financiară ale contractului menționat mai sus. Prin urmare, se poate ca situațiile financiare să nu fie adecvate în alte scopuri. Raportul nostru este destinat exclusiv companiilor ABC și DEF și nu trebuie distribuit către sau utilizat de alte părți în afară de companiile ABC sau DEF.

[Semnătura practicianului]

[Data raportului practicianului]

[Adresa practicianului]

Exemplul 7

Circumstanțele includ următoarele:

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

RAPORT DE REVIZUIRE AL PRACTICIANULUI INDEPENDENT

[Destinatarul adecvat]

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

Responsabilitatea conducerii¹⁴ pentru situația financiară

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

Responsabilitatea practicianului

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

¹⁴ Sau alt termen corespunzător contextului cadrului legal într-o anumită jurisdicție

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

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

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

Concluzie

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

Baza contabilă

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

[Data raportului practicianului]

[Adresa practicianului]

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

(În vigoare pentru revizuirile situațiilor financiare pentru perioadele
care încep cu data de 15 decembrie 2006 sau ulterior acestei date)

CUPRINS

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

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

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

Standardul Internațional pentru misiunile de revizuire (ISRE) 2410, *Revizuirea informațiilor financiare interimare, efectuată de un auditor independent al entității*, trebuie citit în contextul *Prefeței la Reglementările Internaționale de Control al Calității, Audit, Revizuire, Alte Servicii de Asigurare și Servicii Conexe*.

Introducere

1. Scopul prezentului Standard Internațional pentru Misiunile de Revizuire (ISRE) este de a stabili standarde și de a furniza îndrumări cu privire la responsabilitățile profesionale ale auditorului, atunci când auditorul își asumă o misiune de revizuire a informațiilor financiare interimare ale unui client de audit, precum și cu privire la forma și conținutul raportului. Termenul „auditor” este utilizat pe tot parcursul acestui ISRE, nu pentru că auditorul realizează un audit, ci pentru că domeniul de aplicare al acestui ISRE se limitează la revizuirea informațiilor financiare interimare, efectuată de un auditor independent al entității.
2. În contextul acestui ISRE, informația financiară interimară este informația financiară care este întocmită și prezentată în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil¹ și este cuprinsă fie într-un set complet, fie într-un set simplificat de situații financiare, pe o perioadă mai scurtă decât exercițiul financiar al entității.
3. **Auditorul contractat pentru a desfășura o revizuire a informațiilor financiare interimare ar trebui să realizeze revizuirea în conformitate cu prezentul ISRE.** Pe parcursul efectuării auditului situațiilor financiare anuale, auditorul obține o înțelegere a entității și a mediului său, inclusiv a controlului său intern. Când auditorul este angajat să revizuiască informațiile financiare interimare, aceste cunoștințe vor fi actualizate prin interviuri realizate pe parcursul revizuirii și îl vor ajuta, totodată, pe auditor în formularea de noi interviuri precum și în aplicarea altor proceduri analitice și de revizuire. Un practician angajat să execute o revizuire a unor situații financiare interimare, și care nu este auditorul entității, va executa revizuirea în conformitate cu ISRE 2400 (Revizuit), *Misiuni de revizuire a situațiilor financiare istorice*. Întrucât practicianul nu deține, în mod normal, aceleași cunoștințe despre entitate și mediul său, inclusiv despre controlul său intern, precum auditorul entității, este nevoie ca practicianul să folosească alte metode de interviuare și alte proceduri pentru a atinge obiectivul revizuirii.
- 3a. Prezentul ISRE este orientat spre revizuirea informațiilor financiare interimare de către un auditor al entității. Cu toate acestea, acest standard trebuie aplicat, adaptat conform circumstanțelor, atunci când auditorul entității desfășoară o misiune de revizuire a informațiilor financiare istorice, altele decât informațiile financiare interimare ale unui client de audit.*

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

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

Principii generale ale unei misiuni de revizuire a informațiilor financiare interimare

4. **Auditorul ar trebui să respecte cerințele etice aplicabile auditului situațiilor financiare anuale ale entității.** Aceste cerințe etice impun responsabilitățile profesionale ale auditorului în următoarele domenii: independență, integritate, obiectivitate, competență profesională și atenție cuvenită, confidențialitate, comportament profesional și standarde tehnice.
5. **Auditorul ar trebui să implementeze proceduri de control al calității ce sunt aplicabile în cadrul misiunii individuale.** Elementele de control al calității, care sunt relevante pentru o misiune individuală, includ responsabilitățile de conducere pentru calitatea misiunii, cerințele etice, acceptarea și continuarea relației cu clientul și a misiunilor specifice, desemnarea echipelor misiunii, performanța misiunii și monitorizarea.
6. **Auditorul ar trebui să planifice și să execute revizuirea cu o atitudine de scepticism profesional, admițând faptul că pot exista anumite circumstanțe în care informațiile financiare interimare să aibă nevoie de ajustări semnificative pentru a fi întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.** Atitudinea de scepticism profesional se referă la o evaluare critică din partea auditorului asupra validității dovezilor obținute, acesta analizând situația din mai multe perspective, fiind atent la probele care contrazic sau pun sub semnul îndoielii credibilitatea documentelor sau a declarațiilor conducerii entității.

Obiectivele unei misiuni de revizuire a informațiilor financiare interimare

7. Obiectivul unei misiuni de revizuire a informațiilor financiare interimare este de a îi permite auditorului să exprime o concluzie în care să se precizeze dacă, pe baza revizuirii, auditorul a sesizat ceva care îl face să considere că informațiile financiare interimare nu sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. Auditorul realizează interviuri și aplică proceduri analitice, precum și alte proceduri de revizuire, pentru a reduce la un nivel moderat riscul de exprimare a unei concluzii inadecvate, în cazul în care informațiile financiare interimare sunt denaturate în mod semnificativ.
8. Obiectivul unei misiuni de revizuire a informațiilor financiare interimare diferă semnificativ de cel al unui audit desfășurat în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA). O revizuire a informațiilor financiare interimare nu furnizează o bază pentru exprimarea unei opinii cu privire la faptul că informațiile financiare oferă o imagine corectă și fidelă sau sunt prezentate fidel, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil.
9. Spre deosebire de un audit, o revizuire nu este menită să obțină o asigurare rezonabilă conform căreia informațiile financiare interimare sunt lipsite de

denaturări semnificative. O revizuire constă în realizarea de interviu, în special ale persoanelor responsabile de aspectele financiare sau contabile, și în aplicarea procedurilor analitice și a altor proceduri de revizuire. O revizuire poate aduce în atenția auditorului aspecte semnificative care pot afecta informațiile financiare interimare, dar nu furnizează toate probele care ar fi necesare în cazul unui audit.

Convenirea termenilor misiunii

10. Auditorul și clientul ar trebui să convină asupra termenilor misiunii.

11. Termenii conveniți ai misiunii sunt, de regulă, consemnați într-o scrisoare de misiune. O astfel de comunicare servește la evitarea neînțelegerilor privind natura misiunii și, în special, privind obiectivul și aria revizuirii, responsabilitățile conducerii, amplitudinea responsabilităților auditorului, asigurarea obținută, natura și forma raportului. De obicei, comunicarea se referă la următoarele aspecte:

- Obiectivul revizuirii informațiilor financiare interimare.
- Aria revizuirii.
- Responsabilitatea conducerii cu privire la informațiile financiare interimare.
- Responsabilitatea conducerii cu privire la stabilirea și menținerea controlului intern relevant pentru întocmirea informațiilor financiare interimare.
- Responsabilitatea conducerii cu privire la punerea la dispoziția auditorului a tuturor înregistrărilor și informațiilor financiare aferente.
- Acceptul conducerii de a îi furniza auditorului declarații scrise, care să susțină declarațiile verbale transmise pe parcursul revizuirii, precum și declarațiile ce rezultă în mod implicit din înregistrările entității.
- Forma și conținutul preliminar al raportului ce urmează a fi întocmit, inclusiv identitatea destinatarului raportului.
- Acceptul conducerii ca atunci când un document conținând informații financiare interimare indică faptul că informațiile financiare interimare au fost revizuite de auditorul entității, raportul de revizuire va fi, de asemenea, inclus în document.

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

Proceduri privind revizuirea informațiilor financiare interimare

Înțelegerea entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern

12. Auditorul ar trebui să aibă o înțelegere suficientă a entității și a mediului său, inclusiv a controlului său intern, în măsura în care controlul intern are legătură cu întocmirea atât a informațiilor financiare anuale, cât și a celor interimare, pentru a planifica și duce la bun sfârșit misiunea în așa fel încât să fie capabil să:
 - (a) Identifice tipurile de denaturări semnificative potențiale și să analizeze posibilitatea ca ele să apară; și
 - (b) Să selecteze interviurile, procedurile analitice și alte proceduri de revizuire care îi vor furniza auditorului o bază pentru a raporta dacă există elemente ce au venit în atenția auditorului și care îl fac pe acesta să considere că informațiile financiare interimare nu sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.
13. Așa cum prevede ISA 315 (Revizuit), *Înțelegerea entității și a mediului său și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă*, auditorul care a efectuat un audit adecvat al situațiilor financiare ale entității pentru una sau mai multe perioade anuale, a ajuns la un nivel de înțelegere suficient al entității și a mediului acesteia, inclusiv a controlului său intern, în măsura în care acesta afectează întocmirea informațiilor financiare anuale. În planificarea unei revizuiți a informațiilor financiare interimare, auditorul va actualiza aceste cunoștințe. Auditorul obține, de asemenea, o înțelegere suficientă a controlului intern relevant pentru întocmirea informațiilor financiare interimare, întrucât acesta poate fi diferit de controlul intern relevant pentru întocmirea informațiilor financiare anuale.
14. Auditorul face apel la înțelegerea entității și a mediului său, inclusiv a controlului său intern, pentru a stabili ce interviuri trebuie realizate și ce proceduri analitice sau alte proceduri de revizuire trebuie efectuate, și pentru a identifica evenimentele particulare, tranzacțiile sau aserțiunile asupra cărora pot fi orientate interviurile, sau asupra cărora vor fi aplicate proceduri analitice sau alte proceduri de revizuire.
15. Procedurile efectuate de un auditor pentru actualizarea înțelegerii entității și a mediului său, inclusiv a controlului său intern, includ, de obicei, următoarele:
 - În măsura în care este necesar, citirea documentației referitoare la auditul anului precedent și la revizuirile perioadelor interimare precedente din cursul anului curent și al perioadei(lor) interimare corespondente a(ale) anilor precedenți, care să îi permită auditorului să identifice aspectele ce pot afecta informațiile financiare interimare ale perioadei curente.
 - Luarea în considerare a riscurilor semnificative, inclusiv a riscului de eludare a controalelor de către conducere, care au fost identificate în auditul situațiilor financiare ale anului precedent.

- Citirea celor mai recente informații financiare anuale și a celor interimare comparabile, din perioada precedentă.
 - Analizarea pragului de semnificație referitor la cadrul de raportare financiară aplicabil, în măsura în care acesta afectează informațiile financiare interimare, pentru a putea determina natura și amploarea procedurilor ce trebuie realizate și pentru a evalua efectele denaturărilor.
 - Analizarea naturii denaturărilor semnificative corectate și a oricăror denaturări ne semnificative necorectate identificate, din situațiile financiare ale anilor precedenți.
 - Analizarea aspectelor contabile și de raportare semnificative, care pot fi în continuare semnificative, precum deficiențele semnificative în sistemul de control intern.
 - Analizarea rezultatelor oricăror proceduri de audit desfășurate în legătură cu situațiile financiare ale anului curent.
 - Analizarea rezultatelor oricăror audituri interne efectuate și a acțiunilor ulterioare întreprinse de către conducere.
 - Intervievarea conducerii cu privire la rezultatele evaluării de către conducere a riscului ca informațiile financiare interimare să fie denaturate semnificativ ca urmare a fraudei.
 - Intervievarea conducerii cu privire la efectul schimbărilor intervenite în activitatea entității.
 - Intervievarea conducerii cu privire la schimbările semnificative în controlul intern și efectul posibil al acestor schimbări asupra întocmirii informațiilor financiare interimare.
 - Intervievarea conducerii cu privire la procesul prin care au fost întocmite informațiile financiare interimare și fiabilitatea înregistrărilor contabile prin care informațiile financiare interimare au fost corelate sau reconciliate.
16. Auditorul determină natura procedurilor de revizuire, dacă există, care trebuie aplicate asupra componentelor și, atunci când este necesar, comunică aceste aspecte celorlalți auditori implicați în revizuire. Factorii ce trebuie analizați includ pragul de semnificație și riscul de denaturare a informațiilor financiare interimare ale componentelor, precum și înțelegerea de către auditor a măsurii în care controlul intern asupra întocmirii acestor informații este centralizat sau decentralizat.
- 17. Pentru a planifica și efectua o revizuire a informațiilor financiare interimare, un auditor numit recent, care nu a efectuat încă un audit al situațiilor financiare anuale în conformitate cu ISA, ar trebui să ajungă la o înțelegere a entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern relevant pentru întocmirea atât a informațiilor financiare anuale, cât și a celor interimare.**

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

Interviuri, proceduri analitice și alte proceduri de revizuire

19. **Auditorul ar trebui să realizeze interviuri, în special ale persoanelor responsabile de aspectele financiare sau contabile, și să aplice proceduri analitice și alte proceduri de revizuire care să îi permită să concluzioneze dacă, în baza procedurilor utilizate, a sesizat vreun aspect care l-ar face să creadă că informațiile financiare interimare nu sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.**
20. În mod obișnuit, o revizuire nu necesită efectuarea unor teste ale înregistrărilor contabile prin inspecție, observare sau confirmare. Procedurile de efectuare a unei revizuiți a informațiilor financiare interimare se rezumă, de obicei, la interviuri, în mod special ale persoanelor responsabile de aspectele financiare sau contabile și la aplicarea procedurilor analitice, precum și a altor proceduri de revizuire, mai degrabă decât coroborarea informațiilor obținute cu privire la aspectele contabile semnificative, relevante pentru informațiile financiare interimare. Înțelegerea entității și a mediului său de către auditor, inclusiv a controlului său intern, rezultatele evaluărilor riscului aferente auditului precedent, precum și analiza auditorului asupra pragului de semnificație, în măsura în care acesta se referă la informațiile financiare interimare, afectează natura și amploarea interviurilor, precum și a procedurilor analitice și a altor proceduri de revizuire aplicate.
21. În mod obișnuit, auditorul aplică următoarele proceduri:
- Citește minutele ședințelor acționarilor, ale persoanelor responsabile cu guvernanta și a altor comisii relevante, pentru a identifica acele aspecte ce pot afecta informațiile financiare interimare, și efectuează interviuri cu privire la aspectele dezbătute în cadrul ședințelor ale căror minute nu sunt disponibile, dar care pot afecta informațiile financiare interimare.
 - Dacă este cazul, analizează efectul acelor aspecte care pot aduce modificări raportului de audit sau de revizuire, sau al acelor ajustări contabile

sau denaturări necorectate, în cadrul auditului precedent sau al revizuirilor precedente.

- Comunică, acolo unde este cazul, cu alți auditori care efectuează revizuri ale informațiilor financiare interimare ale componentelor semnificative ale entității raportoare.
- Intervievează membri ai conducerii responsabili cu aspectele financiare și contabile, și alte persoane, după cum este adecvat, cu privire la următoarele:
 - Dacă informațiile financiare interimare au fost întocmite și prezentate în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.
 - Dacă au existat modificări cu privire la principiile contabile sau cu privire la metodele de aplicare a acestora.
 - Dacă oricare din tranzacțiile noi a necesitat aplicarea unui principiu contabil nou.
 - Dacă informațiile financiare interimare conțin denaturări necorectate cunoscute.
 - Situații complexe sau neobișnuite care este posibil să fi afectat informațiile financiare interimare, precum combinații de întreprinderi sau cedarea unui segment al afacerii.
 - Ipoteze semnificative care sunt relevante pentru măsurarea sau prezentarea valorii juste, precum și intenția și capacitatea conducerii de a duce la bun sfârșit diferite activități, în numele entității.
 - Dacă tranzacțiile cu părți afiliate au fost contabilizate și prezentate în mod corespunzător în informațiile financiare interimare.
 - Schimbări semnificative în cadrul angajamentelor și obligațiilor contractuale.
 - Schimbări semnificative în cadrul datoriei contingente, inclusiv litigii sau despăgubiri.
 - Respectarea clauzelor restrictive de îndatorare.
 - Aspecte asupra cărora au fost ridicate semne de întrebare în cursul aplicării procedurilor de revizuire.
 - Tranzacții semnificative care au avut loc în decursul ultimelor zile ale perioadei interimare sau în decursul primelor câteva zile din următoarea perioadă interimară.
 - Informații referitoare la o fraudă sau suspiciune de fraudă care afectează entitatea, aceasta implicând:
 - Conducerea;

- Angajații care au un rol important în controlul intern; sau
 - Alte persoane sau situații în care fraudă ar putea avea un efect semnificativ asupra informațiilor financiare interimare.
- Cunoștințe referitoare la reclamații despre fraudă sau suspiciuni de fraudă care afectează informațiile financiare interimare ale entității, comunicate de angajați, foști angajați, analiști, organisme de reglementare sau alte părți.
 - Informații despre orice neconformitate, efectivă sau posibilă, cu legile și reglementările, care ar putea avea un efect semnificativ asupra informațiilor financiare interimare.
- Aplicarea procedurilor analitice asupra informațiilor financiare interimare, cu scopul de a identifica relații sau elemente independente care par neobișnuite și care pot reflecta o denaturare semnificativă a informațiilor financiare interimare. Procedurile analitice pot include analiza indicatorilor, precum și tehnici statistice precum analiza tendințelor sau analiza regresivă, și pot fi aplicate manual sau pe baza tehnicilor asistate de calculator. Anexa 2 la acest ISRE conține exemple de proceduri analitice, pe care auditorul le poate lua în considerare atunci când efectuează o revizuire a informațiilor financiare interimare.
 - Parcurgerea informațiilor financiare interimare, și analizarea oricărei situații care a intrat în atenția auditorului și care îl face pe auditor să considere că informațiile financiare interimare nu sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.
22. Auditorul poate aplica multe din procedurile de revizuire, înainte sau simultan cu întocmirea informațiilor financiare interimare de către entitate. De exemplu, poate fi utilă actualizarea înțelegerii entității și mediului său, inclusiv a controlului său intern, și citirea minutelor relevante, înainte de sfârșitul perioadei interimare. Realizarea unora dintre procedurile de revizuire în partea de început a perioadei interimare permite, de asemenea, identificarea din timp și analizarea aspectelor contabile semnificative ce afectează informațiile financiare interimare.
23. Auditorul care efectuează o revizuire a informațiilor financiare interimare este angajat, de asemenea, să efectueze și auditul situațiilor financiare anuale ale entității. Pentru comoditate și eficiență, auditorul poate decide să efectueze anumite proceduri de audit în același timp cu revizuirea informațiilor financiare interimare. De exemplu, informațiile obținute în urma citirii minutelor ședințelor consiliului de administrație cu privire la revizuirea informațiilor financiare interimare pot fi folosite, de asemenea, pentru auditul anual. Auditorul poate decide, de asemenea, să aplice, la momentul efectuării revizuirii interimare, proceduri de audit care ar fi necesare în vederea unui audit anual al situațiilor financiare, de exemplu, aplicarea procedurilor de audit unor tranzacții

semnificative sau neobișnuite ce au avut loc în timpul perioadei, precum combinări de întreprinderi, restructurări sau tranzacții cu venituri semnificative.

24. De regulă, o revizuire a informațiilor financiare interimare nu necesită interviu referitoare la litigii sau reclamații. Așadar, de obicei nu este necesar să i se trimită o scrisoare de interviu avocatului entității. Comunicarea directă cu avocatul entității în legătură cu litigiile sau reclamațiile poate fi necesară, totuși, atunci când auditorul ia cunoștință de unele informații care îl fac să se îndoiască de faptul că informațiile financiare sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, iar auditorul consideră că avocatul entității ar putea deține informații pertinente în acest caz.
25. Auditorul trebuie să obțină probe conform cărora situațiile financiare interimare corespund sau sunt reconciliate cu înregistrările contabile aferente. Auditorul poate obține probe care să indice dacă situațiile financiare interimare corespund sau sunt reconciliate cu înregistrările contabile aferente, prin corelarea informațiilor financiare interimare cu:
 - (a) Înregistrările contabile, precum registrul cartea mare, sau un tabel de consolidare care corespunde sau este reconciliat cu înregistrările contabile; și
 - (b) Alte date justificative din evidențele entității, după cum este necesar.
26. **Auditorul ar trebui să efectueze interviu cu privire la măsura în care conducerea a identificat toate evenimentele până la data raportului de revizuire, care pot necesita ajustări sau care trebuie prezentate în informațiile financiare interimare.** Nu este necesar ca auditorul să aplice alte proceduri pentru a identifica evenimentele ce au avut loc ulterior datei raportului de revizuire.
27. **Auditorul ar trebui să efectueze interviu cu privire la măsura în care conducerea a schimbat propria evaluare a capacității entității de a își continua activitatea. În cazul în care, ca rezultat al acestor interviu sau a altor proceduri de revizuire, auditorul ia cunoștință de evenimente sau condiții care ar putea pune la îndoială capacitatea entității de a își continua activitatea, acesta trebuie:**
 - (a) **Să efectueze interviu ale conducerii referitoare la planurile sale de viitor, bazate pe evaluările acesteia privind principiul de continuitate a activității, fezabilitatea acestor planuri, și măsura în care conducerea consideră că rezultatul acestor planuri va duce la o îmbunătățire a situației; și**
 - (b) **Să analizeze gradul de adecvare a prezentării acestor aspecte în informațiile financiare interimare.**
28. Este posibil ca evenimentele sau condițiile care pot genera îndoieli semnificative asupra capacității entității de a funcționa pe baza principiului continuității activității să fi existat la data întocmirii situațiilor financiare anuale, sau ar putea

fi identificate ca rezultat al interviuării conducerii sau efectuării altor procese de revizuire. În cazul în care auditorul sesizează astfel de evenimente sau condiții, acesta desfășoară interviuări cu privire la planurile conducerii asupra acțiunilor viitoare, precum acelea de a lichida active, de a împrumuta bani sau de a restructura datoriile, de a reduce sau amâna cheltuielile sau de a își majora capitalul. Auditorul desfășoară, de asemenea, interviuări asupra fezabilității planurilor conducerii și a măsurii în care conducerea consideră că rezultatul acestor planuri va îmbunătăți situația. Cu toate acestea, în mod obișnuit, nu este necesar ca auditorul să coroboreze fezabilitatea planurilor conducerii și măsura în care rezultatul acestor planuri va îmbunătăți situația.

29. **Când auditorul sesizează un aspect care îl face să chestioneze dacă este necesară o ajustare semnificativă pentru ca situațiile financiare interimare să fie întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, auditorul ar trebui să realizeze interviuări suplimentare sau să aplice alte proceduri pentru a îi permite să formuleze o concluzie în raportul de revizuire.** De exemplu, dacă procedurile de revizuire ale auditorului îl fac pe acesta să se îndoiască de înregistrarea unei tranzacții semnificative în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, auditorul efectuează proceduri suplimentare suficiente pentru a-și răspunde îndoielilor, precum discutarea termenilor tranzacției cu personalul superior din cadrul departamentului de marketing și contabilitate sau citirea contractului de vânzare.

Evaluarea denaturărilor

30. **Auditorul ar trebui să evalueze, atât individual cât și în ansamblu, dacă denaturările necorectate pe care le-a sesizat sunt semnificative pentru situațiile financiare interimare.**
31. O revizuire a informațiilor financiare interimare, spre deosebire de o misiune de audit, nu este menită să furnizeze o asigurare rezonabilă că situațiile financiare interimare sunt lipsite de denaturări semnificative. Cu toate acestea, denaturările pe care le sesizează auditorul, inclusiv prezentările neadecvate de informații, vor fi evaluate atât individual, cât și în ansamblu, pentru a determina dacă este necesară o ajustare semnificativă astfel încât informațiile financiare interimare să fie întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.
32. Auditorul va face uz de raționamentul său profesional în evaluarea pragului de semnificație al oricărei denaturări pe care entitatea nu a corectat-o. Auditorul analizează aspecte precum natura, cauza și valoarea denaturării, dacă aceasta a avut loc în anul precedent sau într-o perioadă interimară a anului curent, precum și efectul potențial al denaturării asupra perioadelor interimare sau anuale viitoare.
33. Auditorul poate desemna nivelul sub care nu este nevoie ca denaturarea să fie agregată, întrucât auditorul consideră că agregarea acestor valori nu ar avea, în mod clar, un efect semnificativ asupra informațiilor financiare interimare.

Procedând astfel, auditorul consideră că determinarea pragului de semnificație implică atât considerente cantitative cât și calitative și că denaturările de valori relativ mici ar putea avea, totuși, un efect semnificativ asupra informațiilor financiare interimare.

Declarațiile conducerii

34. Auditorul ar trebui să obțină declarații scrise ale conducerii, care să susțină următoarele:
- (a) Conducerea își asumă responsabilitatea de a proiecta și implementa un control intern menit să prevină și să detecteze fraudă și eroarea;
 - (b) Informațiile financiare interimare sunt întocmite și prezentate conform cadrului de raportare financiară aplicabil;
 - (c) Conducerea consideră că efectul acelor denaturări necorectate, însumate de auditor în timpul revizurii, este nesemnificativ, atât individual cât și cumulativ, pentru informațiile financiare interimare considerate în ansamblu. Un sumar al acestor elemente este inclus sau anexat declarațiilor scrise;
 - (d) Conducerea i-a prezentat auditorului toate faptele semnificative ce au legătură cu fraude sau suspiciuni de fraudă care este posibil să fi afectat entitatea;
 - (e) Conducerea i-a prezentat auditorului rezultatele evaluării proprii a riscurilor de denaturare semnificativă a informațiilor financiare interimare, ca urmare a fraudei;²
 - (f) Conducerea i-a prezentat auditorului toate cazurile de neconformitate cunoscute, reale sau posibile, cu legislația sau alte reglementări ale căror efecte trebuie analizate la întocmirea informațiilor financiare interimare; și
 - (g) Conducerea i-a prezentat auditorului toate evenimentele semnificative care au avut loc după data bilanțului și până la data raportului de revizuire, care pot necesita ajustarea sau prezentarea în informațiile financiare interimare.
35. Auditorul obține declarații adiționale, dacă este necesar, în legătură cu aspecte ce țin de specificul activității sau de sectorul de activitate al entității. Un exemplu de scrisoare de declarație a conducerii este prevăzută în Anexa 3 la prezentul ISRE.

² Punctul 35 al ISA 240, *Responsabilitatea auditorului de a lua în considerare fraudă în cadrul unui audit al situațiilor financiare*, explică faptul că natura, amploarea și frecvența unei astfel de evaluări variază de la o entitate la alta, iar conducerea poate face o evaluare detaliată anual, sau ca parte a monitorizării continue. În consecință, această declarație, în măsura în care se referă la informațiile financiare interimare, este adaptată circumstanțelor specifice ale entității.

Responsabilitatea auditorului pentru informațiile anexate

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

Comunicare

38. **Când, ca urmare a unui rezultat al efectuării revizurii informațiilor financiare interimare, auditorul sesizează un aspect care îl face să creadă că este necesar să se facă o modificare substanțială a informațiilor financiare interimare pentru ca acestea să fie întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară**

aplicabil, auditorul ar trebui să comunice această situație, cât de curând posibil, către nivelul de conducere adecvat.

39. **Când, conform raționamentului auditorului, conducerea nu furnizează răspunsuri adecvate, în decursul unei perioade de timp rezonabile, auditorul trebuie să informeze persoanele responsabile cu guvernarea.** Comunicarea se va face imediat ce este posibil, fie pe cale verbală, fie în scris. Decizia auditorului de a comunica, fie pe cale verbală, fie în scris este determinată de factori precum natura, caracterul sensibil și importanța aspectului ce trebuie comunicat și momentul ales pentru realizarea comunicării. Dacă informația este comunicată verbal, auditorul documentează comunicarea.
40. **Când, conform raționamentului auditorului, persoanele responsabile cu guvernarea nu furnizează răspunsuri adecvate, în decursul unei perioade de timp rezonabile, auditorul ar trebui să analizeze următoarele:**
- (a) **Modificarea raportului; sau**
 - (b) **Posibilitatea de a se retrage din misiune; și**
 - (c) **Posibilitatea de a demisiona din numirea de auditor al situațiilor financiare anuale.**
41. **Când, ca urmare a unui rezultat al efectuării revizurii informațiilor financiare interimare, auditorul sesizează un aspect ce îl face să suspecteze existența unei fraude sau neconformitate cu legile sau reglementările, auditorul ar trebui să comunice aspectul în cauză, cât de repede posibil, către nivelul de conducere adecvat.** Stabilirea nivelului de conducere adecvat este influențată de posibilitatea ca un membru al conducerii să fie complice sau să fie implicat. Auditorul analizează, de asemenea, necesitatea raportării acestor aspecte persoanelor responsabile cu guvernarea și implicațiile asupra misiunii de revizuire.
42. **Auditorul ar trebui să comunice aspectele de interes pentru guvernare ce reies din revizuirea informațiilor financiare interimare, către persoanele responsabile cu guvernarea.** În urma efectuării revizurii informațiilor financiare interimare, auditorul poate lua cunoștință de aspecte care, în opinia sa, sunt atât importante, cât și relevante pentru persoanele responsabile cu guvernarea, în supervizarea procesului de raportare financiară și prezentare de informații. Auditorul comunică astfel de aspecte persoanelor responsabile cu guvernarea.

Raportarea naturii, amplitudinii și rezultatelor revizurii informațiilor financiare interimare

43. **Auditorul ar trebui să emită un raport scris care să conțină următoarele:**
- (a) **Un titlu adecvat.**
 - (b) **Un destinatar, după cum prevăd circumstanțele misiunii.**

- (c) **Identificarea informațiilor financiare interimare revizuite, inclusiv identificarea titlului fiecărei situații cuprinse în setul complet sau simplificat de situații financiare, precum și data și perioada acoperită de informațiile financiare interimare.**
- (d) **Dacă informațiile financiare interimare cuprind un set complet de situații financiare cu scop general, întocmit în conformitate cu un cadru de raportare financiară conceput pentru a oferi o imagine fidelă, o declarație conform căreia conducerea este responsabilă de întocmirea și prezentarea adecvată a informațiilor financiare interimare, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.**
- (e) **În alte circumstanțe, o declarație conform căreia conducerea este responsabilă de întocmirea și prezentarea informațiilor financiare interimare, în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil.**
- (f) **O declarație prin care auditorul este responsabil pentru exprimarea unei concluzii asupra informațiilor financiare interimare, pe baza revizuirii efectuate.**
- (g) **O declarație conform căreia revizuirea informațiilor financiare interimare a fost efectuată în conformitate cu Standardul Internațional privind Misiunile de Revizuire (ISRE) 2410, *Revizuirea informațiilor financiare interimare, efectuată de un auditor independent al entității*, și o declarație conform căreia o astfel de revizuire constă în efectuarea de interviuri, în special ale acelor persoane responsabile de aspectele financiar-contabile, precum și în aplicarea de proceduri analitice și alte proceduri de revizuire.**
- (h) **O declarație conform căreia o revizuire este mai redusă, în ceea ce privește aria, decât un audit efectuat în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit și, de aceea, nu îi permite auditorului să obțină asigurarea că va sesiza toate aspectele semnificative ce ar putea fi identificate în cadrul unui audit și, în consecință, nu este exprimată nicio opinie de audit.**
- (i) **Dacă informațiile financiare interimare cuprind un set complet de situații financiare cu scop general, întocmite în conformitate cu un cadru de raportare financiară conceput pentru a oferi o imagine fidelă, o concluzie referitoare la măsura în care auditorul a sesizat aspecte care îl fac să creadă că situațiile financiare interimare nu oferă o imagine corectă și fidelă, sau nu prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative, potrivit cadrului de raportare financiară aplicabil (inclusiv o referință la jurisdicția sau țara de origine a cadrului de raportare financiară, atunci când cadrul de raportare financiară utilizat nu este reprezentat de Standardele Internaționale de Raportare Financiară).**

- (j) **În alte circumstanțe, o concluzie referitoare la măsura în care auditorul a sesizat aspecte care îl fac să creadă că informațiile financiare interimare nu sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, potrivit cadrului de raportare financiară aplicabil (inclusiv o referință la jurisdicția sau țara de origine a cadrului de raportare financiară, atunci când cadrul de raportare financiară utilizat nu este reprezentat de Standardele Internaționale de Raportare Financiară).**
- (k) **Data raportului.**
- (l) **Locația din țara sau jurisdicția unde auditorul își desfășoară activitatea.**
- (m) **Semnătura auditorului.**

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

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

Abaterea de la cadrul de raportare financiară aplicabil

45. **Auditorul ar trebui să exprime o concluzie cu rezerve sau o concluzie contrară dacă a sesizat un aspect care îl face să creadă că este necesară o ajustare semnificativă a informațiilor financiare interimare, pentru ca acestea să fie întocmite, sub toate aspectele semnificative, potrivit cadrului de raportare financiară aplicabil.**
46. Dacă auditorul a sesizat aspecte care îl fac să creadă că informațiile financiare interimare sunt sau pot fi, în mod substanțial, afectate de o abatere de la cadrul de raportare financiară aplicabil, iar conducerea nu corectează informațiile financiare interimare, auditorul modifică raportul de revizuire. Modificarea descrie natura abaterii și, dacă este posibil, menționează efectele asupra informațiilor financiare interimare. Dacă informația pe care auditorul o consideră necesară pentru a realiza o prezentare adecvată nu este inclusă în informațiile financiare interimare, auditorul modifică raportul de revizuire și, dacă este posibil, include informațiile necesare în raportul de revizuire. Modificarea raportului de revizuire se realizează, de obicei, prin adăugarea unui paragraf cu explicații în raportul de revizuire și exprimarea unei concluzii cu rezerve. În Anexa 5 la prezentul ISRE sunt prezentate exemple de rapoarte de revizuire care conțin concluzii cu rezerve.
47. Când efectul abaterii este atât de semnificativ și grav pentru informațiile financiare interimare, încât auditorul concluzionează că o concluzie cu rezerve nu este adecvată pentru a prezenta faptul că informațiile financiare interimare

sunt incomplete sau induc în eroare, auditorul exprimă o concluzie contrară. În Anexa 7 la prezentul ISRE sunt prezentate exemple de rapoarte de revizuire care conțin concluzii contrare.

Limitarea ariei

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

Limitarea ariei impusă de conducere

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

Alte limitări ale ariei

53. O limitare a ariei poate avea loc în urma altor circumstanțe decât cele impuse de conducere. În asemenea circumstanțe, auditorul este, de obicei, în imposibilitatea de a finaliza revizuirea și de a exprima o concluzie și se ghidează după

îndrumările de la punctele 51-52. Pot exista, totuși, circumstanțe mai rar întâlnite în care limitarea ariei activității auditorului este în mod evident limitată la unul sau mai multe aspecte specifice care, deși sunt semnificative în accepțiunea auditorului, nu sunt grave pentru informațiile financiare interimare. În astfel de cazuri, auditorul modifică raportul de revizuire indicând că, exceptând situațiile descrise în paragraful de explicații din raportul de revizuire, revizuirea a fost efectuată în conformitate cu prezentul ISRE, și este exprimată o concluzie cu rezerve. În Anexa 6 la prezentul ISRE sunt prezentate exemple de rapoarte de revizuire care conțin concluzii cu rezerve.

54. Este posibil ca auditorul să fi exprimat o opinie cu rezerve cu privire la auditul celor mai recente situații financiare anuale, din cauza limitării ariei auditului respectiv. Auditorul analizează dacă limitarea ariei mai există încă și, dacă da, implicațiile asupra raportului de revizuire.

Principiul continuității activității și incertitudini semnificative

55. În unele situații, poate fi adăugat un paragraf de evidențiere a unor aspecte în cadrul raportului de revizuire, fără ca acest lucru să afecteze concluzia auditorului, pentru a scoate în evidență un aspect inclus într-o notă la informațiile financiare interimare, care dezbate mai pe larg aspectul în cauză. Este de preferat ca paragraful să fie inclus după paragraful aferent concluziei și se referă, de obicei, la faptul că, în această privință, concluzia nu este una cu rezerve.
56. **Dacă informațiile financiare interimare conțin o prezentare adecvată de informații, auditorul ar trebui să adauge un paragraf de evidențiere a unor aspecte în raportul de revizuire, pentru a sublinia o incertitudine semnificativă cu privire la un eveniment sau condiție care poate genera îndoieli importante cu privire la capacitatea entității de a funcționa pe baza principiului continuității activității.**
57. Este posibil ca auditorul să fi emis anterior un raport modificat de audit sau de revizuire, prin adăugarea unui paragraf de evidențiere a unor aspecte care subliniază o incertitudine semnificativă referitoare la un eveniment sau condiție care poate genera îndoieli importante cu privire la capacitatea entității de a funcționa pe baza principiului continuității activității. Dacă incertitudinea semnificativă persistă și este prezentată adecvat în informațiile financiare interimare, auditorul va modifica raportul de revizuire a informațiilor financiare interimare pentru perioada curentă, prin adăugarea unui paragraf de evidențiere a incertitudinii semnificative persistente.
58. Dacă, în urma interviurilor și a altor proceduri de revizuire, auditorul sesizează o incertitudine semnificativă, referitoare la un eveniment sau condiție, care poate genera îndoieli importante cu privire la capacitatea entității de a funcționa pe baza principiului continuității activității, și dacă acest lucru este prezentat adecvat în informațiile financiare interimare, auditorul va modifica raportul de revizuire prin adăugarea unui paragraf de evidențiere a unor aspecte.

59. **Dacă o incertitudine semnificativă, care generează îndoieli importante cu privire la capacitatea entității de a funcționa pe baza principiului continuității activității, nu este prezentată adecvat în informațiile financiare interimare, auditorul ar trebui să exprime o concluzie cu rezerve sau o concluzie contrară, după caz. Raportul ar trebui să includă referințe specifice cu privire la existența unei astfel de incertitudini semnificative.**
60. **Auditorul ar trebui să ia în considerare modificarea raportului de revizuire prin adăugarea unui paragraf care să sublinieze o incertitudine semnificativă (alta decât o problemă care se referă la principiul continuității activității) pe care a sesizat-o auditorul, a cărei rezolvare depinde de evenimentele ulterioare și care poate afecta informațiile financiare interimare.**

Alte considerente

- 61 Termenii misiunii includ acordul conducerii ca, în cazul în care orice document care conține informații financiare interimare indică faptul că acele informații au fost revizuite de auditorul entității, referirea la raportul de revizuire să fie, de asemenea, inclusă în document. În cazul în care conducerea nu a făcut referire la raportul de revizuire, auditorul analizează posibilitatea de a face apel la consiliere juridică, pentru a îl ajuta în efectuarea demersurilor adecvate circumstanțelor date.
62. Dacă auditorul a emis un raport de revizuire modificat și conducerea emite informațiile financiare interimare fără a face referire, în documentul ce conține informațiile financiare interimare, la raportul de revizuire modificat, auditorul va analiza posibilitatea de a face apel la consiliere juridică pentru a îl ajuta în efectuarea demersurilor adecvate circumstanțelor date și posibilitatea de a demisiona din misiunea de audit a situațiilor financiare anuale.
63. Informațiile financiare interimare, care constau într-un set simplificat de situații financiare, nu includ, în mod necesar, toate informațiile ce ar fi incluse într-un set complet de situații financiare, dar pot prezenta, mai degrabă, o explicație a evenimentelor și schimbărilor care sunt semnificative pentru înțelegerea modificărilor survenite în poziția și performanța financiară a entității, de la data raportării anuale. Aceasta deoarece se presupune că utilizatorii informațiilor financiare interimare vor avea acces la cele mai recente situații financiare auditate, după cum se întâmplă în cazul entităților cotate. În alte circumstanțe, auditorul discută cu membrii conducerii necesitatea ca aceste situații financiare interimare să includă o declarație care trebuie citită împreună cu cele mai recente situații financiare auditate. În absența unei astfel de declarații, auditorul analizează dacă, fără o referire la cele mai recente situații financiare auditate, informațiile financiare interimare induc în eroare, în circumstanțele date, și analizează implicațiile asupra raportului de revizuire.

Documentație

64. **Auditorul ar trebui să întocmească o documentație de revizuire care să fie suficientă și adecvată pentru a furniza o bază pentru concluzia auditorului și pentru a furniza probe care să ateste că revizuirea a fost realizată în conformitate cu prezentul ISRE și cu prevederile legale și de reglementare aplicabile.** Documentația îl ajută pe un auditor cu experiență, care nu a avut nicio legătură anterioară cu misiunea, să înțeleagă natura, plasarea în timp și amploarea interviurilor efectuate, precum și procedurile analitice și alte proceduri de revizuire aplicate, informațiile obținute, precum și orice aspecte semnificative analizate pe parcursul revizurii, inclusiv modul în care au fost rezolvate aspectele în cauză.

Data intrării în vigoare

65. Prezentul ISRE este în vigoare pentru revizuirile informațiilor financiare interimare pentru perioadele care încep cu data de 15 decembrie 2006 sau ulterior acestei date. Este permisă adoptarea ISRE-ului anterior acestei date.

Perspectiva sectorului public

1. *Punctul 10 prevede că auditorul și clientul trebuie să convină asupra termenilor misiunii. Punctul 11 explică faptul că o scrisoare de misiune ajută la evitarea neînțelegerilor referitoare la natura misiunii și, mai precis, la obiectivul și aria revizurii, responsabilitățile conducerii, amploarea responsabilităților auditorului, asigurarea obținută, și natura și forma raportului. Legislația sau reglementările aferente misiunilor de revizuire din sectorul public stipulează, de obicei, numirea unui auditor. În consecință, scrisorile de misiune pot să nu reprezinte o practică răspândită în sectorul public. Totuși, o scrisoare de misiune care face referire la aspectele menționate la punctul 11 îi poate fi utilă atât auditorului din sectorul public, cât și clientului. Așadar, auditorii din sectorul public iau în considerare posibilitatea de a conveni cu clientul asupra misiunii de revizuire, prin intermediul unei scrisori de misiune.*
2. *În sectorul public, obligația statutară a auditorului se poate extinde și la alte activități, precum revizuirea informațiilor financiare interimare. În acest caz, auditorul din sectorul public nu poate evita o astfel de obligație și, în consecință, poate să nu fie în poziția de a nu accepta (a se vedea punctul 50) sau de a se retrage dintr-o misiune de revizuire (a se vedea punctele 36 și 40 litera (b)). Se poate, de asemenea, ca auditorul din sectorul public să nu se poată retrage din misiunea de audit a situațiilor financiare anuale (a se vedea punctele 40 litera (c)) și 62).*
3. *Punctul 41 tratează responsabilitățile auditorului atunci când acesta sesizează un aspect care îl face să creadă că există o fraudă sau o neconformitate a entității cu legile sau reglementările. În sectorul public, auditorul poate fi supus unor cerințe statutare sau altor cerințe de reglementare, conform cărora trebuie să raporteze aceste aspecte autorităților de reglementare sau altor autorități publice.*

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

Următoarea scrisoare se utilizează în scop de îndrumare, în paralel cu considerentele prevăzute la punctul 10 al acestui ISRE și va trebui adaptată, în conformitate cu cerințele și circumstanțele individuale.

Către Consiliul de Administrație (sau reprezentantul adecvat al conducerii superioare)

Vă furnizăm această scrisoare pentru a confirma înțelegerea noastră cu privire la termenii și obiectivele misiunii noastre de a revizui bilanțul interimar al entității la data de 30 iunie 20X1, și situațiile aferente ale rezultatului, modificărilor capitalurilor proprii și fluxurilor de trezorerie pentru perioada de 6 luni care s-a încheiat la acea dată.

Revizuirea noastră va fi efectuată în conformitate cu Standardul Internațional pentru Misiunile de Revizuire 2410, *Revizuirea informațiilor financiare interimare, efectuată de un auditor independent al entității*, emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare, având drept obiectiv să furnizeze o bază de raportare a măsurii în care am sesizat un aspect care ne face să credem că situațiile financiare interimare nu au fost întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu [indicați cadrul de raportare financiară aplicabil, inclusiv o referință la jurisdicția sau țara de origine a raportării financiare, atunci când cadrul de raportare financiară utilizat nu este reprezentat de Standardele Internaționale de Raportare Financiară]. O astfel de revizuire constă în realizarea de interviuri, în special ale persoanelor responsabile de aspectele financiare și contabile, și în aplicarea de proceduri analitice și alte proceduri de revizuire și nu necesită, în mod obișnuit, o coroborare a informațiilor obținute. Aria revizuirii informațiilor financiare interimare este, în mod substanțial, mai redusă față de aria unui audit desfășurat în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit, al cărui obiectiv este exprimarea unei opinii cu privire la situațiile financiare și, în consecință, noi nu vom exprima o astfel de opinie.

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

[Includeți textul unui proiect de raport]

Responsabilitatea pentru informațiile financiare interimare, inclusiv pentru prezentarea lor corespunzătoare revine conducerii entității. Această responsabilitate include proiectarea, implementarea și menținerea unui control intern relevant pentru întocmirea și prezentarea informațiilor financiare interimare, care sunt lipsite de denaturări semnificative cauzate fie de fraudă, fie de eroare; selectarea și aplicarea politicilor contabile adecvate; și realizarea unor estimări contabile rezonabile în circumstanțele

date. Ca parte a revizuirii noastre, vom solicita declarații scrise din partea conducerii, cu privire la aserțiunile făcute în legătură cu revizuirea. Vom solicita, de asemenea, ca atunci când există orice document care conține informații financiare interimare și care indică faptul că informațiile financiare interimare au fost revizuite, raportul nostru să fie, de asemenea, menționat în document.

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

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

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

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

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

Luat la cunoștință în numele Entității ABC

(semnătura)

Nume și titlu

Data

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

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

- Compararea informațiilor financiare interimare cu informațiile financiare interimare ale perioadei imediat precedente, cu informațiile financiare interimare ale aceleiași perioade interimare aferente exercițiului financiar precedent, cu informațiile financiare interimare pe care conducerea le-a preconizat pentru perioada curentă, și cu cele mai recente situații financiare anuale auditate.
- Compararea informațiilor financiare interimare curente cu rezultatele anticipate, precum bugetele sau previziunile (de exemplu, compararea soldurilor conturilor fiscale și a relației dintre provizionul pentru impozitele pe profit și venitul înainte de impozitare din informațiile financiare interimare curente cu informațiile corespunzătoare din (a) bugete, folosind ratele previzionate, și (b) informațiile financiare aferente perioadelor anterioare).
- Compararea informațiilor financiare interimare curente cu informațiile non-financiare relevante.
- Compararea sumelor înregistrate, sau a ratelor calculate pe baza sumelor înregistrate, cu așteptările emise de auditor. Auditorul emite astfel de așteptări prin identificarea și aplicarea corelațiilor a căror existență este rezonabil să fie previzionată, pe baza înțelegerii de către auditor a entității și a sectorului de activitate în care aceasta operează.
- Compararea ratelor și indicatorilor perioadei interimare curente cu cei ale entităților din același sector de activitate.
- Compararea relațiilor dintre elementele din informațiile financiare interimare curente cu relațiile corespunzătoare din informațiile financiare interimare aferente perioadelor precedente, de exemplu, cheltuielile pe categorii, ca procent din vânzări, activele pe categorii, ca procent din activele totale și procentul variației vânzărilor cu procentul variației creanțelor.
- Compararea datelor descompuse. Următoarele sunt exemple ale modurilor în care datele pot fi descompuse:
 - Pe perioade, de exemplu, elementele de venituri sau cheltuieli pot fi descompuse în sume trimestriale, lunare sau săptămânale.
 - Pe baza liniei de produse sau a sursei de venit.
 - Pe baza locației, de exemplu, per componentă.

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

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

Exemplu de scrisoare de declarație a conducerii

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

(Antetul entității)

(Către auditor)

(Data)

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

Această scrisoare de declarație este furnizată în legătură cu revizuirea de către dumneavoastră a bilanțului simplificat al Entității ABC la data de 31 martie 20X1 și cu situațiile simplificate ale rezultatului, modificărilor capitalurilor proprii și fluxurilor de trezorerie pe perioada de trei luni încheiată la data respectivă, în scopul exprimării unei concluzii în care să se precizeze dacă ați sesizat vreun aspect care să vă facă să credeți că informațiile financiare interimare nu sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu [indicați cadrul de raportare financiară aplicabil, inclusiv o referință la jurisdicția sau țara de origine a cadrului de raportare financiară, atunci când cadrul de raportare financiară utilizat nu este reprezentat de Standardele Internaționale de Raportare Financiară].

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

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

Această scrisoare de declarație este furnizată în legătură cu revizuirea de către dumneavoastră a bilanțului Entității ABC la data de 31 martie 20X1, și a situațiilor aferente ale rezultatului, modificărilor capitalurilor proprii și fluxurilor de trezorerie pe perioada de trei luni încheiată la data respectivă și un sumar al politicilor contabile semnificative și al altor note explicative, în scopul formulării unei concluzii în care să se precizeze dacă ați sesizat vreun aspect care vă face să credeți că situațiile financiare interimare nu oferă o imagine corectă și fidelă cu privire la (*sau “nu prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative”*) poziția financiară a Entității ABC la data de 31 martie 20X1, precum și performanța sa financiară și fluxurile sale de trezorerie în conformitate cu [indicați cadrul de raportare financiară aplicabil, inclusiv o referință la jurisdicția sau țara de origine a cadrului de raportare financiară, atunci când cadrul de raportare financiară utilizat nu este reprezentat de Standardele Internaționale de Raportare Financiară].

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

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

- Informațiile financiare interimare la care se face referire mai sus au fost întocmite și prezentate în conformitate cu [indicați cadrul de raportare financiară aplicabil].
- V-am pus la dispoziție toate registrele de contabilitate și documentația aferentă, și toate minutele ședințelor acționarilor și ale Consiliului de administrație (în speță ale ședințelor care au avut loc la [introduceți datele la care au avut loc]).
- Nu există tranzacții semnificative care nu au fost înregistrate corespunzător în evidențele contabile, pe baza cărora s-au întocmit informații financiare interimare.
- Nu au existat cazuri de neconformitate efectivă sau posibilă cu legile și reglementările, care ar fi putut avea un efect semnificativ asupra informațiilor financiare interimare, în eventualitatea neconformității.
- Ne asumăm responsabilitatea pentru proiectarea și implementarea sistemului de control intern, în vederea prevenirii și detectării fraudei și erorii.
- V-am prezentat toate faptele semnificative cu privire la orice fraude cunoscute sau suspiciuni de fraudă care se poate să fi afectat entitatea.
- V-am prezentat rezultatele evaluării noastre asupra riscului ca informațiile financiare interimare să fie denaturate semnificativ ca urmare a fraudei.
- Credem că efectele denaturărilor necorectate, rezumate în schema anexată, sunt nesemnificative, atât individual, cât și cumulativ, pentru informațiile financiare interimare luate în ansamblu.
- Vă confirmăm că informațiile pe care vi le-am furnizat cu privire la identificarea părților afiliate sunt complete.
- Următoarele au fost înregistrate corespunzător și, după caz, au fost prezentate adecvat în informațiile financiare interimare:
 - Tranzacțiile cu părți afiliate, inclusiv vânzările, achizițiile, împrumuturile, transferurile, contractele și garanțiile de leasing, precum și sumele de primit de la părțile afiliate sau de achitat către acestea;
 - Garanțiile, fie scrise sau verbale, de care entitatea este eventual răspunzătoare; și
 - Contractele și opțiunile de răscumpărare a activelor vândute anterior.
- Prezentarea și descrierea evaluărilor la valoarea justă a activelor și datoriilor sunt în conformitate cu [indicați cadrul de raportare financiară aplicabil]. Ipotezele utilizate reflectă intenția și capacitatea noastră de a realiza acțiuni specifice în

numele entității, atunci când acestea sunt relevante pentru evaluarea sau prezentarea valorii juste.

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

În baza cunoștințelor pe care le deținem și de bună credință, afirmăm că nu au existat evenimente ulterioare datei încheierii bilanțului și până la data acestei scrisori, care să determine necesitatea unor ajustări sau prezentări în informațiile financiare interimare mai sus menționate.

(Director Executiv)

(Director Financiar)

Exemple de Rapoarte de revizuire a informațiilor financiare interimare

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

Raport de revizuire a informațiilor financiare interimare

(Destinatarul adecvat)

Introducere

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

Aria revizuirii

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

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

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

Concluzie

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

AUDITOR

Data

Adresa

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

Raport de revizuire a informațiilor financiare interimare

(Destinatarul adecvat)

Introducere

Am revizuit bilanțul anexat [simplificat] al Entității ABC la data de 31 martie 20X1 și situațiile aferente [simplificate] ale rezultatului, modificărilor capitalurilor proprii și fluxurilor de trezorerie pentru perioada de trei luni încheiată la data respectivă³. Conducerea este responsabilă de întocmirea și prezentarea acestor informații financiare interimare, în conformitate cu [indicați cadrul de raportare financiară aplicabil]. Responsabilitatea noastră este de a exprima o concluzie cu privire la aceste informații financiare interimare, pe baza revizuirii noastre.

Aria revizuirii

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

Concluzie

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

AUDITOR

Data

Adresa

³ A se vedea nota de subsol 1.

⁴ A se vedea nota de subsol 2.

Exemple de Rapoarte de revizuire cu o concluzie cu rezerve, în urma abaterii de la cadrul de raportare financiară aplicabil

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

Raport de revizuire a informațiilor financiare interimare

(Destinatarul adecvat)

Introducere

Am revizuit bilanțul anexat al entității ABC la data de 31 martie 20X1 și situațiile aferente ale rezultatului, modificărilor capitalurilor proprii și fluxurilor de trezorerie pentru perioada de trei luni încheiată la data respectivă și un sumar al politicilor contabile semnificative și alte note explicative¹. Conducerea este responsabilă de întocmirea și prezentarea fidelă a acestor informații financiare interimare, în conformitate cu [indicați cadrul de raportare financiară aplicabil]. Responsabilitatea noastră este de a exprima o concluzie cu privire la aceste informații financiare interimare, pe baza revizuirii noastre.

Aria revizuirii

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

Baza aferentă unei concluzii cu rezerve

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

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

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

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

Concluzia cu rezerve

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

AUDITOR

Data

Adresa

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

Raport de revizuire a informațiilor financiare interimare

(Destinatarul adecvat)

Introducere

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

Aria revizuirii

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

Baza aferentă concluziei cu rezerve

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

Concluzia cu rezerve

Pe baza revizuirii noastre, cu excepția aspectelor descrise în paragraful precedent, nu am identificat aspecte care să ne facă să credem că informațiile financiare interimare anexate nu sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu [indicați cadrul de raportare financiară aplicabil, inclusiv o referință la jurisdicția sau

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

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

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

AUDITOR

Data

Adresa

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

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

Raport de revizuire a informațiilor financiare interimare

(Destinatarul adecvat)

Introducere

Am revizuit bilanțul anexat al entității ABC la data de 31 martie 20X1 și situațiile aferente ale rezultatului, modificărilor capitalurilor proprii și fluxurilor de trezorerie pentru perioada de trei luni încheiată la data respectivă, și un sumar al politicilor contabile semnificative și alte note explicative¹. Conducerea este responsabilă de întocmirea și prezentarea fidelă a acestor informații financiare interimare, în conformitate cu [indicați cadrul de raportare financiară aplicabil]. Responsabilitatea noastră este de a exprima o concluzie cu privire la aceste informații financiare interimare, pe baza revizuirii noastre.

Aria revizuirii

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

Baza aferentă unei concluzii cu rezerve

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

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

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

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

Concluzia cu rezerve

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

AUDITOR

Data

Adresa

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

Raport de revizuire a informațiilor financiare interimare

(Destinatarul adecvat)

Introducere

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

Aria revizurii

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

Baza aferentă unei concluzii cu rezerve

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

Concluzia cu rezerve

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

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

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

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

AUDITOR

Data

Adresa

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

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

Raport de revizuire a informațiilor financiare interimare

(Destinatarul adecvat)

Introducere

Am revizuit bilanțul anexat al entității ABC la data de 31 martie 20X1, și situațiile aferente ale rezultatului, modificărilor capitalurilor proprii și fluxurilor de trezorerie pentru perioada de trei luni încheiată la data respectivă, și un sumar al politicilor contabile semnificative și alte note explicative¹. Conducerea este responsabilă de întocmirea și prezentarea fidelă a acestor informații financiare interimare, în conformitate cu [indicați cadrul de raportare financiară aplicabil]. Responsabilitatea noastră este de a exprima o concluzie cu privire la aceste informații financiare interimare, pe baza revizuirii noastre.

Aria revizuirii

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

Baza aferentă unei concluzii contrare

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

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

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

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

Concluzia contrară

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

AUDITOR

Data

Adresa

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

Raport de revizuire a informațiilor financiare interimare

(Destinatarul adecvat)

Introducere

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

Aria revizuirii

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

Baza aferentă unei concluzii contrare

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

Concluzia contrară

Din revizuirea noastră rezultă că, deoarece investițiile făcute de entitate în filiale nu sunt contabilizate pe o bază consolidată, după cum se descrie în paragraful precedent, aceste informații financiare interimare nu sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu [indicați cadrul de raportare financiară aplicabil, inclusiv o

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

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

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

AUDITOR

Data

Adresa

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

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

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

CUPRINS

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

Documentația	79-83
Aplicare și alte materiale explicative	
Introducere	A1
Obiective	A2
Definiții	A3–A20
Desfășurarea unei misiuni de asigurare în conformitate cu ISAE	A21–A29
Cerințe etice	A30–A34
Acceptarea și continuarea	A35–A59
Controlul calității	A60–A75
Scepticismul profesional și raționamentul profesional	A76–A85
Planificarea și efectuarea misiunii	A86–A107
Obținerea probelor	A108–A139
Evenimente ulterioare	A140–A141
Alte informații	A142
Descrierea criteriilor aplicabile	A143–A145
Formarea concluziei de asigurare	A146–A157
Întocmirea raportului de asigurare	A158–A187
Concluzii nemodificate și concluzii modificate	A188–A191
Alte responsabilități de comunicare	A192
Documentația	A193–A200
Anexa: Roluri și responsabilități	

Standardul Internațional privind Misiunile de Asigurare (ISAE) 3000 (Revizuit) *Misiunile de asigurare, altele decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice*, trebuie citit în paralel cu *Prefața la Reglementările Internaționale de Control al Calității, Audit, Revizuire, Alte Servicii de Asigurare și Servicii Conex.*

Introducere

1. Prezentul Standard Internațional privind Misiunile de Asigurare (ISAE) tratează misiunile de audit, altele decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice, care sunt tratate în Standardele Internaționale de Audit (ISA) și, respectiv, Standardele Internaționale privind Misiunile de Revizuire (ISRE). (a se vedea pct. A21–A22)
2. Misiunile de asigurare includ atât misiunile de atestare, în care una dintre părți, diferită de practician, măsoară sau evaluează subiectul implicit în raport cu criteriile, și misiuni directe, în care practicianul este cel care măsoară sau evaluează subiectul implicit în raport cu criteriile. Prezentul ISAE conține cerințe și detalii despre aplicare și alte materiale explicative, specifice misiunilor de atestare cu asigurare rezonabilă și limitată. Acest ISAE poate fi aplicat misiunilor directe de asigurare rezonabilă și limitată și poate fi adaptat și completat după caz, în funcție de circumstanțele misiunii.
3. Prezentul ISAE pleacă de la premisa că:
 - (a) Membrii echipei misiunii și revizorul pentru controlul calității misiunii (pentru acele misiuni unde s-a numit unul) se supun Părților A și B din *Codul Etic al Profesioniștilor Contabili* emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili (Codul IESBA) cu privire la misiunile de asigurare, sau altor cerințe profesionale sau cerințe stipulate în lege sau reglementări, care sunt cel puțin la fel de stricte; și (a se vedea pct. A30–A34)
 - (b) Practicianul care efectuează misiunea este membru al unei firme care respectă ISQC 1,¹ sau alte cerințe profesionale sau cerințe stipulate în lege sau reglementări, cu privire la răspunderea firmei privind propriul sistem de controlul calității, care sunt cel puțin la fel de stricte ca ISQC1. (a se vedea pct. A61–A66)
4. Controlul calității în cadrul firmelor care efectuează misiuni de asigurare și conformitatea cu principiile de etică, inclusiv cu cerințele privind independența, sunt recunoscute pe scară largă ca fiind în interesul public și ca parte integrantă a unor misiuni de asigurare de înaltă calitate. Liber profesioniștii contabili vor trebui să se familiarizeze cu asemenea cerințe. În cazul în care un practician competent, care nu este un liber profesionist contabil, alege să reprezinte conformitatea cu acest standard sau cu alte ISAE-uri, este important de recunoscut că prezentul ISAE include cerințe care reflectă premisa din paragraful anterior.

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

Domeniul de aplicare

5. Prezentul ISAE acoperă misiunile de asigurare, altele decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice, așa cum sunt descrise în *Cadrul Internațional pentru Misiunile de Asigurare* (Cadrul pentru misiunile de asigurare). În cazurile în care un subiect specific aferent ISAE-urilor este relevant pentru subiectul implicat al unei anumite misiuni, respectivul ISAE se aplică, suplimentar față de prezentul ISAE. (a se vedea pct. A21–A22)
6. Nu toate misiunile efectuate de practicieni sunt misiuni de asigurare. Uneori, alte misiuni efectuate, care nu sunt misiuni de asigurare și nu se potrivesc descrierii din paragraful 12 (a) (și prin urmare nu intră sub incidența acestui ISAE) includ:
 - (a) Misiuni care intră sub incidența Standardelor Internaționale privind Serviciile Conexe (ISRS), cum ar fi procedurile și misiunile de compilare agregate.²
 - (b) Întocmirea declarațiilor de impunere în cazurile în care nu se exprimă o concluzie de asigurare; și
 - (c) Misiunile de consultare (sau consiliere) cum ar fi consultanța fiscală sau în materie de management. (a se vedea pct. A1)
7. O misiune de asigurare efectuată sub incidența ISAE-urilor poate face parte dintr-o misiune mai amplă. În aceste condiții, standardele ISAE sunt relevante numai pentru partea de asigurare a misiunii.
8. Următoarele misiuni, care se pot potrivi descrierii de la punctul 12 (a), nu se consideră misiuni de asigurare în condițiile prezentului standard ISAE:
 - (a) Angajamente de încadrare în procedurile legale, referitor la aspecte care țin de contabilitate, audit, fiscalitate și altele; și
 - (b) Misiuni care includ opinii, păreri sau formulări profesionale din care să reiasă un tip de asigurare pentru utilizator, în cazul în care sunt îndeplinite toate condițiile următoare:
 - (i) Acele opinii, păreri sau formulări sunt accidentale în întreaga misiune;
 - (ii) Utilizarea oricărui raport scris emis este limitată la utilizatorii vizați, specificați în raport;
 - (iii) Conform unui acord scris cu utilizatorii vizați specificați, nu se intenționează ca misiunea să fie una de asigurare; și

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

- (iv) Misiunea nu este reprezentată ca misiune de asigurare în raportul profesionistului contabil.

Data intrării în vigoare

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

Obiective

10. În desfășurarea unei misiuni de asigurare, obiectivele practicianului sunt următoarele:
- (a) Să obțină fie asigurare rezonabilă, fie asigurare limitată, după caz, în ceea ce privește faptul că informațiile privind aspectele specifice nu conțin denaturări semnificative;
 - (b) Să exprime o concluzie cu privire la rezultatul măsurării sau evaluării subiectului implicit printr-un raport scris care comunică fie o concluzie de asigurare rezonabilă, fie una de asigurare limitată și care descrie baza concluziei; (a se vedea pct.A2) și
 - (c) Să comunice mai departe, în conformitate cu prezentul standard sau cu alte standarde ISAE relevante.
11. În toate cazurile în care nu se poate obține asigurare, fie rezonabilă, fie limitată, iar concluzia cu rezerve din raportul de asigurare al practicianului este insuficientă în circumstanțele date în vederea raportării către utilizatorii vizați, prezentul ISAE dispune ca practicianul să își decline răspunderea asupra concluziei sau să se retragă (să demisioneze) din misiune, în situația în care legislația și reglementările aplicabile permit retragerea.

Definiții

12. În cazul în care nu există prevederi contrarii, în contextul prezentului standard sau al altor ISAE-uri, următorii termeni au semnificațiile atribuite mai jos. (a se vedea pct. A27)
- (a) Misiune de asigurare – O misiune în care practicianul își propune să obțină suficiente probe adecvate pentru a exprima o concluzie menită să sporească gradul de încredere al utilizatorilor vizați, alții decât partea responsabilă, în legătură cu informațiile specifice (mai precis, rezultatul măsurării sau evaluării unui subiect implicit în raport cu criteriile). Fiecare misiune de asigurare este clasificată în funcție de două dimensiuni: (a se vedea pct. A3)
 - (i) Fie misiune de asigurare rezonabilă, fie misiune de asigurare limitată:

- a. Misiune de asigurare rezonabilă – O misiune de asigurare în care practicianul reduce riscul misiunii la un nivel acceptabil de scăzut, în circumstanțele misiunii, ca bază pentru concluzia sa.
 - b. Misiune de asigurare limitată – O misiune de asigurare în care practicianul reduce riscul misiunii la un nivel acceptabil în circumstanțele misiunii, dar în care acest risc este mai mare decât în cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă, ca bază pentru exprimarea unei concluzii într-o formă care transmite dacă, pe baza procedurilor efectuate și a probelor obținute, practicianul a luat cunoștință de un anumit/anumite aspect(e) care îl face(fac) să creadă că informațiile specifice sunt denaturate semnificativ. Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor efectuate într-o misiune de asigurare limitată sunt limitate în comparație cu cele necesare într-o misiune de asigurare rezonabilă, însă obiectivul este obținerea unui nivel de asigurare care, potrivit raționamentului profesional al practicianului, este pertinent. Pentru a fi pertinent, nivelul de asigurare obținut de practician ar trebui să sporească încrederea utilizatorilor vizați în informațiile specifice într-o măsură care este evident mai mult decât neînsemnată. (a se vedea pct. A3–A7)
- (ii) Fie o misiune de atestare, fie o misiune directă: (a se vedea pct. A8)
- a. Misiune de atestare – O misiune de asigurare în care una dintre părți, alta decât practicianul, măsoară sau evaluează subiectul implicit în raport cu criteriile. Deseori, una dintre părți, alta decât practicianul, prezintă informațiile specifice rezultate într-un raport sau într-o declarație. Cu toate acestea, în unele cazuri, informațiile specifice pot fi prezentate de practician în raportul de asigurare. Într-o misiune de atestare, concluzia practicianului abordează problema existenței sau nu a denaturării semnificative în ceea ce privește informațiile specifice. Concluzia practicianului poate fi formulată în ceea ce privește: (a se vedea pct. A178, A180)
 - i. Subiectul implicit și criteriile aplicabile;
 - ii. Informațiile specifice și criteriile aplicabile; sau
 - iii. O declarație emisă de partea/părțile adecvată/e.

- b. Misiune directă – O misiune de asigurare în care practicianul măsoară sau evaluează subiectul implicit în raport cu criteriile aplicabile și prezintă informațiile specifice rezultate ca parte din, sau supliment care însoțește, raportul de asigurare. Într-o misiune directă, concluzia practicianului abordează rezultatul raportat al măsurării sau evaluării subiectului implicit în raport cu criteriile.
- (b) Competențe și tehnici de asigurare – Acele competențe și tehnici privind planificarea, obținerea probelor, evaluarea probelor, comunicarea și raportarea demonstrate de un practician de asigurare, care diferă de expertiza în ceea ce privește subiectul implicit al oricărei misiuni de asigurare particulare, sau măsurarea, respectiv evaluarea acestuia. (a se vedea pct. A9)
- (c) Criterii – Punctele de referință utilizate pentru a măsura sau evalua subiectului implicit. „Criteriile aplicabile” sunt criteriile utilizate într-o anumită misiune. (a se vedea pct. A10)
- (d) Circumstanțele misiunii – Contextul amplu care definește respectiva misiune, inclusiv: termenii misiunii; dacă este o misiune de asigurare rezonabilă sau o misiune de asigurare limitată, caracteristicile subiectului implicit; criteriile de măsurare sau evaluare; nevoile informaționale ale utilizatorilor vizați; caracteristicile relevante ale părții responsabile, persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul și partea contractantă și mediul acesteia; și alte aspecte, de exemplu, evenimente, tranzacții, condiții și practici care pot avea un impact semnificativ asupra misiunii.
- (e) Partener de misiune – Partenerul sau altă persoană din cadrul firmei care este responsabilă de misiuni și de efectuarea acesteia și de raportul de asigurare care este emis în numele firmei, și care, după caz, are autoritatea adecvată conferită de un organism profesional, legal sau de reglementare. Sintagma „partener de misiune” ar trebui să se interpreteze ca referință la echivalentul său din sectorul public, acolo unde acest lucru este relevant.
- (f) Riscul misiunii – Riscul ca practicianul să exprime o concluzie care nu este adecvată, atunci când informațiile specifice sunt denaturate semnificativ. (a se vedea pct. A11–A14)
- (g) Partea contractantă – Partea/părțile care contractează practicianul în vederea efectuării misiunii de asigurare. (a se vedea pct. A15)
- (h) Echipa misiunii – Toți partenerii și angajații care efectuează misiunea, și orice persoane contractate de firmă sau de o firmă din cadrul unei rețele care efectuează proceduri aferente misiunii. Aceasta

excluse un expert extern al practicianului, contractat de firmă sau de o firmă din cadrul unei rețele.

- (i) Probele – Informațiile utilizate de practician pentru a putea ajunge la o concluzie. Probele includ atât informațiile din sistemele informatice relevante, dacă există, și alte informații. În contextul ISAE: (a se vedea pct. A146–A152)
 - (i) Suficiența probelor reprezintă măsura cantității probelor.
 - (ii) Gradul de adecvare a probelor reprezintă măsura calității probelor.
- (j) Firma – Un practician individual, parteneriat sau corporație sau altă entitate formată din practicieni individuali. Sintagma „firmă” ar trebui să se interpreteze ca referință la echivalentul său din sectorul public, acolo unde acest lucru este relevant.
- (k) Informații financiare istorice – Informații exprimate în termeni financiari în legătură cu o anumită entitate, derivate în principal din sistemul contabil al entității, cu privire la evenimente economice care au avut loc în perioade precedente sau în legătură cu condiții sau circumstanțe economice la anumite momente din trecut.
- (l) Funcția de audit intern – O funcție a unei entități care efectuează activități de asigurare și consultanță menite să evalueze și să îmbunătățească eficacitatea guvernantei, a proceselor de gestionare a riscului și de control intern ale entității.
- (m) Utilizatori vizați – Persoana/persoanele sau organizația/organizațiile, sau grupul/grupurile acestora de la care practicianul se așteaptă să utilizeze raportul de asigurare. În anumite cazuri, pot exista și alți utilizatori vizați în afară de cei cărora li se adresează raportul de asigurare. (a se vedea pct. A16–A18, A37)
- (n) Persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul – Partea/părțile care măsoară sau evaluează subiectul implicit în raport cu criteriile. Persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul dispune de expertiză în ceea ce privește subiectul implicit. (a se vedea pct. A37, A39)
- (o) Denaturare – O diferență între informațiile specifice și măsurarea sau evaluarea adecvată a subiectului implicit în raport cu criteriile. Denaturările pot fi intenționate sau neintenționate, calitative sau cantitative și pot include omisiuni.
- (p) Denaturarea unui fapt (în ceea ce privește alte informații) – Alte informații, ce nu au legătură cu aspectele care apar în informațiile specifice sau în raportul de asigurare, care sunt incorect declarate sau prezentate. O denaturare semnificativă a faptelor poate submina credibilitatea documentului care conține informațiile specifice.

- (q) Alte informații – Informații (altele decât informațiile specifice și raportul de asigurare aferent) care sunt incluse fie prin lege, reglementări sau cutumă, într-un document care conține informațiile specifice și raportul de asigurare aferent.
 - (r) Practician – Persoana/persoanele care coordonează misiunea (de obicei partenerul de misiune sau alți membri ai echipei misiunii sau, după caz, firma). Când prezentul ISAE prevede în mod expres ca o anumită cerință sau responsabilitate să fie îndeplinită de partenerul de misiune, este utilizat mai degrabă termenul de „partener de misiune” decât cel de „practician”. (a se vedea pct. A37)
 - (s) Expertul practicianului – O persoană sau o organizație care deține expertiză într-un domeniu, altul decât asigurarea, a cărei activitate în domeniul respectiv este utilizată de practician în vederea obținerii de probe suficiente și adecvate. Un expert al practicianului poate fi fie un expert intern al practicianului (care este partener sau angajat, inclusiv angajat temporar, al firmei practicianului sau al unei firme din cadrul unei rețele), fie un expert extern al practicianului.
 - (t) Raționament profesional – Aplicarea pregătirii relevante, a cunoștințelor și a experienței în contextul furnizat de standardele de etică și de asigurare, pentru a lua decizii în cunoștință de cauză cu privire la demersurile adecvate circumstanțelor misiunii.
 - (u) Scepticism profesional – O atitudine care include o gândire rezervată, fiind atent la condiții care ar putea indica o posibilă denaturare și o evaluare critică a probelor.
 - (v) Parte responsabilă – Partea/părțile responsabilă/e de subiectul implicit. (a se vedea pct. A37)
 - (w) Risc de denaturare semnificativă – Riscul ca informațiile specifice să fie denaturate semnificativ anterior misiunii.
 - (x) Informații specifice – Rezultatul măsurării și evaluării unui subiect implicit în raport cu criteriile, respectiv informațiile care rezultă din aplicarea criteriilor asupra subiectului implicit. (a se vedea pct. A19)
 - (y) Subiect implicit – Fenomenul care este măsurat sau evaluat prin aplicarea criteriilor.
13. În contextul prezentului standard și al altor ISAE-uri, referințele la „partea/părțile adecvate” ar trebui interpretate în continuare drept „partea responsabilă, persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul, sau partea contractantă, după caz”. (a se vedea pct. A20, A37)

Cerințe

Desfășurarea unei misiuni de asigurare în conformitate cu ISAE

Conformitatea cu standardele care sunt relevante pentru misiune

14. Practicianul trebuie să se conformeze cu prezentul ISAE și cu orice alt ISAE specializat pe un subiect implicit, relevant pentru misiune.
15. Practicianul nu trebuie să invoce conformitatea cu prezentul standard sau cu orice alt ISAE, decât dacă practicianul s-a conformat cu cerințele prezentului standard sau ale oricărui alt ISAE relevant pentru misiune. (a se vedea pct. A21–A22, A170)

Textul unui ISAE

16. Practicianul trebuie să înțeleagă textul unui ISAE în integralitatea sa, inclusiv aplicarea și alte materiale explicative, pentru a-i putea înțelege obiectivele și pentru a-i aplica cerințele în mod corespunzător. (a se vedea pct. A23–A28)

Conformitatea cu cerințele relevante

17. Ca urmare a următorului punct, practicianul trebuie să se conformeze cu fiecare cerință a prezentului standard și a oricărui ISAE specializat pe un anumit subiect implicit ISAE, cu excepția cazului în care, în circumstanțele misiunii, cerința nu este relevantă pentru că este condiționată, iar condiția respectivă nu există. Cerințele aplicabile numai misiunilor de asigurare limitată sau rezonabilă au fost prezentate în formatul pe coloane de la litera „L” (asigurare limitată) sau „R” (asigurare rezonabilă), după numărul punctului. (a se vedea pct. A29)
18. În circumstanțe excepționale, practicianul poate considera că este necesar să se abată de la o cerință relevantă dintr-un anumit ISAE. În asemenea condiții, practicianul trebuie să efectueze proceduri alternative pentru a ajunge la rezultatul aferent respectivei cerințe. Nevoia practicianului de a se abate de la o cerință relevantă este previzibilă numai în cazul în care cerința se referă la efectuarea unei proceduri specifice și, în circumstanțele specifice ale misiunii, respectiva procedură nu ar fi eficientă și nu s-ar ajunge la rezultatul aferent cerinței.

Neîndeplinirea unui obiectiv

19. În cazul în care nu se poate îndeplini un obiectiv al prezentului standard sau al unui alt ISAE specializat pe un anumit subiect implicit, practicianul trebuie să evalueze dacă se impune să își modifice concluzia sau să se retragă din misiune (în cazul în care legislația sau reglementările aplicabile permit retragerea). Neîndeplinirea unui obiectiv dintr-un ISAE relevant reprezintă

un aspect important, care impune documentația, în conformitate cu punctul 79 din prezentul ISAE.

Cerințe etice

20. Practicianul trebuie să se conformeze prevederilor Părților A și B din Codul IESBA în ceea ce privește misiunile de asigurare, sau cu alte cerințe profesionale, sau cerințe impuse de legislație sau reglementări, care sunt cel puțin la fel de stricte. (a se vedea pct. A30–A34, A60)

Acceptarea și continuarea

21. Partenerul misiunii trebuie să fie convins că procedurile corespunzătoare privind acceptarea și continuarea relațiilor cu clientul și misiunile de asigurare au fost urmate de firmă și trebuie să stabilească că acele concluzii la care s-a ajuns în această privință sunt adecvate.
22. Practicianul trebuie să accepte sau să continue o misiune de asigurare numai în cazul în care: (a se vedea pct. A30–A34)
 - (a) Practicianul nu are motiv să creadă că nu vor fi îndeplinite cerințele etice, inclusiv de independență;
 - (b) Practicianul este convins că persoanele care urmează să lucreze împreună la misiune dispun de competențele și capacitățile necesare (a se vedea, de asemenea, punctul 32); și
 - (c) Baza pe care se va efectua misiunea a fost convenită, prin:
 - (i) Stabilirea faptului că se îndeplinesc condițiile preliminare pentru o misiune de asigurare (a se vedea, de asemenea, punctele 24–26); și
 - (ii) Confirmarea că practicianul și partea contractantă s-au înțeles pe marginea termenilor misiunii, inclusiv a responsabilităților de raportare ale practicianului.
23. Dacă partenerul de misiune obține informații care ar fi putut determina firma să refuze misiunea, dacă informațiile ar fi fost disponibile mai devreme, partenerul de misiune trebuie să îi comunice firmei informațiile cu promptitudine, astfel încât firma și partenerul de misiune să poată lua măsurile necesare.

Condiții preliminare pentru o misiune de asigurare

24. Pentru a stabili dacă au fost îndeplinite condițiile preliminare pentru o misiune de asigurare, pe baza cunoștințelor preliminare privind circumstanțele misiunii și discuția cu partea/părțile adecvate, practicianul trebuie să stabilească dacă: (a se vedea pct. A35–A36)

- (a) Rolurile și responsabilitățile părților corespunzătoare sunt corelate cu circumstanțele; și (a se vedea pct. A37–A39)
 - (b) Misiunea prezintă toate caracteristicile următoare:
 - (i) Subiectul implicit este corespunzător; (a se vedea pct. A40–A44)
 - (ii) Criteriile pe care practicianul intenționează să le aplice la pregătirea informațiilor specifice corespund circumstanțelor misiunii, prezentând inclusiv următoarele caracteristici: (a se vedea pct. A45–A50)
 - a. Relevanță.
 - b. Integralitate.
 - c. Credibilitate.
 - d. Neutralitate.
 - e. Inteligibilitate.
 - (iii) Criteriile pe care practicianul intenționează să le aplice la pregătirea informațiilor specifice vor fi puse la dispoziția utilizatorilor vizați; (a se vedea pct. A51–A52)
 - (iv) Practicianul se așteaptă să poată obține probele necesare pentru a justifica concluzia practicianului; (a se vedea pct. A53–A55)
 - (v) Concluzia practicianului, în formă corespunzătoare fie unei misiuni de asigurare rezonabilă, fie unei misiuni de asigurare limitată, urmează să fie inclusă într-un raport scris; și
 - (vi) Un scop rezonabil care să includă, în cazul unei misiuni de asigurare limitată, faptul că practicianul se așteaptă să poată obține un nivel de asigurare pertinent. (a se vedea pct. A56)
25. În cazul în care nu se îndeplinesc condițiile preliminare, practicianul trebuie să discute aspectul cu partea contractantă. Dacă nu se pot face modificări în vederea îndeplinirii condițiilor preliminare, practicianul nu trebuie să accepte misiunea ca misiune de asigurare, cu excepția cazului în care legea sau reglementările îl obligă să facă acest lucru. Cu toate acestea, o misiune desfășurată în asemenea circumstanțe nu este conformă cu standardele ISAE. Prin urmare, practicianul nu trebuie să includă în raportul de asigurare nicio referință cum că misiunea a fost efectuată în conformitate cu prezentul standard sau cu alte standarde ISAE relevante.

Limitarea ariei de aplicare anterior acceptării misiunii

26. În cazul în care partea contractantă impune o limitare asupra ariei de aplicare a activității practicianului în ceea ce privește misiunea de asigurare propusă, în așa fel încât practicianul consideră că limitarea ar putea avea drept rezultat ca practicianul să își decline răspunderea privind concluzia referitoare la informațiile specifice, practicianul nu trebuie să accepte o asemenea misiune de asigurare, cu excepția cazului în care legea sau reglementările îi impun acest lucru. (a se vedea pct. A155(c))

Convenirea termenilor și condițiilor misiunii

27. Practicianul trebuie să convină cu partea contractantă asupra termenilor și condițiilor misiunii. Termenii și condițiile convenite trebuie specificați în detaliu în scrisoarea de misiune sau într-o altă formă corespunzătoare de acord scris, confirmare scrisă sau în lege ori reglementări. (a se vedea pct. A57–A58)
28. În cazul misiunilor recurente, practicianul trebuie să evalueze dacă circumstanțele impun revizuirea termenilor și condițiilor misiunii și dacă este nevoie să reamintească părții contractante de termenii și condițiile existente ale misiunii.

Acceptarea unei modificări a termenilor și condițiilor misiunii

29. Practicianul nu va fi de acord să modifice termenii și condițiile misiunii, în cazurile în care nu există o justificare rezonabilă în acest sens. Dacă se operează o asemenea schimbare, practicianul nu va trece cu vederea porbele obținute înainte de efectuarea modificării. (a se vedea pct. A59)

Raportul de asigurare prescris în lege sau reglementări

30. În anumite cazuri, legea sau reglementările din jurisdicția relevantă stipulează formatul sau formulările unui raport de asigurare. În aceste condiții, practicianul trebuie să evalueze:
 - (a) Dacă utilizatorii vizați ar putea înțelege greșit concluzia misiunii de asigurare; și
 - (b) În caz afirmativ, dacă explicațiile suplimentare incluse în raportul de asigurare ar putea atenua posibila înțelegere greșită.

În cazul în care practicianul concluzionează că explicațiile suplimentare incluse în raportul de asigurare nu pot atenua posibila înțelegere greșită, practicianul nu trebuie să accepte misiunea, cu excepția cazului în care legea sau reglementările îi impun acest lucru. O misiune efectuată în conformitate cu o astfel de lege sau reglementare nu este conformă standardelor ISAE. Prin urmare, practicianul nu trebuie să includă în raportul de asigurare nicio

referință cum că misiunea a fost efectuată în conformitate cu prezentul standard sau cu alte standarde ISAE relevante (a se vedea punctul 71).

Controlul calității

Caracteristicile partenerului de misiune

31. Partenerul de misiune trebuie:

- (a) Să fie membru al unei firme care aplică standardul ISQC 1 sau alte cerințe profesionale, sau cerințe din lege sau regulament, care sunt cel puțin la fel de stricte ca ISQC 1; (a se vedea pct. A60–A66)
- (b) Să fie competent în ceea ce privește abilitățile și tehnicile de asigurare, pe care și le va fi dezvoltat prin instruire și aplicații practice considerabile; și (a se vedea pct. A60)
- (c) Să fie suficient de competent în ceea ce privește subiectul implicit și măsurarea sau evaluarea acestuia, pentru a putea accepta să își asume răspunderea pentru concluzia de asigurare. (a se vedea pct. A67–A68)

Desemnarea echipei

32. Partenerul de misiune trebuie: (a se vedea pct. A69)

- (a) Să fie satisfăcut de faptul că persoanele care urmează să lucreze împreună la misiune dispun de competențele și capacitățile necesare pentru: (a se vedea pct. A70–A71)
 - (i) A efectua misiunea în conformitate cu standardele relevante și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile; și
 - (ii) A emite un raport de asigurare adecvat în circumstanțele date ale misiunii.
- (b) Să fie satisfăcut că practicianul va putea fi implicat în activitatea:
 - (i) Unui expert al practicianului, în cazul în care urmează să fie utilizată activitatea respectivului expert; și (a se vedea pct. A70–A71)
 - (ii) Unui alt practician, care nu face parte din echipa misiunii, în cazul în care urmează să fie utilizată activitatea de asigurare a respectivului practician (a se vedea pct. A72–A73)

într-o măsură care este suficientă pentru a accepta angajarea răspunderii pe concluzia de asigurare vizavi de informațiile specifice.

Responsabilitățile partenerului de misiune

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

- (a) Efectuarea procedurilor adecvate privind acceptarea și continuarea unei relații cu clientul și a misiunilor;
 - (b) Planificarea și efectuarea misiunii (inclusiv coordonarea și supervizarea) astfel încât să fie conformă cu standardele profesionale și cerințele legale și de reglementare aplicabile;
 - (c) Efectuarea revizuirilor în conformitate cu politicile și procedurile de revizuire ale firmei, precum și revizuirea documentației aferente misiunii la data sau anterior datei raportului de asigurare; (a se vedea pct. A74)
 - (d) Menținerea documentației adecvate a misiunii în vederea dovedirii faptului că practicianul și-a atins obiectivele și că misiunea a fost efectuată în conformitate cu standardele ISAE relevante și cu cerințele legale și de reglementare relevante; și
 - (e) Consultarea adecvată de către echipa misiunii pe probleme dificile sau contencioase.
34. Pe parcursul misiunii, partenerul de misiune trebuie să rămână atent, prin observarea și realizarea de interviuri dacă este cazul, în ceea ce privește probele care reflectă neconformitatea cu cerințele etice relevante ale membrilor echipei misiunii. În cazul în care, prin sistemul de control al calității firmei sau prin alte moduri, partenerului de misiune i se aduc la cunoștință aspecte care indică faptul că membrii misiunii de audit nu s-au conformat cu cerințele etice relevante, partenerul de misiune, consultându-se cu alți membri ai firmei, trebuie să stabilească modul de acțiune corespunzător.
35. Partenerul de misiune trebuie să ia în considerare rezultatele procesului de monitorizare al firmei ca probate în ultima informare distribuită de către firmă și, dacă este cazul, de alte firme din cadrul unei rețele; totodată, trebuie să evalueze și dacă deficiențele din informare pot afecta misiunea de asigurare.

Revizuirea controlului calității misiunii

36. Dacă este cazul, pentru acele misiuni pentru care se cere prin lege sau reglementări revizuirea controlului calității, sau pentru care firma a stabilit că este necesară o revizuire a controlului calității:
- (a) Partenerul de misiune trebuie să își asume răspunderea pentru discutarea aspectelor importante apărute pe parcursul misiunii cu revizorul controlului calității misiunii și pentru că nu va data raportul de asigurare până la momentul finalizării respectivei revizuiți; și
 - (b) Revizorul controlului calității misiunii trebuie să efectueze o evaluare obiectivă a raționamentelor importante realizate de echipa de audit și

a concluziilor formulate în raportul de audit. Această evaluare trebuie să implice: (a se vedea pct. A75)

- (i) Discutarea aspectelor importante cu partenerul de misiune;
- (ii) Revizuirea informațiilor specifice și a raportului de asigurare propus;
- (iii) Revizuirea documentației misiunii selectate referitoare la raționamentele importante realizate de echipa misiunii și concluziile la care s-a ajuns; și
- (iv) Evaluarea concluziilor la care s-a ajuns prin formularea raportului de audit și stabilirea dacă raportul de audit este adecvat.

Scepticismul profesional, raționamentul profesional și competențele și tehnicile de asigurare

37. Practicianul trebuie să planifice și să efectueze o misiune dând dovadă de scepticism profesional, recunoscând că pot exista circumstanțe care să contribuie la denaturarea semnificativă a informațiilor specifice. (a se vedea pct. A76–A80)
38. Practicianul trebuie să dea dovadă de raționament profesional în planificarea și efectuarea misiunii de asigurare, inclusiv în ceea ce privește stabilirea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor. (a se vedea pct. A81–A85)
39. Practicianul trebuie să pună în aplicare competențele și tehnicile de asigurare ca parte dintr-un proces recurent, sistematic al misiunii.

Planificarea și efectuarea misiunii

Planificarea

40. Practicianul trebuie să planifice misiunea astfel încât aceasta să fie efectuată într-un mod eficient, să stabilească domeniul de aplicare, plasarea în timp și direcția misiunii și să determine natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor planificate, necesare pentru ca practicianul să își atingă obiectivul. (a se vedea pct. A86–A89)
41. Practicianul trebuie să stabilească dacă criteriile sunt adecvate pentru circumstanțele misiunii, inclusiv faptul că prezintă caracteristicile identificate la punctul 24(b)(ii).
42. În cazul în care se descoperă după acceptarea misiunii că una sau mai multe dintre condițiile preliminare pentru o misiune de asigurare nu este/sunt îndeplinită/îndeplinite, practicianul trebuie să discute acest aspect cu partea/părțile adecvate, și să stabilească:
 - (a) Dacă aspectul se poate soluționa într-un mod satisfăcător pentru practician;

- (b) Dacă este adecvată continuarea misiunii; și
 - (c) Dacă este cazul și cum să fie comunicat respectivul aspect în raportul de asigurare.
43. În cazul în care se descoperă după acceptarea misiunii că unul sau mai multe criterii nu sunt potrivite sau că o parte sau chiar întregul subiect implicat nu este adecvat pentru o misiune de asigurare, practicianul trebuie să ia în considerare retragerea din misiune, dacă legislația sau reglementările aplicabile permit acest lucru. În cazul în care practicianul continuă misiunea, practicianul trebuie să exprime o concluzie cu rezerve sau contrară sau imposibilitatea exprimării unei concluzii, după cum impun circumstanțele. (a se vedea pct. A90–A91)

Pragul de semnificație

44. Practicianul trebuie să ia în considerare pragul de semnificație la: (a se vedea pct. A92–A100)
- (a) Planificarea și efectuarea misiunii de asigurare, inclusiv la stabilirea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor; și
 - (b) Evaluarea existenței sau nu a denaturării semnificative a informațiilor specifice.

Înțelegerea subiectului implicat și a celorlalte circumstanțe ale misiunii

45. Practicianul trebuie să intervieveze partea/părțile corespunzătoare în ceea ce privește:
- (a) Măsura în care li s-a adus la cunoștință orice denaturare sau neconformitate intenționată, reală, suspectată sau bănuită, cu legile și reglementările care au impact asupra informațiilor specifice; (a se vedea pct. A101)
 - (b) Măsura în care partea responsabilă deține o funcție de audit intern și, dacă da, efectuează interviuri ulterioare pentru a înțelege activitățile și principalele constatări ale funcției de audit intern în legătură cu informațiile specifice; și
 - (c) Măsura în care partea responsabilă a utilizat orice experți pentru pregătirea informațiilor specifice.

Asigurare limitată	Asigurare rezonabilă
<p>46L. Practicianul trebuie să înțeleagă suficient subiectul implicit și alte circumstanțe care țin de misiune încât:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Practicianul să poată identifica zonele unde probabilitatea să apară o denaturare semnificativă a informațiilor specifice este mai ridicată; (b) Astfel, să ofere o bază pentru proiectarea și efectuarea procedurilor prin care abordează zonele identificate la punctul 46L(a) și să obțină asigurarea limitată în vederea coroborării concluziei practicianului. (a se vedea pct. A101–A104, A107) <p>47L. La înțelegerea subiectului implicit și a altor circumstanțe care țin de misiune, conform punctului 46L, practicianul va lua în considerare procesul de pregătire a informațiilor specifice. (a se vedea pct. A106)</p>	<p>46R. Practicianul trebuie să înțeleagă suficient subiectul implicit și alte circumstanțe care țin de misiune încât:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Practicianul să poată identifica și evalua riscurile de denaturare semnificativă a informațiilor specifice; și (b) Astfel, să ofere o bază pentru proiectarea și efectuarea procedurilor pentru a reacționa la riscurile evaluate și pentru a obține asigurare rezonabilă în vederea coroborării concluziei practicianului; și (a se vedea pct. A101–A103, A107) <p>47R. La înțelegerea subiectului implicit și a altor circumstanțe care țin de misiune, conform punctului 46R, practicianul trebuie să înțeleagă și controlul intern privind pregătirea informațiilor specifice relevante pentru misiune. Aceasta include evaluarea proiectării acelor controale relevante pentru misiune și stabilirea dacă acestea au fost implementate prin efectuarea procedurilor, suplimentar față de interviuarea angajaților responsabili de informațiile specifice. (a se vedea pct. A105)</p>

Obținerea probelor

Luarea în considerare a riscurilor și răspunsurilor la riscuri

Asigurare limitată	Asigurare rezonabilă
<p>48L. Pe baza înțelegerii practicianului (a se vedea punctul 46L), practicianul trebuie: (a se vedea pct. A108–A112)</p> <p>(a) Să identifice zonele unde probabilitatea să apară o denaturare semnificativă a informațiilor specifice este mai ridicată; și</p> <p>(b) Să proiecteze și efectueze procedurile prin care să abordeze zonele identificate la punctul 48L(a) și să obțină asigurarea limitată în vederea coroborării concluziei practicianului.</p>	<p>48R. Pe baza înțelegerii practicianului (a se vedea punctul 46R), practicianul trebuie: (a se vedea: pct. A108–A110)</p> <p>(a) Să identifice și evalueze riscurile de denaturare semnificativă a informațiilor specifice; și</p> <p>(b) Să proiecteze și efectueze procedurile pentru a reacționa la riscurile evaluate și pentru a obține asigurare rezonabilă în vederea coroborării concluziei practicianului. În plus față de orice alte proceduri legate de informațiile specifice care sunt adecvate pentru circumstanțele misiunii, procedurile utilizate de practician vor include obținerea de probe corespunzătoare suficiente privind eficacitatea de operare a controalelor relevante asupra informațiilor specifice în cazul în care:</p> <p>(i) Evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă de către practician include premisa eficacității controalelor operate, sau</p> <p>(ii) Procedurile, altele decât testarea controalelor nu pot să</p>

Asigurare limitată	Asigurare rezonabilă
	ofere numai ele probe suficiente și adecvate.
<p>Stabilirea necesității unor proceduri suplimentare într-o misiune de asigurare limitată</p> <p>49L. În cazul în care practicianul ia cunoștință de unul sau mai multe aspecte care îl determină să creadă că informațiile specifice ar putea fi denaturate semnificativ, practicianul trebuie să proiecteze și efectueze proceduri suplimentare în vederea obținerii mai multor probe, până când practicianul poate să: (a se vedea pct. A112–A117)</p> <p>(a) Concluzioneze că nu este probabil ca aspectul respectiv să genereze denaturarea semnificativă a informațiilor specifice; sau</p> <p>(b) Stabilească faptul că aspectul(e) respectiv(e) generează denaturarea semnificativă a informațiilor specifice.</p>	<p>Revizuirea evaluării riscului într-o misiune de asigurare rezonabilă</p> <p>49R. Pe măsură ce se obțin noi probe suplimentare, pe parcursul misiunii, evaluarea practicianului cu privire la riscurile de denaturare semnificativă a informațiilor specifice poate suferi modificări. În cazul în care practicianul obține probe care sunt inconsecvente cu probele pe care practicianul și-a bazat inițial evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă, practicianul trebuie să revizuiască evaluarea și să modifice în mod corespunzător procedurile planificate. (a se vedea pct. A112)</p>

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

- (a) Probele obținute de la una dintre surse sunt inconsecvente cu cele obținute de la o alta; sau
- (b) Practicianul are îndoieli referitoare la credibilitatea informațiilor ce urmează să fie utilizate ca probe,

practicianul trebuie să stabilească ce modificări și adăugiri la proceduri sunt necesare pentru a rezolva aspectul respectiv, și trebuie să ia în considerare efectul aspectului respectiv, dacă este cazul, asupra celorlalte aspecte legate de misiune.

51. Practicianul trebuie să acumuleze denaturările necorectate identificate pe parcursul misiunii, altele decât cele care sunt evident nesemnificative. (a se vedea pct. A118–A119)

Activitatea efectuată de expertul practicianului

52. În cazul în care urmează să se utilizeze activitatea prestată de un expert al practicianului, practicianul trebuie să: (a se vedea pct. A120–A124)
- (a) Evalueze dacă expertul practicianului dispune de competențele, capacitățile și obiectivitatea necesare pentru atingerea obiectivelor practicianului. În cazul unui expert extern al practicianului, evaluarea obiectivității trebuie să includă interviuarea cu privire la interesele și relațiile care ar putea crea o amenințare la adresa obiectivității respectivului expert; (a se vedea pct. A125–A128)
 - (b) Înțeleagă suficient domeniul de expertiză al expertului practicianului; (a se vedea pct. A129–A130)
 - (c) Se pună de acord cu expertul practicianului privind natura, domeniul de aplicare și obiectivele activității respectivului expert; și (a se vedea pct. A131–A132)
 - (d) Să evalueze adecvarea activității practicianului expertului în raport cu obiectivele practicianului. (a se vedea pct. A133–A134)

Activitatea efectuată de către un alt practician, un expert al părții responsabile sau persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul, sau de un auditor intern (a se vedea pct. A135)

53. În cazul în care urmează să fie utilizată activitatea unui alt practician, practicianul trebuie să evalueze dacă activitatea acestuia este adecvată în raport cu obiectivele practicianului.
54. Dacă informațiile ce urmează a fi utilizate ca probe au fost pregătite folosind activitatea expertului părții responsabile sau al persoanei care efectuează măsurarea sau evaluatorului, practicianul, în măsura în care acest lucru este necesar, trebuie să ia în considerare semnificația activității respectivului expert pentru obiectivele practicianului:
- (a) Evaluarea competenței, a capacităților și obiectivității respectivului expert;
 - (b) Înțelegerea activității respectivului expert; și
 - (c) Evaluarea gradului de adecvare a activității expertului respectiv drept probe.
55. În cazul în care practicianul intenționează să utilizeze activitatea funcției de audit intern, practicianul trebuie să evalueze, după cum urmează:

- (a) Amploarea în care statutul organizațional al funcției de audit intern și politicile și procedurile relevante coroborează obiectivitatea auditorilor interni;
- (b) Nivelul de competență al funcției de audit intern;
- (c) Dacă funcția de audit intern aplică o abordare sistematică și disciplinată, inclusiv controlul calității; și
- (d) Dacă activitatea funcției de control intern este adecvată pentru obiectivele misiunii.

Declarații scrise

56. Practicianul trebuie să solicite părții/părților corespunzătoare o declarație scrisă:
- (a) Conform căreia partea/părțile adecvată/adequate respective au oferit practicianului toate informațiile de care dispun, care sunt relevante pentru misiune. (a se vedea pct. A54–A55 și A136–A138)
 - (b) Care confirmă măsurarea sau evaluarea subiectului implicat în raport cu criteriile aplicabile, inclusiv că toate aspectele relevante sunt reflectate în informațiile specifice.
57. Dacă, în plus față de declarațiile solicitate, practicianul stabilește că este necesar să mai obțină una sau mai multe declarații scrise pentru a corobora alte probe relevante pentru informațiile specifice, practicianul trebuie să solicite alte asemenea declarații scrise.
58. În cazul în care declarațiile scrise vizează aspecte care sunt semnificative pentru informațiile specifice, practicianul trebuie să:
- (a) Evalueze caracterul rezonabil și conformitatea cu alte probe obținute, inclusiv cu alte declarații (verbale sau scrise); și
 - (b) Ia în considerare măsura în care semnatarii declarațiilor sunt bine informați cu privire la respectivele aspecte.
59. Data declarațiilor scrise trebuie să fie cât mai apropiată posibil, dar fără a depăși, data raportului de asigurare.

Declarațiile scrise solicitate nu sunt oferite sau nu sunt credibile

60. Dacă una sau mai multe dintre declarațiile scrise solicitate nu sunt oferite sau dacă practicianul concluzionează că există îndoieli suficiente legate de competența, integritatea, valorile etice sau diligența celor care semnează declarațiile scrise, sau dacă în orice alt mod declarațiile scrise nu sunt credibile, practicianul trebuie să: (a se vedea pct. A139)
- (a) Discute acest aspect cu partea/părțile corespunzătoare;

- (b) Re-evalueze integritatea celor cărora li s-au solicitat declarațiile sau de la care a primit declarațiile și să evalueze efectul pe care acestea le-ar putea avea asupra credibilității declarațiilor (verbale sau scrise) și a probelor, în general; și
- (c) Ia măsurile adecvate, inclusiv stabilirea potențialului efect asupra concluziei raportului de asigurare.

Evenimente ulterioare

61. În cazul în care este relevant pentru misiune, practicianul trebuie să ia în considerare efectul asupra informațiilor specifice și a raportului de asigurare al evenimentelor anterioare datei raportului de asigurare și să reacționeze corespunzător faptelor care îi sunt aduse la cunoștință ulterior datei raportului de asigurare, care, dacă ar fi fost cunoscute de către practician la data raportului, l-ar fi determinat pe practician să aducă modificări raportului de asigurare. Cât de mult vor conta evenimentele ulterioare depinde de potențialul acestora de a afecta informațiile specifice și de gradul de adecvare a concluziei practicianului. Cu toate acestea, practicianul nu are nicio responsabilitate de a efectua orice proceduri referitoare la informațiile specifice după data raportului de asigurare. (a se vedea pct. A140–A141)

Alte informații

62. În cazul în care documentele care conțin informații specifice și raportul de asigurare aferent include alte informații, practicianul trebuie să citească respectivele informații, în vederea identificării contradicțiilor semnificative, dacă acestea există, cu informațiile specifice conținute în raportul de asigurare dacă, citind informațiile respective, practicianul: (a se vedea pct. A142)
- (a) Identifică o inconsecvență semnificativă între celelalte informații și informațiile specifice sau raportul de asigurare; sau
 - (b) Ia cunoștință de o denaturare semnificativă a unui fapt prin celelalte informații, denaturare care nu are legătură cu aspectele care apar în informațiile specifice din raportul de asigurare,
- practicianul trebuie să discute acest aspect cu partea/părțile adecvate și să ia măsuri ulterioare considerate corespunzătoare.

Descrierea criteriilor aplicabile

63. Practicianul trebuie să evalueze dacă informațiile specifice se referă sau descriu adecvat criteriile aplicabile. (a se vedea pct. A143–A145)

Formarea concluziei de asigurare

64. Practicianul trebuie să evalueze suficiența și gradul de adecvare a probelor obținute în contextul misiunii, și, dacă este cazul, în circumstanțele date ale misiunii, în încercarea de a obține și alte probe. Practicianul trebuie să ia în considerare toate probele relevante, indiferent dacă acestea par să coroboreze sau să contrazică măsurarea sau evaluarea subiectului implicat în raport cu criteriile aplicabile. În cazul în care practicianul nu reușește să obțină probe suplimentare necesare, practicianul trebuie să ia în considerare implicațiile în ceea ce privește concluzia practicianului de la punctul 65. (a se vedea pct. A146–A152)
65. Practicianul trebuie să formuleze o concluzie cu privire la măsura în care informațiile specifice sunt denaturate semnificativ. La formularea acestei concluzii, practicianul trebuie să ia în calcul concluzia practicianului de la punctul 64 privind suficiența și gradul de adecvare a probelor obținute, dar și să stabilească dacă denaturările necorectate sunt semnificative, atât fiecare în parte, cât și cumulate. (a se vedea pct. A3 și A153–A154)
66. În cazul în care practicianul nu reușește să obțină probe suficiente și adecvate, există o limitare a ariei de aplicare, iar practicianul trebuie să formuleze o concluzie cu rezerve, să își decline răspunderea privind concluzia, sau să se retragă din misiune, în cazul în care legea sau reglementările permit retragerea, după caz. (a se vedea pct. A155–A157)

Întocmirea raportului de asigurare

67. Raportul de asigurare trebuie să fie în format scris și să exprime clar concluzia practicianului pe marginea informațiilor specifice. (a se vedea pct. A2, A158–A160)
68. Concluzia practicianului trebuie să fie separată clar de informațiile sau explicațiile prin care nu se intenționează să se influențeze concluzia practicianului, inclusiv orice Evidențiere a unor aspecte, Alte aspecte, constatările legate de aspecte particulare ale misiunii, recomandări sau informații suplimentare incluse în raportul de asigurare. Formularea utilizată trebuie să clarifice că o Evidențiere a unor aspecte, Alte aspecte, constatările, recomandările sau informațiile suplimentare nu sunt menite să divagheze de la concluzia practicianului. (a se vedea pct. A158–A160)

Conținutul raportului de asigurare

69. Raportul de asigurare trebuie să conțină, cel puțin, următoarele elemente de bază:
 - (a) Un titlu care indică clar faptul că raportul este un raport de asigurare independent. (a se vedea pct. A161)
 - (b) Un destinatar. (a se vedea pct. A162)

- (c) O identificare sau o descriere a nivelului de asigurare obținut de practician, a informațiilor specifice și, dacă este cazul, a subiectului implicit. În cazul în care concluzia practicianului este formulată ca declarație a părții/părților adecvate, respectiva declarație trebuie să însoțească raportul de asigurare, să fie reprodusă în raportul de asigurare sau să se facă referire la acea sursă care este disponibilă tuturor utilizatorilor vizați. (a se vedea pct. A163)
- (d) Identificarea criteriilor aplicabile (a se vedea pct. A164)
- (e) Dacă este cazul, o descriere a oricăror limitări inerente semnificative asociate cu măsurarea sau evaluarea subiectului implicit în raport cu criteriile aplicabile. (a se vedea pct. A165)
- (f) În cazul în care criteriile aplicabile sunt menite unui scop specific, o declarație prin care cititorii sunt atenționați asupra acestui fapt și, prin urmare, informațiile specifice ar putea să nu fie adecvate în alt scop. (A se vedea: Pct. A166–A167)
- (g) O declarație pentru identificarea părții responsabile și a persoanei care efectuează măsurarea sau evaluatorului, dacă acestea diferă, și pentru a descrie responsabilitățile acestora și pe cele ale practicianului. (a se vedea pct. A168)
- (h) O declarație conform căreia misiunea a fost efectuată în conformitate cu prezentul ISAE sau, în cazul în care este vorba de un standard ISAE cu subiect specific, cu acel ISAE. (a se vedea pct. A169–A170)
- (i) O declarație conform căreia firma a cărei membru este practicianul aplică standardul ISQC 1 sau alte cerințe profesionale, sau cerințe din lege sau reglementări, care sunt cel puțin la fel de stricte ca ISQC 1. Dacă practicianul nu este un profesionist contabil, declarația trebuie să identifice cerințele profesionale sau cerințele din lege sau reglementări aplicate, care sunt cel puțin la fel de stricte ca ISQC 1. (a se vedea pct. A171)
- (j) O declarație conform căreia practicianul îndeplinește cerințele etică și pe cele legate de independență din Codul IESBA, sau alte cerințe profesionale, sau cerințe impuse prin lege sau reglementări, care sunt cel puțin la fel de stricte ca Părțile A și B din Codul IESBA, cu privire la misiunile de asigurare. Dacă practicianul nu este profesionist contabil, declarația trebuie să identifice cerințele profesionale sau cerințele din lege sau reglementări aplicate, care sunt cel puțin la fel de stricte ca Părțile A și B din Codul IESBA, cu privire la misiunile de asigurare. (a se vedea pct. A172)
- (k) Un rezumat informativ cu privire la activitatea efectuată ca bază pentru concluzia practicianului. În cazul unei misiuni de asigurare limitată, o apreciere privind natura, plasarea în timp și amploarea

procedurilor efectuate este vitală pentru înțelegerea concluziei practicianului. Într-o misiune de asigurare limitată, rezumatul activității efectuate trebuie să consemneze că:

- (i) Procedurile efectuate într-o misiune de asigurare limitată variază în ceea ce privește natura și plasarea în timp față de, și sunt mai puțin ample decât cele pentru, o misiune de asigurare rezonabilă; și
 - (ii) În consecință, nivelul asigurării obținute într-o misiune de asigurare limitată este substanțial mai scăzut decât cel care ar fi fost obținut în cazul în care ar fi fost efectuată o misiune de asigurare rezonabilă. (a se vedea pct. A6, A173–A177)
- (l) Concluzia practicianului: (a se vedea pct. A2, A178–A180)
- (i) Dacă este cazul, concluzia trebuie să informeze utilizatorii vizați privind contextul în care concluzia practicianului trebuie citită. (a se vedea pct. A179)
 - (ii) Într-o misiune de asigurare rezonabilă, concluzia trebuie exprimată într-o formă pozitivă. (a se vedea pct. A178)
 - (iii) Într-o misiune de asigurare limitată, concluzia trebuie să fie exprimată într-o formă care transmite dacă, pe baza procedurilor efectuate și a probelor obținute, practicianului a luat cunoștință de unul sau mai multe aspecte care să îl facă să creadă că informațiile specifice sunt denaturate semnificativ. (a se vedea pct. A180)
 - (iv) Concluzia de la punctele (ii) sau (iii) trebuie să fie formulată prin utilizarea formulărilor corespunzătoare pentru subiectul implicit și criteriile aplicabile, date fiind circumstanțele misiunii și trebuie să fie formulate în ceea ce privește: (a se vedea pct. A181)
 - a. Subiectul implicit și criteriile aplicabile;
 - b. Informațiile specifice și criteriile aplicabile; sau
 - c. O declarație emisă de partea/părțile adecvate.
 - (v) În cazul în care practicianul exprimă o concluzie cu modificări, raportul de asigurare trebuie să conțină:
 - a. O secțiune care oferă o descriere a aspectului/aspectelor care generează modificarea: și
 - b. O secțiune care conține concluzia modificată a practicianului. (a se vedea pct. A182)
- (m) Semnătura practicianului: (a se vedea pct. A183)

- (n) Data raportului de asigurare. Raportul de asigurare trebuie să nu fie datat anterior datei la care practicianul a obținut probele pe care se bazează concluzia practicianului, inclusiv probele prin care și-a asumat răspunderea asupra informațiilor specifice persoanele recunoscute că au autoritatea să facă acest lucru. (a se vedea pct. A184)
- (o) Locul din jurisdicția în care practicianul își desfășoară activitatea.

Referințele din raportul de asigurare la expertul practicianului

- 70. Dacă practicianul face referire în raportul de asigurare la activitatea expertului practicianului, formularea respectivului raport nu trebuie să sugereze că răspunderea practicianului pentru concluzia asumată a respectivului raport este redusă prin implicarea acelui expert. (a se vedea pct. A185–A187)

Raportul de asigurare prescris în lege sau reglementări

- 71. Dacă practicianului i se cere prin lege sau reglementări să utilizeze un anumit format sau anumite formulări în raportul de asigurare, raportul de asigurare trebuie să facă referire la prezentul standard sau la alte ISAE-uri relevante numai dacă raportul de asigurare include, cel puțin, fiecare element dintre cele identificate la punctul 69.

Concluzii nemodificate și concluzii modificate

- 72. Practicianul trebuie să exprime o concluzie nemodificată atunci când concluzionează:
 - (a) În cazul unei misiuni de asigurare rezonabile, că subiectul implicit este întocmit, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu criteriile aplicabile; sau
 - (b) În cazul unei misiuni de asigurare limitate, că, pe baza procedurilor efectuate și a probelor obținute, niciun aspect nu i-a fost adus la cunoștință practicianului, care să îl determine să considere că informațiile specifice nu sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu criteriile aplicabile.
- 73. Dacă practicianul consideră necesar să:
 - (a) Atragă atenția utilizatorilor vizați asupra unui aspect prezentat în informațiile specifice, care, conform raționamentului practicianului, este de importanță fundamentală pentru ca utilizatorii vizați să înțeleagă informațiile specifice (un Paragraf de evidențiere a unor aspecte); sau
 - (b) Comunice un aspect, în afara celor prezentate în informațiile specifice care, conform raționamentului practicianului, este relevant pentru ca

utilizatorii vizați să înțeleagă misiunea, responsabilitățile practicianului sau raportul de asigurare (un Paragraf privind alte Aspecte),

și acest lucru nu este interzis prin lege sau reglementări, practicianul trebuie să facă acest lucru într-un paragraf din raportul de asigurare, cu un titlu adecvat, care indică clar faptul că respectiva concluzie a practicianului nu este modificată în acea privință. În cazul unui Paragraf de evidențiere a unor aspecte, un asemenea paragraf trebuie să se refere doar la informațiile prezentate sau descrise în informațiile specifice.

74. Practicianul trebuie să exprime o concluzie modificată în următoarele circumstanțe:
 - (a) În cazul în care, conform raționamentului profesional al practicianului, există o limitare a domeniului de aplicare și efectul acestui aspect poate fi semnificativ (a se vedea punctul 66). În asemenea cazuri, practicianul trebuie să exprime o concluzie cu rezerve sau imposibilitatea exprimării concluziei respective.
 - (b) În cazul în care, conform raționamentului profesional al practicianului, informațiile specifice prezintă denaturări semnificative. În asemenea cazuri, practicianul trebuie să exprime o concluzie cu rezerve sau o concluzie contrară. (a se vedea pct. A190)
75. Practicianul trebuie să exprime o concluzie cu rezerve în cazul în care, conform raționamentului profesional al practicianului, efectele, sau posibilele efecte ale unui aspect nu sunt semnificative și grave în asemenea măsură încât să impună o concluzie contrară sau imposibilitatea exprimării unei concluzii. O concluzie cu rezerve trebuie exprimată ca fiind „cu excepția” efectelor, sau posibilelor efecte, ale aspectului la care se referă rezerva. (a se vedea pct. A188–A189)
76. În cazul în care practicianul exprimă o concluzie modificată din cauza unei limitări a ariei de aplicare, însă este totodată conștient de unul sau mai multe aspecte care generează denaturarea semnificativă a informațiilor specifice, practicianul trebuie să includă în raportul de asigurare o descriere clară atât a limitării ariei de aplicare, cât și a aspectului sau aspectelor care determină denaturarea semnificativă a informațiilor specifice.
77. În cazul în care declarația făcută de partea/părțile corespunzătoare a identificat și descris corespunzător faptul că informațiile specifice sunt denaturate semnificativ, practicianul trebuie să procedeze după cum urmează:
 - (a) Să exprime o concluzie cu rezerve sau o concluzie contrară în ceea ce privește subiectul implicit și criteriile aplicabile; sau
 - (b) Dacă i se cere expres prin termenii și condițiile misiunii să formuleze concluzia ca declarație făcută de partea/părțile adecvate, să exprime o concluzie nemodificată, însă va include un Paragraf de evidențiere a

unor aspecte în raportul de asigurare, în care va face referire la declarație făcută de partea/părțile corespunzătoare care identifică și descrie/descriu adecvat faptul că informațiile specifice sunt denaturate semnificativ. (a se vedea pct. A191)

Alte responsabilități de comunicare

78. Practicianul trebuie să stabilească dacă, în urma termenilor misiunii sau altor circumstanțe ale misiunii, practicianul a luat cunoștință de vreun aspect care ar trebui comunicat părții responsabile, persoanei care efectuează măsurarea sau evaluatorului, părții contractante, persoanelor responsabile cu guvernanta sau altora. (a se vedea pct. A192)

Documentația

79. Practicianul trebuie să pregătească în timp util documentația aferentă misiunii, care oferă o evidență a bazei raportului de asigurare care este suficientă și adecvată pentru a putea să îi permită unui practician cu experiență, care nu a mai avut legătură cu misiunea în trecut, să înțeleagă: (a se vedea pct. A193–A197)
- (a) Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor efectuate pentru conformitatea cu ISAE-urile relevante și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile;
 - (b) Rezultatele procedurilor efectuate și probele obținute; și
 - (c) Aspectele semnificative apărute pe parcursul misiunii, concluziile la care s-a ajuns și raționamentele profesionale semnificative care s-au făcut în vederea atingerii acestor concluzii.
80. Dacă practicianul identifică informații care sunt inconsecvente cu concluzia finală a practicianului privind un aspect semnificativ, practicianul trebuie să documenteze modul în care a abordat inconsecvența.
81. Practicianul trebuie să colecteze documentația misiunii într-un dosar al misiunii și să finalizeze procesul administrativ de compilare a dosarului final al misiunii în timp util, după data raportului de asigurare. (a se vedea pct. A198–A199)
82. După compilarea dosarului final al misiunii, practicianul nu trebuie să șteargă sau să arunce documentația de orice natură aferentă misiunii, înainte de expirarea termenului de păstrare. (a se vedea pct. A200)
83. În cazul în care practicianul consideră necesar să aducă amendamente documentației misiunii deja existente sau să adauge o nouă documentație ulterior finalizării compilării dosarului final al misiunii, practicianul, indiferent de natura amendamentelor și adăugirilor, trebuie să documenteze:

- (a) Motivele specifice pentru efectuarea amendamentelor și adăugirilor;
și
- (b) Când, și de către cine, au fost acestea făcute și revizuite.

Aplicare și alte materiale explicative

Introducere (a se vedea pct. 6)

- A1. Într-o misiune de consultare, practicianul aplică competențe, educație, observații, experiențe și cunoștințe tehnice. Misiunile de consultare implică un proces analitic ce include, în mod obișnuit, un amestec de activități legate de: stabilirea obiectivelor, constatarea faptelor, definirea problemelor și a oportunităților, evaluarea alternativelor, elaborarea de recomandări, inclusiv de acțiuni, comunicarea rezultatelor și uneori implementare și monitorizare. Rapoartele (în cazul în care sunt emise) se scriu în stil narativ (sau „formă lungă”), în general. De obicei, activitatea efectuată este exclusiv pentru utilizarea și în beneficiul clientului. Natura și domeniul de aplicare al activității se stabilește prin acord comun între practician și client. Orice serviciu care îndeplinește condițiile definiției unei misiuni de asigurare nu este o misiune de consultare, ci o misiune de asigurare.

Obiective

Misiuni cu informații specifice care includ mai multe aspecte (a se vedea pct. 10, 65, 69(l))

- A2. În cazul în care informațiile specifice conțin mai multe aspecte, se pot oferi concluzii separate pentru fiecare aspect. Nu este nevoie ca toate concluziile separate de acest gen să aibă același nivel de asigurare. Mai degrabă, fiecare concluzie este exprimată în forma corespunzătoare fie unei misiuni de asigurare rezonabilă, fie unei misiuni de asigurare limitată. Referințele din prezentul ISAE la concluzia raportului de asigurare includ fiecare concluzie, în cazul în care se exprimă concluzii separate.

Definiții

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

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

rezonabilă. Diferențele majore între procedurile utilizate pentru o misiune de asigurare rezonabilă și cele utilizate pentru o misiune de asigurare limitată includ:

- (a) Accentul pus pe natura diverselor proceduri ca sursă de probe va fi probabil diferit, în funcție de circumstanțele misiunii. De exemplu, practicianul poate considera adecvat în circumstanțele unei anumite misiuni de asigurare limitată să pună mai mult accent pe interviuarea personalului entității și pe procedurile analitice, și mai puțin pe testarea controalelor și obținerea de probe de la surse externe, spre deosebire de cum ar proceda în cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă.
- (b) Pe parcursul unei misiuni de asigurare limitată practicianul poate:
 - Selecta mai puține elemente pentru analiză; sau
 - Efectua mai puține proceduri (de exemplu, efectuează numai procedurile analitice în condițiile în care, într-o misiune de asigurare rezonabilă, atât procedurile analitice, cât și alte proceduri, ar fi efectuate).
- (c) În cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă, procedurile analitice efectuate ca răspuns la riscul misiunii implică dezvoltarea unor așteptări care sunt suficient de exacte pentru a putea identifica denaturările semnificative. În cazul unei misiuni de asigurare limitată, procedurile analitice pot fi proiectate pentru a justifica așteptările legate de direcția tendințelor, relațiilor și rapoartelor, mai degrabă decât pentru a identifica denaturările, cu nivelul de precizie care este de așteptat la o misiune de asigurare rezonabilă.
- (d) În plus, în cazul în care se identifică fluctuații, relații sau diferențe semnificative, în cazul unei misiuni de asigurare limitată se pot obține probe adecvate prin interviuare și analizarea răspunsurilor promise prin prisma circumstanțelor cunoscute ale misiunii.
- (e) În plus, la demararea procedurilor analitice pe parcursul unei misiuni de asigurare limitată, practicianul poate, de exemplu, utiliza datele care sunt centralizate, cum ar fi datele trimestriale mai degrabă decât cele lunare, sau ar putea utiliza date care nu au fost testate prin proceduri separate pentru credibilitate, în aceeași măsură în care ar face asta pentru o misiune de asigurare rezonabilă.

Un nivel de asigurare care este pertinent (a se vedea pct. 12(a)(i)(b), 47L)

- A4. Nivelul de asigurare pe care practicianul speră să îl obțină nu este susceptibil de cuantificare, în general, și măsura în care este pertinent ține de raționamentul profesional al practicianului în circumstanțele misiunii. Într-o misiune de asigurare limitată, practicianul efectuează proceduri care sunt

limitate în comparație cu cele necesare într-o misiune de asigurare rezonabilă, și totuși, sunt plănuite în vederea obținerii unui nivel de asigurare pertinent. Pentru a fi pertinent, nivelul de asigurare obținut de practician va spori probabil încrederea utilizatorilor vizați în informațiile specifice într-o măsură care este evident mai mult decât neînsemnată (a se vedea, de asemenea, punctele A16–A18).

- A5. Dată fiind gama largă de misiuni de asigurare limitată, ceea ce se înțelege prin asigurare pertinentă poate varia de la o valoare „imediat superioară asigurării” – despre care se presupune că ar spori încrederea utilizatorilor vizați în informațiile specifice într-o măsură care este evident mai mult decât neînsemnată, la o valoare „imediat sub linia asigurării”. Ceea ce poate fi pertinent într-o anumită misiune reprezintă un raționament între aceste valori, care depinde de circumstanțele misiunii, inclusiv de nevoile informaționale ale utilizatorilor vizați luați ca grup, de criterii și de subiectul implicit al misiunii.
- A6. Dat fiind că nivelul de asigurare obținut de practician în misiunile de asigurare limitată variază, raportul practicianului conține un rezumat informativ al procedurilor efectuate, prin care se recunoaște că aprecierea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor efectuate este esențială pentru înțelegerea concluziei practicianului (a se vedea punctele 69(k) și A173–A177).
- A7. Printre factorii care ar putea fi relevanți pentru stabilirea elementelor care alcătuiesc o asigurare pertinentă într-o misiune specifică, se numără, spre exemplu:
- Caracteristicile subiectului implicit și ale criteriilor, și dacă există standarde ISAE specifice pentru respectivul subiect implicit.
 - Instrucțiunile sau alte indicații din partea părții contractante privind natura asigurării pe care partea contractantă își dorește să o obțină practicianul. De exemplu, termenii misiunii pot stipula proceduri specifice pe care partea contractantă le consideră necesare sau aspecte particulare ale informațiilor specifice asupra cărora partea contractantă și-ar dori ca practicianul să se axeze. Cu toate acestea, practicianul poate considera că sunt necesare și alte proceduri în vederea obținerii unor probe suficiente și adecvate pentru obținerea unei asigurări pertinente.
 - Practica generală acceptată, dacă există, în ceea ce privește misiunile de asigurare pentru anumite informații specifice, sau informații specifice similare sau conexe.
 - Nevoile informaționale ale utilizatorilor vizați, ca grup. În general, cu cât sunt mai grave consecințele ca utilizatorii vizați să primească o concluzie neadecvată în cazul în care informațiile specifice sunt denaturate, cu atât mai multe elemente ar fi necesare pentru ca asigurarea

să fie pertinentă pentru ei. Spre exemplu, în anumite cazuri, consecințele asupra utilizatorilor vizați la primirea unei concluzii neadecvate pot fi atât de însemnate, încât să fie nevoie de o misiune de asigurare rezonabilă ca practicianul să obțină o asigurare pertinentă în respectivele circumstanțe.

- Utilizatorii vizați se pot aștepta ca practicianul să formuleze o concluzie de asigurare limitată asupra informațiilor specifice într-un timp scurt și la un preț scăzut.

Exemple de misiuni de atestare (a se vedea pct. 12(a)(ii)(a))

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

- (a) **Sustenabilitatea** – O misiune privind sustenabilitatea implică obținerea asigurării asupra unui raport pregătit de conducere sau de expertul conducerii (persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul) asupra sustenabilității evoluției entității.
- (b) **Conformitatea cu legislația sau reglementările** – O misiune privind conformitatea cu legislația sau reglementările implică obținerea asigurării asupra unei declarații a unei alte părți (persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul) privind conformitatea cu legislația sau reglementările relevante.
- (c) **Raportul calitate-preț** – O misiune privind raportul calitate-preț implică obținerea asigurării asupra măsurării sau evaluării raportului calitate-preț de către o altă parte (persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul).

Competențe și tehnici de asigurare (a se vedea pct. 12(b))

A9. Competențele și tehnicile de asigurare includ:

- Aplicarea scepticismului profesional și a raționamentului profesional;
- Planificarea și efectuarea misiunii de asigurare, inclusiv obținerea și evaluarea probelor;
- Înțelegerea sistemelor informatice, a rolului și limitărilor controlului intern;
- A face legătura între analizarea pragului de semnificație și riscurile misiunii cu natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor;
- Aplicarea procedurilor în mod corespunzător pe parcursul misiunii (care poate include interviu, inspecție, recalculare, repetarea executării, observare, confirmare și proceduri analitice); și

- Practici de documentare sistematică și competențe de redactare a raportului de asigurare.

Criteriile (a se vedea pct. 12(c), Anexa)

A10. Se impune existența unor criterii adecvate pentru măsurarea sau evaluarea rezonabilă și consecventă a subiectului implicat în contextul raționamentului profesional. În lipsa unui cadru de referință pe care îl reprezintă criteriile, orice concluzie rămâne deschisă pentru interpretare și neînțelegeri individuale. Adecvarea criteriilor depinde în funcție de context, respectiv, este determinată de contextul generat de circumstanțele misiunii. Chiar și pentru același subiect implicat pot exista diferite criterii, care vor avea ca rezultat o măsurare sau evaluare diferită. De exemplu, persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul ar putea alege ca unul dintre criteriile pentru măsurarea subiectului implicat de satisfacție a clientului, numărul de reclamații de la clienți rezolvate pentru care s-a putut constata satisfacția clientului; o altă persoană care efectuează măsurarea sau un alt evaluator ar putea alege drept criteriu cumpărăturile recurente în următoarele trei luni de la data achiziției inițiale. Caracterul adecvat al criteriilor nu este afectat de nivelul de asigurare, adică, în cazul în care criteriile nu sunt adecvate pentru o misiune de asigurare rezonabilă, acestea nu sunt adecvate nici pentru o misiune de asigurare limitată și vice-versa. Criteriile adecvate includ, acolo unde este relevant, criteriile pentru prezentare și descriere.

Riscul misiunii (a se vedea pct. 12(f))

A11. Riscul misiunii nu se referă și nu include riscurile de afaceri ale practicianului, cum ar fi pierderile rezultate din litigii, publicitate negativă sau alte evenimente apărute în legătură cu informații specifice particulare.

A12. În general, riscul misiunii poate fi reprezentat prin următoarele componente, deși nu este neapărat ca toate aceste componente să fie prezente sau semnificative pentru toate misiunile de asigurare:

- (a) Riscurile care nu sunt influențate direct de practician, care constau, pe rând în:
 - (i) Susceptibilitatea ca informațiile specifice să fie denaturate semnificativ înainte de a fi luate în considerare controalele aferente aplicate de către partea/părțile respectivă/e (riscul inerent); și
 - (ii) Riscul ca o denaturare semnificativă care are loc în relație cu informațiile specifice să nu poată fi evitată, sau detectată sau corectată la timp de către controlul intern al părții/părților respective (riscul de control); și

- (b) Riscul ca practicianul să aibă influență directă, adică riscul ca procedurile efectuate de practician să nu detecteze o denaturare semnificativă (riscul de nedetectare).

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

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

Luarea în calcul a riscurilor este o chestiune care ține de raționamentul profesional, mai degrabă decât o chestiune ce poate fi măsurată cu acuratețe.

A14. Reducerea riscului misiunii la zero se obține foarte rar și nu este rentabilă, prin urmare, „asigurarea rezonabilă” reprezintă mai puțin decât asigurarea absolută și rezultă din factori precum:

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

Partea contractantă (a se vedea pct. 12(g), Anexa)

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

Utilizatorii vizați (a se vedea pct. 12(m), Anexa)

- A16. În anumite cazuri, pot exista și alți utilizatori vizați în afară de cei cărora li se adresează raportul de asigurare. Este posibil ca practicianul să nu poată identifica toate persoanele care vor citi raportul de asigurare, mai ales în cazurile în care un număr mare de persoane are acces la el. În asemenea cazuri, mai ales în situațiile în care potențialii utilizatorii pot avea o gamă largă de interese legate de subiectul specific, utilizatorii vizați ar putea fi limitați la principalele părți interesate cu interese comune și însemnate. Utilizatorii vizați pot fi identificați în diverse moduri, de exemplu, prin acord încheiat între practician și partea responsabilă sau partea contractantă, sau prin lege sau reglementări.
- A17. Utilizatorii vizați sau reprezentanții acestora pot fi direct implicați în stabilirea cerințelor misiunii, împreună cu practicianul și partea responsabilă (sau partea contractantă, dacă cele două diferă). Indiferent de implicarea celorlați, și, spre deosebire de o misiune pe bază de proceduri convenite (care implică raportarea constatărilor factice pe baza procedurilor agreeate către partea contractantă și oricare parte terță, mai degrabă decât o concluzie):
- (a) Practicianul este responsabil de stabilirea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor; și
 - (b) Este posibil să fie nevoie ca practicianul să efectueze proceduri suplimentare, în cazul în care practicianul ia cunoștință de informații care diferă semnificativ de cele pe baza cărora s-a bazat stabilirea procedurilor planificate (a se vedea punctele A115–A117).
- A18. În anumite cazuri, utilizatorii vizați (de exemplu, băncile sau organismele de reglementare) impun o cerință, sau solicitare, ca partea/părțile adecvată/e să contracteze efectuarea unei misiuni de asigurare pentru un anumit scop. În situația în care misiunile utilizează criterii create pentru un scop specific, la punctul 69(f) se cere o declarație prin care cititorilor li se atrage atenția în această privință. În plus, practicianul ar putea considera că este adecvat să se indice că raportul de asigurare este adresat exclusiv unor utilizatori specifici. În funcție de circumstanțele misiunii, acest lucru se poate obține prin restricționarea distribuției sau utilizării raportului de asigurare (a se vedea punctele A166–A167).

Informațiile specifice (a se vedea pct. 12(x), Anexa)

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

Partea adecvată/Părțile adecvate (a se vedea pct. 13, Anexa)

- A20. Rolurile jucate de partea responsabilă, persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul și partea contractantă pot varia (a se vedea punctul A37). Totodată, structurile de conducere și guvernanta variază în funcție de jurisdicție și de entitate, reflectând influențe precum contexte culturale și juridice diferite, precum și caracteristici legate de dimensiuni și drepturile de proprietate. O asemenea diversitate înseamnă că nu este posibil ca standardele ISAE să specifice pentru toate misiunile care sunt persoanele cu care practicianul trebuie să vorbească, cărora trebuie să le solicite declarații sau să comunice în orice alt fel în orice circumstanță. De exemplu, în anumite cazuri, când partea adecvată /părțile adecvate este/sunt numai o parte dintr-o entitate juridică completă, identificarea membrilor conducerii corespunzătorii sau a persoanelor responsabile cu guvernanta cu care trebuie să comunice va necesita exercitarea raționamentului profesional pentru a stabili care este/sunt persoana/persoanele responsabilă/responsabile și care deține/dețin cunoștințe legate de respectivele aspecte.

Desfășurarea unei misiuni de asigurare în conformitate cu ISAE

Conformitatea cu standardele care sunt relevante pentru misiune (a se vedea pct. 1, 5, 15)

- A21. Prezentul standard ISAE include cerințe care se aplică misiunilor de asigurare³ (altele decât auditurile și revizuirile informațiilor financiare istorice), inclusiv misiunile desfășurate conform standardelor ISAE specifice unui subiect implicit. În anumite cazuri, un ISAE cu subiect implicit specific este relevant, de asemenea, pentru misiune. Un ISAE cu subiect implicit specific este relevant pentru o misiune în cazul în care standardul ISAE este în vigoare, subiectul implicit al ISAE este relevant pentru misiune, iar circumstanțele pe care le tratează ISAE există.
- A22. Standardele ISA și ISRE au fost scrise pentru audituri și, respectiv, revizuirii ale informațiilor financiare istorice și nu se aplică altor misiuni de asigurare. Cu toate acestea, ele ar putea oferi îndrumări cu privire la procesul misiunii, în general, pentru practicienii care demarează o misiune de asigurare în conformitate cu prezentul ISAE.

Textul unui ISAE (a se vedea pct. 12, 16)

- A23. Standardele ISAE conțin obiectivele practicianului pentru conformitatea cu ISAE-urile și cerințele create pentru a-i permite practicianului să își atingă acele obiective. În plus, acestea conțin îndrumări conexe sub formă de

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

aplicare și alte materiale explicative, materiale introductiv care oferă contextul relevant pentru înțelegerea corespunzătoare a standardului ISAE, și definiții.

A24. Obiectivele dintr-un ISAE oferă contextul în care sunt stabilite cerințele standardului ISAE, și sunt menite să ajute la:

- (a) Înțelegerea a ceea ce trebuie realizat; și
- (b) Stabilirea dacă trebuie luate alte măsuri pentru a atinge obiectivele.

Este de așteptat ca aplicarea corespunzătoare a cerințelor unui ISAE de către practician să ofere o bază suficientă ca practicianul să își atingă obiectivele. Cu toate acestea, deoarece circumstanțele misiunilor de asigurare variază foarte mult și toate aceste circumstanțe nu pot fi anticipate prin standardul ISAE, practicianul este răspunzător pentru stabilirea procedurilor necesare pentru îndeplinirea cerințelor unui ISAE relevant și pentru atingerea obiectivelor stipulate în acesta. În circumstanțele misiunii, pot exista aspecte particulare care necesită efectuarea de proceduri suplimentare de către practician, în afară de cele cerute deja de standardul ISAE relevant, în vederea atingerii obiectivelor specificate în respectivul ISAE.

A25. Cerințele ISAE se exprimă folosind sintagma ”trebuie”.

A26. Unde este cazul, aplicarea și alte materiale explicative oferă explicații în plus privind cerințele și îndrumări pentru îndeplinirea lor. În special, acestea:

- (a) Explică mai precis ce înseamnă o cerință și ce își propune aceasta să acopere; și
- (b) Include exemple care pot fi adecvate în circumstanțele date.

Cât timp asemenea îndrumări nu impun o cerință prin ele însele, ele sunt relevante pentru aplicarea corespunzătoare a cerințelor. Aplicarea și alte materiale explicative pot oferi și informații contextuale privind aspectele abordate într-un ISAE. Acolo unde este cazul, considerente suplimentare specifice organizațiilor de audit din sectorul public sau firmelor mici sunt incluse în aplicare sau alte materiale explicative. Aceste considerente suplimentare ajută la aplicarea cerințelor din ISAE. Cu toate acestea, ele nu limitează sau nu reduc responsabilitatea practicianului de a aplica sau de a se conforma cu cerințele dintr-un ISAE.

A27. Se oferă definiții în standardul ISAE pentru a contribui la aplicarea și interpretarea consecventă a standardului ISAE; nu se intenționează ca aceste definiții să aibă precedență în fața unor definiții care pot fi stabilite în alte scopuri, fie prin legislație, reglementări sau în alt mod.

A28. Anexele fac parte din aplicare și alte materiale explicative. Scopul și utilizarea vizată a unei anexe sunt explicate în corpul standardului ISAE corespunzător sau în titlul și introducerea anexe respective.

Conformitatea cu cerințele relevante (a se vedea pct. 17)

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

Cerințe etice (a se vedea pct. 3(a), 20, 22(a))

A30. Partea A din Codul IESBA stabilește următoarele principii fundamentale pe care practicianul trebuie să le respecte:

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

A31. Partea A din Codul IESBA furnizează, de asemenea, un cadru conceptual pe care profesioniștii contabili să îl aplice la:

- (a) Identificarea amenințărilor privind conformitatea cu principiile fundamentale. Amenințările se încadrează într-una sau mai multe din următoarele categorii:
 - (i) Interes propriu;
 - (ii) Auto-revizuire;
 - (iii) Reprezentare;
 - (iv) Familiaritate; și
 - (v) Intimidare;
- (b) Evaluarea importanței amenințărilor identificate; și
- (c) Aplicarea măsurilor de protecție, după caz, pentru eliminarea amenințărilor sau reducerea lor la un nivel acceptabil. Măsurile de protecție sunt necesare atunci când profesionistul contabil stabilește că amenințările nu sunt la un nivel la care o parte terță rezonabilă și informată nu ar concluziona, după analizarea tuturor faptelor și circumstanțelor specifice care sunt disponibile profesionistului contabil la momentul respectiv, că nu este compromisă conformitatea cu principiile fundamentale.

A32. Partea B din Codul IESBA descrie cum se aplică cadrul conceptual din Partea A în anumite situații pentru liber profesioniștii contabili, inclusiv:

- Numirea profesională;
- Conflictele de interese;
- Opiniile suplimentare;
- Onorariile și alte tipuri de remunerație;
- Marketingul serviciilor profesionale;
- Cadourile și ospitalitatea;
- Custodia activelor clientului;
- Obiectivitatea; și
- Independența.

A33. Codul IESBA definește independența drept cuprinzând atât independența de rațiune, cât și independența de acțiune. Independența protejează capacitatea de a forma o concluzie de asigurare fără a fi afectat de influențe care ar putea compromite respectiva concluzie. Independența potențează capacitatea de a acționa cu integritate, de a fi obiectiv și de a menține o atitudine de scepticism profesional. Printre aspectele legate de independență pe care le abordează Codul IESBA se numără:

- Interesele financiare;
- Împrumuturile și garanțiile;
- Relațiile de afaceri;
- Relațiile familiale și personale;
- Angajarea la clienții de asigurare;
- Servicii recente furnizate unui client de asigurare;
- Deținerea unei funcții de conducere sau de director în cadrul clientului de asigurare;
- Asocierea îndelungată a personalului de conducere cu clienții de asigurare;
- Furnizarea de servicii de non-asigurare clienților de asigurare;
- Onorariile (valoarea relativă, restanțe și onorarii contingente);
- Cadourile și ospitalitatea; și
- Litigiile în curs sau iminente.

- A34. Cerințele profesionale, sau cerințele impuse de lege sau reglementări sunt cel puțin la fel de stricte ca Părțile A și B din Codul IESBA cu privire la misiunile de asigurare, în cazul în care abordează toate aspectele la care se face referire la punctele A30–A33 și impun obligații care duc la realizarea obiectivelor cerințelor stabilite în Părțile A și B din Codul IESBA cu privire la misiunile de asigurare.

Acceptarea și continuarea

Condiții preliminare pentru misiune (a se vedea pct. 24)

- A35. În mediul sectorului public, se poate presupune că anumite condiții preliminare pentru o misiune de asigurare sunt deja îndeplinite, de exemplu:

- (a) Se presupune că rolurile și responsabilitățile organizațiilor de audit din sectorul public și entitățile guvernamentale cu domeniul de aplicare legat de misiunile de asigurare sunt cele adecvate, dat fiind că, în general, ele sunt stabilite prin legislație;
- (b) Dreptul organizațiilor de audit din sectorul public de acces la informații necesare pentru efectuarea misiunii este adesea stabilit prin legislație;
- (c) De obicei, legislația impune includerea concluziei practicianului, fie sub forma corespunzătoare unei misiuni de asigurare rezonabilă, fie a unei misiuni de asigurare limitată, într-un raport scris; și
- (d) În general, există un scop rezonabil, deoarece misiunea este stabilită prin legislație.

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

Roluri și responsabilități (a se vedea pct. 12(m), 12(n), 12(r), 12(v), 13, 24(a), Anexa)

- A37. Toate misiunile de asigurare au cel puțin trei părți: practicianul, partea responsabilă și utilizatorii vizați. În multe dintre misiunile de atestare este posibil ca partea responsabilă să fie și persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul, și partea contractantă. A se vedea Anexa pentru o discuție a modului în care fiecare din aceste roluri se referă la o misiune de asigurare.
- A38. Se pot obține probe privind faptul că există o relație adecvată în ceea ce privește responsabilitatea pentru subiectul implicit printr-o confirmare oferită de partea responsabilă. O asemenea confirmare stabilește și baza

pentru o înțelegere comună a răspunderilor părții responsabile și a practicianului. O confirmare în scris este cea mai potrivită formă de a documenta înțelegerea părții responsabile. În absența unei confirmări în scris a responsabilității, poate fi totuși adecvat ca practicianul să accepte misiunea, dacă, de exemplu, alte surse, precum legea sau un contract, indică responsabilitatea. În alte cazuri, poate fi adecvat să refuze misiunea, în funcție de circumstanțe, sau să prezinte circumstanțele în raportul de asigurare.

- A39. Persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul este responsabilă pentru deținerea unei baze rezonabile privind informațiile specifice. Ceea ce constituie o bază rezonabilă va depinde de natura subiectului implicit și de alte circumstanțe ale misiunii. În anumite cazuri, un proces formal cu controale interne numeroase poate fi necesar pentru a oferi persoanei care efectuează măsurarea sau evaluatorului o bază rezonabilă cum că informațiile specifice nu prezintă denaturări semnificative. Faptul că practicianul va raporta asupra informațiilor specifice nu este un substitut pentru procesele proprii ale persoanei care efectuează măsurarea sau evaluatorului în vederea deținerii unei baze rezonabile pentru informațiile specifice.

Gradul de adecvare a subiectului implicit (a se vedea pct. 24(b)(i))

- A40. Un subiect implicit adecvat se poate identifica și măsura sau evalua consecvent conform criteriilor aplicabile astfel încât informațiile specifice care rezultă să poată fi supuse procedurilor pentru obținerea unor probe adecvate și suficiente pentru a justifica o concluzie de asigurare rezonabilă sau limitată, după caz.
- A41. Gradul de adecvare a unui subiect implicit nu este afectat de nivelul de asigurare, adică, în cazul în care un subiect implicit nu este adecvat pentru o misiune de asigurare rezonabilă, acesta nu este adecvat nici pentru o misiune de asigurare limitată și vice-versa.
- A42. Diversele subiecte implicite au caracteristici diferite, inclusiv măsura în care informațiile legate de ele sunt calitative versus cantitative, obiective versus subiective, istorice versus estimative și dacă se referă la un anumit moment specific sau la o anumită perioadă. Asemenea caracteristici afectează:
- (a) Precizia cu care poate fi măsurat sau evaluat subiectul implicit în raport cu criteriile; și
 - (b) Concludența probelor disponibile.
- A43. Identificarea unor asemenea caracteristici și luarea în considerare a efectelor lor îl ajută pe practician la evaluarea gradului de adecvare a subiectului implicit și la stabilirea conținutului raportului de asigurare (a se vedea punctul A163).

A44. În anumite cazuri, misiunea de asigurare poate să aibă legătură numai cu o parte a unui subiect implicit mai amplu. De exemplu, practicianul poate fi contractat să raporteze asupra unui aspect al contribuției unei entități la dezvoltarea durabilă, cum ar fi numărul de programe derulate de entitate cu scopul de a obține rezultate pozitive privind mediul înconjurător. Când stabilește dacă misiunea prezintă caracteristicile unui subiect implicit adecvat în asemenea cazuri, practicianul ar putea să ia în considerare dacă informațiile privind aspectul asupra căruia i se cere să raporteze ar putea satisface nevoile informaționale ale utilizatorilor vizați ca grup și, totodată, cum vor fi prezentate și distribuite informațiile specifice, de exemplu, dacă există programe mai însemnate cu rezultate mai puțin favorabile, pe care entitatea nu le raportează.

Adecvarea și disponibilitatea criteriilor

Adecvarea criteriilor (a se vedea pct. 24(b)(ii))

A45. Criteriile adecvate prezintă următoarele caracteristici:

- (a) Relevanță: Criteriile relevante au ca rezultat informații specifice care îi ajută pe utilizatorii vizați în luarea deciziilor.
- (b) Integralitate: Criteriile sunt complete atunci când informațiile specifice întocmite în conformitate cu acestea nu omit factori relevanți, care ar putea afecta deciziile utilizatorilor vizați luate pe baza respectivelor informații specifice. Criteriile complete includ, acolo unde este relevant, repere pentru prezentare și descriere.
- (c) Credibilitate: Criteriile credibile permit măsurarea sau evaluarea rezonabil de consecventă a subiectului implicit, inclusiv, acolo unde este cazul, a prezentării și descrierii, când se utilizează în condiții similare de practicieni diferiți.
- (d) Neutralitate: Criteriile neutre au ca rezultat informații specifice care nu sunt afectate de subiectivism, adecvate în circumstanțele misiunii.
- (e) Inteligibilitate: Criteriile inteligibile au ca rezultat informații specifice care pot fi înțelese de utilizatorii vizați.

A46. Descrierile vagi ale așteptărilor sau raționamentelor unor experiențe ale individului nu constituie criterii corespunzătoare.

A47. Adecvarea criteriilor pentru o anumită misiune depinde de măsura în care acestea reflectă caracteristicile de mai sus. Importanța relativă a fiecăreia dintre caracteristicile pentru o anumită misiune este o chestiune care ține de raționamentul profesional. Mai mult, criteriile ar putea fi adecvate pentru un anumit set de circumstanțe ale misiunii, însă ar putea să nu fie adecvate unui set diferit de circumstanțe ale misiunii. De exemplu, raportarea către guverne sau autoritățile de reglementare ar putea impune utilizarea unui

anumit set de criterii, însă aceste criterii ar putea să nu fie adecvate pentru un grup mai larg de utilizatori.

A48. Criteriile pot fi selectate sau dezvoltate în mai multe moduri, de exemplu, ele pot fi:

- Încorporate în legislație sau reglementări.
- Emise de organisme autorizate sau recunoscute de experți, care urmează un proces convenit transparent.
- Dezvoltate colectiv de către un grup care nu urmează un proces convenit transparent.
- Publicate în reviste sau cărți științifice.
- Elaborate în scopuri comerciale, pe baza drepturilor exclusive.
- Create în mod special cu scopul de a întocmi informațiile specifice în circumstanțele particulare ale misiunii.

Modul în care sunt elaborate criteriile poate afecta activitatea practicianului de evaluare a adecvării.

A49. În anumite cazuri, legislația sau reglementările stipulează criteriile ce urmează a fi utilizate în misiune. În absența unor indicații contrare, asemenea criterii sunt considerate adecvate, așa cum sunt criteriile emise de către organisme autorizate sau recunoscute de experți care urmează un proces convenit transparent, dacă acestea sunt relevante pentru nevoile informaționale ale utilizatorilor vizați. Asemenea criterii sunt cunoscute drept criterii stabilite. Chiar și în cazuri în care există criterii stabilite pentru un anumit subiect implicit, utilizatorii specifici ar putea să agreeze alte criterii pentru scopurile lor specifice. De exemplu, se pot utiliza mai multe cadre generale drept criterii stabilite pentru evaluarea eficacității controlului intern. Cu toate acestea, utilizatorii specifici ar putea elabora un set de criterii mai detaliate care le satisfac nevoile informaționale specifice vizavi, de exemplu, de supravegherea prudentială. În asemenea cazuri, raportul de asigurare:

- (a) Îi atenționează pe cititori că informațiile specifice sunt întocmite în conformitate cu criteriile cu scop specific și că, prin urmare, se poate ca informațiile specifice să nu fie adecvate în alt scop (a se vedea punctul 69(f)); și
- (b) Poate specifica, în cazul în care este relevant pentru circumstanțele misiunii, că respectivele criterii nu sunt încorporate în legislație sau reglementări, sau emise de organisme de experți recunoscute sau autorizate, care urmează un proces convenit transparent.

A50. În cazul în care criteriile sunt create special cu scopul de a întocmi informațiile specifice în circumstanțele particulare ale misiunii, acestea nu sunt adecvate dacă duc la informații specifice sau la un raport de asigurare

care îi induc în eroare pe utilizatorii vizați. Este de preferat ca utilizatorii vizați sau partea contractantă să confirme că respectivele criterii dezvoltate cu scop specific sunt adecvate în scopurile care îi interesează pe utilizatorii vizați. Lipsa unei asemenea confirmări ar putea afecta ceea ce este de făcut pentru a evalua adecvarea criteriilor și informațiile despre criterii, furnizate în raportul de asigurare.

Disponibilitatea criteriilor (a se vedea pct. 24(b)(iii))

- A51. Criteriile trebuie să fie accesibile utilizatorilor vizați, pentru a le permite acestora să înțeleagă cum a fost măsurat sau evaluat subiectul implicit. Criteriile sunt puse la dispoziția utilizatorilor vizați într-unul sau mai multe din următoarele moduri:
- (a) Public.
 - (b) Prin includerea clară în prezentarea informațiilor specifice.
 - (c) Prin includerea clară în raportul de asigurare (a se vedea punctul A164).
 - (d) Prin convenție universală, de exemplu criteriul de măsurare a timpului în ore și minute.
- A52. Criteriile pot fi disponibile numai utilizatorilor vizați, de exemplu, clauzele unui contract sau criteriile emise de o asociație din domeniul economic respectiv, care sunt disponibile numai celor din domeniul respectiv, pentru că sunt relevante numai pentru un scop specific. În acest caz, punctul 69(f) solicită o declarație care să îi atenționeze pe cititori asupra acestui fapt. În plus, practicianul poate considera adecvat să indice că raportul de asigurare este adresat exclusiv unor utilizatori specifici (a se vedea punctele A166–A167).

Accesul la probe (a se vedea pct. 24(b)(iv))

Cantitatea și calitatea probelor disponibile

- A53. Cantitatea și calitatea probelor disponibile sunt afectate de:
- (a) Caracteristicile subiectului implicit sau ale informațiilor specifice. De exemplu, este de așteptat ca în cazul în care informațiile specifice sunt mai degrabă orientate către viitor decât istorice, probele să fie mai puțin obiective; și
 - (b) Alte circumstanțe, precum cazul în care probele la care practicianul se așteaptă, în mod rezonabil, să existe, nu sunt disponibile, din cauza, de exemplu, sincronizării numirii practicianului, politicii firmei privind păstrarea documentelor, sistemelor informatice inadecvate sau a unei restricții impuse de partea responsabilă.

De obicei, probele disponibile vor fi mai degrabă persuasive decât conclusive.

Accesul la evidențe (a se vedea pct. 24(b)(iv))

A54. Solicitarea acordului părții/părților adecvate prin care se recunoaște și se înțelege responsabilitatea de a furniza practicianului cele ce urmează, îl poate ajuta pe practician să stabilească dacă misiunea prezintă caracteristicile accesului la probe:

- (a) Accesul la toate informațiile de care le are/au cunoștință partea/părțile adecvată/e care sunt relevante pentru întocmirea informațiilor specifice, precum evidențele, documentația și alte aspecte;
- (b) Informațiile suplimentare pe care le-ar putea solicita practicianul de la partea/părțile adecvate în scopul misiunii; și
- (c) Acces nelimitat la persoanele din partea părții/părților adecvate de la care practicianul stabilește că este necesar să obțină probe.

A55. Natura relațiilor dintre partea responsabilă, persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul și partea contractantă poate afecta abilitatea practicianului de a avea acces la evidențe, documentație sau alte informații de care ar putea avea nevoie ca probe, pentru finalizarea misiunii. Prin urmare, natura unor asemenea relații ar putea fi un aspect relevant de luat în considerare la momentul stabilirii acceptării misiunii. Exemple de asemenea circumstanțe în care natura acestor relații poate fi problematică se regăsesc la punctul A139.

Un scop rezonabil (a se vedea pct. 24(b)(vi))

A56. În determinarea măsurii în care misiunea are un scop rezonabil, considerentele relevante pot include următoarele:

- Utilizatorii vizați ai informațiilor specifice și ai raportului de asigurare (mai precis, când criteriile sunt proiectate pentru un scop special). Un alt considerent este probabilitatea ca informațiile specifice și raportul de asigurare să urmeze a fi utilizate sau distribuite mai pe larg, nu numai utilizatorilor vizați.
- Dacă este de așteptat ca aspecte care țin de informațiile specifice să fie excluse din misiunea de asigurare și motivul excluderii.
- Caracteristicile relației dintre partea responsabilă, persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul și partea contractantă, de exemplu, atunci când persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul nu este partea responsabilă, dacă partea responsabilă consimte utilizarea informațiilor specifice și va avea ocazia să revizuiască informațiile specifice înainte ca acestea să fie puse la

dispoziția utilizatorilor vizați sau să distribuie comentarii o dată cu informațiile specifice.

- Cine a selectat criteriile ce urmează să fie aplicate pentru măsurarea sau evaluarea subiectului implicit și care este nivelul de raționament și subiectivism în ceea ce privește aplicarea lor. Probabilitatea ca misiunea să aibă un scop rațional este mai ridicată dacă utilizatorii vizați sunt cei care au selectat sau au fost implicați în selectarea criteriilor.
- Orice limitări semnificative ale domeniului de aplicare a activității practicianului.
- Dacă practicianul crede că partea contractantă intenționează să asocieze denumirea practicianului cu subiectul implicit sau cu informațiile specifice într-un mod neadecvat.

Convenirea termenilor și condițiilor misiunii (a se vedea pct. 27)

A57. Pentru a evita confuziile, practicianul comunică în scris termenii conveniți ai misiunii, înainte de începerea misiunii, ceea ce este atât în interesul părții contractante, cât și al practicianului. Forma și conținutul acordului sau contractului scris vor varia, în funcție de circumstanțele misiunii. De exemplu, dacă legislația sau reglementările stipulează suficient de detaliat termenii misiunii, practicianul nu este nevoit să îi consemneze într-un acord scris, cu excepția faptului că asemenea legi sau reglementări se aplică și că partea/părțile adecvate trebuie să confirme și să înțeleagă responsabilitățile ce îi/le revin conform acestor legi sau reglementări.

A58. Legislația sau reglementările, mai ales în sectorul public, pot mandata numirea unui practician și pot stabili prerogative specifice, cum ar fi accesul la evidențele părții/părților corespunzătoare și alte informații, și responsabilități, precum cerința ca practicianul să raporteze direct la minister, legiuitor sau public, în cazul în care partea/părțile adecvată/e încearcă să limiteze aria de aplicare a misiunii.

Acceptarea unei modificări a termenilor și condițiilor misiunii (a se vedea pct. 29)

A59. O modificare a circumstanțelor care afectează cerințele utilizatorilor vizați, sau o confuzie privind natura misiunii, ar putea justifica o solicitare de modificare a misiunii, de exemplu, dintr-o misiune de asigurare într-o misiune de non-asigurare, sau dintr-o misiune de asigurare rezonabilă într-o misiune de asigurare limitată. Incapacitatea de a obține probe suficiente și adecvate pentru a formula o concluzie de asigurare rezonabilă nu este un motiv acceptabil pentru modificarea unei misiuni de asigurare rezonabilă într-o misiune de asigurare limitată.

Controlul calității

Liber profesioniștii contabili (a se vedea pct. 20, 31(a)–(b))

A60. Prezentul ISAE a fost scris în contextul unei serii de măsuri luate pentru a asigura calitatea misiunilor de asigurare întreprinse de liber profesioniștii contabili, cum ar fi cele întreprinse de organismele membre IFAC, în conformitate cu Programul de Conformitate al Organismelor Membre IFAC și cu Declarațiile privind Obligațiile Organismelor Membre. Printre aceste măsuri se numără:

- Cerințele de competență, precum educația și pragurile de experiență pentru a obține statutul de membru, precum și cerințele legate de formarea profesională continuă și de pregătire continuă pe parcursul vieții.
- Politicile și procedurile de control al calității puse în aplicare în firmă. Standardul ISQC 1 se aplică tuturor firmelor de profesioniști contabili în ceea ce privește misiunile de asigurare și servicii conexe.
- Un Cod Etic cuprinzător, incluzând cerințe detaliate privind cerințele de independență, fondate pe principiile fundamentale de integritate, obiectivitate, competență profesională și atenție cuvenită, confidențialitate și comportament profesional.

Controlul calității la nivelul firmei (a se vedea pct. 3(b), 31(a))

A61. ISQC 1 tratează răspunderea firmei de a stabili și menține un sistem de control al calității pentru misiunile de asigurare. Stabilește responsabilitățile firmei de a stabili politicile și procedurile menite să îi ofere acesteia asigurarea rezonabilă că firma și personalul său se conformează cerințelor etice relevante, inclusiv celor care țin de independență. Respectarea ISQC 1 impune, printre altele, ca firma să stabilească și să mențină un sistem de control al calității care include politici și proceduri care vizează fiecare dintre elementele următoare, și să documenteze aceste politici și proceduri și să le comunice personalului firmei:

- (a) Răspunderea conducerii privind calitatea în cadrul firmei;
- (b) Cerințele etice relevante;
- (c) Acceptarea și continuarea relațiilor cu clientul și a misiunilor specifice;
- (d) Resurse umane;
- (e) Performanța misiunii; și
- (f) Monitorizare.

- A62. Alte cerințe profesionale, sau cerințe din legislație sau reglementări care tratează responsabilitățile firmei de a stabili și menține un sistem de control al calității sunt cel puțin la fel de stricte ca ISQC 1, atunci când abordează toate aspectele la care se face referire la punctul anterior și impun obligații firmei, prin care se ating obiectivele cerințelor stabilite în ISQC 1.
- A63. Acțiunile partenerului de misiune și mesajele adecvate către ceilalți membri ai echipei misiunii, în contextul în care partenerul de misiune își asumă responsabilitatea pentru calitatea generală a fiecărei misiuni, scot în evidență faptul că la efectuarea unei misiuni de asigurare calitatea este esențială, la fel ca importanța următoarelor elemente pentru calitatea misiunii de asigurare:
- (a) Desfășurarea activității în conformitate cu cerințele din standardele profesionale și de reglementare și din legislație.
 - (b) Conformitatea cu politicile și procedurile firmei de control al calității, după caz.
 - (c) Emiterea unui raport de misiune care corespunde circumstanțelor.
 - (d) Abilitatea echipei misiunii de a ridica probleme fără a se teme de represalii.
- A64. Un sistem eficient de control al calității include un proces de monitorizare creat cu scopul de a oferi firmei asigurarea rezonabilă că procedurile și politicile utilizate, în materie de control al calității, sunt relevante, adecvate și operează eficient.
- A65. Cu excepția cazurilor în care informațiile oferite de firmă sau alte părți sugerează contrariul, echipa misiunii are dreptul să se bazeze pe sistemul firmei de control al calității. De exemplu, echipa misiunii se poate baza pe sistemul firmei de control al calității în ceea ce privește:
- (a) Competența personalului, prin recrutarea și instruirea sa formală.
 - (b) Independență, prin acumularea și comunicarea informațiilor relevante privind independența.
 - (c) Menținerea relațiilor cu clientul, prin sistemele de acceptare și continuare.
 - (d) Aderarea la cerințele legale și de reglementare, prin procesul de monitorizare.

La evaluarea deficiențelor identificate în privința sistemului firmei de control al calității care pot afecta misiunea de asigurare, partenerul de misiune poate lua în considerare măsurile adoptate de firmă în vederea remedierii respectivelor deficiențe.

A66. O deficiență a sistemului firmei de control al calității nu indică neapărat faptul că o misiune de asigurare nu a fost efectuată în conformitate cu standardele profesionale și cerințele legale și de reglementare aplicabile, sau că raportul practicianului nu a fost adecvat.

Competențele, cunoștințele și experiența în ceea ce privește subiectul implicit și măsurarea sau evaluarea sa (a se vedea pct. 31(c))

A67. Este posibil ca unui practician să i se ceară să efectueze misiuni de asigurare cu privire la o varietate de subiecte implicite sau informații specifice. În unele cazuri, pot fi necesare competențe și cunoștințe specializate mai avansate decât cele de care dispune în mod obișnuit un practician.

A68. Codul IESBA impune liber profesionistului contabil să fie de acord să presteze numai acele servicii pe care este competent să le presteze, în calitate de liber profesionist contabil.⁴ Practicianul poartă răspunderea exclusivă pentru concluzia de asigurare exprimată, răspundere care nu se reduce prin faptul că practicianul utilizează activitatea unui expert al practicianului. Cu toate acestea, în cazul în care practicianul care utilizează activitatea unui expert al practicianului, după ce a urmat prevederile prezentului standard ISAE, concluzionează că activitatea respectivului expert este adecvată obiectivelor practicianului, practicianul poate accepta constatările sau concluziile expertului în aria sa de expertiză ca probe adecvate.

Desemnarea echipei

Competențele și capacitățile colective (a se vedea pct. 32)

A69. ISQC 1 prevede ca firma să stabilească politici și proceduri pentru acceptarea și continuarea relațiilor cu clientul și a misiunilor specifice, menite să îi furnizeze firmei asigurarea rezonabilă că va întreprinde sau va continua numai acele relații și misiuni pe care firma este competentă să le efectueze și că dispune de capacitățile necesare, inclusiv de timp și resurse.⁵

Expertul practicianului (a se vedea pct. 32(a), 32(b)(i))

A70. O parte din activitatea de asigurare poate fi efectuată de o echipă multi-disciplinară care include unul sau mai mulți experți ai practicianului. De exemplu, ar putea fi nevoie de un expert al practicianului care să îl asiste pe practician în înțelegerea subiectului implicit și a altor circumstanțe ale misiunii sau în ceea ce privește aspectele menționate la punctul 46R (pentru o misiune de asigurare rezonabilă) sau 46L (pentru o misiune de asigurare limitată).

⁴ Codul IESBA, punctul 210.6

⁵ ISQC 1, punctul 26

A71. În cazul în care urmează să fie utilizată activitatea unui expert al practicianului, ar fi util să se efectueze o parte dintre procedurile prevăzute la punctul 52, în etapa de acceptare sau continuare a misiunii.

Alți practicieni (a se vedea pct. 32(b)(ii))

A72. Informațiile specifice ar putea include informații asupra cărora este posibil ca un alt practician să își fi exprimat o concluzie. La formularea concluziei sale pe marginea informațiilor specifice, practicianul ar putea decide să utilizeze probele pe care se bazează concluzia celui alt practician, în vederea furnizării de probe cu privire la informațiile specifice.

A73. Activitatea unui alt practician poate fi utilizată, de exemplu, cu privire la un subiect implicit dintr-o locație izolată sau care aparține unei jurisdicții străine. Acești alți practicieni nu fac parte din echipa misiunii. Printre considerentele relevante, în momentul în care echipa misiunii planuiește să utilizeze activitatea unui alt practician, se pot număra:

- Dacă acel alt practician înțelege și se conformează cu cerințele etice relevante pentru misiune și, mai precis, dacă este independent.
- Competența profesională a celui alt practician.
- Amploarea implicării echipei misiunii în activitatea celui alt practician.
- Dacă acel alt practician acționează într-un mediu de reglementare care supraveghează activ practicianul.

Responsabilitățile legate de revizuire (a se vedea pct. 33(c))

A74. Conform ISQC1, procedurile și politicile firmei privind responsabilitatea revizuirii se stabilesc pe baza faptului că activitatea membrilor echipei cu experiență mai puțină este revizuită de membrii echipei care dețin mai multă experiență.⁶

Revizuirea controlului calității misiunii (a se vedea pct. 36(b))

A75. Printre alte aspecte care pot fi luate în considerare la revizuirea controlului calității unei misiuni se numără:

- (a) Evaluarea echipei misiunii privind independența firmei în ceea ce privește misiunea;
- (b) Dacă s-a efectuat o consultare adecvată pe aspecte care implică divergențe de opinie sau alte aspecte dificile sau contencioase, precum și concluziile rezultate din aceste consultări; și

⁶ ISQC 1, paragraful 33

- (c) Dacă documentația misiunii selectată pentru revizuire reflectă activitatea desfășurată în privința raționamentelor semnificative și coroborează concluziile la care s-a ajuns.

Scepticismul profesional și raționamentul profesional

Scepticismul profesional (a se vedea pct. 37)

A76. Scepticismul profesional este o atitudine care presupune a fi atent, de exemplu, la:

- Probele care sunt inconsecvente cu alte probe obținute;
- Informațiile care pun sub semnul întrebării credibilitatea documentelor și răspunsurilor la întrebări care urmează să fie utilizate ca probe;
- Circumstanțele care sugerează nevoia de proceduri în plus față de cele impuse prin standardele ISAE relevante.
- Condițiile care ar putea indica o potențială denaturare.

A77. Menținerea scepticismului profesional pe parcursul misiunii este necesară, de exemplu, pentru ca practicianul să poată reduce riscul de:

- A trece cu vederea circumstanțele neobișnuite.
- A suprageneraliza la momentul la care se trag concluzii pe baza observațiilor.
- A utiliza ipoteze neadecvate pentru a stabili natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor și a evalua rezultatele acestora.

A78. Scepticismul profesional este necesar pentru evaluarea critică a probelor. Aceasta include chestionarea probelor inconsecvente și a credibilității documentelor și răspunsurilor la interviuri. Mai include și considerarea suficienței și a gradului de adecvare a probelor obținute, date fiind circumstanțele.

A79. Cu excepția cazului în care misiunea implică asigurarea că documentele sunt veridice, evidențele și documentele sunt acceptate ca veridice cu excepția cazului în care practicianul are motive să creadă contrariul. Cu toate acestea, la punctul 50 i se cere practicianului să ia în calcul credibilitatea informațiilor ce urmează să fie utilizate ca probe.

A80. Nu pot exista așteptări ca practicianul să nu ia în calcul experiența din trecut în ceea ce privește onestitatea și integritatea celor care oferă probe. Totuși, încrederea că persoanele care oferă probe sunt oneste și integre nu îl absolvă pe practician de nevoia de a-și menține scepticismul profesional.

Raționamentul profesional (a se vedea pct. 38)

- A81. Raționamentul profesional este esențial în buna desfășurare a unei misiuni de asigurare. Acest lucru se datorează faptului că interpretarea cerințelor etice relevante, a standardelor ISAE relevante și deciziile informate de pe parcursul misiunii nu se pot realiza fără punerea în aplicare a pregătirii, cunoștințelor și experienței vizavi de fapte și circumstanțe. Raționamentul profesional este necesar în special în ceea ce privește deciziile despre:
- Pragul de semnificație și riscul misiunii.
 - Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor utilizate pentru a îndeplini cerințele standardelor ISAE relevante și pentru a obține probe.
 - Stabilirea dacă s-au obținut probe suficiente și adecvate și dacă trebuie făcute mai multe demersuri pentru atingerea obiectivelor din prezentul standard ISAE și din orice alt standard ISAE relevant, axat pe un anumit subiect specific. În special, în cazul misiunii de asigurare limitată, raționamentul profesional este necesar pentru stabilirea obținerii sau nu a unui nivel pertinent de asigurare.
 - Concluziile adecvate care se trag pe baza probelor obținute.
- A82. Trăsătura distinctivă a raționamentului profesional care este așteptat din partea practicianului este că raționamentul aparține unui practician ale cărui pregătire, cunoștințe și experiență au contribuit la crearea competențelor necesare pentru a obține raționamente rezonabile.
- A83. Exersarea raționamentului profesional în orice caz particular se bazează pe fapte și circumstanțe pe care practicianul le cunoaște. Consultarea pe parcursul misiunii asupra aspectelor dificile sau contencioase, atât în cadrul echipei misiunii, cât și între echipa misiunii și alte persoane de la nivelul corespunzător din cadrul sau din afara firmei, îl ajută pe practician să facă raționamente informate și rezonabile, inclusiv asupra măsurii în care sunt afectate de raționamentul părții/părților adecvate anumite aspecte particulare legate de informațiile specifice.
- A84. Raționamentul profesional se poate evalua pe baza stabilirii dacă raționamentul la care s-a ajuns reflectă o aplicare competentă a principiilor de asigurare și măsurare sau evaluare și dacă este adecvat, și dacă corespunde, faptelor și circumstanțelor pe care practicianul le cunoștea, până la data raportului de asigurare al practicianului.
- A85. Raționamentul profesional trebuie exersat pe tot parcursul misiunii. Totodată, trebuie documentat corespunzător. În acest sens, la punctul 79 i se cere practicianului să pregătească documentația suficient încât să permită unui practician cu experiență, care nu a mai avut legătură cu misiunea, să înțeleagă raționamentele profesionale semnificative făcute pentru a ajunge la

concluziile asupra aspectelor importante apărute pe parcursul misiunii. Raționamentul profesional nu se va utiliza ca justificare pentru deciziile care nu sunt altfel sprijinite prin faptele sau circumstanțele misiunii sau prin probe suficiente și adecvate.

Planificarea și efectuarea misiunii

Planificarea (a se vedea pct. 40)

A86. Planificarea implică un partener de misiune, alți membri cheie ai echipei misiunii și orice experți externi cheie ai practicianului care dezvoltă o strategie generală pentru aria de aplicare, observațiile, planificarea în timp și coordonarea misiunii și un plan al misiunii, care constă într-o abordare în detaliu a naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor ce urmează să fie efectuate și a motivelor pentru selectarea lor. Planificarea adecvată ajută la acordarea atenției convenite domeniilor importante ale misiunii, pentru a identifica potențialele probleme din timp și pentru a organiza și gestiona corespunzător misiunea, astfel încât aceasta să fie efectuată într-un mod eficient și eficace. Planificarea adecvată îl sprijină, de asemenea, pe practician în atribuirea corespunzătoare a activităților membrilor echipei de audit și facilitează coordonarea, supravegherea și revizuirea activității acestora. În plus, ajută, dacă este cazul, la coordonarea activității desfășurate de alți practicieni și experți. Natura și amploarea activităților de planificare vor varia în funcție de circumstanțele misiunii, cum ar fi, de exemplu, complexitatea subiectului implicit și criteriile. Exemplele de aspecte principale care pot fi luate în considerare includ:

- Caracteristicile misiunii care definesc aria acesteia de aplicare, inclusiv termenii și condițiile misiunii și caracteristicile subiectului implicit și ale criteriilor.
- Planificarea în timp și natura așteptată a comunicărilor necesare.
- Rezultatele activităților de acceptare a misiunii, și, dacă este cazul, dacă respectivele cunoștințe dobândite în cadrul altor misiuni efectuate de partenerul de misiune pentru partea/părțile adecvată/e sunt relevante.
- Procesul de contractare.
- Înțelegerea practicianului asupra părții/părților adecvate și a mediului acesteia/acestora, inclusiv a riscurilor generate de faptul că ar putea exista o denaturare semnificativă a informațiilor specifice.
- Identificarea utilizatorilor vizați și a nevoilor lor informaționale și analizarea pragului de semnificație și a componentelor riscului misiunii.
- Măsura în care riscul de fraudă este relevant pentru misiune.

- Natura, plasarea în timp și amploarea resurselor necesare pentru efectuarea misiunii, cum ar fi cerințele legate de personal și experiență, inclusiv natura și amploarea implicării experților.
 - Impactul funcției de audit intern asupra misiunii.
- A87. Practicianul ar putea decide să discute elementele de planificare cu partea/părțile adecvate în vederea facilitării coordonării și gestionării misiunii (de exemplu, pentru a coordona unele dintre procedurile planificate cu activitatea personalului părții/părților adecvate). Deși aceste discuții au loc deseori, strategia generală a misiunii și planul misiunii rămân responsabilitatea practicianului. Când se discută aspectele incluse în strategia generală a misiunii sau în planul misiunii, se impune prudență pentru a nu compromite eficiența misiunii. De exemplu, discutarea naturii și a plasării în timp a procedurilor detaliate cu partea/părțile adecvată/e ar putea compromite eficiența misiunii prin faptul că ar face procedurile prea previzibile.
- A88. Planificarea nu este o fază discretă, ci mai degrabă un proces continuu și recurent pe parcursul misiunii. Ca urmare a unor evenimente neprevăzute, a unor modificări asupra condițiilor sau probelor obținute, practicianul ar putea fi nevoit să revizuiască strategia generală și planul misiunii, și, implicit, natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor care rezultă astfel.
- A89. În cazul misiunilor de dimensiuni și complexitate mai reduse, întreaga misiune poate fi coordonată de o echipă a misiunii foarte restrânsă, poate chiar incluzând partenerul de misiune (care poate fi un practician independent), care lucrează singur, fără alți membri în echipă. Într-o echipă de dimensiuni mai reduse, coordonarea și comunicarea cu membrii echipei este mai facilă. În asemenea cazuri, stabilirea strategiei generale a misiunii nu trebuie să fie un exercițiu complex, care să necesite mult timp; acesta depinde de dimensiunile entității, de complexitatea misiunii, inclusiv de subiectul implicit și de criterii, și de dimensiunea echipei misiunii. De exemplu, în cazul unei misiuni recurente, un memoriu scurt pregătit la finalizarea perioadei anterioare, pe baza unei revizuii a documentelor de lucru și care să evidențieze problemele identificate în misiunea tocmai încheiată, actualizat în perioada curentă pe baza discuțiilor cu părțile adecvate, poate servi ca strategie de documentare a misiunii curente.
- A90. În cazul în care, în circumstanțele prezentate la punctul 43, practicianul continuă misiunea:
- (a) Când, conform raționamentului profesional al practicianului, criteriile aplicabile neadecvate sau subiectul implicit neadecvat ar putea induce în eroare utilizatorii vizați, în circumstanțele date, s-ar impune o concluzie cu rezerve sau o concluzie contrară, în funcție de cât de semnificativ și grav este aspectul respectiv.

- (b) În alte cazuri, s-ar impune o concluzie cu rezerve sau o imposibilitatea exprimării unei concluzii în funcție de cât de semnificativ și grav este aspectul, conform raționamentului profesional al practicianului.

A91. De exemplu, dacă după acceptarea misiunii, practicianul descoperă că implementarea criteriilor aplicabile are drept rezultat informații specifice subiective, iar subiectivismul informațiilor specifice este semnificativ și grav, atunci, în circumstanțele date, s-ar impune o concluzie contrară.

Pragul de semnificație (a se vedea pct. 44)

A92. Raționamentele profesionale legate de pragul de semnificație se fac în contextul circumstanțelor misiunii, însă nu sunt afectate de nivelul de asigurare, adică, pragul de semnificație pentru o misiune de asigurare rezonabilă este același ca pragul de semnificație pentru o misiune de asigurare limitată pentru aceiași utilizatori vizați și același scop, deoarece pragul de semnificație se bazează pe nevoile informaționale ale utilizatorilor vizați.

A93. Criteriile aplicabile ar putea discuta conceptul de prag de semnificație în contextul pregătirii și prezentării informațiilor specifice, și, astfel, ar putea crea un cadru de referință pentru practician în ceea ce privește analizarea pragului de semnificație pentru misiune. Deși criteriile aplicabile ar putea discuta pragul de semnificație sub diverse aspecte, în general, conceptul de prag de semnificație include aspectele discutate la punctele A92–A100. În cazul în care criteriile aplicabile nu includ discutarea conceptului de prag de semnificație, aceste puncte oferă practicianului un cadru de referință.

A94. Denaturările, inclusiv omisiunile, sunt considerate semnificative dacă, luate separat sau cumulativ, ar putea să influențeze deciziile relevante ale utilizatorilor vizați luate pe baza informațiilor specifice. Aprecierea pragului de semnificație de către practician este o chestiune care ține de raționament profesional și este afectată de modul în care practicianul percepe nevoile informaționale comune ale utilizatorilor vizați ca grup. În acest context, este rezonabil ca practicianul să presupună că utilizatorii vizați:

- (a) Dețin cunoștințe rezonabile cu privire la subiectul implicit și sunt dispuși să studieze informațiile specifice cu diligență rezonabilă;
- (b) Înțeleg că informațiile specifice sunt întocmite și asigurate la niveluri adecvate ale pragului de semnificație și înțeleg conceptele care țin de pragul de semnificație incluse în criteriile aplicabile;
- (c) Înțeleg toate incertitudinile inerente implicate în măsurarea sau evaluarea subiectului implicit; și
- (d) Iau decizii rezonabile pe baza informațiilor specifice privite în ansamblu.

Cu excepția cazului în care misiunea are ca scop să satisfacă nevoile informaționale particulare ale utilizatorilor vizați, de obicei nu se ia în considerare potențialul efect al denaturărilor asupra utilizatorilor specifici, ale căror nevoi informaționale ar putea varia mult (a se vedea, de asemenea, punctele A16–A18).

- A95. Pragul de semnificație se ia în considerare în contextul factorilor calitativi, și dacă este cazul, al factorilor cantitativi. Importanța relativă a factorilor calitativi și cantitativi la stabilirea pragului de semnificație într-o anumită misiune este o chestiune care ține de raționamentul profesional al practicianului.
- A96. Printre factorii calitativi s-ar putea număra:
- Numărul persoanelor sau entităților afectate de subiectul specific.
 - Interacțiunea dintre și importanța relativă a diverselor componente ale informațiilor specifice, în cazul în care există mai multe componente, cum ar fi un raport care include numeroși indicatori de performanță.
 - Formularea aleasă în ceea ce privește informațiile specifice exprimate sub formă narativă.
 - Caracteristicile prezentării adoptate pentru informațiile specifice, în cazul în care criteriile aplicabile permit variațiuni ale respectivei prezentări.
 - Natura denaturării, de exemplu, natura deviațiilor de la un control observate, în cazul în care informațiile specifice sunt reprezentate de o declarație conform căreia controlul este eficient.
 - Dacă denaturarea afectează conformitatea cu legislația sau reglementările.
 - În cazul unei raportări periodice asupra unui subiect implicit, efectul unei ajustări care afectează informațiile specifice trecute sau curente sau care ar putea afecta informațiile specifice în viitor.
 - Dacă denaturarea este rezultatul unui act intenționat sau neintenționat.
 - Dacă denaturarea, în ceea ce privește înțelegerea de către practician a comunicărilor anterioare cu utilizatorii, este semnificativă în relația cu rezultatul estimat al măsurării sau evaluării subiectului implicit.
 - Dacă denaturarea are legătură cu relația dintre partea responsabilă, persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul, sau partea contractantă sau relația cu celelalte părți.
 - În cazul în care se identifică o valoare de prag sau reper, dacă rezultatul procedurii deviază de la respectiva valoare.

- În cazul în care subiectul implicat este un program guvernamental sau o entitate din sectorul public, dacă un anumit aspect al programului sau entității este semnificativ în ceea ce privește natura, vizibilitatea și sensibilitatea programului sau entității.
 - În cazul în care informațiile specifice au legătură cu o concluzie asupra conformității cu legislația sau reglementările, gravitatea consecințelor neconformității.
- A97. Factorii cantitativi au legătură cu magnitudinea denaturărilor legate de sumele raportate pentru acele aspecte ale informațiilor specifice, dacă există, care sunt:
- Exprimare în format numeric; sau
 - Altfel legate de valori numerice (de exemplu, numărul deviațiilor observate de la un control ar putea fi un factor cantitativ relevant, în cazul în care informațiile specifice sunt reprezentate de o declarație conform căreia controlul este eficient).
- A98. În cazul în care sunt aplicabili factorii cantitativi, planificarea misiunii, exclusiv pentru a detecta individual denaturările semnificative, trece cu vederea faptul că denaturările ne semnificative individuale nedectate și necorectate, cumulate, ar putea genera denaturări semnificative la nivelul informațiilor specifice. Prin urmare, ar putea fi adecvat ca, la planificarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor, practicianul să stabilească o cantitate inferioară pragului de semnificație ca bază pentru determinarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor.
- A99. Pragul de semnificație se referă la informațiile acoperite de raportul de asigurare. Prin urmare, în cazul în care misiunea acoperă o parte, însă nu toate aspectele reieșite din informațiile comunicate cu privire la un subiect implicat, pragul de semnificație se ia în considerare numai în ceea ce privește acea porțiune acoperită de misiune.
- A100. Este necesară utilizarea raționamentului profesional pentru a formula o concluzie cu privire la pragul de semnificație al denaturărilor identificate, în urma efectuării procedurilor. De exemplu:
- Criteriile aplicabile pentru o misiune de tipul cel mai bun raport calitate-preț pentru secția de urgențe a unui spital ar putea include viteza furnizării serviciilor, calitatea serviciilor, numărul de pacienți tratați în timpul unei ture și clasificarea costurilor serviciilor, în comparație cu cele percepute de alte spitale similare. În cazul în care sunt îndeplinite trei dintre criteriile aplicabile, iar unul dintre criteriile aplicabile nu este îndeplinit cu o marjă redusă, este necesară utilizarea raționamentului profesional pentru a formula concluzia dacă secția de urgențe a spitalului, în ansamblu, reprezintă cel mai bun raport calitate-preț.

- Într-o misiune de conformitate, se poate întâmpla ca entitatea să se conformeze cu nouă prevederi din legislația sau reglementările relevante, însă nu a respectat una dintre prevederi. Este necesară utilizarea raționamentului profesional pentru a formula concluzia dacă entitatea a respectat, în ansamblu, legislația sau reglementările relevante. De exemplu, practicianul ar putea lua în considerare semnificația prevederii care nu a fost respectată de entitate, dar și relația dintre respectiva prevedere și celelalte prevederi din legislația și reglementările relevante.

Înțelegerea circumstanțelor misiunii (a se vedea pct. 45—47R)

A101. Discuțiile dintre partenerul de misiune și alți membri cheie ai echipei de misiune și experții externi cheie ai practicianului, cu privire la suspiciunea ca informațiile specifice să fie denaturate semnificativ și la implementarea criteriilor aplicabile asupra faptelor și circumstanțelor misiunii, ar putea fi utile echipei misiunii în vederea planificării și efectuării misiunii. Totodată, este utilă și comunicarea aspectelor relevante către membrii echipei misiunii și către oricare experți externi ai practicianului, care nu au fost implicați în discuții.

A102. Înțelegerea subiectului implicit și a altor circumstanțe ale misiunii oferă practicianului un cadru de referință pentru exercitarea raționamentului profesional pe parcursul misiunii, de exemplu, atunci când:

- Ia în considerare caracteristicile subiectului implicit;
- Evaluează caracterul adecvat al criteriilor;
- Ia în considerare factori care, conform raționamentului profesional al practicianului, sunt semnificativi pentru coordonarea eforturilor echipei misiunii, inclusiv în cazul în care ar putea fi nevoie de o analiză mai aparte; de exemplu, nevoia de competențe specializate sau de activitatea unui expert;
- Stabilește și evaluează gradul de adecvare permanent al nivelurilor cantitative ale pragului de semnificație (dacă este cazul) și ia în calcul factorii calitativi privind pragul de semnificație;
- Dezvoltă estimări pentru a fi utilizate la efectuarea procedurilor analitice;
- Creează și efectuează proceduri; și
- Evaluează probe, inclusiv cât de rezonabile sunt declarațiile verbale și scrise primite de practician.

A103. De obicei, practicianul înțelege la un nivel mai scăzut de profunzime subiectul implicit și alte circumstanțe ale misiunii, în comparație cu partea responsabilă. Totodată, de obicei, practicianul înțelege la un nivel mai scăzut de profunzime subiectul implicit și alte circumstanțe ale misiunii, în cazul

unei misiuni de asigurare limitată, în comparație cu o misiune de asigurare rezonabilă, de exemplu, dacă în anumite misiuni de asigurare limitată practicianul ar putea înțelege controlul intern privind întocmirea informațiilor specifice, de cele mai multe ori acest lucru nu se aplică.

- A104. Într-o misiune de asigurare limitată, identificarea domeniilor în care probabilitatea existenței denaturării semnificative a informațiilor specifice este mai ridicată, îi permite practicianului să concentreze procedurile pe respectivele domenii. De exemplu, într-o misiune în care informațiile specifice sunt reprezentate de un raport de sustenabilitate, practicianul ar putea să se axeze pe anumite domenii ale raportului de sustenabilitate. Practicianul ar putea proiecta și efectua proceduri care să acopere integral informațiile specifice, în cazul în care informațiile specifice sunt reprezentate de un singur domeniu sau în cazul în care este necesară obținerea asigurării asupra tuturor domeniilor de informații specifice, în vederea obținerii unei asigurări pertinente.
- A105. Într-o misiune de asigurare rezonabilă, înțelegerea controlului intern asupra informațiilor specifice îl ajută pe practician să identifice tipurile de denaturare și factorii care au impact asupra riscurilor de denaturare semnificativă a informațiilor specifice. Practicianul trebuie să evalueze proiectarea unor controale relevante și să stabilească dacă acestea au fost puse în aplicare prin efectuarea de proceduri suplimentare, pe lângă interviuarea părții responsabile. Este necesară utilizarea raționamentului profesional pentru a stabili ce controale sunt relevante în circumstanțele misiunii.
- A106. Într-o misiune de asigurare limitată, analizarea procesului utilizat pentru întocmirea informațiilor specifice îl ajută pe practician să proiecteze și să efectueze proceduri care abordează domeniile în care probabilitatea existenței denaturării semnificative a informațiilor specifice este mai mare. La analizarea procesului folosit, practicianul utilizează raționamentul profesional pentru a stabili care aspecte ale procesului sunt relevante pentru misiune și poate interviua partea adecvată în legătură cu aceste aspecte.
- A107. Atât în cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă, cât și în cazul unei misiuni de asigurare limitată, rezultatele procesului de evaluare a riscurilor entității ar putea să îl ajute pe practician să înțeleagă subiectul implicat și alte circumstanțe ale misiunii.

Obținerea probelor

Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor (a se vedea pct. 48(L)–49(R))

A108. Practicianul alege o combinație de proceduri pentru a obține asigurare rezonabilă sau asigurare limitată, după caz. Procedurile enumerate în cele ce urmează pot fi utilizate, de exemplu, pentru planificarea și efectuarea misiunii, în funcție de contextul în care sunt aplicate de practician:

- Inspecție;
- Observare;

- Confirmare;
- Recalculare;
- Repetarea executării;
- Proceduri analitice; și
- Intervieware.

A109. Factorii care ar putea afecta selectarea procedurilor de către practician includ natura subiectului implicat; nivelul de asigurare ce trebuie obținut; și, nevoile informaționale ale utilizatorilor vizați și ale părții contractante, inclusiv constrângerile relevante în materie de costuri și timp.

A110. În anumite cazuri, un standard ISAE axat pe un subiect specific ar putea include cerințe care afectează natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor. De exemplu, un standard ISAE axat pe un subiect specific ar putea descrie natura sau amploarea unor anumite proceduri ce urmează să fie efectuate sau nivelul de asigurare care este de așteptat într-un anumit tip de misiune. Chiar și în asemenea cazuri, stabilirea naturii, plasării în timp și amplitudinii exacte ale procedurilor este o chestiune care ține de raționamentul profesional și va diferi de la misiune la misiune.

A111. În anumite misiuni, este posibil ca practicianul să nu poată identifica domeniile în care probabilitatea să apară o denaturare semnificativă a informațiilor specifice este mai ridicată. Indiferent dacă asemenea domenii au fost identificate, practicianul proiectează și efectuează proceduri în vederea obținerii unui nivel de asigurare pertinent.

A112. O misiune de asigurare este un proces recurent și se poate întâmpla ca practicianul să ia cunoștință de informații care diferă semnificativ de cele pe baza cărora s-a bazat stabilirea procedurilor planificate. Pe măsură ce practicianul efectuează procedurile planificate, probele obținute îl pot determina pe practician să efectueze proceduri suplimentare. asemenea proceduri ar putea include să îi solicite persoanei care efectuează măsurarea sau evaluatorului să analizeze aspectul identificat de către practician și să facă ajustări, dacă este cazul, asupra informațiilor specifice.

Stabilirea necesității unor proceduri suplimentare într-o misiune de asigurare limitată (a se vedea pct. 49L)

A113. Este posibil ca practicianul să ia cunoștință de denaturări care, după aplicarea raționamentului profesional, nu indică în mod clar existența unor denaturări semnificative. Următoarele exemple ilustrează cazuri în care se poate să nu fie nevoie de proceduri suplimentare deoarece, conform raționamentului profesional al practicianului, denaturările identificate nu indică clar existența unor denaturări semnificative:

- Dacă pragul de semnificație este de 10.000 de unități, iar practicianul consideră că ar putea exista o eroare potențială de 100 de unități,

atunci, în general, nu ar fi necesare proceduri suplimentare, cu excepția cazului în care trebuie luați în considerare și alți factori cantitativi, deoarece riscul de denaturare semnificativă ar putea fi acceptabil în circumstanțele misiunii.

- Dacă, la efectuarea unui set de proceduri care acoperă un domeniu în care probabilitatea de denaturare semnificativă este mai ridicată, un răspuns la una dintre mai multe interviuri nu a fost conform așteptărilor, este posibil să nu fie nevoie de proceduri suplimentare dacă riscul de denaturare semnificativă este, totuși, la un nivel acceptabil pentru circumstanțele misiunii, în lumina rezultatelor altor proceduri.

A114. Practicianul ar putea lua cunoștință de un aspect sau mai multe care îl determină pe practician să creadă că informațiile specifice ar putea fi denaturate semnificativ. Următoarele exemple ilustrează cazuri în care se poate să fie nevoie de proceduri suplimentare, dat fiind că denaturările identificate indică faptul că informațiile specifice ar putea fi denaturate semnificativ:

- În timpul efectuării procedurilor analitice, este posibil ca practicianul să identifice o fluctuație sau o relație care este inconsecventă cu celelalte informații relevante, sau care diferă semnificativ de sumele și proporțiile la care se aștepta.
- Este posibil ca practicianul să ia cunoștință de o posibilă denaturare semnificativă prin revizuirea surselor externe.
- În cazul în care criteriile aplicabile permit o marjă de eroare de 10% și, pe baza unui test aparte, practicianul a descoperit o eroare de 9%, este posibil să fie nevoie de proceduri suplimentare deoarece riscul de denaturare semnificativă ar putea să fie inacceptabil în circumstanțele misiunii.
- Dacă rezultatele procedurilor analitice sunt conform așteptărilor însă se apropie de depășirea valorii estimate, este posibil să fie nevoie de proceduri suplimentare deoarece riscul de denaturare semnificativă ar putea să fie inacceptabil în circumstanțele misiunii.

A115. Dacă, în cazul unei misiuni de asigurare limitată, practicianul ia cunoștință de unul sau mai multe aspecte care îl determină să creadă că informațiile specifice ar putea fi denaturate semnificativ, la punctul 49L i se solicită practicianului să proiecteze și să efectueze proceduri suplimentare. De exemplu, procedurile suplimentare pot include interviuarea părții/părților adecvate sau efectuarea altor proceduri, care corespund circumstanțelor.

A116. Dacă, după efectuarea procedurilor suplimentare cerute la punctul 49L, practicianul nu reușește să obțină probe suficiente și adecvate, fie pentru a concluziona că aspectul/aspectele nu are/au șanse să genereze denaturări

semnificative la nivelul informațiilor specifice, fie pentru a stabili că aspectul/aspectele respective generează denaturări semnificative la nivelul informațiilor specifice, atunci există o limitare a ariei de aplicare și se aplică prevederile punctului 66.

A117. Raționamentul practicianului cu privire la natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor suplimentare necesare pentru obținerea de probe în vederea, fie a concluzionării că nu este probabilă o denaturare semnificativă, fie a stabilirii că există denaturare semnificativă, se ghidează, de exemplu, după:

- Informațiile obținute în urma evaluării practicianului cu privire la rezultatele procedurilor deja efectuate;
- Înțelegerea actualizată a practicianului cu privire la subiectul implicit și la celelalte circumstanțe ale misiunii, pe care a dobândit-o pe parcursul misiunii; și
- Perspectiva practicianului cu privire la puterea de persuasiune a probelor necesare pentru a aborda aspectul care îl face să creadă că informațiile specifice ar putea fi denaturate semnificativ.

Acumularea de denaturări necorectate (a se vedea pct. 51, 65)

A118. Denaturările necorectate se acumulează pe parcursul misiunii (a se vedea punctul 51), cu scopul de a evalua dacă, luate separat sau cumulat, acestea sunt semnificative la momentul la care practicianul își formulează concluzia.

A119. Practicianul ar putea desemna o sumă sub nivelul căreia denaturările ar fi evident ne semnificative și nu ar trebui cumulate, deoarece practicianul se așteaptă ca o eventuală cumulare a unor asemenea sume să nu aibă efect semnificativ asupra informațiilor specifice. „Evident ne semnificative” nu este același lucru cu „ne semnificativ”. Aspectele evident ne semnificative vor fi de un ordin de mărime cu totul diferit (mai mic) decât pragul de semnificație stabilit în conformitate cu punctul 144 și vor fi aspecte evident neînsemnate, fie luate separat, fie cumulate, și indiferent dacă sunt evaluate după criteriile care țin de dimensiune, natură sau circumstanțe. În cazul în care există orice incertitudine dacă unul sau mai multe elemente sunt evident ne semnificative, aspectul este considerat a nu fi evident ne semnificativ.

Considerente în cazul în care un expert al practicianului este implicat în misiune

Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor (a se vedea pct. 52)

A120. Următoarele aspecte sunt adesea relevante la stabilirea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor în ceea ce privește activitatea unui expert al practicianului, în cazul în care o parte din activitatea de asigurare este efectuată de unul sau mai mulți experți ai practicianului (a se vedea punctul A70):

- (a) Semnificația activității respectivului expert în contextul misiunii (a se vedea, de asemenea, punctele A121–A122);
- (b) Natura aspectului cu care are legătură activitatea respectivului expert;
- (c) Riscurile de denaturare semnificativă a aspectului cu care are legătură activitatea respectivului expert;
- (d) Cunoștințele și experiența practicianului privind activitatea anterioară a respectivului expert; și
- (e) Dacă expertul respectiv se supune politicilor și procedurilor de control al calității din cadrul firmei practicianului (a se vedea, de asemenea, punctele A123–A124).

Integrarea activității unui expert al practicianului

A121. Misiunile de asigurare pot fi efectuate în legătură cu o varietate largă de subiecte implicite care necesită competențe și cunoștințe specializate, dincolo de cele deținute de partenerul de misiune și de ceilalți membri ai echipei misiunii, pentru care se utilizează activitatea unui expert al practicianului. În anumite situații, expertul practicianului va fi consultat pentru a acorda consiliere asupra unui aspect punctual, însă, cu cât este mai mare semnificația activității expertului practicianului în contextul misiunii, cu atât mai mare este probabilitatea ca respectivul expert să lucreze ca membru al unei echipe multi-disciplinare formată din experți în domeniul subiectului implicit și ceilalți membri de personal de asigurare. Cu cât activitatea respectivului expert este mai integrată în ceea ce privește natura, plasarea în timp și amplexarea în efortul aferent activității generale, cu atât mai eficientă este comunicarea bilaterală între expertul practicianului și ceilalți membri de personal de asigurare. Comunicarea bilaterală înlesnește integrarea corespunzătoare a activității expertului în activitatea celorlalți implicați în misiune.

A122. Așa cum se menționează la punctul 71, în cazul în care urmează să fie utilizată activitatea unui expert al practicianului, ar fi bine să se efectueze o parte dintre procedurile care se cer la punctul 52, în etapa de acceptare sau continuare a misiunii. Acest lucru este cu atât mai important în cazul în care activitatea expertului practicianului va fi integrată complet în activitatea personalului de asigurare și atunci când activitatea expertului practicianului urmează să fie utilizată în etapele incipiente ale misiunii, de exemplu, în etapele de planificare inițială și evaluare a riscului.

Politicile și procedurile firmei în materie de control al calității

A123. Un expert intern al practicianului poate fi un partener sau angajat, inclusiv angajat temporar, la firma practicianului și prin urmare, se supune politicilor și procedurilor în materie de control al calității ale respectivei firme, conform ISQC 1 sau altor cerințe profesionale, sau cerințe din legislație sau

reglementări, cel puțin la fel de stricte ca ISQC 1. Ca alternativă, un expert intern al practicianului poate fi un partener sau angajat, inclusiv angajat temporar, al unei firme din cadrul unei rețele, care poate partaja proceduri și politici comune în materie de control al calității cu firma practicianului. Un expert extern al practicianului nu este membru al echipei misiunii și nu se supune politicilor și procedurilor în materie de control al calității, conform cu ISQC 1.

A124. Echipele misiunii sunt îndreptățite să se bazeze pe sistemul firmei de control al calității, cu excepția cazului în care informațiile furnizate de firmă sau alte părți sugerează contrariul. Amploarea bazării pe sistemul respectiv va depinde în funcție de circumstanțe și ar putea avea impact asupra naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor practicianului cu privire la aspecte precum:

- Competență și capacități, prin programe de recrutare și pregătire profesională.
- Evaluarea practicianului privind obiectivitatea expertului practicianului. Experții interni ai practicianului se supun cerințelor etice relevante, inclusiv celor care țin de independență.
- Evaluarea practicianului privind gradul de adecvare al activității expertului practicianului. De exemplu, programele de instruire ale firmei ar putea oferi experților interni ai practicianului o înțelegere corespunzătoare inter-relaționării experienței lor cu procesul de colectare a probelor. Încrederea în asemenea procese de instruire și procese care țin de altă firmă, cum ar fi protocoalele pentru definirea ariei de aplicare a activității experților interni ai practicianului, ar putea afecta natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor practicianului în ceea ce privește evaluarea gradului de adecvare a activității expertului practicianului.
- Aderarea la cerințele legale și de reglementare prin procese de monitorizare.
- Acordul cu expertul practicianului.

Asemenea încredere nu reduce răspunderea practicianului de a îndeplini cerințele prezentului ISAE.

Competența, capacitățile și obiectivitatea expertului practicianului (a se vedea pct. 52(a))

A125. Informațiile privind competența, capacitățile și obiectivitatea expertului practicianului pot proveni dintr-o gamă largă de surse, precum:

- Experiență personală cu activitatea anterioară a respectivului expert.
- Discuții cu respectivul expert.

- Discuții cu alți practicieni sau alte persoane care sunt familiarizate cu activitatea respectivului expert.
- Cunoștințe cu privire la calificările, statutul de membru într-un organism profesional sau o asociație profesională, licența de practică ale expertului respectiv sau alte forme de recunoaștere externă.
- Lucrări publicate sau cărți scrise de respectivul expert.
- Politici și proceduri de control al calității din cadrul firmei (a se vedea, de asemenea, punctele A123–A124).

A126. De vreme ce experții practicianului nu trebuie să aibă același nivel de competență ca practicianul în privința efectuării tuturor aspectelor unei misiuni de asigurare, un expert al practicianului a cărui activitate este utilizată ar putea necesita o înțelegere suficientă a standardului ISAE relevant pentru a-i permite să raporteze activitatea atribuită lor la obiectivul misiunii.

A127. Evaluarea semnificației amenințărilor la adresa obiectivității și a măsurii în care sunt necesare măsuri de siguranță ar putea depinde de rolul expertului practicianului și de semnificația activității expertului în contextul misiunii. Ar putea exista circumstanțe în care măsurile de siguranță să nu poată reduce amenințările la un nivel acceptabil, de exemplu, dacă un expert al practicianului propus este o persoană care a jucat un rol însemnat în întocmirea informațiilor specifice.

A128. La evaluarea obiectivității expertului extern al practicianului, ar putea fi relevant să:

- Fie interviuată/intervievate partea/părțile corespunzătoare în legătură cu orice interese sau relații cunoscute de partea/părțile adecvată/e cu expertul extern al practicianului care ar putea afecta obiectivitatea respectivului expert.
- Se discute cu respectivul expert măsurile de siguranță aplicabile, inclusiv orice cerințe profesionale aplicabile expertului și să se evalueze dacă măsurile de siguranță sunt adecvate în vederea reducerii amenințărilor la un nivel acceptabil. Interesele și relațiile care ar putea fi relevante în discuția cu expertul practicianului includ:
 - Interesele financiare.
 - Relațiile familiale și personale.
 - Prestarea de către expert a altor servicii, inclusiv de către organizație, în cazul unui expert care este o organizație.

În anumite cazuri, ar putea fi adecvat ca practicianul să obțină o declarație scrisă de la expertul extern al practicianului cu privire la interesele și relațiile cu partea/părțile adecvate de care are cunoștință respectivul expert.

Înțelegerea suficientă a domeniului de expertiză al expertului practicianului (a se vedea pct. 52(b))

A129. Înțelegerea suficientă a domeniului de expertiză al expertului practicianului îi permite practicianului să:

- (a) Se pună de acord cu expertul practicianului privind natura, aria de aplicabilitate și obiectivele activității respectivului expert în vederea atingerii obiectivelor practicianului; și
- (b) Să evalueze gradul de adecvare a acelei activități cu obiectivele practicianului.

A130. Printre aspectele legate de domeniul de expertiză al expertului practicianului relevante pentru înțelegerea practicianului se numără:

- Dacă domeniul expertului include arii de specialitate care sunt relevante pentru misiune.
- Dacă se aplică standarde profesionale sau oricare alte standarde și cerințe de reglementare sau de legislație.
- Ce ipoteze și metode, inclusiv modele, unde este cazul, se utilizează de către expertul practicianului și dacă acestea sunt general acceptate în domeniul expertului și sunt adecvate în circumstanțele misiunii.
- Natura datelor interne și externe sau informațiilor pe care le utilizează expertul practicianului.

Acordul cu expertul practicianului (a se vedea pct. 52(c))

A131. Poate fi adecvat ca acordul practicianului cu expertul practicianului să includă și aspecte precum:

- (a) Rolurile și responsabilitățile care revin atât practicianului, cât și respectivului expert;
- (b) Natura, plasarea în timp și amploarea comunicării între practician și respectivul expert, inclusiv forma oricărui raport pe care urmează să îl furnizeze expertul; și
- (c) Nevoia ca expertul practicianului să respecte cerințele de confidențialitate.

A132. Aspectele menționate la punctul A124 ar putea afecta nivelul de detaliu și formalitate al acordului dintre practician și expertul practicianului, inclusiv dacă este adecvat ca acordul să fie în scris. Acordul dintre practician și expertul extern al practicianului îmbracă deseori forma unei scrisori de misiune.

Evaluarea adecvării activității expertului practicianului (a se vedea pct. 52(d))

A133. Următoarele aspecte ar putea fi relevante la evaluarea adecvării activității expertului practicianului cu obiectivele practicianului:

- (a) Cât de relevante și rezonabile sunt constatările și concluziile expertului, și consecvența lor cu celelalte probe;
- (b) Dacă activitatea respectivului expert implică utilizarea unor ipoteze și metode semnificative, cât de relevante și rezonabile sunt cele ipoteze și metode în circumstanțele date; și
- (c) Dacă activitatea expertului implică utilizarea datelor sursă care sunt semnificative pentru activitatea expertului, relevanța, integralitatea și acuratețea respectivelor date sursă.

A134. Dacă practicianul stabilește că activitatea expertului practicianului nu este adecvată la obiectivele practicianului, printre opțiunile pe care le are la dispoziție practicianul se numără:

- (a) Să se pună de acord cu respectivul expert în privința naturii și a amplitudinii activității viitoare ce urmează să fie efectuată de respectivul expert; sau
- (b) Efectuarea unor proceduri suplimentare adecvate circumstanțelor.

Activitatea efectuată de către un alt practician, un expert al părții responsabile sau persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul, sau de un auditor intern (a se vedea pct. 53-55)

A135. Dat fiind că punctele A120–A134 au fost scrise în contextul utilizării activității efectuate de un expert al practicianului, acestea pot oferi, de asemenea, îndrumări folositoare cu privire la utilizarea activității efectuate de un alt practician, un expert al părții responsabile sau al persoanei care efectuează măsurarea sau evaluatorului, sau un auditor intern.

Declarații scrise (a se vedea pct. 56)

A136. Confirmarea scrisă a declarațiilor verbale reduce posibilitatea unor neînțelegeri între practician și partea/părțile adecvată/e. Persoana/persoanele de la care practicianul solicită declarații scrise va/vor fi, de regulă, un membru al conducerii superioare sau persoanele responsabile cu guvernanta, în funcție de, spre exemplu, conducerea și structura de guvernanta a părții/părților adecvate, care pot fi diferite de la jurisdicție la jurisdicție sau de la entitate la entitate, ce reflectă influențe cum ar fi contextele cultural și juridic diferite, precum și caracteristicile privind dimensiunile și drepturile de proprietate.

A137. Alte declarații scrise solicitate ar mai putea include următoarele aspecte:

- Dacă partea/părțile adecvată/e crede/cred că efectele denaturărilor necorectate nu sunt semnificative, atât fiecare în parte, cât și în ansamblu, pentru informațiile specifice. Un rezumat al unor asemenea aspecte este de obicei inclus sau anexat declarației scrise;
- Ipotezele însemnate utilizate la realizarea estimărilor semnificative sunt rezonabile;
- Partea/părțile adecvată/e au comunicat practicianului toate deficiențele legate de controlul intern relevante pentru misiune, care nu sunt evident ne semnificative și neînsemnate, de care a/au luat cunoștință; și
- În cazul în care partea responsabilă este diferită de persoana care efectuează măsurarea sau de evaluator, că partea responsabilă își asumă răspunderea pentru subiectul implicit.

A138. Declarațiile părții/părților corespunzătoare nu pot înlocui alte probe la care practicianul s-ar aștepta în mod rezonabil să fie disponibile. Cu toate că declarațiile scrise oferă probe necesare, ele nu furnizează probe suficiente și adecvate pe cont propriu, în legătură cu niciunul dintre aspectele pe care le tratează. Mai mult, faptul că practicianul a primit declarații scrise credibile nu afectează natura sau amploarea altor probe pe care le obține practicianul.

Declarațiile scrise solicitate nu sunt oferite sau nu sunt credibile (a se vedea pct. 60)

A139. Printre circumstanțele în care este posibil ca practicianul să nu reușească să obțină declarațiile scrise solicitate, se numără, de exemplu, cazul în care:

- Partea responsabilă contractează o parte terță pentru efectuarea măsurării sau evaluării relevante și ulterior contractează practicianul pentru efectuarea misiunii de asigurare asupra informațiilor specifice rezultate. În unele dintre aceste cazuri, de exemplu când partea responsabilă are o relație în desfășurare cu persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul, partea responsabilă ar putea aranja ca persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul să ofere declarațiile scrise solicitate, sau partea responsabilă ar putea fi în poziția de a oferi asemenea declarații, dacă partea responsabilă are o bază rezonabilă pentru a acționa astfel; în alte cazuri, însă, este posibil ca acest lucru să nu se întâmple.
- Un utilizator vizat contractează practicianul în vederea efectuării unei misiuni de asigurare cu privire la informații disponibile publicului, însă nu are o relație cu partea responsabilă, de genul celei necesare pentru a se asigura că partea respectivă dă curs solicitării practicianului pentru o declarație scrisă.

- Misiunea de asigurare este demarată contrar dorinței persoanei care efectuează măsurarea sau evaluatorului. Acest lucru se poate întâmpla când, de exemplu, misiunea este inițiată ca urmare a deciziei unei instanțe, sau când legislativul sau altă autoritate competentă îi impun practicianului din sectorul public să demareze o misiune particulară.

În astfel de circumstanțe sau în circumstanțe similare, este posibil ca practicianul să nu aibă acces la probele necesare pentru coroborarea concluziei practicianului. În acest caz, se aplică punctul 66 al prezentului ISAE.

Evenimente ulterioare (a se vedea pct. 61)

A140. Luarea în considerare a evenimentelor ulterioare în anumite misiuni de asigurare ar putea fi irelevantă din cauza naturii subiectului implicit. De exemplu, când misiunea necesită o concluzie cu privire la acuratețea unei valori statistice la un anumit moment din timp, este posibil ca evenimentele petrecute între acel moment din timp și data raportului de asigurare să nu afecteze concluzia sau să necesite prezentarea în declarație sau în raportul de asigurare.

A141. Așa cum se menționează la punctul 61, practicianul nu are nicio responsabilitate în sensul efectuării de proceduri privind informațiile specifice după data raportului de asigurare. Cu toate acestea, dacă, după data raportului practicianului, practicianul ia cunoștință de un fapt care, dacă l-ar fi cunoscut la data raportului practicianului, l-ar fi putut determina pe practician să aducă amendamente raportului, practicianul ar putea fi nevoit să discute aspectul cu partea/părțile adecvată/e sau să ia măsuri corespunzătoare circumstanțelor date.

Alte informații (a se vedea pct. 62)

A142. Măsuri suplimentare care pot fi adecvate dacă practicianul identifică o inconsecvență semnificativă sau ia cunoștință de o denaturare semnificativă a faptelor includ, de exemplu:

- Să solicite părții/părților adecvate să se consulte cu o parte terță calificată, cum ar fi consilierul juridic al părții/părților adecvate.
- Să obțină consiliere juridică privind consecințele diverselor căi de acțiune.
- Să comunice cu părți terțe (de exemplu, o autoritate de reglementare).
- Să rețină raportul de asigurare.
- Să se retragă din misiune, în cazul în care legislația sau reglementările aplicabile permit acest lucru.
- Să descrie inconsecvența semnificativă în raportul de asigurare.

Descrierea criteriilor aplicabile (a se vedea pct. 63)

- A143. Descrierea criteriilor aplicabile oferă informații utilizatorilor vizați cu privire la cadrul pe care se bazează informațiile specifice și este important în special când există diferențe semnificative între diversele criterii privind modul în care se pot trata aspectele particulare în informațiile specifice.
- A144. O descriere conform căreia informațiile specifice sunt întocmite în conformitate cu anumite criterii aplicabile este adecvată numai în cazul în care informațiile specifice respectă toate cerințele relevante ale respectivelor criterii aplicabile în vigoare.
- A145. O descriere a criteriilor aplicabile care conține un limbaj inexact, calificativ sau limitativ (de exemplu „informațiile specifice sunt substanțial în conformitate cu cerințele XYZ”) nu este o descriere adecvată, deoarece ar putea induce în eroare utilizatorii informațiilor specifice.

Formarea concluziei de asigurare

Suficiența și gradul de adecvare a probelor (a se vedea pct. 12(i), 64)

- A146. Sunt necesare probe pentru justificarea concluziei practicianului și a raportului de asigurare. Acestea sunt cumulative ca natură și se obțin în principal în urma procedurilor efectuate pe parcursul misiunii. Totuși, se poate ca acestea să includă și informații obținute din ale surse, cum ar fi misiuni anterioare (cu condiția ca practicianul să fi stabilit dacă au avut loc modificări de la misiunea anterioară care ar putea afecta relevanța informațiilor pentru misiunea curentă), sau procedurile firmei în materie de control al calității în privința acceptării și continuării relației cu clienții. Probele pot proveni din surse interne sau externe părții/părților adecvate. Totodată, este posibil ca informațiile care ar putea fi utilizate ca probe să fi fost întocmite de către un expert angajat sau contractat de partea/părțile adecvate/e. Probele cuprind atât informații care justifică și coroborează aspectele incluse în informațiile specifice, cât și orice alte informații care contrazic aspecte din informațiile specifice. În plus, în anumite cazuri, lipsa informațiilor (de exemplu, refuzul părții/părților adecvate de a furniza o declarație solicitată) este utilizată de către practician și, prin urmare, constituie probă. Mare parte din activitatea practicianului în ceea ce privește formarea concluziei de asigurare constă în obținerea și evaluarea probelor.
- A147. Suficiența și gradul de adecvare a probelor sunt interconectate. Suficiența reprezintă măsura cantității probelor. Cantitatea probelor necesare este afectată de riscurile ca informațiile specifice să conțină denaturări semnificative (cu cât riscurile sunt mai mari, cu atât crește probabilitatea să fie necesare mai multe probe) și de calitatea unor asemenea probe (cu cât calitatea este mai ridicată, cu atât cantitatea probelor necesare va fi mai mică). Cu toate acestea, se poate ca obținerea mai multor probe să nu compenseze calitatea slabă a acestora.

A148. Gradul de adecvare reprezintă măsura de calitate a probelor; mai precis, relevanța și credibilitatea acestora în ceea ce privește justificarea concluziei practicianului. Credibilitatea probelor este influențată de sursa și natura acestora și depinde de circumstanțele individuale în care se obțin probele. Se pot face generalizări cu privire la credibilitatea diverselor tipuri de probe; cu toate acestea, asemenea generalizări sunt supuse unor excepții importante. Chiar și în cazul în care probele se obțin de la surse externe părții/părților adecvate, pot exista circumstanțe care afectează credibilitatea lor. De exemplu, probele obținute de la surse externe nu pot fi credibile dacă sursa nu este obiectivă sau informată. Cu condiția recunoașterii că pot exista excepții, următoarele generalizări legate de credibilitatea probelor se pot dovedi utile:

- Probele sunt mai credibile atunci când sunt obținute de la surse din afara părții/părților adecvate.
- Probele generate intern sunt mai credibile atunci când controalele aferente sunt eficiente.
- Probele obținute direct de către practician (de exemplu, observarea aplicării unui control) sunt mai credibile decât probele obținute indirect sau prin deducție (de exemplu, interviuarea cu privire la aplicarea unui control).
- Probele sunt mai credibile atunci când există sub formă documentată, fie în format hârtie, în format electronic sau alt dispozitiv media (de exemplu, o minută scrisă în timpul unei ședințe este în mod normal mult mai credibilă decât o relatare verbală ulterioară a ceea ce s-a discutat).

A149. În mod normal, practicianul obține un grad mai mare de asigurare din probe consecvente obținute din surse diferite sau de natură diferită decât din elemente ale probelor luate în considerare individual. Mai mult, obținerea probelor din surse diferite sau de natură diferite poate să indice că un element individual al probelor nu este credibil. De exemplu, coroborarea informațiilor obținute de la o sursă independentă de partea/părțile corespunzătoare ar putea crește nivelul de asigurare pe care îl obține practicianul din declarația părții/părților adecvate. În schimb, în cazul în care probele obținute de la una dintre surse este inconsecventă cu cele obținute din altă sursă, practicianul stabilește ce proceduri suplimentare sunt necesare pentru soluționarea inconsecvenței.

A150. În ceea ce privește obținerea de probe suficiente și adecvate, în general este mai dificil să se obțină asigurare în privința informațiilor specifice care acoperă o perioadă de timp decât în privința informațiilor specifice care se referă la un anumit moment din timp. În plus, de obicei, concluziile furnizate despre procese sunt limitate la perioada misiunii; practicianul nu

oferă o concluzie prin care stabilește dacă procesul va continua să funcționeze în modul specificat în viitor.

- A151. Dacă s-au obținut probe suficiente și adecvate pe care practicianul să își poată baza concluzia rămâne o chestiune care ține de raționamentul profesional.
- A152. În anumite circumstanțe, se poate ca practicianul să nu fi obținut suficiența și gradul de adecvare a probelor pe care se aștepta să le obțină prin efectuarea procedurilor planificate. În aceste circumstanțe, practicianul consideră că probele obținute în urma procedurilor efectuate nu sunt suficiente și adecvate în vederea formării unei concluzii pe marginea informațiilor specifice. Practicianul ar putea:

- Să extindă activitatea efectuată; sau
- Să efectueze alte proceduri pe care le consideră necesare în circumstanțele date.

În cazul în care niciuna dintre aceste variante nu este practicabilă în circumstanțele date, practicianul nu va putea obține probe suficiente și adecvate în vederea formării unei concluzii. Această situație poate apărea chiar dacă practicianul nu a luat cunoștință de un aspect/aspecte care să îl determine să creadă că informațiile specifice ar putea fi denaturate semnificativ, așa cum se menționează la punctul 49L.

Evaluarea suficienței și a gradului de adecvare a probelor (a se vedea pct. 65)

- A153. O misiune de asigurare este un proces cumulativ și recurent. Pe măsură ce practicianul efectuează procedurile planificate, probele obținute îl pot determina pe practician să modifice natura, plasarea în timp sau amploarea altor proceduri planificate. Practicianul poate lua cunoștință de informații care diferă semnificativ de așteptări, informații pe care erau bazate procedurile planificate. De exemplu:

- Amploarea denaturărilor pe care le identifică practicianul ar putea modifica raționamentul profesional al practicianului cu privire la credibilitatea anumitor surse de informații.
- Practicianul ar putea descoperi discrepanțe între informațiile relevante, sau informații inconsecvente sau probe care lipsesc.
- Dacă procedurile analitice au fost efectuate către finalul misiunii, rezultatele acelor proceduri ar putea indica un risc de denaturare semnificativă nedectat anterior.

În asemenea circumstanțe, practicianul ar putea fi nevoit să reevalueze procedurile planificate.

A154. Raționamentul profesional al practicianului cu privire la ceea ce constituie probe suficiente și adecvate este influențat de factori precum:

- Semnificația unei potențiale denaturări și a probabilității ca aceasta să producă un efect semnificativ, individual sau cumulată cu alte potențiale denaturări, asupra informațiilor specifice.
- Eficiența răspunsurilor părții/părților corespunzătoare în abordarea riscului de denaturare semnificativă.
- Experiența dobândită pe parcursul misiunilor de asigurare anterioare, în ceea ce privește potențiale denaturări similare.
- Rezultatele procedurilor efectuate, inclusiv dacă asemenea proceduri au identificat denaturări specifice.
- Sursa și credibilitatea informațiilor disponibile.
- Forța de persuasiune a probelor.
- Înțelegerea părții/părților adecvate și a mediului acesteia/acestora.

Limitări ale ariei de aplicare (a se vedea pct. 26, 66)

A155. O limitare a ariei de aplicare poate apărea din cauza:

- (a) Circumstanțelor care nu pot fi controlate de partea/părțile adecvate/e. De exemplu, se poate ca documentația pe care practicianul consideră că este necesar să o inspecteze să fi fost distrusă accidental;
- (b) Circumstanțelor care țin de natura și plasarea în timp a activității practicianului. De exemplu, se poate ca un proces fizic pe care practicianul consideră necesar să îl observe să fi avut loc înainte de misiunea practicianului; sau
- (c) Limitărilor impuse practicianului de către partea responsabilă, persoana care efectuează măsurarea sau evaluator, sau partea contractantă, care ar putea, de exemplu, să îl împiedice pe practician să efectueze o procedură pe care practicianul o consideră necesară în circumstanțele date. Limitările de acest gen ar putea avea alte consecințe pentru misiune, precum analizarea de către practician a riscului misiunii și acceptarea și continuarea misiunii.

A156. Incapacitatea de a efectua o procedură specifică nu reprezintă o limitare a ariei de aplicare, în cazul în care practicianul poate obține probe suficiente și adecvate prin efectuarea unor proceduri alternative.

A157. Procedurile efectuate pe parcursul unei misiuni de asigurare limitată sunt, prin definiție, limitate, în comparație cu cele necesare în cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă. Limitările despre care se știe că au existat înainte de

acceptarea unei misiuni de asigurare limitată sunt un considerent relevant la stabilirea îndeplinirii sau nu a condițiilor preliminare pentru o misiune de asigurare, în special, dacă misiunea prezintă caracteristicile accesului la probe (a se vedea punctul 24(b)(iv)) și ale unui scop rațional (a se vedea punctul 24(b)(vi)). În cazul în care se impune o limitare suplimentară de către partea/părțile corespunzătoare după acceptarea unei misiuni de asigurare limitată, poate fi adecvată retragerea din misiune, în cazul în care retragerea este permisă de legislația sau reglementările aplicabile.

Întocmirea raportului de asigurare

Forma raportului de asigurare (a se vedea pct. 67-68)

- A158. Formele verbale sau alte forme de exprimare a concluziilor pot fi înțelese eronat, în lipsa unui raport scris. De aceea, practicianul nu raportează verbal sau prin utilizarea de simboluri, fără a oferi, de asemenea, un raport de asigurare scris, care este disponibil cu ușurință ori de câte ori se oferă un raport verbal sau se utilizează un simbol. De exemplu, se poate ca un simbol să conțină un hyperlink către un raport de asigurare scris de pe internet.
- A159. Prezentul ISAE nu impune tuturor misiunilor de asigurare un format standardizat de raportare. În schimb, identifică elementele de bază ce trebuie incluse în raportul de asigurare. Rapoartele de asigurare sunt ajustate în funcție de circumstanțele specifice ale misiunii. Practicianul poate utiliza titluri, numere de paragrafe, dispozitive tipografice, cum ar fi îngroșarea literelor, precum și alte mecanisme pentru optimizarea clarității și inteligibilității raportului de asigurare.
- A160. Practicianul poate alege fie un stil de raportare „forma scurtă”, fie „forma lungă”, în vederea facilitării comunicării eficiente cu utilizatorii vizați. De obicei, rapoartele în „formă scurtă” conțin numai elementele de bază. Rapoartele în „formă lungă” includ și alte informații și explicații care nu sunt menite să afecteze concluzia practicianului. Pe lângă elementele de bază, rapoartele în formă lungă ar putea descrie în detaliu termenii misiunii, criteriile aplicabile utilizate, constatările privind diverse aspecte ale misiunii, detaliile despre calificările și experiența practicianului și a altor persoane implicate în misiune, prezentarea nivelurilor pragului de semnificație și, în unele cazuri, recomandări. Se poate ca practicianul să considere util să ia în considerare semnificația oferirii unor asemenea informații pentru nevoile informaționale ale utilizatorilor vizați. Așa cum se menționează la punctul 68, informațiile suplimentare sunt clar separate de concluzia practicianului și sunt formulate într-un mod care să clarifice că scopul lor nu este să divagheze de la respectiva concluzie.

Conținutul raportului de asigurare

Titlul (a se vedea pct. 69(a))

A161. Un titlu corespunzător ajută la identificarea raportului de asigurare și la diferențierea acestuia de rapoartele emise de alte persoane, precum cele care nu trebuie să respecte aceleași cerințe etice ca și practicianul.

Destinatarii (a se vedea pct. 69(b))

A162. Destinatarii identifică partea sau părțile cărora le este adresat raportul de asigurare. De obicei, raportul de asigurare este adresat părții contractante, însă, în anumite cazuri, pot exista și alți utilizatori vizați.

Informațiile specifice și subiectul implicat (a se vedea pct. 69(c))

A163. Identificarea și descrierea informațiilor specifice și, dacă este cazul, a subiectului implicat poate include, spre exemplu:

- Momentul din timp sau perioada de timp la care se referă măsurarea sau evaluarea subiectului implicat.
- Dacă este cazul, numele părții responsabile sau componentei părții responsabile la care se referă subiectul implicat.
- O explicație asupra acelor caracteristici ale subiectului implicat și ale informațiilor specifice care ar trebui aduse la cunoștința utilizatorilor vizați, și a modului în care asemenea caracteristici ar putea influența precizia măsurării sau evaluării subiectului implicat în raport cu criteriile aplicabile sau forța de persuasiune a probelor disponibile. De exemplu:
 - Măsura în care informațiile specifice sunt calitative versus cantitative, obiective versus subiective sau istorice versus estimative.
 - Modificări ale subiectului implicat sau ale circumstanțelor misiunii, care afectează gradul de comparabilitate al informațiilor specifice de la o perioadă la alta.

Criteriile aplicabile (a se vedea pct. 69(d))

A164. Raportul de asigurare identifică criteriile aplicabile în raport cu care a fost măsurat sau evaluat subiectul implicat astfel încât utilizatorii vizați să poată înțelege pe ce se bazează concluzia practicianului. Raportul de asigurare poate include criteriile aplicabile sau se poate referi la ele, dacă sunt incluse în informațiile specifice sau dacă sunt disponibile într-un alt mod, de la o sursă imediat accesibilă. Poate fi relevant, în circumstanțele date, să se prezinte:

- Sursa criteriilor aplicabile și dacă acestea sunt sau nu încorporate în legislație sau reglementări, sau sunt emise sau nu de către organisme autorizat sau recunoscute de experți care urmează un proces convenit transparent, adică, dacă acestea reprezintă criterii stabilite în contextul subiectului implicat (și dacă nu, o descriere a motivului pentru care sunt considerate adecvate).
- Metodele de măsurare sau evaluare utilizate în cazul în care criteriile aplicabile permit o selecție între mai multe metode.
- Orice interpretare semnificativă făcută la aplicarea criteriilor aplicabile în circumstanțele misiunii.
- Dacă au fost operate sau nu modificări asupra metodelor de măsurare sau evaluare utilizate.

Limitări inerente (a se vedea pct. 69(e))

A165. Dacă, în anumite cazuri, este de așteptat ca limitările inerente să fie bine înțelese de utilizatorii vizati ai unui raport de asigurare, în alte cazuri ar putea fi adecvat să se facă o referire la acestea în raportului de asigurare. De exemplu, într-un raport de asigurare cu privire la eficiența controlului intern, poate fi adecvat să se consemneze că evaluarea istorică a eficienței nu este relevantă pentru perioadele viitoare, din cauza riscului că respectivul control intern ar putea deveni inadecvat pe fondul unor modificări ale condițiilor, sau că nivelul de conformitate cu politicile sau procedurile s-ar putea deteriora.

Scopul specific (a se vedea pct. 69(f))

A166. În anumite cazuri, criteriile aplicabile utilizate la măsurarea sau evaluarea subiectului implicat ar putea fi create pentru un scop specific. De exemplu, o autoritate de reglementare ar putea impune anumitor entități să utilizeze anumite criterii aplicabile, create în scopuri care țin de reglementare. Pentru evitarea confuziilor, practicianul atenționează cititorii raportului de asigurare asupra acestui fapt și, prin urmare, este posibil ca informațiile specifice să nu fie adecvate în alt scop.

A167. În plus față de atenționarea impusă la punctul 69(f), practicianul ar putea considera adecvat să indice că raportul de asigurare este adresat exclusiv unor utilizatori specifici. În funcție de circumstanțele misiunii, de exemplu, legislația sau reglementările dintr-o anumită jurisdicție, acest lucru se poate obține prin restricționarea distribuției sau utilizării raportului de asigurare. Deși un raport de asigurare poate fi restricționat astfel, absența unei restricții în ceea ce privește un anumit utilizator sau un anumit scop nu indică, în sine, faptul că practicianului îi revine o răspundere juridică în privința aceluși utilizator sau aceluși scop. Circumstanțele juridice ale fiecărui caz și jurisdicția relevantă vor stabili dacă există o răspundere legală.

Responsabilități conexe (a se vedea pct. 69(g))

A168. Identificarea responsabilităților conexe îi informează pe utilizatorii vizați că partea responsabilă este răspunzătoare de subiectul implicit, că persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul este răspunzătoare de măsurarea sau evaluarea subiectului implicit în raport cu criteriile aplicabile, și că rolul practicianului este să exprime, independent, o concluzie asupra informațiilor specifice.

Efectuarea unei misiuni în conformitate cu standardul ISAE 3000 (Revizuit) și a unui standard ISAE axat pe un subiect specific (a se vedea pct. 69(h))

A169. În cazul în care un standard ISAE axat pe un subiect specific se aplică numai pentru o parte din informațiile specifice, ar putea fi adecvat să se citeze atât respectivul standard ISAE axat pe un subiect specific, cât și prezentul ISAE.

A170. O declarație care conține un limbaj calificativ și limitativ (de exemplu „misiunea a fost efectuată prin raportare la standardul ISAE 3000”) ar putea induce în eroare utilizatorii rapoartelor de asigurare.

Cerințele aplicabile privind controlul calității (a se vedea pct. 69(i))

A171. Următorul este un exemplu al unei declarații dintr-un raport de asigurare cu privire la cerințele aplicabile privind controlul calității:

Firma aplică Standardul Internațional privind Controlul Calității 1 (ISQC1) și, prin urmare, menține un sistem complex privind controlul calității, inclusiv politici și proceduri documentate cu privire la conformitatea cu cerințele etice, standardele profesionale și cerințele legale și de reglementare aplicabile.

Respectarea cerințelor de independență și a altor cerințe etice (a se vedea pct. 69(j))

A172. Următorul este un exemplu al unei declarații dintr-un raport de asigurare cu privire la conformitatea cu cerințele etice:

Ne-am conformat cerințelor de independență și altor cerințe etice din Codul Etic al Profesioniștilor Contabili emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili, care are la bază principiile fundamentale de integritate, obiectivitate, competență profesională și atenție cuvenită, confidențialitate și comportament profesional.

Rezumatul activității efectuate (a se vedea pct. A6, 69(k))

A173. Rezumatul activității efectuate îi ajută pe utilizatorii vizați să înțeleagă concluzia practicianului. Teoretic, în cazul multor misiuni de asigurare sunt posibile variații infinite ale procedurilor. În practică, însă, este dificil să se comunice aceste variații în mod clar și fără echivoc. La întocmirea rezuma-

tului, practicienilor le-ar putea fi utile alte reglementări cu caracter autoritar emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare.

A174. În cazul în care niciun standard ISAE specific nu oferă îndrumări cu privire la procedurile legate de un anumit subiect implicit, rezumatul ar putea include o descriere mai detaliată a activității desfășurate. Ar putea fi adecvat ca rezumatul să conțină o declarație conform căreia activitatea efectuată a inclus evaluarea caracterului adecvat al criteriilor aplicabile.

A175. Într-o misiune de asigurare limitată, rezumatul activității efectuate este de obicei mai detaliat decât în cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă și identifică limitări privind natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor. Acest lucru se întâmplă deoarece o apreciere a naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor efectuate este esențială pentru înțelegerea unei concluzii exprimate într-o formă care transmite dacă, pe baza procedurilor efectuate, practicianului i-au atras atenția unul sau mai multe aspecte care l-au determinat să creadă că informațiile specifice conțin denaturări semnificative. Ar putea fi, de asemenea, să se indice în rezumatul activității efectuate anumite proceduri care nu au fost efectuate și care, în mod normal, ar fi fost de așteptat să se efectueze într-o misiune de asigurare rezonabilă. Cu toate acestea, o identificare completă a tuturor acestor proceduri nu poate fi posibilă deoarece cerințele de înțelegere și evaluare a riscului misiunii de către practician sunt mai scăzute decât cele aplicabile în cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă.

A176. Printre factorii de luat în considerare la stabilirea nivelului detaliilor ce urmează a fi prezentate în rezumatul activității efectuate se pot număra:

- Circumstanțele specifice entității (de exemplu, natura diferită a activităților entității, în comparație cu cele tipice în sectorul respectiv).
- Circumstanțele specifice misiunii care afectează natura și amploarea procedurilor efectuate.
- Așteptările utilizatorilor vizați privind nivelul detaliilor ce urmează a fi incluse în raport, pe baza practicilor de pe piață, sau a legislației și reglementărilor aplicabile.

A177. Este important ca raportul să fie scris într-un mod obiectiv care le permite utilizatorilor vizați să înțeleagă activitatea desfășurată ca bază pentru concluzia practicianului. În majoritatea cazurilor, acest lucru nu va implica detalierea întregului plan al activității, însă, pe de altă parte este important ca el să nu fie prea sumar sau ambiguu, sau scris într-un mod exagerat sau înflorit.

Concluzia practicianului (A se vedea pct. 12(a)(i)(a), 69(l))

A178. Exemplele de concluzii exprimate într-o formă adecvată pentru o misiune de asigurare rezonabilă includ:

- Când concluzia este exprimată în raport cu subiectul implicit și criteriile aplicabile, „În opinia noastră, entitatea s-a conformat, sub toate aspectele semnificative, cu legea XYZ;”
- Când concluzia este exprimată în raport cu informațiile specifice și criteriile aplicabile, „În opinia noastră, previziunea performanței financiare a entității a fost întocmită corespunzător, sub toate aspectele semnificative, pe baza criteriilor XYZ;” sau
- Când concluzia este exprimată în raport cu declarația părții corespunzătoare, „În opinia noastră, declarația [părții corespunzătoare] conform căreia entitatea s-a conformat legii XYZ este, sub toate aspectele semnificative, prezentată fidel” sau „În opinia noastră, declarația [părții corespunzătoare] conform căreia indicatorii cheie ai performanței sunt prezentați în conformitate cu criteriile XYZ este, sub toate aspectele semnificative, prezentată fidel”.

A179. Poate fi adecvat ca utilizatorii vizați să fie informați asupra contextului în care concluzia practicianului urmează să fie citită în cazul în care raportul de asigurare include o explicație a caracteristicilor particulare ale subiectului implicit de care utilizatorii vizați ar trebui să fie conștienți. De exemplu, concluzia practicianului poate include formulări precum: „Prezenta concluzie a fost formată pe baza aspectelor evidențiate în altă secțiune în acest raport de asigurare independent”.

A180. Exemplele de concluzii exprimate într-o formă adecvată pentru o misiune de asigurare limitată includ

- Când concluzia este exprimată în raport cu subiectul implicit și criteriile aplicabile, „Pe baza procedurilor efectuate și a probelor obținute, nu am luat cunoștință de niciun aspect care să ne determine să credem că [entitatea] nu s-a conformat, sub toate aspectele semnificative, legii XYZ.”
- Când concluzia este exprimată în raport cu informațiile specifice și criteriile aplicabile, „Pe baza procedurilor efectuate și a probelor obținute, nu am luat cunoștință de niciun amendament semnificativ care ar trebui adus evaluării indicatorilor cheie de performanță, pentru ca aceștia să fie în conformitate cu criteriile XYZ.”
- Când concluzia este exprimată în raport cu declarația părții corespunzătoare, „Pe baza procedurilor efectuate și a probelor obținute, nu am luat cunoștință de niciun aspect care să ne determine să credem că declarația [părții corespunzătoare], conform căreia [entitatea] s-a conformat prevederilor legii XYZ nu este, sub toate aspectele semnificative, prezentată fidel.”

A181. Printre formele de exprimare care ar putea fi utile pentru subiectul implicit, se numără, de exemplu, una, sau o combinație dintre următoarele:

- Pentru misiunile de conformitate – „în conformitate cu”, „conform cu”.
- Pentru misiunile în care criteriile aplicabile descriu un proces sau o metodologie de întocmire sau prezentare a informațiilor specifice – „întocmite corespunzător.”
- Pentru misiunile în care principiile de prezentare fidelă sunt încorporate în criteriile aplicabile – „prezentate fidel”.

A182. Includerea unui titlu deasupra paragrafelor care conțin concluzii modificate și a aspectului/aspectelor care generează modificarea contribuie la o mai bună înțelegere a raportului practicianului. Exemplele de titluri adecvate includ „Concluzie cu rezerve”, „Concluzie contrară”, sau „Imposibilitatea exprimării unei concluzii” și „Baza pentru concluzia cu rezerve”, „Baza pentru concluzia contrară”, după caz.

Semnătura practicianului (a se vedea pct. 69(m))

A183. Semnătura practicianului se regăsește fie în denumirea firmei practicianului, în denumirea personală a practicianului individual, fie în ambele, în funcție de jurisdicția respectivă. În plus față de semnătura practicianului, în anumite jurisdicții, practicianului i se poate solicita să facă o declarație în raportul practicianului, cu privire la numirile profesionale sau recunoașterea sa de către autoritatea de licențiere corespunzătoare din acea jurisdicție.

Data (a se vedea pct. 69(n))

A184. Prin includerea datei în raportul de asigurare, practicianul îi informează pe utilizatorii vizați că a luat în considerare efectul asupra informațiilor specifice și raportului de asigurare al evenimentelor care au avut loc până la acea dată.

Referințele din raportul de asigurare la expertul practicianului (a se vedea pct. 70)

A185. În anumite cazuri, legislația sau reglementările pot impune să se facă o trimitere la activitatea expertului practicianului în raportul de asigurare, de exemplu, din motive de transparență în sectorul public. Ar putea fi adecvat acest lucru și în alte circumstanțe, cum ar fi, de exemplu, pentru a explica natura modificării concluziei practicianului, sau în cazul în care activitatea unui expert este integrată în constatările incluse în raportul de tip formă lungă.

A186. Cu toate acestea, practicianul poartă răspunderea exclusivă pentru concluzia exprimată, răspundere care nu se reduce prin faptul că practicianul utilizează activitatea unui expert al practicianului. De aceea este important ca dacă practicianul face referire în raportul de asigurare la expertul practicianului, formularea respectivului raport să nu sugereze că răspunderea practicianului pentru concluzia exprimată este redusă prin implicarea aceluși expert.

A187. Este puțin probabil ca o referire generică într-un raport de tip formă lungă la faptul că misiunea a fost coordonată de un personal calificat corespunzător, incluzând experți în subiectul specific și specialiști în asigurare să fie confundată cu reducerea răspunderii. Totuși, probabilitatea de confuzie este mai ridicată în cazul rapoartelor de tip formă scurtă, în care se pot prezenta un minim de informații contextuale, sau în care se face referire la expertul practicianului după nume. De aceea, în asemenea cazuri, ar putea fi necesară o formulare suplimentară, pentru a nu permite ca raportul de asigurare să sugereze că răspunderea asumată de practician pentru concluzia exprimată este redusă prin implicarea expertului.

Concluzii nemodificate și concluzii modificate (a se vedea pct.74–77, Anexa)

A188. Termenul „grav” descrie efectele denaturărilor asupra informațiilor specifice sau posibilele efecte ale denaturărilor asupra informațiilor specifice, dacă este cazul, care nu sunt detectate din cauza că nu se pot obține probe suficiente și adecvate. Efectele grave asupra informațiilor specifice sunt acelea care, conform raționamentului profesional al practicianului:

- (a) Nu sunt limitate la aspecte caracteristice ale informațiilor specifice;
- (b) Dacă ar fi limitate astfel, reprezintă sau ar putea reprezenta o proporție semnificativă a informațiilor specifice; sau
- (c) În ceea ce privește prezentările, sunt fundamentale pentru ca utilizatorii vizați să înțeleagă informațiile specifice.

A189. Natura aspectului și raționamentul practicianului cu privire la gravitatea efectelor sau posibilelor efecte asupra informațiilor specifice au impact asupra tipului de concluzie ce urmează să fie exprimată.

A190. Exemplele de concluzii cu rezerve sau contrarii și o imposibilitate a exprimării unei concluzii sunt:

- Concluzia cu rezerve (un exemplu pentru misiunile de asigurare limitată cu o denaturare semnificativă) – „Pe baza procedurilor efectuate și a probelor obținute, cu excepția efectului aspectului descris în secțiunea Baza pentru Concluzia cu rezerve a raportului nostru, nu am luat cunoștință de niciun aspect care să ne determine să credem că declarația [părții adecvate] nu prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative, conformitatea entității cu legea XYZ.”
- Concluzia contrară (un exemplu pentru o denaturare semnificativă și gravă atât în cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă, cât și al unei misiuni de asigurare limitată) – „Din cauza semnificației aspectului descris în secțiunea Baza pentru Concluzia contrară a raportului nostru, declarația [părții adecvate] nu prezintă fidel conformitatea entității cu legea XYZ.”

- Imposibilitatea exprimării unei concluzii (un exemplu de limitare a ariei de aplicare semnificativă și gravă atât în cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă, cât și al unei misiuni de asigurare limitată) – „Din cauza semnificației aspectului descris în secțiunea Baza pentru Imposibilitatea exprimării unei concluzii a raportului nostru, nu am reușit să obținem probe suficiente și adecvate pentru a formula o concluzie asupra declarației [părții adecvate]. Prin urmare, nu exprimăm o concluzie asupra respectivei declarații.”

A191. În anumite cazuri, persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul poate identifica și descrie corespunzător faptul că informațiile specifice conțin denaturări semnificative. De exemplu, într-o misiune de conformitate, persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul ar putea descrie corect cazurile de neconformitate. În aceste circumstanțe, punctul 76 prevede ca practicianul să atragă atenția utilizatorilor vizați la descrierea denaturării semnificative, fie prin exprimarea unei concluzii cu rezerve sau contrare, fie prin exprimarea unei concluzii nemodificate, dar care pune accent pe aspectul respectiv, făcând referire la acesta în raportul de asigurare.

Alte responsabilități de comunicare (a se vedea pct.78)

A192. Printre aspectele adecvate pentru a fi comunicate părții responsabile, persoanei care efectuează măsurarea sau evaluatorului, părții contractante sau altor părți se numără fraudă sau suspiciunea de fraudă și subiectivismul la întocmirea informațiilor specifice.

Documentația (a se vedea pct.79-83)

A193. Documentația include o evidență a raționamentului practicianului asupra tuturor aspectelor semnificative care necesită aplicarea raționamentului profesional și concluzii aferente. În cazul în care există probleme de principiu sau de raționament profesional, documentația care include faptele relevante cunoscute de practician la momentul formulării concluziei ar putea contribui la demonstrarea cunoștințelor practicianului.

A194. Nu este nici necesar, nici practic să se documenteze fiecare aspect luat în considerare, sau fiecare raționament profesional efectuat pe parcursul misiunii. Mai mult, nu este necesar ca practicianul să documenteze separat (ca pe o listă de verificare, de exemplu) conformitatea cu aspectele pentru care aceasta este demonstrată prin documente incluse în dosarul misiunii. La fel, practicianul nu trebuie să includă în dosarul misiunii documente provizorii, preliminare sau documente de lucru, note care reflectă un raționament incomplet sau preliminar, copii vechi ale unor documente corectate prin prisma greșelilor de ortografie sau altor erori și duplicate ale documentelor.

A195. În aplicarea raționamentului profesional pentru evaluarea amplitudinii documentației ce urmează să fie pregătită și păstrată, practicianul poate lua în considerare ceea ce este necesar pentru a face înțelese activitatea efectuată și baza pentru principalele decizii luate (însă nu aspectele detaliate ale misiunii) de către un alt practician care nu are experiență anterioară cu misiunea. Acel alt practician poate înțelege aspectele detaliate ale misiunii numai discutându-le cu practicianul care a pregătit documentația.

A196. Documentația poate include o evidență, de exemplu, a:

- Identificării caracteristicilor obiectelor sau aspectelor specifice, care au fost testate;
- Celui/celor care a/au efectuat activitatea aferentă misiunii și data finalizării acestei activități;
- Celui/celor care a/au revizuit activitatea aferentă misiunii și data și amploarea acestei revizuiți; și
- Discuțiilor cu partea/părțile adecvată/e și cu alte părți, asupra aspectelor semnificative, inclusiv natura aspectelor semnificative discutate și când și cu cine au avut loc discuțiile.

A197. Documentația poate include o evidență, de exemplu, a:

- Problemelor identificate în ceea ce privește conformitatea cu cerințele etice relevante și modul de soluționare al acestora.
- Concluziilor asupra conformității cu cerințele de independență care se aplică misiunii și orice discuții relevante cu firma, care să sprijine aceste concluzii.
- Concluziilor formulate privind acceptarea și continuarea relațiilor cu clientul și a misiunilor de asigurare.
- Naturii și ariei de aplicare a consultărilor desfășurate pe parcursul misiunii, precum și a concluziilor rezultate.

Asamblarea dosarului final al misiunii

A198. ISQC 1 (sau alte cerințe profesionale sau cerințe din legislație sau reglementări care sunt cel puțin la fel de stricte ca ISQC 1) impune firmelor să stabilească politici și proceduri pentru finalizarea la timp a compilării dosarelor misiunii.⁷ Un termen adecvat pentru finalizarea compilării dosarului final al misiunii este, de obicei, de cel mult 60 de zile de la data raportului de asigurare.⁸

⁷ ISQC 1, punctul 45

⁸ ISQC 1, punctul A54

A199. Finalizarea asamblării dosarului final al misiunii după data raportului de asigurare este un proces administrativ și nu implică efectuarea unor noi proceduri sau formularea unor noi concluzii. Cu toate acestea, este posibil să se efectueze modificări asupra documentației pe parcursul procesului final de compilare, dacă acestea sunt de natură administrativă. Exemplele de astfel de modificări includ:

- Ștergerea sau eliminarea documentației înlocuite.
- Sortarea, colaționarea și crearea de referințe încrucișate a foilor de lucru/între foile de lucru.
- Finalizarea listelor de verificare pentru completarea procesului de compilare a dosarului.
- Documentarea probelor pe care practicianul le-a obținut, discutat și agreat cu membrii relevanți din echipa misiunii anterior datei raportului de asigurare.

A200. ISQC 1 (sau alte cerințe din legislația națională care sunt cel puțin la fel de stricte ca ISQC 1) impune firmelor să stabilească politici și proceduri pentru păstrarea documentației aferente misiunii.⁹ De obicei, perioada de păstrare pentru misiunile de asigurare este de cel puțin cinci ani de la data raportului de asigurare.¹⁰

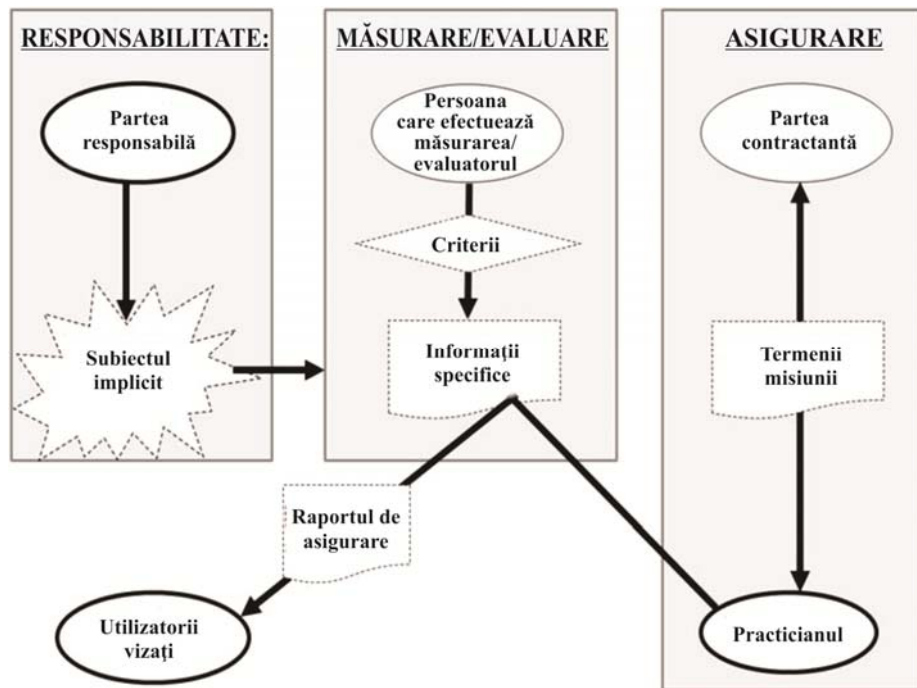
⁹ ISQC1, punctul 47

¹⁰ ISQC1, punctul A61

Anexă

(a se vedea pct. 2, A8, A11, A16, A36–A38)

Roluri și responsabilități



1. Toate misiunile de asigurare au cel puțin trei părți: partea responsabilă, practicianul și utilizatorii vizați. În funcție de circumstanțele misiunii, ar putea exista și un rol separat pentru persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul, sau partea contractantă.
2. Diagrama de mai sus ilustrează cum se leagă rolurile următoare de misiunea de asigurare:
 - (a) Partea responsabilă este partea responsabilă de subiectul implicit.
 - (b) Persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul utilizează criteriile pentru măsurarea și evaluarea subiectului implicit ce are drept rezultate informațiile specifice.
 - (c) Partea contractantă agreează termenii misiunii cu practicianul.
 - (d) Practicianul obține probe suficiente și adecvate pentru a exprima o concluzie menită să sporească gradul de încredere al utilizatorilor

vizați, alții decât partea responsabilă, cu privire la informațiile specifice.

- (e) Utilizatorii vizați iau decizii pe baza informațiilor specifice. Utilizatorii vizați sunt persoana/persoanele sau organizația/organizațiile sau grupul/grupurile dintre acestea la care practicianul se așteaptă să utilizeze raportul de asigurare.

3. Se pot face următoarele observații cu privire la aceste roluri:

- Fiecare misiune de asigurare are cel puțin o parte responsabilă și utilizatori vizați, în plus față de practician.
- Practicianul nu poate fi partea responsabilă, partea contractantă sau un utilizator vizat.
- Într-o misiune directă, practicianul este și persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul.
- Într-o misiune de atestare, partea responsabilă, sau altcineva, dar nu practicianul, poate fi persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul.
- În cazul în care practicianul este cel care a efectuat măsurarea sau evaluarea subiectului implicit în raport cu criteriile, misiunea este o misiune directă. Caracterul acelei misiuni nu poate fi modificat în misiune de atestare de către o altă parte care își asumă responsabilitatea privind măsurarea sau evaluarea, de exemplu, prin anexarea la informațiile specifice de către partea responsabilă a unei declarații prin care acceptă să își asume responsabilitatea pentru aceasta.
- Partea responsabilă poate fi partea contractantă.
- În multe misiuni de atestare este posibil ca partea responsabilă să fie persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul, și partea contractantă. Un exemplu este cazul în care entitatea contractează un practician în vederea efectuării unei misiuni de asigurare privind un raport pregătit de entitate cu privire la propriile practici de sustenabilitate. Un exemplu în sensul în care partea responsabilă diferă de persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul este cazul în care practicianul este contractat să efectueze o misiune de asigurare privind un raport pregătit de o organizație guvernamentală în legătură cu practicile de sustenabilitate ale unei companii private.
- În general, într-o misiune de atestare, persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul oferă practicianului o declarație scrisă privind informațiile specifice. În anumite cazuri, este posibil ca practicianul să nu poată obține o asemenea declarație, de exemplu, în cazul în care partea contractantă nu este persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul.

- Partea responsabilă poate fi unul dintre utilizatorii vizați, însă nu singurul.
 - Partea responsabilă, persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul și utilizatorii vizați ar putea fi din entități diferite sau din aceeași entitate. Ca un exemplu pentru ultima situație, într-o structură în sistem dualist, consiliul de supraveghere ar putea căuta asigurare cu privire la informațiile furnizate de consiliul executiv al respectivei entități. Relația dintre partea responsabilă, persoana care efectuează măsurarea și evaluatorul și utilizatorii vizați trebuie privită în contextul unei misiuni specifice și poate diferi de limitele responsabilității, definite mai tradițional. De exemplu, conducerea superioară a unei entități (un utilizator vizat) ar putea contracta un practician pentru efectuarea unei misiuni de asigurare asupra unui aspect specific din activitatea entității ce revine în responsabilitatea imediată a unui nivel de conducere inferior (partea responsabilă), însă pentru care, în cele din urmă, se face responsabilă conducerea superioară.
 - O parte contractantă care nu este și parte responsabilă poate fi utilizatorul vizat.
4. Concluzia practicianului poate fi formulată în ceea ce privește:
- Subiectul implicit și criteriile aplicabile;
 - Informațiile specifice și criteriile aplicabile; sau
 - O declarație emisă de partea adecvată.
5. Practicianul și partea responsabilă se pot pune de acord să aplice principiile din standardele ISAE unei misiuni atunci când nu există alți utilizatori vizați în afară de partea responsabilă, însă se îndeplinesc toate celelalte cerințe din ISAE. În asemenea cazuri, raportul practicianului include o declarație prin care se restricționează utilizarea raportului numai de către partea responsabilă.

STANDARDUL INTERNAȚIONAL PRIVIND MISIUNILE DE ASIGURARE 3400

(Fostul ISA 810)

EXAMINAREA INFORMAȚIILOR FINANCIARE PROGNOZATE

(Prezentul standard este în vigoare)

CUPRINS

	Punct
Introducere	1-7
Asigurarea auditorului referitoare la informațiile financiare prognozate..	8-9
Acceptarea misiunii	10-12
Cunoașterea activității clientului.....	13-15
Perioada acoperită.....	16
Proceduri de examinare	17-25
Prezentare și descriere	26
Raport asupra examinării informațiilor financiare prognozate	27-33

Standardul Internațional privind Misiunile de Asigurare (ISAE 3400), *Examinarea informațiilor financiare prognozate*, trebuie citit în contextul *Prefeței la Reglementările Internaționale de Control al Calității, Audit, Revizuire, Alte Servicii de Asigurare și Servicii Conexe*.

Introducere

1. Scopul prezentului Standard Internațional privind Misiunile de Asigurare (ISAE) este de a stabili standarde și de a oferi îndrumări privind misiunile de examinare și raportare asupra informațiilor financiare prognozate, inclusiv privind procedurile de examinare pentru cea mai bună estimare și ipoteze teoretice. Prezentul ISAE nu se aplică în cazul examinării informațiilor financiare prognozate exprimate la modul general sau în termeni narativi, așa cum sunt cele din discuțiile și analizele conducerii din raportul anual al entității, cu toate că multe dintre procedurile menționate în cadrul acestui standard pot fi adecvate pentru o astfel de examinare.
2. **Într-o misiune de examinare a informațiilor financiare prognozate, auditorul ar trebui să obțină probe suficiente și adecvate care să demonstreze dacă:**
 - (a) **Ipotezele conducerii pentru cea mai bună estimare pe care se bazează informațiile financiare prognozate sunt rezonabile, și în cazul ipotezelor teoretice, astfel de ipoteze sunt consecvente față de scopul informațiilor;**
 - (b) **Informațiile financiare prognozate sunt corect întocmite pe baza ipotezelor;**
 - (c) **Informațiile financiare prognozate sunt corect prezentate și toate ipotezele semnificative sunt prezentate în mod adecvat, incluzând și o indicație clară dacă sunt ipoteze pentru cea mai bună estimare sau ipoteze teoretice; și**
 - (d) **Informațiile financiare prognozate sunt întocmite pe o bază consecventă cu situațiile financiare istorice, utilizând principiile contabile adecvate.**
3. „Informații financiare prognozate” înseamnă informații financiare bazate pe ipoteze în legătură cu evenimentele care pot avea loc în viitor și posibilele acțiuni ale entității. Natura lor este foarte subiectivă și întocmirea lor necesită exercitarea raționamentului profesional. Informațiile financiare prognozate pot fi sub forma unor previziuni, proiecții sau o combinație între acestea, de exemplu, un an de previziuni plus cinci ani de proiecții.
4. O „previziune” înseamnă informații financiare prognozate întocmite pe baza ipotezelor legate de evenimentele viitoare, despre care conducerea se așteaptă că vor avea loc și acțiunile pe care conducerea estimează că le va întreprinde la data întocmirii informațiilor (ipoteze privind cea mai bună estimare).
5. O „proiecție” este reprezentată de informațiile financiare prognozate întocmite pe baza:
 - (a) Ipotezelor teoretice privind evenimentele viitoare și măsurile luate de conducere care nu se așteaptă, neapărat, că vor avea loc, de exemplu situațiile în care unele entități sunt în faza de început sau intenționează să aducă schimbări majore în natura activității; sau

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

Astfel de informații ilustrează consecințele posibile la data la care informațiile sunt întocmite, dacă evenimentele și acțiunile ar avea loc (un scenariu de tipul „ce s-ar întâmpla dacă”).

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

Asigurarea auditorului referitoare la informațiile financiare prognozate

8. Informațiile financiare prognozate se referă la evenimente și acțiuni care nu au avut încă loc și s-ar putea să nu aibă loc. Deși pot exista probe care să susțină ipotezele pe care se bazează informațiile financiare prognozate, acestea sunt în general orientate spre viitor și, prin urmare, au o natură speculativă, spre deosebire de probele disponibile în mod normal în auditul informațiilor financiare istorice. Auditorul nu este, prin urmare, într-o poziție de a-și exprima opinia în ceea ce privește posibilitatea realizării rezultatelor prezentate în informațiile financiare prognozate.
9. În plus, date fiind tipurile de probe disponibile în evaluarea ipotezelor pe care se bazează informațiile financiare prognozate, poate fi dificil pentru auditor să obțină un nivel suficient de încredere pentru exprimarea unei opinii pozitive că ipotezele nu prezintă denaturări semnificative. Prin urmare, în prezentul ISAE, atunci când raportează asupra caracterului rezonabil al ipotezelor conducerii, auditorul oferă doar o asigurare ce are un nivel moderat. Totuși, atunci când, conform raționamentului auditorului, s-a obținut un nivel adecvat de încredere, acesta nu exclude posibilitatea de a exprima o asigurare pozitivă în ceea ce privește ipotezele.

Acceptarea misiunii

10. Înainte de a accepta o misiune de examinare a informațiilor financiare prognozate, auditorul va lua în considerare, printre altele:
 - Modul în care se intenționează a se folosi informațiile;
 - Dacă informațiile vor avea o distribuție generală sau limitată;
 - Natura ipotezelor, mai precis, dacă sunt ipoteze pentru cea mai bună estimare sau ipoteze teoretice;
 - Elementele care urmează să fie incluse în informațiile respective; și
 - Perioada acoperită de informațiile respective.
11. **Auditorul nu ar trebui să accepte sau ar trebui să se retragă dintr-o misiune atunci când ipotezele sunt în mod clar nerealiste, sau când auditorul consideră că informațiile financiare prognozate nu sunt adecvate în raport cu utilizarea vizată a acestora.**
12. **Auditorul și clientul ar trebui să cadă de acord asupra termenilor misiunii.** Este în interesul atât al entității, cât și al auditorului ca acesta să trimită o scrisoare de misiune pentru evitarea neînțelegerilor legate de misiune. O scrisoare de misiune trebuie să conțină aspectele tratate la punctul 10 și să precizeze responsabilitățile conducerii în ceea ce privește ipotezele și în ceea ce privește furnizarea tuturor informațiilor relevante și a datelor-sursă folosite la elaborarea ipotezelor.

Cunoașterea activității clientului

13. **Auditorul ar trebui să obțină un nivel suficient de cunoaștere a activității clientului pentru a fi în măsură să evalueze dacă au fost identificate toate ipotezele semnificative necesare pentru întocmirea informațiilor financiare prognozate.** Auditorul se va familiariza, de asemenea, cu procesul de întocmire a informațiilor financiare prognozate de către entitate, de exemplu, analizând următoarele:
 - Controalele interne aplicate asupra sistemului folosit la întocmirea informațiilor financiare prognozate, precum și expertiza și experiența persoanelor care întocmesc informațiile financiare prognozate.
 - Natura documentației întocmită de entitate, ce susține ipotezele conducerii.
 - Măsura în care sunt folosite tehnici statistice, matematice și asistate de calculator.
 - Metodele folosite la elaborarea și aplicarea ipotezelor.
 - Acuratețea informațiilor financiare prognozate întocmite în perioadele anterioare și motivele abaterilor semnificative.

14. **Auditorul ar trebui să analizeze măsura în care este justificată încrederea acordată informațiilor financiare istorice ale entității.** Auditorul are nevoie să cunoască informațiile financiare istorice ale entității pentru a evalua dacă informațiile financiare prognozate au fost întocmite consecvent față de informațiile financiare istorice și pentru a avea un etalon istoric la analizarea ipotezelor conducerii. Auditorul va trebui să stabilească, de exemplu, dacă au fost auditate sau revizuite informațiile istorice relevante și dacă la întocmirea lor au fost utilizate principii contabile acceptate.
15. Dacă raportul de audit sau revizuire asupra informațiilor financiare istorice din perioada anterioară a fost modificat, sau dacă entitatea este într-o fază de început a activității sale, auditorul va lua în considerare faptele relevante și efectul asupra informațiilor financiare prognozate.

Perioada acoperită

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

Proceduri de examinare

17. **Atunci când se determină natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de examinare, analizele auditorului ar trebui să includă:**
 - (a) **Probabilitatea existenței unor denaturări semnificative;**
 - (b) **Cunoștințele obținute în timpul oricărui misiuni anterioare;**

- (c) **Competența conducerii în ceea ce privește întocmirea informațiilor financiare prognozate;**
 - (d) **Măsura în care informațiile financiare prognozate sunt afectate de raționamentul conducerii; și**
 - (e) **Măsura în care datele care stau la baza întocmirii lor sunt adecvate și credibile.**
18. Auditorul va evalua sursa și credibilitatea probelor ce susțin ipotezele conducerii pentru cea mai bună estimare. Probe suficiente și adecvate ce susțin astfel de ipoteze vor fi obținute din surse interne și externe, inclusiv din analizarea ipotezelor în baza informațiilor istorice și din evaluarea măsurii în care acestea se bazează pe planuri pe care entitatea are capacitatea să le îndeplinească.
 19. Auditorul va avea în vedere, atunci când sunt utilizate ipoteze teoretice, dacă toate implicațiile semnificative ale acestor ipoteze au fost luate în calcul. De exemplu, dacă vânzările sunt prevăzute să crească peste capacitatea de producție curentă a entității, informațiile financiare prognozate trebuie să includă investiția necesară pentru mărirea capacității de producție sau costurile mijloacelor alternative de satisfacere a vânzărilor anticipate, cum ar fi în cazul producției sub-contractate.
 20. Deși nu trebuie obținute probe care să susțină ipotezele teoretice, auditorul trebuie să se asigure că acestea sunt în conformitate cu scopul informațiilor financiare prognozate și că nu există motive să creadă că acestea sunt în mod evident nerealiste.
 21. Auditorul trebuie să se asigure că informațiile financiare prognozate sunt întocmite în mod corect pe baza ipotezelor conducerii, efectuând, de exemplu, verificări de redactare, precum recalcularea și revizuirea consecvenței interne, mai precis dacă acțiunile pe care conducerea intenționează să le întreprindă sunt compatibile între ele și nu există inconsecvențe în determinarea valorilor care se bazează pe variabile comune, cum ar fi ratele dobânzii.
 22. Auditorul se va concentra asupra elementelor care sunt în mod particular sensibile la variații, în măsura în care acestea vor avea un efect semnificativ asupra rezultatelor prezentate în informațiile financiare prognozate. Aceasta va influența măsura în care auditorul va căuta probe adecvate. Va influența, de asemenea, evaluarea realizată de către auditor asupra gradului de adecvare a prezentării de informații.
 23. Atunci când este angajat în examinarea unuia sau a mai multor elemente ale informațiilor financiare prognozate, precum o situație financiară individuală, este important ca auditorul să ia în considerare interrelaționarea cu alte componente din situațiile financiare.
 24. Atunci când orice interval de timp scurs din perioada curentă este inclus în informațiile financiare prognozate, auditorul trebuie să analizeze măsura în care este necesar ca procedurile să fie aplicate informațiilor istorice. Proce-

durile vor varia în funcție de circumstanțe, de exemplu, ce interval de timp a trecut din perioada prognozată.

25. **Auditorul ar trebui să obțină declarații scrise din partea conducerii în ceea ce privește utilizarea vizată a informațiilor financiare prognozate, exhaustivitatea ipotezelor semnificative ale conducerii și acceptarea de către aceasta a responsabilității privind informațiile financiare prognozate.**

Prezentare și descriere

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

Raport asupra examinării informațiilor financiare prognozate

27. **Raportul unui auditor asupra examinării informațiilor financiare prognozate ar trebui să conțină următoarele:**
- (a) **Titlu;**
 - (b) **Destinatar;**
 - (c) **Identificarea informațiilor financiare prognozate;**

- (d) **O referire la ISAE sau la standardele sau practicile naționale relevante aplicabile examinării informațiilor financiare prognozate;**
- (e) **O declarație conform căreia conducerea este responsabilă de informațiile financiare prognozate, incluzând și ipotezele pe care acestea se bazează;**
- (f) **Când este cazul, o referire la scopul și/ sau la distribuția restricționată a informațiilor financiare prognozate;**
- (g) **O declarație de asigurare negativă din care să rezulte dacă ipotezele asigură o bază rezonabilă pentru informațiile financiare prognozate;**
- (h) **O opinie care să exprime dacă informațiile financiare prognozate sunt întocmite corect pe baza ipotezelor și sunt prezentate în conformitate cu cadrul relevant de raportare financiară;**
- (i) **Rezerve corespunzătoare privind posibilitatea de îndeplinire a rezultatelor indicate de informațiile financiare prognozate;**
- (j) **Data raportului, care ar trebui să fie data la care procedurile au fost finalizate;**
- (k) **Adresa auditorului; și**
- (l) **Semnătura.**
- (m) Un astfel de raport ar trebui să:
 - Afirme dacă, pe baza examinării probelor ce susțin ipotezele, auditorul a luat cunoștință de vreo informație care îl determină să creadă că ipotezele nu oferă o bază rezonabilă pentru informațiile financiare prognozate.
 - Exprime o opinie din care să reiasă dacă informațiile financiare prognozate sunt corect întocmite pe baza ipotezelor și sunt prezentate conform cadrului de raportare financiară relevant;
 - Afirme că:
 - Este probabil ca rezultatele obținute să fie diferite de informațiile financiare prognozate, din moment ce, în mod frecvent, evenimentele anticipate nu au loc conform așteptărilor, iar variația poate să fie semnificativă. În același mod, când informațiile financiare prognozate sunt exprimate sub forma unui interval, ar trebui să se menționeze că nu se poate da o asigurare că rezultatele obținute se vor încadra în acel interval.
 - În cazul unei proiecții, informațiile financiare prognozate au fost întocmite (trebuie menționat scopul), utilizând un set de ipoteze care includ ipoteze teoretice despre evenimente viitoare și măsuri ale conducerii care nu sunt așteptate să aibă loc neapărat. În consecință, cititorii sunt avertizați că infor-

mațiile financiare prognozate nu sunt utilizate pentru alte scopuri decât cele descrise.

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

Am examinat previziunea¹ în conformitate cu Standardul Internațional privind Misiunile de Asigurare aplicabil examinării informațiilor financiare prognozate. Conducerea este responsabilă de previziune, inclusiv de ipotezele din nota X, pe care aceasta se bazează.

Pe baza examinării de către noi a probelor ce susțin ipotezele, nu ne-a atras atenția nimic care să ne determine să credem că aceste ipoteze nu asigură o bază rezonabilă pentru previziune. În opinia noastră, previziunea este corect întocmită pe baza ipotezelor și este prezentată în conformitate cu².

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

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

Am examinat proiecția³ în conformitate cu Standardul Internațional privind Misiunile de Asigurare aplicabil examinării informațiilor financiare prognozate. Conducerea este responsabilă de proiecție, inclusiv de ipotezele din nota X, pe care aceasta se bazează.

Această proiecție s-a întocmit pentru (se descrie scopul). Pentru că entitatea este într-o fază de început a activității sale, prognoza a fost întocmită utilizând un set de ipoteze care includ ipoteze teoretice despre evenimente viitoare și măsuri ale conducerii care nu se așteaptă să aibă loc neapărat. În consecință, cititorii sunt atenționați că această proiecție poate să nu fie adecvată altor scopuri în afara celor descrise mai sus.

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

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

² Se precizează cadrul de raportare financiară relevant.

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

⁴ A se vedea nota de subsol 2.

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

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

STANDARDUL INTERNAȚIONAL PRIVIND MISIUNILE DE ASIGURARE (ISAE) 3402

RAPOARTE DE ASIGURARE PRIVIND CONTROLULELE DIN CADRUL UNEI ORGANIZAȚII PRESTATOARE DE SERVICII

(În vigoare pentru rapoartele de asigurare ale auditorilor organizațiilor prestatoare de servicii care acoperă perioade care se încheie la data de 15 iunie 2011 sau ulterior acestei date)^a

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Domeniul de aplicare al prezentului ISAE	1–6
Data intrării în vigoare	7
Obiective	8
Definiții	9
Cerințe	
ISAE 3000	10
Cerințe etice	11
Conducerea și persoanele responsabile cu guvernanta	12
Acceptare și continuare	13–14
Determinarea caracterului adecvat al criteriilor	15–18
Pragul de semnificație	19
Înțelegerea sistemului unei organizații prestatoare de servicii	20
Obținerea de probe privind descrierea	21–22
Obținerea de probe privind proiectarea controalelor	23
Obținerea de probe privind eficacitatea operațională a controalelor	24–29
Activitatea unei funcții de audit intern	30–37
Declarații scrise	38–40
Alte informații	41–42
Evenimente ulterioare	43–44

^a Amendamentele de conformitate la acest ISAE, ca rezultat al ISAE 3000 (Revizuit), *Misiunile de asigurare, altele decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice*, sunt în vigoare pentru rapoartele de asigurare date la 15 decembrie 2015 sau ulterior acestei date. Amendamentele de conformitate se regăsesc în Volumul II al Manualului 2014, la paginile 502-554

Documentație	45–52
Întocmirea raportului de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii.....	53–55
Alte responsabilități de comunicare	56
Aplicare și alte materiale explicative	
Domeniul de aplicare al prezentului ISAE.....	A1–A2
Definiții	A3–A4
Cerințe etice	A5
Conducerea și persoanele responsabile cu guvernanta	A6
Acceptare și continuare.....	A7–A12
Determinarea caracterului adecvat al criteriilor	A13–A15
Pragul de semnificație.....	A16–A18
Înțelegerea sistemului unei organizații prestatoare de servicii.....	A19–A20
Obținerea de probe privind descrierea	A21–A24
Obținerea de probe privind proiectarea controalelor.....	A25–A27
Obținerea de probe privind eficacitatea operațională a controalelor.....	A28–A36
Activitatea unei funcții de audit intern.....	A37–A41
Declarații scrise.....	A42–A43
Alte informații.....	A44–A45
Documentație.....	A46
Întocmirea raportului de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii.....	A47–A52
Alte responsabilități de comunicare.....	A53
Anexa 1: Exemple de declarații ale organizației prestatoare de servicii	
Anexa 2: Exemple de rapoarte de asigurare ale auditorului organizației prestatoare de servicii	
Anexa 3: Exemple de rapoarte de asigurare modificate ale auditorilor organizațiilor prestatoare de servicii	

Standardul Internațional privind Misiunile de Asigurare (ISAE) 3402, *Rapoarte de asigurare privind controalele din cadrul unei organizații prestatoare de servicii*, trebuie citit în paralel cu *Prefața la Reglementările Internaționale de Control al Calității, Audit, Revizuire, Alte Servicii de Asigurare și Servicii Conexe*, care stabilește autoritatea ISAE.

Introducere

Domeniul de aplicare al prezentului ISAE

1. Prezentul Standard Internațional privind Misiunile de Asigurare (ISAE) tratează misiunile de asigurare întreprinse de către un practician¹ pentru a oferi un raport care să fie utilizat de entitățile utilizatoare și de către auditorii acestora, cu privire la controalele dintr-o organizație prestatoare de servicii care oferă un serviciu entităților utilizatoare de servicii; este posibil ca acest raport să fie relevant pentru controlul intern al entităților utilizatoare de servicii, deoarece se referă la raportarea financiară. Standardul completează ISA 402,² prin aceea că rapoartele întocmite în conformitate cu prezentul ISAE pot oferi probe adecvate în conformitate cu ISA 402 (a se vedea pct. A1).
2. *Cadrul Internațional pentru Misiunile de Asigurare* (Cadrul de asigurare) afirmă că o misiune de asigurare poate fi o misiune de „asigurare rezonabilă” sau o misiune de „asigurare limitată”; și că o misiune de asigurare poate fi o misiune „de atestare” sau o misiune de „directă”.³ Prezentul ISAE se referă numai la misiunile de atestare care oferă asigurare rezonabilă,⁴
3. Prezentul ISAE se aplică numai atunci când organizația prestatoare de servicii este responsabilă pentru proiectarea adecvată a controalelor sau poate, în alt fel, să facă o declarație pe această temă. Prezentul ISAE nu tratează misiunile de asigurare:
 - (a) Pentru raportarea măsurii în care controalele dintr-o organizație prestatoare de servicii au funcționat conform descrierii, sau
 - (b) Pentru raportarea cu privire la controalele dintr-o organizație prestatoare de servicii, altele decât cele aferente unui serviciu, care ar putea fi relevante pentru controlul intern al entităților utilizatoare de servicii, deoarece se referă la raportarea financiară (de exemplu, controale care influențează producția sau controlul calității din entitățile utilizatoare de servicii).

Cu toate acestea, prezentul ISAE oferă îndrumări pentru astfel de misiuni efectuate în conformitate cu ISAE 3000 (Revizuit) (a se vedea pct. A2)

4. În plus față de emiterea unui raport de asigurare privind controalele, un auditor al unei organizații prestatoare de servicii poate fi angajat pentru a furniza următoarele rapoarte, care nu sunt tratate în prezentul ISAE:

¹ ISAE 3000 (Revizuit), *Misiuni de asigurare, altele decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice*, punctul 12(r)

² ISA 402, *Considerente de audit aferente unei entități care utilizează o organizație prestatoare de servicii*

³ ISAE 3000 (Revizuit), punctul 12

⁴ Punctele 13 and 53 litera (k) ale prezentului ISAE

- (a) un raport privind tranzacțiile sau soldurile unei entități utilizatoare de servicii menținute de către o organizație prestatoare de servicii; sau
- (b) un raport privind procedurile convenite asupra controalelor la o organizație prestatoare de servicii.

Relația cu ISAE 3000 (Revizuit), alte reglementări profesionale și alte cerințe

- 5. Când efectuează misiuni de asigurare privind controalele din cadrul unei organizații prestatoare de servicii, se solicită ca auditorul organizației prestatoare de servicii să se conformeze cu ISAE 3000 (Revizuit) și cu acest ISAE. Acest ISAE completează, dar nu înlocuiește ISAE 3000 (Revizuit), și extinde modul în care se aplică ISAE 3000 (Revizuit) pentru o misiune de asigurare rezonabilă privind controalele din cadrul unei organizații prestatoare de servicii.
- 6. Conformitatea cu ISAE 3000 (Revizuit) presupune, printre altele, conformitatea cu Părțile A și B ale *Codului Etic al Profesioniștilor Contabili* (Codul IESBA) emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili care fac referire la misiunile de asigurare, sau cu alte cerințe profesionale, sau cerințe impuse de legi sau reglementări, care sunt cel puțin la fel de stricte.⁵ De asemenea, acesta prevede ca partenerul de misiune să fie membru al unei firme care aplică ISQC 1,⁶ sau alte cerințe profesionale, sau cerințe impuse de legi sau reglementări, care sunt cel puțin la fel de stricte ca ISQC 1.

Data intrării în vigoare

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

Obiective

- 8. Obiectivele auditorului organizației prestatoare de servicii sunt:
 - (a) Obținerea, pe baza criteriilor adecvate și sub toate aspectele semnificative, a asigurării rezonabile cu privire la măsura în care:
 - (i) Descrierea sistemului său efectuată de către organizația prestatoare de servicii prezintă fidel sistemul, așa cum este proiectat și implementat pe parcursul perioadei specificate (sau, în cazul unui raport de tipul 1, la data specificată);

⁵ ISAE 3000 (Revizuit), punctele 3(a), 20 și 34

⁶ ISAE 3000 (Revizuit), punctele 3(b) și 31(a). Standardul internațional privind controlul calității (ISQC) 1, *Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuirii ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe*

- (ii) Controlurile aferente obiectivelor de control prezentate în descrierea sistemului său efectuată de către organizația prestatoare de servicii au fost adecvat proiectate pe parcursul perioadei specificate (sau, în cazul unui raport de tipul 1, la data specificată);
 - (iii) Controlurile au funcționat eficiente pentru a oferi o asigurare rezonabilă că obiectivele de control prezentate în descrierea sistemului său efectuată de către organizația prestatoare de servicii au fost atinse pe parcursul perioadei specificate, atunci când acest aspect este inclus în domeniul de aplicare al misiunii.
- (b) Să raporteze cu privire la aspectele de la punctul (a) de mai sus, conform constatărilor auditorului organizației prestatoare de servicii.

Definiții

9. În contextul prezentului ISAE, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
- (a) Metoda de excludere – Metodă de tratare a serviciilor furnizate de o organizație subcontractoare de servicii, conform căreia descrierea sistemului său efectuată de către organizația prestatoare de servicii include natura serviciilor furnizate de către o organizație subcontractoare de servicii, dar obiectivele relevante de control și controlurile aferente ale respectivei organizații subcontractoare de servicii sunt excluse din descrierea sistemului său efectuată de către organizația prestatoare de servicii și din domeniul de aplicare al misiunii auditorului organizației prestatoare de servicii. Descrierea sistemului său efectuată de către organizația prestatoare de servicii și domeniul de aplicare al misiunii auditorului organizației prestatoare de servicii includ controlurile de la organizația prestatoare de servicii prin care se monitorizează eficacitatea controalelor de la organizația subcontractoare de servicii, ceea ce ar putea include revizuirea de către organizația prestatoare de servicii a raportului de asigurare cu privire la controlurile organizației subcontractoare de servicii.
 - (b) Controluri ale entității utilizatoare de servicii – Controlurile pe care organizația prestatoare de servicii și le asumă, în proiectarea serviciilor sale, vor fi implementate de către entitățile utilizatoare de servicii și, dacă este necesar pentru atingerea obiectivelor de control prezentate în descrierea sistemului său efectuată de către organizația prestatoare de servicii, sunt identificate în respectiva descriere.
 - (c) Obiectivul controlului – Țelul sau scopul unui anumit aspect al controalelor. Obiectivele controlului se referă la riscurile pe care controlurile încearcă să le diminueze.

- (d) Controale la organizația prestatoare de servicii – Controale asupra realizării unui obiectiv de control care este acoperit de raportul de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii. (a se vedea pct. A3)
- (e) Controale la o organizație subcontractoare de servicii – Controale la o organizație subcontractoare de servicii pentru a oferi asigurare rezonabilă cu privire la atingerea unui obiectiv de control.
- (f) Criterii – Punctele de referință utilizate pentru a evalua sau măsura subiectul implicat. „Criteriile aplicabile” sunt criteriile utilizate pentru misiunea specifică.
- (g) Metoda de includere – Metodă de tratare a serviciilor furnizate de o organizație subcontractoare de servicii, conform căreia descrierea sistemului său efectuată de către organizația prestatoare de servicii include natura serviciilor furnizate de către o organizație subcontractoare, iar obiectivele relevante de control și controalele aferente ale respectivei organizații subcontractoare sunt incluse în descrierea sistemului său efectuată de către organizația prestatoare de servicii și în domeniul de aplicare al misiunii auditorului organizației prestatoare de servicii. (a se vedea pct. A4)
- (h) Funcția de audit intern – O funcție a unei entități care efectuează activități de asigurare și consultanță menite să evalueze și să îmbunătățească eficacitatea guvernantei entității, managementul riscului și procesul de control intern.
- (i) Auditori interni – Acele persoane care desfășoară activități specifice funcției de audit intern. Auditorii interni pot face parte dintr-un departament de audit intern sau dintr-o funcție echivalentă.
- (j) Raport cu privire la descrierea și proiectarea controalelor la nivelul unei organizații prestatoare de servicii (denumit în prezentul ISAE „raport de tipul 1”) – Un raport care cuprinde:
 - (i) Descrierea sistemului său efectuată de către organizația prestatoare de servicii;
 - (ii) O declarație scrisă a organizației prestatoare de servicii că, sub toate aspectele semnificative și, pe baza criteriilor adecvate:
 - a. Descrierea prezintă fidel sistemul organizației prestatoare de servicii, așa cum este proiectat și implementat la data specificată;
 - b. Controalele aferente obiectivelor de control prezentate în descrierea sistemului său efectuată de către organizația prestatoare de servicii au fost proiectate adecvat la data specificată; și

- (iii) Un raport de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii care oferă o asigurare rezonabilă cu privire la aspectele de la punctul (ii) literele a-b de mai sus.
- (k) Raport cu privire la descrierea, proiectarea și eficacitatea operațională a controalelor la nivelul unei organizații prestatoare de servicii (denumit în prezentul ISAE „raport de tipul 2”) – Un raport care cuprinde:
 - (i) Descrierea sistemului său efectuată de către organizația prestatoare de servicii;
 - (ii) O declarație scrisă a organizației prestatoare de servicii că, pe baza criteriilor adecvate și sub toate aspectele semnificative:
 - a. Descrierea prezintă fidel sistemul organizației prestatoare de servicii, așa cum este proiectat și implementat pe parcursul perioadei specificate;
 - b. Controalele aferente obiectivelor de control prezentate în descrierea sistemului său efectuată de către organizația prestatoare de servicii au fost proiectate adecvat pe parcursul perioadei specificate; și
 - c. Controalele aferente obiectivelor de control prezentate în descrierea sistemului său efectuată de către organizația prestatoare de servicii au funcționat eficiente pe parcursul perioadei specificate; și
 - (iii) Un raport de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii care:
 - a. Oferă o asigurare rezonabilă cu privire la aspectele de la punctul (ii) literele a-c de mai sus; și
 - b. Include o descriere a testelor controalelor și rezultatelor acestora.
- (l) Auditorul organizației prestatoare de servicii – Un practician care, la solicitarea organizației prestatoare de servicii, furnizează un raport de asigurare cu privire la controalele unei organizații prestatoare de servicii.
- (m) Organizație prestatoare de servicii – O organizație terță (sau un segment al unei organizații terțe) care furnizează servicii entităților utilizatoare de servicii, care este posibil să fie relevante pentru controlul intern al entităților utilizatoare în contextul raportării financiare.
- (n) Declarația organizației prestatoare de servicii – Declarația scrisă privind aspectele la care se face referire la punctul 9(k)(ii) (sau la punctul 9(j)(ii) în cazul unui raport de tip 1).

- (o) Sistemul organizației prestatoare de servicii (sau sistemul) – Politicile și procedurile proiectate și implementate de către organizația prestatoare de servicii, în vederea furnizării entităților utilizatoare a serviciilor acoperite de raportul auditorului organizației prestatoare de servicii. Descrierea sistemului său efectuată de către organizația prestatoare de servicii include identificarea: serviciilor acoperite; perioadei, sau în cazul raportului de tip 1, a datei, la care se referă descrierea; obiectivelor de control; și a controalelor aferente.
- (p) Organizație subcontractoare de servicii – O organizație prestatoare de servicii, utilizată de altă organizație prestatoare de servicii pentru furnizarea unora dintre serviciile prestate entităților utilizatoare, care este posibil să fie relevante pentru controlul intern al entităților utilizatoare în contextul raportării financiare.
- (q) Teste ale controalelor – O procedură menită să evalueze eficacitatea operațională a controalelor în atingerea obiectivelor de control prezentate în descrierea sistemului său efectuată de către organizația prestatoare de servicii.
- (r) Auditorul entității utilizatoare de servicii – Un auditor care auditează și raportează cu privire la situațiile financiare ale unei entități utilizatoare de servicii.⁷
- (s) Entitate utilizatoare de servicii – O entitate care utilizează o organizație prestatoare de servicii.

Cerințe

ISAE 3000 (Revizuit)

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

Cerințe etice

- 11. Auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să se conformeze cerințelor din părțile A și B ale Codului IESBA referitoare la misiunile de asigurare, sau altor cerințe profesionale, sau cerințe impuse de legi sau reglementări, care sunt cel puțin la fel de stricte. (a se vedea pct. A5)

Conducerea și persoanele responsabile cu guvernarea

- 12. În situațiile în care prezentul ISAE prevede ca auditorul organizației prestatoare de servicii să investigheze, să solicite declarații, să comunice sau să

⁷ În cazul unei organizații subcontractoare de servicii, auditorul unei organizații prestatoare de servicii care utilizează serviciile unei organizații subcontractoare de servicii este, de asemenea, și auditor al entității utilizatoare.

interacționeze de o altă manieră cu organizația prestatoare de servicii, auditorul trebuie să determine persoana(ele) corespunzătoare cu care să interacționeze din cadrul conducerii sau structurii de guvernanta a organizației prestatoare de servicii. Aceasta trebuie să includă o selecție a persoanei(lor) care au responsabilitățile adecvate și cunoștințele privind aspectele în cauză. (a se vedea pct. A6)

Acceptare și continuare

13. Înainte de a fi de acord să accepte sau să continue o misiune, auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie:
- (a) Să determine dacă:
 - (i) Auditorul organizației prestatoare de servicii are capacitatea și competența de a efectua misiunea; (a se vedea pct. A7)
 - (ii) Criteriile despre care practicantul se așteaptă că vor fi aplicate de către organizația prestatoare de servicii pentru întocmirea descrierii sistemului său vor fi adecvate și disponibile pentru entitățile utilizatoare de servicii și auditorii lor; și
 - (iii) Domeniul de aplicare al misiunii și descrierea sistemului său efectuată de către organizația prestatoare de servicii nu vor fi atât de limitate încât să fie puțin probabil a fi utile pentru entitățile utilizatoare de servicii și auditorii lor.
 - (b) Să obțină acordul organizației prestatoare de servicii că aceasta își recunoaște și înțelege responsabilitatea:
 - (i) Pentru întocmirea descrierii sistemului său și a declarației organizației prestatoare de servicii, care o însoțește, inclusiv pentru exhaustivitatea, acuratețea și metoda de prezentare a respectivelor descrieri și aserțiuni; (a se vedea pct. A8)
 - (ii) De a avea o bază rezonabilă pentru declarația organizației prestatoare de servicii care însoțesc descrierea sistemului său; (a se vedea pct. A9)
 - (iii) Pentru prezentarea în declarația organizației prestatoare de servicii a criteriilor utilizate pentru întocmirea descrierii sistemului său;
 - (iv) Pentru prezentarea în descrierea sistemului său:
 - a. A obiectivelor de control; și
 - b. Acolo unde există prevederi ale legilor sau reglementărilor sau ale unei alte părți (de exemplu, un grup de utilizatori sau un organism profesional), a părții care le menționează;

- (v) Pentru identificarea riscurilor care amenință atingerea obiectivelor de control prezentate în descrierea sistemului său și pentru proiectarea și implementarea controalelor care să ofere o asigurare rezonabilă că respectivele riscuri nu vor împiedica atingerea obiectivelor de control prezentate în descrierea sistemului său și, prin urmare, pentru faptul că obiectivele de control prezentate vor fi atinse; și (a se vedea pct. A10)
- (vi) De a oferi auditorului organizației prestatoare de servicii:
 - a. Accesul la toate informațiile, cum ar fi înregistrări, documentație sau alte aspecte, inclusiv a acordurilor la nivelul serviciilor, despre care organizația prestatoare de servicii este conștientă că sunt relevante pentru descrierea sistemului organizației prestatoare de servicii și pentru declarația conexă a organizației prestatoare de servicii;
 - b. Informații suplimentare pe care auditorul organizației prestatoare de servicii le-ar putea solicita organizației prestatoare de servicii în contextul misiunii de asigurare; și
 - c. Acces nerestricționat la persoanele din cadrul organizației prestatoare de servicii de la care auditorul organizației prestatoare de servicii stabilește că este necesar să obțină probe.

Acceptarea unei modificări în termenii misiunii

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

Determinarea caracterului adecvat al criteriilor

15. Auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să determine dacă organizația prestatoare de servicii a utilizat criterii adecvate în întocmirea descrierii sistemului său, în evaluarea măsurii în care controalele sunt adecvat proiectate și, în cazul unui raport de tipul 2, în evaluarea măsurii în care controalele funcționează eficace.
16. Pentru determinarea caracterului adecvat al criteriilor de evaluare a descrierii sistemului său efectuată de către organizația prestatoare de servicii, auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să determine dacă aceste criterii cuprind, cel puțin:

- (a) Măsura în care descrierea prezintă modul în care a fost proiectat și implementat sistemul organizației prestatoare de servicii, inclusiv, după caz:
 - (i) Tipurile de servicii oferite, inclusiv, după caz, clasele de tranzacții procesate;
 - (ii) Procedurile, atât cele din cadrul sistemelor informatice, cât și cele din cadrul sistemelor manuale, prin care sunt furnizate serviciile, inclusiv, după caz, procedurile prin care tranzacțiile sunt inițiate, înregistrate, procesate, corectate dacă este necesar și transferate în rapoarte și alte informații întocmite pentru entitățile utilizatoare de servicii;
 - (iii) Înregistrările aferente și informațiile suport, inclusiv, dacă este cazul, înregistrările contabile, informațiile suport și conturi specifice care sunt utilizate pentru a iniția, înregistra, procesa și raporta tranzacțiile; acestea includ corectarea informațiilor incorecte și modul în care informațiile sunt transferate în rapoarte, precum și alte informații întocmite pentru entitățile utilizatoare de servicii;
 - (iv) Modul în care sistemul organizației prestatoare de servicii tratează evenimentele și condițiile semnificative, altele decât tranzacțiile;
 - (v) Procesele utilizate pentru întocmirea rapoartelor și altor informații pentru entitățile utilizatoare de servicii;
 - (vi) Obiectivele de control specificate și controalele proiectate pentru atingerea acelor obiective;
 - (vii) Controale complementare ale entității utilizatoare avute în vedere în proiectarea controalelor; și
 - (viii) Alte aspecte ale mediului de control, procesului de evaluare a riscului, sistemului informațional (inclusiv procesele aferente de afaceri) și comunicării, activitățile de control și monitorizarea controalelor în cadrul organizației prestatoare de servicii care sunt relevante pentru serviciile furnizate.
- (b) În cazul unui raport de tipul 2, măsura în care descrierea include detalii relevante ale modificărilor sistemului organizației prestatoare de servicii pe parcursul perioadei acoperite de descriere.
- (c) Măsura în care descrierea omite sau distorsionează informații relevante pentru domeniul de aplicare al sistemului organizației prestatoare de servicii care este descris, deși se acceptă faptul că descrierea este întocmită pentru a satisface nevoile comune ale unei game largi de entități utilizatoare de servicii și ale auditorilor lor și, prin urmare,

este posibil să nu fie inclus fiecare aspect al sistemului organizației prestatoare de servicii pe care fiecare entitate utilizatoare individuală și auditorul său l-ar considera important în mediul său specific.

17. Pentru determinarea gradului de adecvare a criteriilor de evaluare a proiectării controalelor, auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să determine dacă aceste criterii cuprind, cel puțin, măsura în care:
 - (a) Organizația prestatoare de servicii a identificat riscurile care amenință atingerea obiectivelor de control prezentate în descrierea sistemului său; și
 - (b) Controalele identificate în respectiva descriere, dacă ar funcționa conform descrierii, ar oferi o asigurare rezonabilă că respectivele riscuri nu împiedică atingerea obiectivelor de control prezentate.
18. Pentru determinarea gradului de adecvare a criteriilor de evaluare a eficacității operaționale a controalelor în oferirea unei asigurări rezonabile că obiectivele de control prezentate identificate în descriere vor fi atinse, auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să determine dacă aceste criterii cuprind, cel puțin, măsura în care controalele au fost consecvent aplicate conform proiectării lor pe întreaga perioadă specificată. Aceasta include măsura în care controalele manuale au fost aplicate de persoane care au competența și autoritatea corespunzătoare (a se vedea pct. A13-A15).

Pragul de semnificație

19. Atunci când planifică și efectuează misiunea, auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să aibă în vedere pragul de semnificație în contextul prezentării fidele a descrierii, a gradului de adecvare a proiectării controalelor și, în cazul unui raport de tipul 2, a eficacității operaționale a controalelor (a se vedea pct. A16–A18).

Înțelegerea sistemului unei organizații prestatoare de servicii

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

Obținerea de probe privind descrierea

21. Auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să obțină și să citească descrierea sistemului efectuată de către organizația prestatoare de servicii și trebuie să evalueze dacă acele aspecte din descriere incluse în domeniul de aplicare al misiunii sunt prezentate fidel, inclusiv dacă: (a se vedea pct. A21–A22)
 - (a) Obiectivele de control prezentate în descrierea sistemului său efectuată de către organizația prestatoare de servicii sunt rezonabile în respectivele circumstanțe; (a se vedea pct. A23)

- (b) Controalele identificate în respectiva descriere au fost implementate;
 - (c) Controalele complementare ale entității utilizatoare de servicii, dacă acestea există, sunt descrise adecvat; și
 - (d) Serviciile efectuate de către o organizație subcontractoare de servicii, dacă există, sunt descrise adecvat, inclusiv dacă asupra lor au fost utilizate metoda inductivă sau metoda deductivă.
22. Auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să determine, prin alte proceduri combinate cu interogări, dacă sistemul organizației prestatoare de servicii a fost implementat. Aceste alte proceduri includ observarea și inspectarea registrelor și altor documente, a modului în care funcționează sistemul organizației prestatoare de servicii și a celui în care sunt aplicate controalele. (a se vedea pct. A24)

Obținerea de probe privind proiectarea controalelor

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

Obținerea de probe privind eficacitatea operațională a controalelor

24. Atunci când oferă un raport de tipul 2, auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să testeze acele controale pe care le-a determinat că sunt necesare pentru atingerea obiectivelor de control prezentate în descrierea sistemului său efectuată de către organizația prestatoare de servicii și să le evalueze eficacitatea operațională pe parcursul perioadei. Probele obținute în misiuni anterioare cu privire la funcționarea satisfăcătoare a controalelor în perioade anterioare nu reprezintă o bază pentru diminuarea testării, chiar dacă acestea sunt sprijinite de probe obținute în decursul perioadei curente. (a se vedea pct. A28–A32)
25. Atunci când proiectează și efectuează teste ale controalelor, auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie:
- (a) Să efectueze și alte proceduri, în combinație cu interogarea, pentru a obține probe cu privire la:

- (i) Modul în care a fost aplicat controlul;
 - (ii) Consecvența cu care a fost aplicat controlul; și
 - (iii) Cine a aplicat controlul sau în ce fel a fost acesta aplicat;
- (b) Să determine dacă acele controale ce urmează a fi testate depind de alte controale (controale indirecte) și, dacă da, măsura în care este necesar să se obțină probe pentru susținerea eficacității operaționale a respectivelor controale indirecte; și (a se vedea pct. A33–A34)
- (c) Să determine modalitățile de selectare a elementelor pentru testare care sunt eficiente pentru atingerea obiectivelor procedurii. (a se vedea pct. A35–A36)
26. Atunci când determină amploarea testelor controalelor, auditorul entității prestatoare de servicii trebuie să analizeze aspectele care includ caracteristicile populației ce urmează a fi testată, care includ natura controalelor, frecvența aplicării lor (de exemplu lunar, zilnic sau un anumit număr de ori pe zi) și rata preconizată de deviație.

Eșantionarea

27. Atunci când auditorul organizației prestatoare de servicii utilizează eșantionarea, auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie: (a se vedea pct. A35–A36)
- (a) Să analizeze, atunci când proiectează eșantionul, scopul procedurilor și caracteristicile populației din care va fi extras eșantionul;
 - (b) Să determine o dimensiune a eșantionului, suficientă pentru a reduce riscul de eșantionare la un nivel adecvat de scăzut;
 - (c) Să selecteze elementele eșantionului astfel încât fiecare unitate de eșantionare din populație să aibă șansa de a fi selectată;
 - (d) Dacă o procedură proiectată nu este aplicabilă unui element selectat, să efectueze respectiva procedură asupra unui element de înlocuire; și
 - (e) Dacă nu este posibilă aplicarea procedurilor proiectate, sau a unor proceduri alternative adecvate, asupra unui element selectat, să trateze respectivul element drept o deviație.

Natura și cauzele deviațiilor

28. Auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să investigheze natura și cauzele oricăror deviații identificate și trebuie să determine dacă:
- (a) Deviațiile identificate se înscriu în rata prognozată de deviație și sunt acceptabile; prin urmare, testarea efectuată oferă o bază adecvată

- pentru a concluziona că, pe parcursul perioadei specificate, controalele au funcționat eficace;
- (b) Testarea suplimentară a controlului sau a altor controale este necesară pentru a ajunge la o concluzie cu privire la măsura în care controalele aferente unui anumit obiectiv de control funcționează eficace pe parcursul perioadei specificate; sau (a se vedea pct. A25)
 - (c) Testarea efectuată oferă o bază adecvată pentru a concluziona că, pe parcursul perioadei specificate, controalele nu au funcționat eficace.
29. În circumstanțele extrem de rare în care auditorul organizației prestatoare de servicii consideră că o deviație descoperită într-un eșantion reprezintă o anomalie și nu au fost identificate alte controale care să permită auditorului organizației prestatoare de servicii să concluzioneze că obiectivul relevant de control a funcționat eficace pe parcursul perioadei specificate, auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să obțină un nivel înalt de siguranță că o asemenea deviație nu este reprezentativă pentru populație. Auditorul organizației prestatoare de servicii obține acest nivel de siguranță prin efectuarea de proceduri suplimentare cu scopul de a obține probe de audit suficiente și adecvate că respectiva deviație nu afectează și restul populației.

Activitatea unei funcții de audit intern⁸

Înțelegerea funcției de audit intern

30. Dacă organizația prestatoare de servicii dispune de o funcție de audit intern, auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să înțeleagă natura responsabilităților funcției de audit intern și a activităților desfășurate, pentru a determina dacă este probabil ca această funcție să fie relevantă pentru misiune. (a se vedea pct. A37)

Determinarea necesității și măsurii în care trebuie utilizată activitatea auditorilor interni

31. Auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să determine:
- (a) Dacă este probabil că activitatea auditorilor interni va corespunde scopurilor misiunii; și
 - (b) Dacă da, efectul planificat asupra activității auditorilor interni cu privire la natura, plasarea în timp sau amploarea procedurilor auditorului organizației prestatoare de servicii.
32. În determinarea măsurii în care este probabil ca activitatea auditorilor să fie adecvată pentru scopul misiunii, auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să evalueze:

⁸ Prezentul ISAE nu tratează situațiile în care auditorii interni individuali furnizează asistență directă auditorului organizației prestatoare de servicii, în desfășurarea procedurilor de audit.

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

Utilizarea activității funcției de audit intern

34. Pentru ca auditorul organizației prestatoare de servicii să utilizeze activitatea specifică a auditorilor interni, acesta trebuie să evalueze și să desfășoare proceduri cu privire la acea activitate, în vederea determinării caracterului său adecvat pentru scopurile auditorului organizației prestatoare. (a se vedea pct. A39)
35. Pentru a determina caracterul adecvat al activității specifice desfășurate de auditorii interni pentru scopul auditorului organizației prestatoare, acesta trebuie să evalueze dacă:
- (a) Activitatea a fost efectuată de auditorii interni care dețin o pregătire și o capacitate tehnică adecvată;
 - (b) Activitatea a fost supervizată, revizuită și documentată corespunzător;
 - (c) Au fost obținute probe adecvate, care le-au permis auditorilor interni să își formuleze concluzii rezonabile;
 - (d) Concluziile formulate corespund circumstanțelor și orice rapoarte întocmite de auditorii interni sunt consecvente cu rezultatele activității desfășurate; și
 - (e) Excepțiile relevante pentru misiune sau aspectele neobișnuite prezentate de auditorii interni sunt rezolvate corespunzător.

Efectul asupra raportului de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii

36. Dacă a fost utilizată activitatea funcției de audit intern, auditorul organizației prestatoare de servicii nu trebuie să facă nicio referire la respectiva activitate în secțiunea din raportul de asigurare al auditorului organizației prestatoare care conține opinia auditorului organizației prestatoare de servicii. (a se vedea pct. A40)
37. În cazul unui raport de tip 2, dacă activitatea funcției de audit intern a fost utilizată în efectuarea testelor controalelor, acea parte a raportului de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii care descrie testele controalelor efectuate de auditorul organizației prestatoare de servicii și rezultatele acestora trebuie să includă o descriere a activității auditorului intern și a procedurilor derulate de auditorul organizației prestatoare de servicii cu privire la această activitate. (a se vedea pct. A41)

Declarații scrise

38. Auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să îi solicite organizației prestatoare de servicii să furnizeze declarații scrise: (a se vedea pct. A42)
 - (a) Care să reconfirme declarația anexată descrierii sistemului;
 - (b) Conform cărora aceasta i-a furnizat auditorului organizației prestatoare de servicii toate informațiile relevante și accesul convenit la acestea;⁹ și
 - (c) Că i-a prezentat auditorului organizației prestatoare oricare dintre următoarele, de care are cunoștință:
 - (i) Neconformitatea cu legile și reglementările, fraudă sau deviațiile necorectate atribuibile organizației prestatoare de servicii, care pot afecta una sau mai multe entități utilizatoare de servicii;
 - (ii) Deficiențe de proiectare a controalelor;
 - (iii) Situațiile în care controalele nu au fost aplicate conform descrierii; și
 - (iv) Orice evenimente ulterioare perioadei acoperite de descrierea sistemului său efectuată de către organizația prestatoare de servicii până la data raportului de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii, care ar putea avea un efect semnificativ asupra raportului de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii.

⁹ Punctul 13 litera (b)(v) din prezentul ISAE

39. Declarațiile scrise trebuie să fie sub forma unei scrisori de reprezentare adresate auditorului organizației prestatoare de servicii. Data declarațiilor scrise trebuie să fie cât mai apropiată posibil de, dar nu după, data raportului de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii.
40. Dacă, după ce a discutat aspectul cu auditorul organizației prestatoare de servicii, organizația prestatoare de servicii nu a furnizat una sau mai multe dintre declarațiile scrise prevăzute în conformitate cu punctul 38 literele (a) și (b) din prezentul ISAE, auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să invoce imposibilitatea exprimării unei opinii. (a se vedea pct. A43)

Alte informații

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

Evenimente ulterioare

43. Auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să efectueze interviuri cu privire la măsura în care organizația prestatoare de servicii are cunoștință de orice evenimente ulterioare perioadei acoperite de descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii, până la data raportului de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii, care poate să îl fi făcut pe auditorul organizației prestatoare de servicii să își modifice raportul de asigurare. Dacă auditorul organizației prestatoare de servicii are cunoștință de un astfel de eveniment și informațiile despre acel eveniment nu sunt prezentate de către organizația prestatoare de servicii, auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să le prezinte în raportul său de asigurare.
44. Auditorul organizației prestatoare de servicii nu are nicio obligație să efectueze proceduri în legătură cu descrierea sistemului organizației prestatoare de servicii, sau caracterul adecvat al proiectării sau eficacității operaționale a controalelor, după data raportului său de asigurare.

Documentație

45. Auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să întocmească în timp util documentația misiunii, care să furnizeze o evidență a bazei raportului de asigurare, suficientă și adecvată pentru a îi permite unui auditor cu experiență al organizației prestatoare, care nu are nicio legătură anterioară cu misiunea, să înțeleagă:
 - (a) Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor efectuate în vederea conformității cu prezentul ISAE și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile;
 - (b) Rezultatele procedurilor efectuate și a probelor obținute; și
 - (c) Aspectele semnificative survenite pe parcursul misiunii și concluziile formulate cu privire la acestea și raționamentele profesionale semnificative exercitate în formularea acelor concluzii.
46. În documentarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor efectuate, auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să înregistreze:
 - (a) Caracteristicile de identificare ale elementelor specifice sau aspectelor supuse testării;
 - (b) Cine a desfășurat activitatea și data la care această activitate a fost finalizată; și
 - (c) Cine a revizuit activitatea efectuată și data și amploarea acestei revizui.
47. Dacă auditorul organizației prestatoare de servicii utilizează activitatea specifică a auditorilor interni, acesta trebuie să documenteze concluziile formulate în legătură cu evaluarea caracterului adecvat al activității auditorilor interni și procedurile efectuate de către auditorul organizației prestatoare de servicii cu privire la acea activitate.
48. Auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să documenteze discuțiile aspectelor semnificative cu organizația prestatoare de servicii și cu alte părți, inclusiv cu privire la natura aspectelor semnificative discutate și cu cine au avut loc discuțiile.
49. Dacă auditorul organizației prestatoare de servicii a identificat informații care sunt inconsecvente cu concluzia finală a auditorului organizației prestatoare de servicii, cu privire la un aspect semnificativ, auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să documenteze modul în care a abordat inconsecvența.
50. Auditorul organizației prestatoare de servicii trebuie să asambleze documentația într-un dosar al misiunii și să finalizeze procesul administrativ de

asamblare a dosarului misiunii în timp util, după data raportului de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii.¹⁰

51. După ce a fost finalizată asamblarea dosarului final al misiunii, auditorul organizației prestatoare de servicii nu trebuie să șteargă sau să îndepărteze documentația înainte de finalul perioadei sale de păstrare. (a se vedea pct. A46)
52. Dacă auditorul organizației prestatoare de servicii consideră necesar să modifice documentația existentă a misiunii sau să adauge noi documente după ce a fost finalizată asamblarea dosarului final al misiunii și acea documentație nu afectează raportul auditorului organizației prestatoare de servicii, acesta trebuie, indiferent de natura modificărilor sau adăugirilor, să documenteze:
 - (a) Motivele specifice, pentru care au fost făcute; și
 - (b) Când și de către cine au fost ele întocmite și revizuite.

Întocmirea raportului de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii

Conținutul raportului de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii

53. Raportul de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii va include, cel puțin, următoarele elemente fundamentale: (a se vedea pct. A47)
 - (a) Un titlu care precizează clar că raportul este un raport de asigurare al auditorului independent al organizației prestatoare de servicii.
 - (b) Un destinatar.
 - (c) Precizarea:
 - (i) Descrierii sistemului său de către organizația prestatoare de servicii și declarației organizației prestatoare de servicii, care include aspectul descris la punctul 9 litera (k)(ii) pentru un raport de tip 2, sau la punctul 9 litera (j)(ii) pentru un raport de tip 1.
 - (ii) Acelor părți din descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii, dacă există, care nu sunt acoperite de opinia auditorului organizației prestatoare de servicii.
 - (iii) Dacă descrierea se referă la nevoia de controale ale entității utilizatoare de servicii, o declarație conform căreia auditorul organizației prestatoare de servicii nu a evaluat gradul de adecvare al proiectării sau eficacității operaționale a controalelor entității utilizatoare de servicii, și că obiectivele de

¹⁰ Punctele A54–A55 din ISQC 1 furnizează îndrumări suplimentare.

control stipulate în descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii pot fi realizate doar dacă acele controale ale entității utilizatoare de servicii sunt proiectate adecvat sau funcționează eficace, împreună cu cele de la organizația prestatoare de servicii.

- (iv) Dacă serviciile sunt efectuate de o organizație subcontractoare de servicii, naturii activităților desfășurate de organizația subcontractoare de servicii, așa cum sunt descrise în descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii și dacă metoda inductivă sau deductivă a fost utilizată în raport cu acestea. Dacă a fost utilizată metoda deductivă, o declarație că descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii exclude obiectivele controlului și controalele aferente la organizații subcontractoare de servicii relevante și că procedurile auditorului organizației prestatoare de servicii nu se extind asupra controalelor de la organizația subcontractoare de servicii. Dacă a fost utilizată metoda de includere, o declarație că descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii include obiectivele controlului și controalele aferente la organizația subcontractoare de servicii și că procedurile auditorului organizației prestatoare de servicii se extind asupra controalelor de la organizația subcontractoare de servicii.
- (d) Precizarea criteriilor aplicabile și a părții care detaliază obiectivele controlului.
- (e) O declarație conform căreia, în cazul unui raport de tip 2, descrierea testelor controalelor este destinată doar entităților utilizatoare de servicii și auditorilor acestora, care înțeleg suficient pentru a o lua în considerare, împreună cu alte informații, inclusiv informații despre controalele aplicate de entitățile utilizatoare de servicii înseși, în evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă a situațiilor lor financiare. (a se vedea pct. A48)
- (f) O declarație conform căreia organizația prestatoare de servicii este responsabilă de:
 - (i) Întocmirea descrierii sistemului său și a declarației însoțitoare, inclusiv de caracterul complet, acuratețea și metoda de prezentare a acelei descrieri și a acelei declarații;
 - (ii) Furnizarea serviciilor acoperite de descrierea organizației prestatoare de servicii, cu privire la sistemul său;
 - (iii) Afirmarea obiectivelor controlului (când nu sunt prevăzute printr-o lege sau reglementare, sau de o altă parte, de exemplu un grup de utilizatori sau un organism profesional); și

- (iv) Proiectarea și implementarea controalelor în vederea realizării obiectivelor de control stipulate în descrierea sistemului său, de către organizația prestatoare de servicii.
- (g) O declarație conform căreia responsabilitatea auditorului organizației prestatoare de servicii este de a exprima o opinie cu privire la descrierea organizației prestatoare de servicii, referitoare la proiectarea controalelor aferente obiectivelor controlului stipulate în acea descriere și, în cazul unui raport de tip 2, cu privire la eficacitatea operațională a acelor controale, pe baza procedurilor auditorului organizației prestatoare de servicii.
- (h) O declarație conform căreia firma al cărui membru este practicianul aplică ISQC 1, sau alte cerințe profesionale, sau cerințe din legi sau reglementărilor, care sunt cel puțin la fel de stricte ca ISQC 1. În cazul în care practicianul nu este un profesionist contabil, declarația trebuie să identifice cerințele profesionale, sau cerințele din legi sau reglementări, aplicate, care sunt cel puțin la fel de stricte ca ISQC 1.
- (i) O declarație conform căreia practicianul se conformează cerințelor de independență și altor cerințe etice ale codului IESBA, sau altor cerințe profesionale, sau cerințe impuse de legi sau reglementări, care sunt cel puțin la fel de stricte ca Părțile A și B din Codul IESBA, referitoare la misiunile de asigurare. În cazul în care practicianul nu este un profesionist contabil, declarația trebuie să identifice cerințele profesionale, sau cerințele impuse de legi sau reglementări, aplicate, care sunt cel puțin la fel de stricte ca Părțile A și B din codul IESBA, referitoare la misiunile de asigurare.
- (j) O declarație conform căreia misiunea a fost desfășurată în conformitate cu ISAE 3402, *Rapoarte de asigurare privind controalele din cadrul unei organizații prestatoare de servicii*, care prevede ca auditorul organizației prestatoare de servicii planifică și efectuează proceduri în vederea obținerii asigurării rezonabile cu privire la măsura în care, sub toate aspectele semnificative, descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii este prezentată fidel și controalele sunt concepute adecvat și, în cazul unui raport de tip 2, funcționează eficace.
- (k) Un sumar al procedurilor auditorului organizației prestatoare de servicii, în vederea obținerii asigurării rezonabile, și o declarație conform căreia auditorul organizației prestatoare de servicii crede că probele obținute sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia sa și, în cazul unui raport de tip 1, o declarație conform căreia auditorul organizației prestatoare de servicii nu a efectuat nicio procedură cu privire la eficacitatea operațională a controalelor și, prin urmare, nu este exprimată nicio opinie cu privire la aceasta.

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

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

Opinii modificate

55. Dacă auditorul organizației prestatoare de servicii concluzionează că: (a se vedea pct. A50–A52)

- (a) Descrierea organizației prestatoare de servicii nu prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative, sistemul, așa cum a fost proiectat și implementat;
- (b) Controalele cu privire la obiectivele controlului stipulate în descriere nu au fost concepute adecvat, sub toate aspectele semnificative;
- (c) În cazul unui raport de tip 2, controalele testate, care au fost cele necesare pentru a furniza asigurarea rezonabilă că obiectivele controlului stipulate în descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii au fost realizate, nu au funcționat eficiente, sub toate aspectele semnificative; sau
- (d) Auditorul organizației nu poate obține probe suficiente și adecvate,

opinia auditorului organizației prestatoare de servicii va fi modificată și raportul de asigurare al acestuia trebuie să includă o secțiune care să descrie clar toate motivele modificării.

Alte responsabilități de comunicare

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

* * *

Aplicare și alte materiale explicative

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

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

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

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

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

Cerințe etice (a se vedea pct. 11)

- A5. Auditorul organizației prestatoare de servicii este supus cerințelor relevante de independență, care cuprind, de regulă, Părțile A și B din Codul IESBA, alături de cerințele naționale care sunt mai restrictive. În desfășurarea unei misiuni în conformitate cu prezentul ISAE, Codul IESBA nu prevede ca auditorul organizației prestatoare de servicii să fie independent de fiecare entitate utilizatoare de servicii.

Conducerea și persoanele responsabile cu guvernanta (a se vedea pct. 12)

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

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

Acceptare și continuare

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

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

Declarația organizației prestatoare de servicii (a se vedea pct. 13 litera (b)(i))

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

Baza rezonabilă pentru declarația organizației prestatoare de servicii (a se vedea pct. 13 litera (b)(ii))

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

mai scăzută necesitatea evaluărilor separate. Activitățile permanente de monitorizare sunt, deseori, încorporate în activitățile repetitive normale ale unei organizații prestatoare de servicii și includ activități obișnuite de conducere și supraveghere. Auditorii interni sau personalul care exercită funcții similare pot contribui la monitorizarea activităților unei organizații prestatoare de servicii. Activitățile de monitorizare pot include, de asemenea, utilizarea informațiilor comunicate de părți externe, precum plângeri ale clienților sau comentarii ale organismului de reglementare, care pot evidenția probleme sau pot ilustra domeniile care necesită îmbunătățiri. Faptul că auditorul organizației prestatoare de servicii va raporta cu privire la eficacitatea operațională a controalelor nu este un substitut al propriilor procese ale organizației prestatoare de servicii, menite să furnizeze o bază rezonabilă pentru declarația sa.

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

- A10. Așa cum se menționează la punctul 9 litera (c), obiectivele controlului se referă la riscurile pe care controalele caută să le diminueze. De exemplu, riscul ca o tranzacție să fie înregistrată la valoarea greșită sau în perioada greșită poate fi exprimat ca un obiectiv al controlului potrivit căruia tranzacțiile sunt înregistrate la valoarea corectă și în perioada corectă. Organizația prestatoare de servicii este responsabilă de identificarea riscurilor care amenință realizarea obiectivelor controlului stipulate în descrierea sistemului său. Organizația prestatoare de servicii poate avea un proces formal sau informal de identificare a riscurilor relevante. Un proces formal poate include estimarea importanței riscurilor identificate, evaluarea probabilității apariției acestora și luarea de decizii cu privire la acțiunile de abordare a acestor riscuri. Totuși, deoarece obiectivele controlului se referă la riscurile pe care controalele caută să le diminueze, identificarea riguroasă a obiectivelor controlului în proiectarea și implementarea sistemului organizației prestatoare de servicii poate reprezenta, ea însăși, un proces informal de identificare a riscurilor relevante.

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

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

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

Determinarea caracterului adecvat al criteriilor (a se vedea pct. 15–18)

- A13. Criteriile trebuie să le fie disponibile utilizatorilor vizați, pentru a le permite să înțeleagă baza declarației organizației prestatoare de servicii cu privire la prezentarea fidelă a descrierii sale a sistemului, a gradului de adecvare a controalelor concepute și, în cazul unui raport de tip 2, a eficacității operaționale aferente obiectivelor controlului.
- A14. ISAE 3000 (Revizuit) prevede ca auditorul organizației prestatoare de servicii să determine, printre altele, dacă criteriile ce urmează a fi utilizate sunt adecvate și să determine caracterul corespunzător al subiectului implicit.¹¹ Subiectul implicit reprezintă forma care stă la baza interesului utilizatorilor vizați într-un raport de asigurare. Tabelul următor identifică subiectul specific și criteriile minime pentru fiecare dintre opiniile aferente unor rapoarte de tipul 1 sau de tipul 2.

	Subiect specific	Criterii	Comentariu
<i>Opinia despre prezentarea fidelă a descrierii sistemului organizației prestatoare de servicii (rapoarte de tipul 1 sau de tipul 2)</i>	Sistemul organizației prestatoare de servicii care se poate să fie relevant pentru controlul intern al entităților utilizatoare de servicii, dată fiind legătura sa cu raportarea financiară și faptul că este acoperit de raportul de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii.	Descrierea este prezentată fidel dacă: (a) prezintă modul în care sistemul organizației prestatoare de servicii a fost proiectat și implementat, inclusiv, în măsura în care sunt relevante, aspectele identificate la punctul 16 litera (a)(i)–(viii); (b) în cazul unui raport de tip 2, include detaliile relevante ale modificărilor sistemului organizației prestatoare de servicii pe parcursul perioadei care face obiectul descrierii; și (c) nu omite sau deformează informațiile relevante pentru domeniul de aplicare al sistemului organizației prestatoare de servicii care este	Formularea specifică a criteriilor aferente acestei opinii poate necesita ajustări în vederea consecvenței cu acele criterii prevăzute, de exemplu, de lege sau reglementări, grupuri de utilizatori sau un organism profesional. Criteriile aferente acestei opinii sunt ilustrate în exemplul de declarație al organizației prestatoare de servicii din Anexa 1. Punctele A21–A24 furnizează îndrumări suplimentare pentru determinarea măsurii în care sunt îndeplinite aceste criterii. (În ceea ce privește cerințele ISAE 3000 (Revizuit), informațiile specifice ¹² acestei opinii constau în descrierea sistemului său efectuată de organizația prestatoare de servicii și în declarația acesteia că descrierea este prezentată fidel.)

¹¹ ISAE 3000 (Revizuit), punctele 24(b) și 41

¹² „Informațiile specifice” reprezintă consecința măsurării sau evaluării subiectului implicit în raport cu criteriile, de ex. informațiile care rezultă din aplicarea criteriilor asupra subiectului implicit.

RAPOARTE DE ASIGURARE PRIVIND CONTROLULELE DIN CADRUL
UNEI ORGANIZAȚII PRESTATOARE DE SERVICII

	Subiect specific	Criterii	Comentariu	
		<p>descriș, confirmând cã descrierea este întocmitã pentru a rãspunde nevoilor comune ale unei game largi de entitãți utilizatoare de servicii și, prin urmare, nu poate include fiecare aspect al sistemului organizației prestatoare de servicii pe care îl poate considera important fiecare entitate utilizatoare de servicii individualã, în mediul sãu specific.</p>		
<p><i>Opinia despre gradul de adecvare a concepției și eficacității operaționale (rapoarte de tip 2)</i></p>	<p>Gradul de adecvare a proiectãrii și eficacității operaționale a acestor controale, care sunt necesare în vederea realizãrii obiectivelor controlului stipulate în descrierea sistemului sãu de cãtre organizația prestatoare de servicii.</p>	<p>Controalele sunt proiectate adecvat și opereazã eficace dacã:</p> <p>(a) organizația prestatoare de servicii a identificat riscurile care amenințã realizarea obiectivelor controlului, stipulate în descrierea sistemului sãu;</p> <p>(b) controalele identificate în acea descriere ar furniza, dacã ar funcționa conform descrierii, asigurarea rezonabilã cã acele riscuri nu împiedicã realizarea obiectivelor stipulate ale controlului; și</p> <p>(c) controalele au fost consecvent aplicate, așã cum au fost proiectate, pe parcursul perioadei specificate. Aceasta include dacã au fost aplicate controale manuale de cãtre persoanele care au competența și autoritatea adecvatã.</p>	<p>Când sunt îndeplinite criteriile pentru aceastã opinie, controalele vor fi furnizat asigurarea rezonabilã cum cã au fost realizate obiectivele controlului pe parcursul perioadei specificate. (În ceea ce privește cerințele ISAE 3000 (Revizuit), informațiile specifice opiniei constau în declarația organizației prestatoare de servicii, conform cãreia controalele sunt proiectate adecvat și funcționeazã eficace.)</p>	<p>Obiectivele controlului, care sunt stipulate în descrierea sistemului sãu de cãtre organizația prestatoare de servicii, fac parte din criteriile aferente acestor opinii. Obiectivele stipulate ale controlului vor diferi de la o misiune la alta. Dacã, în procesul de formare a unei opinii cu privire la descriere, auditorul organizației prestatoare de servicii ajunge la concluzia cã obiectivele stipulate ale controlului nu sunt prezentate fidel, atunci aceste controale ale obiectivelor nu ar fi adecvate ca parte a criteriilor aferente formãrii unei opinii, nici cu privire la proiectare, nici cu privire la eficacitatea operaționalã a controalelor.</p>

	Subiect specific	Criterii	Comentariu	
<i>Opinia despre gradul de adecvare a proiectării controalelor (rapoarte de tip 1)</i>	Gradul de adecvare al proiectării acelor controale care sunt necesare în vederea realizării obiectivelor controlului stipulate în descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii.	<p>Controlurile sunt adecvat proiectate dacă:</p> <p>(a) organizația prestatoare de servicii a identificat riscurile care amenință realizarea obiectivelor controlului, stipulate în descrierea sistemului său; și</p> <p>(b) controalele identificate în acea descriere ar furniza, dacă ar fi aplicate conform descrierii, asigurarea rezonabilă că acele riscuri nu împiedică realizarea obiectivelor stipulate ale controlului.</p>	Realizarea acestor criterii, nu furnizează, prin ea însăși, vreo asigurare că obiectivele aferente controlului au fost realizate, deoarece nu s-a obținut o asigurare cu privire la funcționarea controalelor. (În ceea ce privește cerințele ISAE 3000 (Revizuit), informațiile specifice acestei opinii constau în declarația organizației prestatoare de servicii, conform căreia controalele sunt proiectate concepute.)	

A15. Punctul 16 litera (a) identifică un număr de elemente care sunt incluse în descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii, după caz. Aceste elemente pot să nu fie adecvate dacă sistemul descris nu este un sistem de procesare a tranzacțiilor, de exemplu, dacă sistemul se referă la controale generale privind găzduirea unei aplicații informatice, dar nu la controalele încorporate în aplicația propriu-zisă.

Pragul de semnificație (a se vedea pct. 19, 54)

A16. Într-o misiune de a raporta asupra controalelor de la nivelul unei organizații prestatoare de servicii, conceptul de prag de semnificație se referă la raportarea cu privire la sistem, nu la situațiile financiare ale entităților utilizatoare de servicii. Auditorul organizației prestatoare de servicii planifică și desfășoară proceduri pentru a determina dacă descrierea sistemului de către organizația prestatoare de servicii este prezentată fidel, sub toate aspectele semnificative, dacă au fost proiectate adecvat controalele la nivelul organizației prestatoare de servicii, sub toate aspectele semnificative și, în cazul unui raport de tip 2, dacă acele controale la nivelul organizației prestatoare de servicii funcționează eficace, sub toate aspectele semnificative. Conceptul de prag de semnificație ia în considerare că raportul de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii furnizează informații despre sistemul organizației prestatoare de servicii, pentru a răspunde nevoilor comune de informații ale unei game largi de entități utilizatoare de servicii și ale auditorilor acestora, care înțeleg modul în care a fost utilizat acel sistem.

A17. Pragul de semnificație aferent prezentării fidele a descrierii sistemului său de către organizația prestatoare de servicii, și cu privire la proiectarea controa-

lelor, include în primul rând examinarea factorilor calitativi, de exemplu: dacă descrierea include aspectele semnificative ale procesării tranzacțiilor semnificative; dacă descrierea omite sau deformează informații relevante; și capacitatea controalelor, așa cum sunt proiectate, de a furniza asigurarea rezonabilă că obiectivele controlului vor fi realizate. Pragul de semnificație aferent opiniei auditorului organizației prestatoare de servicii cu privire la eficacitatea operațională a controalelor include examinarea atât a factorilor cantitativi, cât și a celor calitativi, de exemplu, rata tolerabilă și observată a deviației (un aspect cantitativ), și natura și cauza oricărei deviații observate (un aspect calitativ).

- A18. Conceptul de prag de semnificație nu este aplicat în ilustrarea rezultatelor acestor teste, ca parte a descrierii testelor controalelor, când au fost identificate deviații. Aceasta deoarece, în circumstanțele specifice ale unei anumite entități utilizatoare de servicii sau ale unui auditor al unei entități utilizatoare de servicii, o deviație poate fi importantă, indiferent dacă, în opinia auditorului organizației prestatoare de servicii, aceasta împiedică sau nu funcționarea eficace a unui control. De exemplu, controlul la care se referă deviația poate fi deosebit de semnificativ în prevenirea unui anumit tip de eroare care poate fi importantă în circumstanțele individuale ale situațiilor financiare ale unei entități utilizatoare de servicii.

Înțelegerea sistemului unei organizații prestatoare de servicii (a se vedea pct. 20)

- A19. Înțelegerea sistemului unei organizații prestatoare de servicii, inclusiv a controalelor acesteia, incluse în domeniul de aplicare al misiunii, îl asistă pe auditorul organizației prestatoare de servicii în:
- Identificarea limitărilor aceluși sistem și a modului în care acesta interacționează cu alte sisteme.
 - Evaluarea măsurii în care descrierea organizației prestatoare de servicii prezintă fidel sistemul care a fost proiectat și implementat.
 - Obținerea unei înțelegeri a controlului intern aferent întocmirii declarației organizației prestatoare de servicii.
 - Determinarea căror controale sunt necesare în vederea realizării obiectivelor controlului, stipulate în descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii.
 - Evaluarea măsurii în care controalele au fost proiectate adecvat.
 - Evaluarea, în cazul unui raport de tip 2, a măsurii în care controalele au funcționat eficace.
- A20. Procedurile auditorului organizației prestatoare de servicii, în vederea obținerii acestei înțelegeri, pot include:

- Interviewarea acelor persoane din cadrul organizației prestatoare de servicii care, conform raționamentului auditorului unei astfel de organizații, pot deține informații relevante.
- Observarea operațiunilor și inspectarea documentelor, rapoartelor, evidențelor tipărite sau electronice ale procesării tranzacțiilor.
- Inspectarea unei selecții a acordurilor încheiate între organizația prestatoare de servicii și entitățile utilizatoare de servicii, în vederea identificării clauzelor comune.
- Reconstituirea executării procedurilor de control.

Obținerea de probe privind descrierea (a se vedea pct. 21–22)

A21. Luarea în considerare a următoarelor interogații îl poate asista pe auditorul organizației prestatoare de servicii să determine dacă acele aspecte ale descrierii, incluse în domeniul de aplicare al misiunii, sunt prezentate fidel, sub toate aspectele semnificative:

- Descrierea abordează aspectele majore ale serviciului furnizat (în contextul domeniului de aplicare al misiunii) care se preconizează, în mod rezonabil, a fi relevante pentru nevoile comune ale unei game largi de auditori ai entităților utilizatoare de servicii, în planificarea auditurilor situațiilor financiare ale entităților utilizatoare de servicii?
- Descrierea este întocmită la un nivel de detaliu care se preconizează, în mod rezonabil, că va furniza suficiente informații unei game largi de auditori ai entităților utilizatoare de servicii, astfel încât aceștia să obțină o înțelegere a controlului intern în conformitate cu ISA 315 (Revizuit)?¹³ Descrierea nu trebuie să abordeze fiecare aspect al procesării de către organizația prestatoare de servicii, sau ale serviciilor furnizate entităților utilizatoare de servicii și nu trebuie să fie atât de detaliată astfel încât să îi poată permite unui cititor să compromită securitatea sau alte controale ale unei organizații prestatoare de servicii.
- Este descrierea întocmită astfel încât să nu omită sau să deformeze informațiile care pot afecta nevoile comune ale unei game largi de decizii ale auditorilor entităților utilizatoare de servicii, de exemplu, conține descrierea vreo omitere semnificativă sau inconsecvențe de procesare, de care este conștient auditorul organizației prestatoare de servicii?
- În situația în care, unele dintre obiectivele controlului, stipulate în descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii

¹³ ISA 315 (Revizuit), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său*

au fost excluse din domeniul de aplicare al misiunii, identifică descrierea, în mod clar, obiectivele excluse?

- Au fost implementate controalele identificate în descriere?
- Sunt descrise corespunzător controalele complementare ale entității utilizatoare de servicii, dacă există? În majoritatea cazurilor, descrierea obiectivelor controlului este formulată astfel încât obiectivele controlului pot fi realizate prin operarea eficace a unor controale implementate doar de către organizația prestatoare de servicii. Totuși, în unele cazuri, obiectivele controlului, stipulate în descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii, nu pot fi realizate doar de către această organizație prestatoare de servicii, deoarece realizarea lor prevede controale specifice care trebuie implementate de către entitățile utilizatoare de servicii. Acesta poate fi cazul când, de exemplu, obiectivele controlului sunt specificate de o autoritate de reglementare. Când descrierea include controalele entității utilizatoare de servicii, aceasta identifică separat acele controale precum și obiectivele specifice ale controlului care nu pot fi realizate doar de către organizația prestatoare de servicii.
- Dacă a fost utilizată metoda de includere, identifică descrierea separat controalele de la nivelul organizației prestatoare de servicii și de la nivelul organizației subcontractoare de servicii? Dacă este utilizată metoda deductivă, identifică descrierea funcțiilor care sunt efectuate de către organizația subcontractoare de servicii? Când este utilizată metoda deductivă, descrierea nu trebuie să descrie procesarea detaliată a controalelor, la nivelul organizației subcontractoare de servicii.

A22. Procedurile auditorului organizației prestatoare de servicii pentru a evalua prezentarea fidelă a descrierii pot include:

- Examinarea naturii entităților utilizatoare de servicii și a modului în care serviciile furnizate de organizația prestatoare de servicii le pot afecta, de exemplu, dacă entitățile utilizatoare de servicii provin dintr-un anumit sector de activitate și dacă sunt reglementate de agenții guvernamentale.
- Citirea contractelor standard, sau clauzelor standard din contracte, (dacă este cazul) împreună cu entitățile utilizatoare de servicii, în vederea înțelegerii obligațiilor contractuale ale organizației prestatoare de servicii.
- Observarea procedurilor efectuate de personalul organizației prestatoare de servicii.
- Revizuirea manualelor de politici și proceduri ale organizației prestatoare de servicii și a documentației aferente altor sisteme, de exemplu, organigrame și documente descriptive.

A23. Punctul 21 litera (a) îi solicită auditorului organizației prestatoare de servicii să evalueze dacă obiectivele controlului stipulate de către organizația prestatoare de servicii în descrierea sistemului său sunt rezonabile în circumstanțele date. Luarea în considerare a următoarelor interogații îl poate asista, în evaluarea sa, pe auditorul organizației prestatoare de servicii:

- Obiectivele de control stipulate au fost concepute de organizația prestatoare de servicii sau de părți externe, precum o autoritate de reglementare, un grup de utilizatori sau un organism profesional care urmează un proces convenit transparent?
- Când obiectivele de control stipulate au fost specificate de organizația prestatoare de servicii, acestea se referă la tipurile de aserțiuni încorporate, de obicei, în gama largă de situații financiare ale entităților utilizatoare de servicii, la care este rezonabil de preconizat că se vor referi controalele la nivelul organizației prestatoare de servicii? Deși auditorul organizației prestatoare de servicii nu va putea, de obicei, să determine modul în care controalele la nivelul unei organizații prestatoare de servicii se referă la aserțiunile încorporate în situațiile financiare ale entităților individuale utilizatoare de servicii, se face apel la înțelegerea auditorului organizației prestatoare de servicii cu privire la specificul sistemului organizației prestatoare de servicii, inclusiv la controalele și serviciile furnizate, pentru identificarea tipurilor de aserțiuni la care este probabil să se refere acele controale.
- Când obiectivele de control stipulate au fost specificate de organizația prestatoare de servicii, sunt acestea complete? Un set complet de obiective de control poate furniza unei game largi de auditori ai entităților utilizatoare de servicii un cadru de evaluare a efectului controalelor la nivelul organizației prestatoare asupra aserțiunilor încorporate, în mod normal, în situațiile financiare ale entităților utilizatoare de servicii.

A24. Procedurile auditorului organizației prestatoare de servicii pentru a determina dacă sistemul organizației prestatoare a fost implementat pot fi similare și efectuate în paralel cu procedurile de înțelegere a respectivului sistem. Acestea pot include, de asemenea, identificarea elementelor din cadrul sistemului organizației prestatoare de servicii și, în cazul unui raport de tip 2, interviuri specifice cu privire la modificările controalelor implementate pe parcursul perioadei. Modificările semnificative pentru entitățile utilizatoare de servicii sau auditorii acestora sunt incluse în descrierea sistemului organizației prestatoare de servicii.

Obținerea de probe privind proiectarea controalelor (a se vedea pct. 23, 28 litera (b))

- A25. Din punctul de vedere al unei *entități utilizatoare de servicii*, un control este proiectat în mod corespunzător dacă, individual sau în combinație cu alte controale, ar furniza, când este aplicat satisfăcător, asigurarea rezonabilă că sunt prevenite, sau detectate și corectate denaturările semnificative. O *organizație prestatoare de servicii* sau un *auditor al unei organizații prestatoare de servicii* nu cunoaște circumstanțele aferente entităților individuale utilizatoare de servicii care ar determina dacă o denaturare rezultată în urma unei deviații a controlului este semnificativă sau nu pentru acele entități utilizatoare de servicii. Prin urmare, din punctul de vedere al unui auditor al unei organizații prestatoare de servicii, un control este proiectat în mod corespunzător dacă, individual sau în combinație cu alte controale, ar furniza, când este aplicat satisfăcător, asigurarea rezonabilă că obiectivele de control stipulate în descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii sunt realizate.
- A26. Un auditor al unei organizații prestatoare de servicii poate lua în considerare utilizarea de diagrame, chestionare, sau tabele decizionale pentru a înțelege mai ușor modul în care sunt proiectate controalele.
- A27. Controalele pot consta într-un număr mare de activități menite să ducă la realizarea unui obiectiv de control. În consecință, dacă auditorul organizației prestatoare de servicii apreciază că anumite activități nu sunt eficace pentru realizarea unui obiectiv specific al controlului, existența altor activități îi poate permite auditorului organizației prestatoare de servicii să concluzioneze că sunt proiectate în mod corespunzător controalele aferente obiectivului de control.

Obținerea de probe privind eficacitatea operațională a controalelor

Evaluarea eficacității operaționale (a se vedea pct. 24)

- A28. Din punctul de vedere al unei *entități utilizatoare de servicii*, un control funcționează eficace dacă, individual sau în combinație cu alte controale, furnizează asigurarea rezonabilă că sunt prevenite, sau detectate și corectate, denaturările semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare. Totuși. O *organizație prestatoare de servicii* sau un *auditor al unei organizații prestatoare de servicii* nu cunoaște circumstanțele aferente entităților individuale utilizatoare de servicii care ar determina dacă o denaturare, rezultată în urma unei deviații a controlului, a avut loc și în caz afirmativ, dacă este semnificativă. Prin urmare, din punctul de vedere al unui auditor al unei organizații prestatoare de servicii, un control funcționează eficace dacă, individual sau în combinație cu alte controale, furnizează asigurarea rezonabilă că obiectivele de control stipulate în descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii sunt realizate. În mod similar, o

organizație prestatoare de servicii sau un auditor al unei organizații prestatoare de servicii nu are capacitatea de a determina dacă orice deviație observată a controlului ar genera o denaturare semnificativă, din punctul de vedere al unei entități individuale utilizatoare de servicii.

- A29. Înțelegerea suficientă a controalelor pentru a face aserțiuni cu privire la gradul de adecvare a proiectării acestora, nu reprezintă o probă suficientă cu privire la eficacitatea lor operațională, cu excepția cazului în care nu există vreun sistem automatizat care să asigure funcționarea consecventă a controalelor, așa cum au fost ele proiectate și implementate. De exemplu, obținerea de informații referitoare la implementarea unui control manual, la un moment din timp, nu furnizează probe cu privire la funcționarea controlului în alte momente. Totuși, datorită consecvenței inerente a procesărilor informatice, efectuarea de proceduri pentru a determina proiectarea unui control automatizat și a măsurii în care acesta a fost implementat poate servi drept probă a eficacității operaționale a celui control, în funcție de evaluarea auditorului organizației prestatoare de servicii, precum evaluarea legată de modificările programului.
- A30. Pentru a le fi util auditorilor entităților utilizatoare de servicii, un raport de tip 2 acoperă, de obicei, o perioadă minimă de șase luni. Dacă perioada este de mai puțin de șase luni, auditorul organizației prestatoare de servicii poate considera adecvat să descrie motivele unei perioade mai scurte, în raportul său de asigurare. Circumstanțele care pot avea drept rezultat un raport care acoperă o perioadă de mai puțin de șase luni includ cazurile în care (a) auditorul organizației prestatoare de servicii este contractat până aproape de data la care urmează să fie emis raportul aferent controalelor; (b) organizația prestatoare de servicii (sau un anumit sistem sau aplicație) a funcționat mai puțin de șase luni; sau (c) au fost aduse modificări semnificative controalelor și nu este practic, nici să se aștepte șase luni până la emiterea unui raport, nici să fie emis un raport cu privire la sistem atât înainte, cât și după modificări.
- A31. Anumite proceduri de control pot să nu lase dovezi ale acțiunii lor, care să poată fi testate la o dată ulterioară și, în consecință, auditorul organizației prestatoare de servicii poate considera necesar să testeze eficacitatea operațională a acestor proceduri de control la diferite momente de timp, pe parcursul perioadei de raportare.
- A32. Auditorul organizației prestatoare de servicii emite o opinie cu privire la eficacitatea operațională a controalelor pe parcursul fiecărei perioade, prin urmare, îi sunt necesare probe suficiente și adecvate cu privire la funcționarea controalelor pe parcursul perioadei curente, pentru a putea exprima această opinie. Totuși, cunoașterea deviațiilor observate în timpul misiunilor anterioare îl poate face pe auditorul organizației prestatoare de servicii să crească amploarea testării pe parcursul perioadei curente.

Testarea controalelor indirecte (a se vedea pct. 25 litera (b))

- A33. În unele circumstanțe, poate fi necesară obținerea de probe care să sprijine funcționarea eficientă a controalelor indirecte. De exemplu, când auditorul organizației prestatoare de servicii decide să testeze eficacitatea revizuirii rapoartelor aferente excepțiilor care detaliază vânzările în exces, dincolo de limitele de credit autorizate, revizuirea și rezultatul aferent constau într-un control cu relevanță directă pentru auditorul organizației prestatoare de servicii. Controalele cu privire la acuratețea informațiilor din rapoarte (de exemplu, controalele generale ale sistemelor informatice) sunt descrise drept controale „indirecte”.
- A34. Datorită consecvenței inerente a procesărilor informatice, probele privind implementarea unui control automat al aplicației, atunci când este analizat în combinație cu probele cu privire la eficacitatea operațională a controalelor generale ale organizației prestatoare de servicii (în special, controalele modificărilor), pot furniza, de asemenea, probe substanțiale cu privire la eficacitatea lor operațională.

Metode de selectare a elementelor în vederea testării (a se vedea pct. 25 litera (c), 27)

- A35. Metodele de selectare a elementelor în vederea testării, disponibile pentru auditorul organizației prestatoare de servicii, sunt:
- (a) Selectarea tuturor elementelor (examinare 100%). Aceasta poate fi adecvată pentru testarea controalelor care sunt aplicate rar, de exemplu, trimestrial, sau când probele privind aplicarea controlului fac eficientă examinarea 100%;
 - (b) Selectarea elementelor specifice. Aceasta poate fi adecvată când examinarea 100% nu ar fi eficientă și eșantionarea nu ar fi eficientă, cum ar fi testarea controalelor care nu sunt aplicate suficient de frecvent pentru a asigura eșantionarea unei populații mari, de exemplu, controale care sunt aplicate lunar sau săptămânal; și
 - (c) Eșantionarea. Aceasta poate fi adecvată pentru testarea controalelor care sunt aplicate frecvent, în mod uniform, și care lasă probe ale aplicării lor, care pot fi documentate.
- A36. Deși examinarea selectivă a elementelor specifice va constitui, deseori, o metodă eficientă de obținere de probe, diferă față de eșantionare. Rezultatele procedurilor aplicate elementelor selectate în acest mod nu pot fi proiectate asupra întregii populații; în consecință, examinarea selectivă a elementelor specifice nu furnizează probe referitoare la restul populației. Eșantionarea, pe de altă parte, este proiectată pentru a permite formularea de concluzii cu privire la o întreagă populație, pe baza testării unui eșantion extras din aceasta.

Activitatea unei funcții de audit intern

Înțelegerea funcției de audit intern (a se vedea pct. 30)

A37. O funcție de audit intern poate fi responsabilă de furnizarea de analize, evaluări, asigurări, recomandări și alte informații către conducere și persoanele responsabile cu guvernanta. O funcție de audit intern din cadrul unei organizații prestatoare de servicii poate furniza activități referitoare la propriul său sistem de control intern, sau la activitățile aferente serviciilor și sistemelor, inclusiv controalelor, pe care organizația prestatoare de servicii le furnizează entităților utilizatoare de servicii.

Determinarea necesității și măsurii în care trebuie utilizată activitatea auditorilor interni (a se vedea pct. 33)

A38. În determinarea efectului planificat al activității auditorilor interni asupra naturii, plasării în timp sau amplitudinii procedurilor auditorului organizației prestatoare de servicii, următorii factori pot sugera necesitatea unor proceduri diferite sau mai puțin complexe decât ar fi cazul în alte situații:

- Natura și domeniul de aplicare al activității specifice efectuate, sau care urmează a fi efectuată, de către auditorii interni sunt destul de limitate.
- Activitatea auditorilor interni se referă la controalele care sunt mai puțin semnificative pentru concluziile auditorului organizației prestatoare de servicii.
- Activitatea efectuată, sau care urmează să fie efectuată, de către auditorii interni nu prevede raționamente subiective sau complexe.

Utilizarea activității funcției de audit intern (a se vedea pct. 34)

A39. Natura, plasarea în timp și amplitudinea procedurilor auditorului organizației prestatoare de servicii asupra activității specifice a auditorilor interni va depinde de evaluarea auditorului cu privire la importanța acelei activități pentru concluziile sale (de exemplu, caracterul semnificativ al riscurilor pe care controalele testate încearcă să le diminueze), evaluarea funcției de audit intern și evaluarea activității specifice a auditorilor interni. Aceste proceduri pot include:

- Examinarea elementelor deja examinate de către auditorii interni;
- Examinarea altor elemente similare; și
- Observarea procedurilor efectuate de auditorii interni.

Efectul asupra raportului de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii (a se vedea pct. 36–37)

A40. Indiferent de gradul de autonomie și obiectivitate al funcției de audit intern, această funcție nu este independentă de organizația prestatoare de servicii, așa cum i se solicită auditorului organizației prestatoare de servicii, pe par-

cursul desfășurării misiunii. Doar auditorul organizației prestatoare de servicii este responsabil pentru opinia exprimată în raportul său de asigurare, și această responsabilitate nu este diminuată prin utilizarea activității auditorilor interni de către auditorul organizației prestatoare de servicii.

A41. Descrierea auditorului organizației prestatoare de servicii cu privire la activitatea efectuată de funcția de audit intern poate fi prezentată în diferite moduri, de exemplu:

- Prin includerea unui material introductiv în descrierea testelor controalelor, precizând că a fost utilizată și o parte din activitatea funcției de audit intern în efectuarea testelor controalelor.
- Prin atribuirea testelor individuale auditului intern.

Declarații scrise (a se vedea pct. 38, 40)

A42. Declarațiile scrise prevăzute la punctul 38 sunt separate de, și în completare la, declarația organizației prestatoare de servicii, așa cum este definită la punctul 9 litera (o).

A43. Dacă organizația prestatoare de servicii nu furnizează declarațiile scrise solicitate în conformitate cu punctul 38 litera (c) din prezentul ISAE, poate fi adecvat ca opinia auditorului organizației prestatoare de servicii să fie modificată, în conformitate cu punctul 55 litera (d) din prezentul ISAE.

Alte informații (a se vedea pct. 42)

A44. Codul IESBA prevede ca un auditor al unei organizații prestatoare de servicii să nu fie asociat cu informațiile, în timp ce acesta crede că informațiile:

- (a) Conțin o declarație în mod semnificativ falsă sau care induce în eroare;
- (b) Conțin declarații sau informații furnizate necugetat; sau
- (c) Omit sau tănuiesc informații care trebuie incluse, atunci când această omisiune sau tănuire ar induce în eroare.¹⁴

Dacă alte informații incluse într-un document care conține descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii și raportul de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii conțin informații orientate spre viitor, precum planuri de recuperare sau contingență, sau planuri de modificări ale sistemului, care vor aborda deviațiile identificate în raportul de asigurare al organizației prestatoare de servicii, sau reclamații de natură promoțională care nu pot fi demonstrate rezonabil, auditorul organizației prestatoare de servicii poate solicita ca acele informații să fie înlăturate sau retratate.

¹⁴ Codul IESBA, punctul 110.2

- A45. Dacă organizația prestatoare de servicii refuză să înlăture sau să retrateze celelalte informații, acțiunile ulterioare care pot fi adecvate includ, de exemplu:
- Solicitarea adresată organizației prestatoare de servicii de a își consulta consilierul juridic, cu privire la cursul adecvat de acțiune.
 - Descrierea, în raportul de asigurare, a inconsecvenței semnificative sau a denaturării semnificative a unui fapt.
 - Amânarea raportului de asigurare până când aspectul este rezolvat.
 - Retragerea din misiune.

Documentație (a se vedea pct. 51)

- A46. ISQC 1 (sau cerințele profesionale, sau cerințele din legi sau reglementări care sunt cel puțin la fel de stricte ca ISQC 1) prevăd ca firmele să stabilească politici și proceduri în vederea finalizării, în timp util, a asamblării dosarelor de misiune.¹⁵ O limită de timp corespunzătoare, în care trebuie finalizată asamblarea dosarului final de misiune, nu depășește, în mod normal, mai mult de 60 de zile de la data raportului auditorului organizației prestatoare de servicii.¹⁶

Întocmirea raportului de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii

Conținutul raportului de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii (a se vedea pct. 53)

- A47. Exemple de rapoarte de asigurare ale auditorilor organizațiilor prestatoare de servicii și de declarații aferente ale organizației prestatoare de servicii sunt prevăzute în Anexele 1 și 2.

Utilizatorii vizați și scopul raportului de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii (a se vedea pct. 53 litera (e))

- A48. Criteriile utilizate pentru misiunile de raportare asupra controalelor la o organizație prestatoare de servicii sunt relevante doar în scopul furnizării de informații despre sistemul organizației prestatoare de servicii, inclusiv despre controale, celor care dețin o înțelegere asupra modului în care a fost utilizat sistemul de raportare financiară, de către entitățile utilizatoare de servicii. În consecință, acest lucru este afirmat în raportul de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii. Mai mult, auditorul organizației prestatoare de servicii poate considera adecvat să includă o formulare care să restricționeze, în mod expres, distribuția raportului de asigurare către alte părți decât utilizatorii vizați, utilizarea sa de către alte părți sau utilizarea sa în alte scopuri.

¹⁵ ISQC 1, punctul 45

¹⁶ ISQC 1, punctul A54

Descrierea testelor controalelor (a se vedea pct. 54)

A49. În descrierea naturii testelor controalelor pentru un raport de tip 2, aceasta este utilă cititorilor raportului de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii dacă auditorul organizației prestatoare de servicii include:

- Rezultatele tuturor testelor, atunci când au fost identificate deviații, chiar dacă au fost identificate alte controale care îi permit auditorului organizației prestatoare de servicii să concluzioneze că a fost realizat obiectivul relevant al controlului sau că acel control testat a fost înlăturat din descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii.
- Informații despre factorii care au cauzat deviațiile identificate, în măsura în care auditorul organizației prestatoare de servicii a identificat astfel de factori.

Opinii modificate (a se vedea pct. 55)

A50. Exemple de elemente ale rapoartelor de asigurare modificate ale auditorului organizației prestatoare de servicii sunt prevăzute în Anexa 3.

A51. Chiar dacă auditorul organizației prestatoare de servicii a exprimat o opinie contrară sau a invocat imposibilitatea exprimării unei opinii, poate fi adecvat să se descrie în paragraful aferent bazei pentru modificare motivele pentru orice alte aspecte de care este conștient auditorul organizației prestatoare de servicii și care ar fi impus o modificare a opiniei, și efectele acestui fapt.

A52. Când este invocată imposibilitatea exprimării unei opinii din cauza unei limitări a domeniului de aplicare, de obicei nu este adecvat să fie identificate procedurile care au fost efectuate, nici să se includă declarații care descriu caracteristicile misiunii unui auditor al organizației prestatoare de servicii; a proceda astfel, ar estompa imposibilitatea exprimării opiniei.

Alte responsabilități de comunicare (a se vedea pct. 56)

A53. Acțiunile adecvate de a răspunde circumstanțelor identificate la punctul 56, pot include:

- Obținerea unei consilieri juridice cu privire la consecințele diferitelor cursuri de acțiune.
- Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta din cadrul organizației prestatoare de servicii.
- Comunicarea cu părțile terțe (de exemplu, un organ de reglementare) când este prevăzută.
- Modificarea opiniei auditorului organizației prestatoare de servicii, sau adăugarea unui paragraf explicativ.
- Retragera din misiune.

Exemple de declarații ale organizației prestatoare de servicii

Următoarele exemple de declarații ale organizației prestatoare de servicii au doar scop de îndrumare și nu își propun să fie exhaustive sau aplicabile în toate situațiile.

Exemplul 1: Declarația de tip 2 a organizației prestatoare de servicii

Declarația organizației prestatoare de servicii

Descrierea anexată a fost întocmită pentru clienții care au utilizat sistemul [*tipul sau denumirea acestuia*] și pentru auditorii lor, care înțeleg suficient pentru a lua în considerare descrierea, împreună cu alte informații, inclusiv informații despre controalele aplicate de clienții înșiși, în evaluarea riscurilor de denaturări semnificative ale situațiilor financiare ale clienților. [*Numele entității*] confirmă că:

- (a) Descrierea anexată, de la paginile [*bb-cc*], prezintă fidel sistemul [*tipul sau denumirea acestuia*] de procesare a tranzacțiilor clienților pe parcursul perioadei de la [*data*] până la [*data*]. Criteriile utilizate în formularea acestei declarații au fost că descrierea anexată:
 - (i) Prezintă modul în care a fost proiectat și implementat sistemul, inclusiv:
 - Tipurile de servicii furnizate, inclusiv, după caz, clasele de tranzacții procesate.
 - Procedurile, atât provenind din sistemele IT, cât și din sistemele manuale, prin care acele tranzacții au fost inițiate, înregistrate, procesate, corectate dacă a fost necesar, și transferate în rapoartele întocmite pentru clienți.
 - Înregistrările contabile aferente, care sprijină informațiile și conturile specifice care au fost utilizate în inițierea, înregistrarea, procesarea și raportarea tranzacțiilor; aceasta include corectarea informațiilor incorecte și a modului în care informațiile au fost transferate în rapoartele întocmite pentru clienți.
 - Modul în care sistemul a tratat evenimentele și condițiile semnificative, altele decât tranzacțiile.
 - Procesul utilizat în întocmirea rapoartelor pentru clienți.
 - Obiectivele relevante ale controlului și controalele proiectate în vederea realizării acestor obiective.
 - Controalele despre care am presupus, în proiectarea sistemului, că vor fi implementate de entitățile utilizatoare de servicii și care, dacă este necesar în vederea realizării obiectivelor controlului stipulate în descrierea anexată, sunt identificate în descriere

împreună cu obiectivele specifice ale controlului care nu pot fi realizate doar de către noi.

- Alte aspecte ale mediului nostru de control, ale procesului de evaluare a riscului, ale sistemului informatic (inclusiv ale proceselor de afaceri aferente) și comunicarea, activitățile de control și de monitorizare a controalelor, care au fost relevante în procesarea și raportarea tranzacțiilor clienților.
- (ii) Include detalii relevante ale modificărilor sistemului organizației prestatoare de servicii, pe parcursul perioadei de la *[data]* la *[data]*.
- (iii) Nu omite sau deformează informații relevante pentru scopul în care este descris sistemul, confirmând că descrierea este întocmită pentru a răspunde nevoilor comune ale unei game largi de clienți și auditorilor acestora și, prin urmare, nu poate include fiecare aspect al sistemului pe care fiecare client individual îl poate considera important, în mediul său specific.
- (b) Controalele referitoare la obiectivele controlului, stipulate în descrierea anexată, au fost proiectate adecvat și au funcționat eficient pe parcursul perioadei de la *[data]* la *[data]*. Criteriile utilizate în formularea acestei declarații au fost următoarele:
- (i) Au fost identificate riscurile care au amenințat realizarea obiectivelor controlului, stipulate în descriere;
 - (ii) Controalele identificate, dacă ar funcționa conform descrierii, furnizează asigurarea rezonabilă că acele riscuri nu au împiedicat realizarea obiectivelor stipulate ale controlului;
 - (iii) Controalele au fost consecvent aplicate, așa cum au fost proiectate, inclusiv controalele manuale, care au fost aplicate de către persoanele care dețin competența și autoritatea adecvată, pe parcursul perioadei de la *[data]* la *[data]*.

Exemplu 2: Declarația de tip 1 a organizației prestatoare de servicii

Descrierea anexată a fost întocmită pentru clienții care au utilizat sistemul *[tipul sau denumirea acestuia]* și pentru auditorii lor, care înțeleg suficient pentru a lua în considerare descrierea, împreună cu alte informații, inclusiv informații despre controalele aplicate de clienții înșiși, în obținerea unei înțelegeri a sistemelor informaționale ale clienților, relevante pentru raportarea financiară. *[Numele entității]* confirmă că:

- (a) Descrierea anexată de la paginile *[bb–cc]* prezintă fidel sistemul *[tipul sau denumirea acestuia]* de procesare a tranzacțiilor clienților la *[data]*. Criteriile utilizate în formularea acestei declarații au fost că descrierea anexată:
- (i) Prezintă modul în care a fost proiectat și implementat sistemul, inclusiv:
 - Tipurile de servicii furnizate, inclusiv, după caz, clasele de tranzacții procesate.

- Procedurile, atât provenind din sistemele IT, cât și din sistemele manuale, prin care acele tranzacții au fost inițiate, înregistrate, procesate, corectate dacă a fost necesar, și transferate în rapoartele întocmite pentru clienți.
 - Înregistrările contabile aferente, care sprijină informațiile și conținuturile specifice care au fost utilizate în inițierea, înregistrarea, procesarea și raportarea tranzacțiilor; aceasta include corectarea informațiilor incorecte și a modului în care informațiile au fost transferate în rapoartele întocmite pentru clienți.
 - Modul în care sistemul a tratat evenimentele și condițiile semnificative, altele decât tranzacțiile.
 - Procesul utilizat în întocmirea rapoartelor pentru clienți.
 - Obiectivele relevante ale controlului și controalele proiectate în vederea realizării acestor obiective.
 - Controalele despre care am presupus, în proiectarea sistemului, că vor fi implementate de entitățile utilizatoare de servicii și care, dacă este necesar în vederea realizării obiectivelor controlului, stipulate în descrierea anexată, sunt identificate în descriere împreună cu obiectivele specifice ale controlului care nu pot fi realizate doar de către noi.
 - Alte aspecte ale mediului nostru de control, ale procesului de evaluare a riscului, ale sistemului informațional (inclusiv ale proceselor de afaceri aferente) și comunicarea, activitățile de control și de monitorizare a controalelor, care au fost relevante în procesarea și raportarea tranzacțiilor clienților.
- (ii) Nu omit sau deformează informații relevante pentru scopul în care este descris sistemul, confirmând că descrierea este întocmită pentru a răspunde nevoilor comune ale unei game largi de clienți și auditorilor acestora și, prin urmare, nu poate include fiecare aspect al sistemului pe care fiecare client individual îl poate considera important, în mediul său specific.
- (b) Controalele referitoare la obiectivele controlului, stipulate în descrierea anexată, au fost proiectate adecvat și au funcționat eficient la *[data]*. Criteriile utilizate în formularea acestei declarații au fost următoarele:
- (i) Au fost identificate riscurile care au amenințat realizarea obiectivelor controlului, stipulate în descriere; și
 - (ii) Controalele identificate, dacă ar funcționa conform descrierii, furnizează asigurarea rezonabilă că acele riscuri nu au împiedicat realizarea obiectivelor stipulate ale controlului.

Anexa 2
(a se vedea pct. A47)

Exemple de rapoarte de asigurare ale auditorului organizației prestatoare de servicii

Următoarele exemple de rapoarte au doar scop de îndrumare și nu își propun să fie exhaustive sau aplicabile în toate situațiile.

Exemplul 1: Raportul de asigurare de tip 2 al auditorului organizației prestatoare de servicii

Raportul de asigurare al auditorului independent al organizației prestatoare de servicii cu privire la descrierea controalelor, proiectarea lor și eficacitatea operațională

Către: Organizația prestatoare de servicii XYZ

Domeniu de aplicare

Am fost contractați să raportăm asupra descrierii organizației prestatoare de servicii XYZ de la paginile [bb–cc] cu privire la sistemul său [tipul sau denumirea acestuia] de procesare a tranzacțiilor clienților, pe parcursul perioadei de la [data] la [data] (descrierea), și la proiectarea și aplicarea controalelor aferente obiectivelor controlului, stipulate în descriere.¹

Responsabilitățile organizației prestatoare de servicii XYZ

Organizația prestatoare de servicii XYZ este responsabilă pentru: întocmirea descrierii și a declarației anexate de la pagina [aa], inclusiv pentru caracterul său complet, acuratețea și metoda de prezentare a descrierii și declarației; furnizarea serviciilor acoperite de descriere; confirmarea obiectivelor controlului; și proiectarea, implementarea și funcționarea eficace a controalelor, în vederea realizării obiectivelor de control stipulate.

Independența noastră și controlul de calitate

Ne-am conformat cerințelor de independență și celorlalte cerințe etice din *Codul Etic al Profesioniștilor Contabili* emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili, care are la bază principiile fundamentale de integritate, obiectivitate, competență profesională și atenție cuvenită, confidențialitate și comportament profesional.

¹ Dacă unele dintre elementele descrierii nu sunt incluse în domeniul de aplicare al misiunii, acest lucru este precizat clar în raportul de asigurare.

Firma aplică Standardul Internațional privind Controlul Calității¹ și, în consecință, menține un sistem amplu de control al calității, care cuprinde politici documentate și proceduri privind conformitatea cu cerințele etice, standardele profesionale și cerințele legale și de reglementare aplicabile.

Responsabilitățile auditorului organizației prestatoare de servicii

Responsabilitatea noastră este de a exprima o opinie cu privire la descrierea organizației prestatoare de servicii XYZ și cu privire la proiectarea și funcționarea controalelor aferente obiectivelor de control stipulate în acea descriere, pe baza procedurilor noastre. Ne-am desfășurat misiunea în conformitate cu Standardul Internațional privind Misiunile de Asigurare 3402, *Rapoarte de asigurare privind controalele din cadrul unei organizații prestatoare de servicii*, emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare. Acest standard prevede să ne planificăm și desfășurăm procedurile astfel încât să obținem asigurarea rezonabilă cu privire la măsura în care, sub toate aspectele semnificative, descrierea este prezentată fidel și controalele sunt concepute adecvat și funcționează eficace.

O misiune de asigurare care raportează asupra descrierii, proiectării și funcționării eficace a controalelor la o organizație prestatoare de servicii implică efectuarea de proceduri pentru a obține probe referitoare la prezentările de informații din descrierea sistemului său de către organizația prestatoare și la proiectarea și eficacitatea operațională a controalelor. Procedurile selectate depind de raționamentul auditorului organizației prestatoare de servicii, inclusiv de evaluarea riscurilor ca descrierea să nu fie prezentată fidel și ca acele controale să nu fie proiectate adecvat sau să nu funcționeze eficace. Procedurile noastre au inclus testarea eficacității operaționale a acelor controale, despre care noi considerăm că ar trebui să furnizeze asigurarea rezonabilă că au fost realizate obiectivele controlului, stipulate în descriere. O misiune de asigurare de acest tip include, de asemenea, evaluarea prezentării generale a descrierii, caracterul corespunzător al obiectivelor stipulate de aceasta și gradul de adecvare al criteriilor specificate de organizația prestatoare de servicii și descrise la pagina [aa].

Considerăm că probele pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră.

Limitări ale controalelor la o organizație prestatoare de servicii

Descrierea organizației prestatoare de servicii XYZ este formulată pentru a răspunde nevoilor comune ale unei game largi de clienți și ale auditorilor acestora și, prin urmare, nu poate include fiecare aspect al sistemului pe care fiecare client individual îl poate considera important în mediul său specific. De asemenea, din cauza naturii lor, controalele la o organizație prestatoare de servicii pot să nu prevină sau să

² Standardul internațional privind controlul calității (ISQC) 1, *Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuirii ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe*

detecteze toate erorile sau omisiunile în procesarea sau raportarea tranzacțiilor. De asemenea, proiectarea, în perioadele viitoare, a oricărei evaluări a eficacității este supusă riscului că acele controale de la o organizație prestatoare de servicii pot deveni necorespunzătoare sau pot să nu răspundă așteptărilor.

Opinia

Opinia noastră a fost formulată pe baza aspectelor subliniate în acest raport. Criteriile pe care le-am utilizat în formarea opiniei noastre sunt cele descrise la pagina [aa]. În opinia noastră, sub toate aspectele semnificative:

- (a) Descrierea prezintă fidel sistemul [tipul sau denumirea acestuia], așa cum a fost proiectat și implementat pe parcursul perioadei de la [data] la [data];
- (b) Controalele aferente obiectivelor controlului stipulate în descriere au fost proiectate adecvat pe parcursul perioadei de la [data] la [data]; și
- (c) Controalele testate, care au fost necesare furnizării asigurării rezonabile că obiectivele controlului stipulate în descriere au fost realizate, au funcționat eficace pe parcursul perioadei de la [data] la [data].

Descrierea testelor controalelor

Controalele specificate testate și natura, plasarea în timp și rezultatele acestor teste sunt listate la paginile [yy–zz].

Utilizatori vizați și scopul

Acest raport și descrierea testelor controalelor de la paginile [yy–zz] sunt destinate exclusiv clienților care au utilizat sistemul organizației prestatoare de servicii XYZ [tipul și denumirea acestuia], și auditorilor săi, care înțeleg suficient pentru a le lua în considerare, împreună cu alte informații, inclusiv informații despre controalele aplicate de către clienții înșiși, în evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale clienților.

[Semnătura auditorului organizației prestatoare de servicii]

[Data raportului de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii]

[Adresa auditorului organizației prestatoare de servicii]

Exemplul 2: Raportul de asigurare de tip 1 al auditorului organizației prestatoare de servicii

Raportul de asigurare al auditorului independent al organizației prestatoare de servicii cu privire la descrierea controalelor și proiectarea lor

Către: Organizația prestatoare de servicii XYZ

Domeniu de aplicare

Am fost contractați să raportăm asupra descrierii organizației prestatoare de servicii XYZ de la paginile [bb–cc] cu privire la sistemul său [tipul sau denumirea acestuia] de procesare a tranzacțiilor clienților, la [data] (descrierea), și la proiectarea controalelor aferente obiectivelor controlului, stipulate în descriere.²

Nu am efectuat niciun fel de proceduri referitoare la eficacitatea operațională a controalelor incluse în descriere și, în consecință, nu exprimăm o opinie asupra acesteia.

Responsabilitățile organizației prestatoare de servicii XYZ

Organizația prestatoare de servicii XYZ este responsabilă pentru: întocmirea descrierii și a declarației anexate de la pagina [aa], inclusiv pentru caracterul său complet, acuratețea și metoda de prezentare a descrierii și declarației; furnizarea serviciilor acoperite de descriere; confirmarea obiectivelor controlului; și proiectarea, implementarea și funcționarea eficace a controalelor, în vederea realizării obiectivelor de control stipulate.

Independența noastră și controlul de calitate

Ne-am conformat cerințelor de independență și celorlalte cerințe etice din *Codul Etic al Profesioniștilor Contabili* emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili, care are la bază principiile fundamentale de integritate, obiectivitate, competență profesională și atenție cuvenită, confidențialitate și comportament profesional.

Firma aplică Standardul Internațional privind Controlul Calității 1⁴ și, în consecință, menține un sistem amplu de control al calității, care cuprinde politici documentate și proceduri privind conformitatea cu cerințele etice, standardele profesionale și cerințele legale și de reglementare aplicabile.

³ Dacă unele dintre elementele descrierii nu sunt incluse în domeniul de aplicare al misiunii, acest lucru este precizat clar în raportul de asigurare.

⁴ 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*

Responsabilitățile auditorului organizației prestatoare de servicii

Responsabilitatea noastră este de a exprima o opinie cu privire la descrierea organizației prestatoare de servicii XYZ și cu privire la proiectarea și funcționarea controalelor aferente obiectivelor de control stipulate în acea descriere, pe baza procedurilor noastre. Ne-am desfășurat misiunea în conformitate cu Standardul Internațional privind Misiunile de Asigurare 3402, *Rapoarte de asigurare privind controalele din cadrul unei organizații prestatoare de servicii*, emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare. Acest standard prevede să ne planificăm și să ne desfășurăm procedurile astfel încât să obținem asigurarea rezonabilă cu privire la măsura în care, sub toate aspectele semnificative, descrierea este prezentată fidel și controalele sunt proiectate adecvat, sub toate aspectele semnificative.

O misiune de asigurare care raportează asupra descrierii și proiectării controalelor la o organizație prestatoare de servicii implică efectuarea de proceduri pentru a obține probe referitoare la prezentările de informații din descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii și la proiectarea controalelor. Procedurile selectate depind de raționamentul auditorului organizației prestatoare de servicii, inclusiv de evaluarea conform căreia descrierea nu este prezentată fidel și că acele controale nu sunt concepute adecvat. O misiune de asigurare de acest tip include, de asemenea, evaluarea prezentării generale a descrierii, caracterul corespunzător al obiectivelor stipulate de aceasta și gradul de adecvare a criteriilor specificate de organizația prestatoare de servicii și descrise la pagina [aa].

Așa cum se menționează mai sus, nu am efectuat niciun fel de proceduri referitoare la eficacitatea operațională a controalelor incluse în descriere și, în consecință, nu exprimăm o opinie asupra acesteia.

Credem că probele pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră.

Limitări ale controalelor la o organizație prestatoare de servicii

Descrierea organizației prestatoare de servicii XYZ este formulată pentru a răspunde nevoilor comune ale unei game largi de clienți și ale auditorilor acestora și, prin urmare, nu poate include fiecare aspect al sistemului pe care fiecare client individual îl poate considera important în mediul său specific. De asemenea, din cauza naturii lor, controalele la o organizație prestatoare de servicii pot să nu prevină sau să detecteze toate erorile sau omisiunile în procesarea sau raportarea tranzacțiilor.

Opinia

Opinia noastră a fost formulată pe baza aspectelor subliniate în acest raport. Criteriile pe care le-am utilizat în formarea opiniei noastre sunt cele descrise la pagina [aa]. În opinia noastră, sub toate aspectele semnificative:

- (a) Descrierea prezintă fidel sistemul *[tipul sau denumirea acestuia]* așa cum a fost proiectat și implementat la *[data]*; și
- (b) Controalele aferente obiectivelor controlului stipulate în descriere au fost proiectate adecvat la *[data]*.

Utilizatori vizați și scopul

Acest raport este destinat exclusiv clienților care au utilizat sistemul organizației prestatoare de servicii XYZ *[tipul și denumirea acestuia]*, și auditorilor săi, care înțeleg suficient pentru a le lua în considerare, împreună cu alte informații, inclusiv informații despre controalele aplicate de către clienții înșiși, în obținerea unei înțelegeri a sistemelor informaționale ale clienților, relevante pentru raportarea financiară.

[Semnătura auditorului organizației prestatoare de servicii]

[Data raportului de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii]

[Adresa auditorului organizației prestatoare de servicii]

Anexa 3
(a se vedea pct. A50)

Exemple de rapoarte de asigurare modificate ale auditorilor organizațiilor prestatoare de servicii

Următoarele exemple de rapoarte modificate au doar scop de îndrumare și nu își propun să fie exhaustive sau aplicabile în toate situațiile. Ele au la bază exemplele de rapoarte din Anexa 2.

Exemplul 1: Opinia cu rezerve – descrierea sistemului de către organizația prestatoare de servicii nu este prezentată fidel, sub toate aspectele semnificative

...

Responsabilitățile auditorului organizației prestatoare de servicii

...

Considerăm că probele pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră cu rezerve.

Baza pentru opinia cu rezerve

Descrierea anexată prevede la pagina [mn] că organizația prestatoare de servicii XYZ utilizează numere de identificare a operatorului și parole, pentru a preveni accesul neautorizat la sistem. Pe baza procedurilor noastre, care au inclus interviuări ale personalului și observarea activităților, am determinat că numerele de identificare ale operatorului și parolele sunt utilizate în Aplicațiile A și B, dar nu și în Aplicațiile C și D.

Opinia cu rezerve

Opinia noastră a fost formulată pe baza aspectelor subliniate în acest raport. Criteriile pe care le-am utilizat în formarea opiniei noastre sunt cele descrise la pagina [aa], din declarația organizației prestatoare de servicii. În opinia noastră, cu excepția aspectului descris în paragraful aferent Bazei pentru opinia cu rezerve:

(a) ...

Exemplul 2: Opinie cu rezerve – controalele nu sunt proiectate adecvat, astfel încât să furnizeze asigurarea rezonabilă că obiectivele controlului, stipulate în descrierea sistemului său de către organizația prestatoare de servicii, ar fi realizate în cazul în care controalele ar funcționa eficace

...

Responsabilitățile auditorului organizației prestatoare de servicii

...

Considerăm că probele pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră cu rezerve.

Baza pentru opinia cu rezerve

Așa cum se menționează la pagina [mn] din descrierea anexată, organizația prestatoare de servicii operează modificări periodice în programele de aplicații, pentru a corecta deficiențele sau pentru a crește capacitatea acestora. Procedurile aplicate în vederea determinării necesității modificărilor, în proiectarea modificărilor și implementarea acestora, nu includ revizuirea și aprobarea de către persoanele autorizate, care sunt independente de cei implicați în operarea modificărilor. De asemenea, nu există cerințe specificate privind testarea acestor modificări sau punerea la dispoziția unui revizor autorizat a rezultatelor testelor, anterior implementării modificărilor.

Opinia cu rezerve

Opinia noastră a fost formulată pe baza aspectelor subliniate în acest raport. Criteriile pe care le-am utilizat în formarea opiniei noastre sunt cele descrise la pagina [aa], din declarația organizației prestatoare de servicii. În opinia noastră, cu excepția aspectului descris în paragraful aferent Bazei pentru opinia cu rezerve:

(a) ...

Exemplul 3: Opinia cu rezerve – controalele nu au funcționat eficace pe parcursul perioadei specificate (doar raport de tipul 2)

...

Responsabilitățile auditorului organizației prestatoare de servicii

...

Considerăm că probele pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră cu rezerve.

Baza pentru opinia cu rezerve

Organizația prestatoare de servicii XYZ confirmă, în descrierea sa, că dispune de controale automate instituite, în vederea reconcilierii plăților aferente creditelor cu rezultatul generat. Cu toate acestea, așa cum se menționează la pagina [mn] din descriere, acest control nu a funcționat eficace pe parcursul perioadei de la zi/lună/an la zi/lună/an din cauza unei erori de programare. Aceasta a dus la nerealizarea obiectivului controlului „Controalele furnizează asigurarea rezonabilă că plățile aferente împrumuturilor sunt înregistrate corespunzător” pe parcursul perioadei de la zi/lună/an la zi/lună/an. XYZ a implementat o modificare a programului care

efectuează calculele începând cu [data], și testele noastre arată că acesta a funcționat eficient pe parcursul perioadei de la zi/lună/an la zi/lună/an.

Opinia cu rezerve

Opinia noastră a fost formulată pe baza aspectelor subliniate în acest raport. Criteriile pe care le-am utilizat în formarea opiniei noastre sunt cele descrise la pagina [aa], din declarația organizației prestatoare de servicii. În opinia noastră, cu excepția aspectului descris în paragraful aferent Bazei pentru opinia cu rezerve:

...

Exemplul 4: Opinia cu rezerve – auditorul organizației prestatoare de servicii nu poate obține probe suficiente și adecvate

...

Responsabilitățile auditorului organizației prestatoare de servicii

...

Considerăm că probele pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră cu rezerve.

Baza pentru opinia cu rezerve

Organizația prestatoare de servicii XYZ confirmă, în descrierea sa, că dispune de controale automate instituite, în vederea reconcilierii plăților aferente creditelor cu rezultatul generat. Cu toate acestea, evidențele electronice ale performanței acestei reconcilieri aferente perioadei de la zi/lună/an la zi/lună/an au fost șterse, ca urmare a unei erori de procesare a computerului și nu am putut testa aplicarea acestui control, pentru acea perioadă. În consecință, nu am putut determina dacă obiectivul controlului „Controalele furnizează asigurarea rezonabilă că plățile aferente împrumuturilor sunt înregistrate corespunzător” a funcționat eficient pe parcursul perioadei de la zi/lună/an la zi/lună/an.

Opinia cu rezerve

Opinia noastră a fost formulată pe baza aspectelor subliniate în acest raport. Criteriile pe care le-am utilizat în formarea opiniei noastre sunt cele descrise la pagina [aa], din declarația organizației prestatoare de servicii. În opinia noastră, cu excepția aspectului descris în paragraful aferent Bazei pentru opinia cu rezerve:

(a) ...

STANDARDUL INTERNAȚIONAL PRIVIND MISIUNILE DE ASIGURARE 3410

MISIUNI DE ASIGURARE PRIVIND DECLARAȚIILE REFERITOARE LA GAZELE CU EFECT DE SERĂ

(În vigoare pentru rapoartele de asigurare pentru perioadele care încep cu data de 30 septembrie 2013 sau ulterior acestei date)^a

CUPRINS

	Punct
Introducere	1
Domeniul de aplicare al prezentului ISAE	2–11
Data intrării în vigoare	12
Obiective	13
Definiții	14
Cerințe	
ISAE 3000	15
Acceptarea și continuarea misiunii	16–18
Planificare	19
Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea misiunii	20–22
Înțelegerea entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern al entității și identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă	23–34
Răspunsuri generale privind evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă și proceduri subsecvente	35–56
Utilizarea activității altor practicieni	57
Declarații scrise	58–60
Evenimente ulterioare	61
Informații comparative	62–63
Alte informații	64
Documentație	65–70

^a Amendamentele de conformitate la acest ISAE ca rezultat al ISAE 3000 (Revizuit), *Misiunile de asigurare, altele decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice*, sunt în vigoare pentru rapoartele de asigurare date la 15 decembrie 2015 sau ulterior acestei date. Amendamentele de conformitate se regăsesc în Volumul II al Manualului 2014, la paginile 502-554.

Revizuirea controlului calității misiunii	71
Formularea concluziei de asigurare	72–75
Conținutul raportului de asigurare	76–77
Alte cerințe de comunicare	78
Aplicare și alte materiale explicative	
Introducere	A1–A7
Definiții	A8–A16
ISAE 3000	A17
Acceptarea și continuarea misiunii	A18–A37
Planificare	A38–A43
Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea misiunii	A44–A51
Înțelegerea entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern al entității și identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă.....	A52–A89
Răspunsuri generale privind evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă și proceduri subsecvente.....	A90–A112
Utilizarea activității altor practicieni.....	A113–A115
Declarații scrise	A116
Evenimente ulterioare	A117
Informații comparative	A118–A123
Alte informații	A124–A126
Documentație	A127–A129
Revizuirea controlului calității misiunii.....	A130
Formularea concluziei de asigurare	A131–A133
Conținutul raportului de asigurare	A134–A152
Anexa 1: Emisii, înlăturări și deduceri pentru emisii	
Anexa 2: Exemple de rapoarte de asigurare privind declarațiile referitoare la GES	

Standardul Internațional privind Misiunile de Asigurare (ISAE) 3410, *Misiuni de Asigurare privind declarațiile referitoare la gazele cu efect de seră*, trebuie citit în paralel cu *Prefața la Reglementările Internaționale de Control al Calității, Audit, Revizuire, Alte Servicii de Asigurare și Servicii Conexe*.

Introducere

1. Dată fiind legătura dintre emisia gazelor cu efect de seră (GES) și schimbările climatice, multe entități califică emisia GES în contextul gestiunii interne și multe întocmesc, de asemenea, o declarație referitoare la gazele cu efect de seră:
 - (a) Ca parte a unui regim reglementat de prezentări de informații;
 - (b) Ca parte a unei scheme de tranzacționare a certificatelor de emisii; sau
 - (c) Pentru a informa investitorii și alte părți, în mod voluntar. De exemplu, prezentările voluntare de informații pot fi publicate ca un document de sine stătător; pot fi incluse ca parte a unui raport mai amplu privind dezvoltarea durabilă sau a unui raport anual al entității; sau pot fi efectuate în vederea includerii într-un „registru al emisiilor de carbon.”

Domeniul de aplicare al prezentului ISAE

2. Prezentul Standard Internațional privind Misiunile de Asigurare (ISAE) tratează misiunile de asigurare care raportează cu privire la declarația unei entități referitoare la GES.
3. Concluzia practicianului în urma unei misiuni de asigurare se poate referi la informațiile suplimentare unei declarații referitoare la GES, atunci când practicianul se angajează să raporteze asupra unui raport de dezvoltare durabilă, din care declarația referitoare la GES constituie doar o parte. În astfel de cazuri: (a se vedea pct. A1–A2)
 - (a) Prezentul ISAE se aplică procedurilor de asigurare efectuate în raport cu declarația referitoare la GES, atunci când declarația referitoare la GES constituie o parte relativ minoră din informațiile generale supuse asigurării; și
 - (b) ISAE 3000 (Revizuit)¹ (sau alt ISAE care tratează un subiect implicit specific) se aplică procedurilor de asigurare efectuate în raport cu restul informațiilor care fac subiectul concluziei practicianului.
4. Prezentul ISAE nu tratează, nici nu oferă îndrumări specifice referitoare la misiunile de asigurare care raportează:
 - (a) Declarații referitoare la alte emisii decât cele de GES, de exemplu oxizi de azot (NO_x) și dioxid de sulf (SO₂). Prezentul ISAE poate, totuși, furniza îndrumări pentru astfel de misiuni;²

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

2 NO_x (de exemplu, NO și NO₂, care sunt diferiți față de protoxidul de azot al gazelor cu efect de seră, N₂O) și SO₂ sunt asociați cu „ploaia acidă” mai degrabă decât cu schimbările climatice.

- (b) Alte informații privind GES, precum „amprentele” ciclurilor de viață ale produselor, informațiile ipotetice privind „pragurile de referință” și indicatorii-cheie de performanță pe baza datelor emisiilor; sau (a se vedea pct. A3)
- (c) Instrumentele, procesele sau mecanismele, precum proiectele de compensare, utilizate de alte entități drept deduceri pentru emisii. Cu toate acestea, atunci când declarația unei entități referitoare la GES cuprinde deduceri pentru emisii care sunt supuse asigurării, cerințele prezentului ISAE se aplică în raport cu acele deduceri pentru emisii, după caz (a se vedea pct. 76 litera (f)).

Misiuni de atestare și misiuni de raportare directă

- 5. *Cadrul Internațional pentru Misiunile de Asigurare* (Cadrul de asigurare) prevede că o misiune de asigurare poate fi, fie o misiune de atestare, fie o misiune de raportare directă. Prezentul ISAE tratează doar misiunile de atestare.³

Proceduri aferente misiunilor de asigurare rezonabilă și de asigurare limitată

- 6. Cadrul de asigurare prevede că o misiune de asigurare poate fi, fie o misiune de asigurare rezonabilă, fie o misiune de asigurare limitată.⁴ Prezentul ISAE tratează ambele tipuri de misiuni, de asigurare rezonabilă și limitată.
- 7. În ambele tipuri de misiuni de asigurare rezonabilă și limitată cu privire la o declarație referitoare la GES, practicianul alege diferite proceduri de asigurare, care pot include: inspectia; observarea; confirmarea; recalcularea; repetarea executării; procedurile analitice; și interviuarea. Determinarea procedurilor de asigurare care vor fi efectuate în raport cu o misiune specifică este un aspect care ține de raționamentul profesional. Deoarece declarațiile referitoare la GES acoperă o serie largă de circumstanțe, natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor vor varia considerabil de la o misiune la alta.
- 8. Cu excepția situațiilor în care se prevede altfel, fiecare cerință a prezentului ISAE se aplică atât misiunilor de asigurare rezonabilă, cât și celor de asigurare limitată. Deoarece nivelul asigurării obținute într-o misiune de asigurare limitată este mai scăzut decât într-o misiune de asigurare rezonabilă, procedurile pe care le va efectua practicianul într-o misiune de asigurare limitată vor fi diferite, ca natură și plasare în timp, și mai reduse ca amploare, decât cele realizate într-o misiune de asigurare rezonabilă⁵. Cerințele care se aplică doar unuia sau celuilalt tip de misiune sunt prezentate într-un format tabelar, cu litera „L” (asigurare limitată) sau “R” (asigurare rezonabilă) după numărul punctului.. Deși unele proceduri sunt necesare

3 ISAE 3000 (Revizuit), punctul 12(a)(ii)

4 ISAE 3000 (Revizuit), punctul 12(a)(i)(b)

5 ISAE 3000 (Revizuit), punctul 12(a)(iii)

doar pentru misiunile de asigurare rezonabilă, acestea pot fi totuși adecvate în anumite misiuni de asigurare limitată (a se vedea, de asemenea, punctul A90, care subliniază diferențele principale dintre procedurile subsecvente efectuate de practician într-o misiune de asigurare rezonabilă sau limitată, aferentă unei declarații referitoare la GES). (a se vedea pct. A4, A90)

Relația cu ISAE 3000, alte dispoziții profesionale și alte cerințe

9. Practicianului i se cere să se conformeze cu ISAE 3000 (Revizuit) și cu acest ISAE atunci când efectuează o misiune de asigurare pentru a raporta privind declarația unei entități referitoare la GES. Acest ISAE completează, dar nu înlocuiește ISAE 3000 (Revizuit), și dezvoltă modul în care trebuie aplicat ISAE 3000 (Revizuit) într-o misiune de asigurare pentru a raporta privind declarația unei entități referitoare la GES. (a se vedea pct. A17)
10. Conformitatea cu ISAE 3000 (Revizuit) solicită, printre altele, conformitatea cu Părțile A și B din *Codul Etic pentru Profesioniștii Contabili*, emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili (Codul IESBA), care se referă la misiunile de asigurare, sau la alte cerințe profesionale, sau cerințe impuse de legi sau reglementări, care sunt puțin la fel de stricte⁶. De asemenea, acesta solicită ca partenerul de misiune să facă parte dintr-o firmă care aplică ISQC 1,⁷ sau alte cerințe profesionale, sau cerințe din legi sau reglementări, care sunt cel puțin la fel de stricte ca ISQC 1. (a se vedea pct. A5-A6)
11. În cazul în care misiunea este supusă unor legi și reglementări locale, cu privire la schema de tranzacționare a certificatelor de emisie, prezentul ISAE nu prevalează asupra acelor legi, reglementări sau prevederi. În eventualitatea în care acele legi sau reglementări locale sau prevederi referitoare la schema de tranzacționare a certificatelor de emisie diferă față de prezentul ISAE, o misiune desfășurată în conformitate cu legile sau reglementările locale sau cu prevederile unei scheme specifice, nu se va conforma, în mod implicit, prezentului ISAE. Practicianul are dreptul de a invoca conformitatea cu prezentul ISAE în plus față de conformitatea cu legile sau reglementările locale sau cu prevederile schemei de tranzacționare a certificatelor de emisie, doar atunci când toate cerințele aplicabile din prezentul ISAE au fost îndeplinite. (a se vedea pct. A7)

Data intrării în vigoare

12. Prezentul ISAE este în vigoare pentru rapoartele de asigurare aferente perioadelor care se încheie la data de 30 septembrie 2013 sau ulterior acestei date.

⁶ ISAE 3000 (Revizuit), punctele 3(a), 20 și 34

⁷ ISAE 3000 (Revizuit), punctele 3(b) și 31(a). Standardul Internațional privind Controlul Calității (ISQC) 1, *Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuirii ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe*

Obiective

13. Obiectivele practicianului sunt:

- (a) Să obțină fie o asigurare rezonabilă sau limitată, după caz, că declarația referitoare la GES nu conține denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, permițându-i astfel practicianului să exprime o concluzie rezonabilă de asigurare sau de asigurare limitată;
- (b) Să raporteze, conform constatărilor sale, cu privire la măsura în care:
 - (i) În cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă, declarația referitoare la GES este întocmită, sub toate aspectele semnificative, conform criteriilor aplicabile; sau
 - (ii) În cazul unei misiuni de asigurare limitată, orice aspect de care a luat cunoștință practicianul și care îl face să creadă, pe baza procedurilor efectuate și a probelor obținute, că declarația referitoare la GES nu este întocmită, sub toate aspectele semnificative, conform criteriilor aplicabile; și
- (c) Să efectueze comunicări în conformitate cu identificările sale, așa cum este prevăzut, de altfel, prin prezentul ISAE.

Definiții

14. În contextul prezentului ISAE, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:⁸

- (a) Criterii aplicabile – Criteriile utilizate de entitate pentru a cuantifica și raporta emisiile sale în declarația referitoare la GES.
- (b) Aserțiuni – Declarații ale entității, explicite sau sub altă formă, care sunt incluse în declarația referitoare la GES, așa cum sunt utilizate de către practician pentru a lua în considerare diferitele tipuri de posibile denaturări care pot apărea.
- (c) An de referință – Un anumit an sau o perioadă medie de ani, în raport cu care sunt comparate emisiile entității, în timp.
- (d) Plafon și tranzaționare – Un sistem care stabilește limitele generale ale emisiilor, alocă cotele de emisii și permite tranzaționarea cotelor și a creditelor certificatelor de emisie între ele.
- (e) Informații comparative – Sumele și prezentările incluse în declarația referitoare la gazele cu efect de seră, în legătură cu una sau mai multe perioade precedente.
- (f) Emisii – GES care, pe parcursul unei perioade de referință, au fost emise în atmosferă sau ar fi fost emise în atmosferă dacă nu ar fi fost

⁸ Definițiile din ISAE 3000 (Revizuit) se aplică, de asemenea, acestui ISAE,

captate sau transferate într-un absorbant. Emisiile pot fi clasificate astfel:

- Emisii directe (cunoscute, de asemenea, drept emisii de tipul 1), care reprezintă emisii din surse care sunt deținute sau controlate de către entitate. (a se vedea pct. A8)
 - Emisii indirecte, care reprezintă emisiile care sunt o consecință a activităților entității, dar care provin din surse deținute sau controlate de o altă entitate. Emisiile indirecte pot fi clasificate, în continuare, astfel:
 - Emisii de tipul 2, care reprezintă emisii asociate energiei transferate și consumate de către entitate (a se vedea pct. A9)
 - Emisii de tipul 3, care reprezintă toate celelalte emisii indirecte. (a se vedea pct. A10)
- (g) Deduceri pentru emisii – Orice element inclus în declarația entității referitoare la GES, care este dedus din totalul emisiilor raportate, dar care nu este înlăturat; include, de obicei, drepturile de compensare achiziționate, dar poate include și o varietate de alte instrumente sau mecanisme precum credite sau cote de performanță care sunt recunoscute de o autoritate de reglementare sau o altă schemă din care face parte entitatea. (a se vedea pct. A11–A12)
- (h) Factor de emisie – Un factor matematic sau o rată de conversie a măsurării unei activități (de exemplu, litrii de combustibil consumați, kilometrii parcurși, numărul de animale din gospodărie sau tonele de produs fabricate) într-o estimare a cantității de GES asociate acelei activități.
- (i) Schema de tranzacționare a certificatelor de emisie – O abordare a pieței, utilizată pentru a controla gazele cu efect de seră prin furnizarea unor stimulente economice menite să ducă la o reducere a emisiilor de astfel de gaze.
- (j) Entitate – Entitatea juridică, entitatea economică sau partea identificabilă a unei entități juridice sau economice (de exemplu, o fabrică individuală sau alt tip de unitate, precum un depozit de deșeuri), sau o combinație dintre entități juridice și de alt tip sau părți din aceste entități (de exemplu, o asocierie în participație) la care se referă declarația referitoare la GES.
- (k) Fraudă – Un act intenționat comis de unul sau mai mulți indivizi din cadrul conducerii, persoanelor responsabile cu guvernarea, angajaților sau unor părți terțe, ce implică utilizarea înșelăciunii pentru a obține un avantaj injust sau ilegal.

- (l) Proceduri subsecvente – Proceduri efectuate ca răspuns la riscurile de denaturare semnificativă evaluate, inclusiv teste ale controalelor (dacă există), teste de detaliu și proceduri analitice.
- (m) Declarația referitoare la GES – O declarație care stabilește elementele constitutive și care cuantifică emisiile de GES ale unei entități, pentru o perioadă (uneori cunoscute drept un inventar al emisiilor) și, după caz, informațiile comparative și notele explicative care includ un sumar al cuantificării semnificative și politicile de raportare. O declarație a unei entități referitoare la GES poate include, de asemenea, o enumerare pe categorii a înlăturărilor sau deducerilor pentru emisii. Când misiunea nu acoperă întreaga declarație referitoare la GES, termenul „declarație referitoare la GES” ar trebui interpretat ca partea ce face obiectul misiunii. Declarația referitoare la GES constituie „subiectul specific” al misiunii.⁹
- (n) Gaze cu efect de seră (GES) – Dioxidul de carbon (CO₂) și orice alte gaze prevăzute de criteriile aplicabile, care trebuie incluse în declarația referitoare la GES, precum: metan, protoxid de azot, hexafluorură de sulf, hidrofluorocarburi, perfluorocarburi și fluorocarburi clorurate. Celelalte gaze diferite de dioxidul de carbon sunt denumite, de regulă, echivalente ale dioxidului de carbon (CO₂-e).
- (o) Limita organizațională – Limita care determină ce operațiuni trebuie incluse în declarația entității referitoare la GES.
- (p) Prag de semnificație funcțional – Valoarea sau valorile stabilite de practician la un nivel mai scăzut decât pragul de semnificație pentru declarația referitoare la GES, pentru a reduce la un nivel adecvat de scăzut probabilitatea ca totalitatea denaturărilor necorectate și nedetectate să depășească pragul de semnificație al declarației referitoare la GES. Dacă este cazul, pragul de semnificație funcțional se referă, de asemenea, la valoarea sau valorile stabilite de practician la un nivel mai scăzut decât pragul sau pragurile de semnificație pentru anumite tipuri de emisii sau prezentări.
- (q) Drept de compensare achiziționat – O deducere pentru emisii în care entitatea plătește pentru scăderea emisiilor unei alte entități (reduceri ale emisiilor) sau pentru creșterea înlăturării emisiilor aferente altei entități (intensificare a înlăturării), în raport cu un prag de referință ipotetic. (a se vedea pct. A13)
- (r) Cuantificare – Procesul de determinare a cantității de GES aferente entității, fie direct, fie indirect, așa cum sunt acestea emise (sau înlăturate) prin surse specifice (sau absorbante).

⁹ ISAE 3000 (Revizuit), punctul 12(x)

- (s) Înlăturare – GES pe care entitatea le-a înlăturat din atmosferă pe parcursul perioadei sau care ar fi fost emise în atmosferă dacă nu ar fi fost captate și transferate într-un absorbant. (a se vedea pct. A14)
- (t) Unitate semnificativă – O unitate de importanță individuală, din perspectiva dimensiunii emisiilor sale în raport cu emisiile totale incluse în declarația referitoare la GES sau a naturii sau circumstanțelor sale specifice, care generează riscuri de denaturare semnificativă specifice. (a se vedea pct. A15–A16)
- (u) Absorbant – O unitate fizică sau un proces fizic de înlăturare a GES din atmosferă.
- (v) Sursă – O unitate fizică sau un proces fizic prin care sunt eliberate GES în atmosferă.
- (w) Tip de emisie – Un grup de emisii clasificate, de exemplu, în funcție de sursa emisiei, tipul de gaz, regiune sau unitate.

Cerințe

ISAE 3000 (Revizuit)

15. Practicianul nu trebuie să invoce conformitatea cu prezentul ISAE decât dacă acesta s-a conformat atât cerințelor din prezentul ISAE, cât și celor din ISAE 3000 (Revizuit). (a se vedea pct. A5–A6, A17, A21–A22, A37, A127)

Acceptarea și continuarea misiunii

Aptitudini, cunoștințe și experiență

16. Partenerul de misiune trebuie:
- (a) Să dispună de competență în domeniul aptitudinilor și tehnicilor de asigurare, dezvoltate prin formare extensivă și aplicare practică și de suficientă competență în cuantificarea și raportarea emisiilor, pentru a-și asuma responsabilitatea concluziei asigurării; și
 - (b) Să fie convins că acele persoane care urmează să desfășoare misiunea dețin, colectiv, competențele și capacitățile adecvate, inclusiv cu privire la cuantificarea și raportarea emisiilor și asigurare, pentru a desfășura misiunea de asigurare în conformitate cu prezentul ISAE. (a se vedea pct. A18–A19)

Condiții preliminare misiunii

17. Pentru a stabili dacă sunt satisfăcute condițiile preliminare ale misiunii:
- (a) Partenerul de misiune trebuie să determine că atât declarația referitoare la GES, cât și misiunea, abordează un domeniu de aplicare suficient, pentru a le fi de folos utilizatorilor vizați, luând în considerare, în special: (a se vedea pct. A20)

- (i) Când declarația referitoare la GES urmează să excludă emisiile semnificative care au fost sau ar putea fi cuantificate prompt, dacă aceste excluderi sunt rezonabile în circumstanțele date;
 - (ii) Când misiunea urmează să excludă asigurarea aferentă emisiilor semnificative care sunt raportate de către entitate, dacă aceste excluderi sunt rezonabile în circumstanțele date; și
 - (iii) Când misiunea urmează să includă o asigurare aferentă deducerilor pentru emisii, dacă natura asigurării pe care o va obține practicianul cu privire la reducerile și conținutul vizat al raportului de asigurare aferent acestora este clară, rezonabilă circumstanțelor date și înțeleasă de către partea angajatoare. (a se vedea pct. A11-A12)
- (b) În evaluarea caracterului adecvat al criteriilor aplicabile, așa cum prevede ISAE 3000 (Revizuit),¹⁰ practicianul trebuie să determine dacă în criterii sunt incluse cel puțin: (a se vedea pct. A23–A26)
- (i) Metoda de determinare a limitei organizaționale; (a se vedea pct. A27–A28)
 - (ii) GES care vor fi contabilizate;
 - (iii) Metodele de cuantificare acceptabile, inclusiv metodele de efectuare a ajustărilor în funcție de anul de referință (dacă este cazul); și
 - (iv) Prezentările adecvate, astfel încât utilizatorii vizați să poată înțelege raționamentele semnificative efectuate în întocmirea declarației referitoare la GES. (a se vedea pct. A29–A34)
- (c) Practicianul trebuie să obțină acordul entității, conform căruia aceasta înțelege și își asumă responsabilitatea:
- (i) Pentru elaborarea, implementarea și menținerea unui control intern, pe care îl consideră necesar pentru a permite întocmirea unei declarații privind GES, care să nu conțină denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare;
 - (ii) Pentru întocmirea declarației sale referitoare la GES, conform criteriilor aplicabile; și (a se vedea pct. A35)
 - (iii) Pentru a face trimitere la, sau pentru a descrie în, declarația sa referitoare la GES, criteriile aplicabile pe care le-a utilizat și, când acest lucru nu reiese cu ușurință din circumstanțele misiunii, persoana care le-a elaborat. (a se vedea pct. A36)

¹⁰ ISAE 3000 (Revizuit), punctele 24(b)(ii) și 41

Convenirea termenilor misiunii

18. Termenii misiunii, care vor fi conveniți așa cum prevede ISAE 3000 (Revizuit)¹¹, trebuie să includă: (a se vedea pct. A37)
- (a) Obiectivul și domeniul de aplicare al misiunii;
 - (b) Responsabilitățile practicianului;
 - (c) Responsabilitățile entității, inclusiv cele descrise la punctul 17 (c);
 - (d) Identificarea criteriilor aplicabile pentru întocmirea declarației referitoare la GES;
 - (e) Referiri la forma prognozată și conținutul oricăror rapoarte care vor fi emise de practician și la declarația că pot exista circumstanțe în care raportul poate fi diferit, în ceea ce privește forma și conținutul prognozat; și
 - (f) O atestare a faptului că entitatea este de acord să furnizeze declarații scrise la încheierea misiunii.

Planificare

19. În planificarea unei misiuni, așa cum prevede ISAE 3000 (Revizuit),¹² practicianul trebuie: (a se vedea pct. A38–A41)
- (a) Să identifice caracteristicile misiunii care definesc domeniul de aplicare al acesteia;
 - (b) Să stabilească obiectivele de raportare ale misiunii, pentru a planifica perioada misiunii și natura comunicărilor necesare;
 - (c) Să ia în considerare factorii care, potrivit raționamentului profesional al practicianului, sunt importanți pentru direcționarea eforturilor echipei misiunii;
 - (d) Să ia în considerare rezultatele acceptării misiunii sau procedurile de continuare a misiunii și, după caz, dacă sunt relevante cunoștințele dobândite în urma altor misiuni efectuate de partenerul de misiune;
 - (e) Să stabilească natura, plasarea în timp și amploarea resurselor necesare efectuării misiunii, inclusiv a implicării experților și a altor practicieni; și (a se vedea pct. A42–A43)
 - (f) Să determine impactul funcției de audit intern a entității, dacă există, asupra misiunii.

¹¹ ISAE 3000 (Revizuit), punctul 27

¹² ISAE 3000 (Revizuit), punctul 40

Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea misiunii

Determinarea pragului de semnificație și a pragului de semnificație funcțional în planificarea misiunii

20. În stabilirea strategiei generale a misiunii, practicianul trebuie să determine pragul de semnificație al declarației referitoare la GES. (a se vedea pct. A44–A50)
21. Practicianul trebuie să determine pragul de semnificație funcțional în contextul evaluării riscurilor de denaturare semnificativă și de determinare a naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor subsecvente.

Revizuirea pe măsura avansării misiunii

22. Practicianul trebuie să revizuiască pragul de semnificație al declarației referitoare la GES, în eventualitatea în care, pe parcursul misiunii, ia cunoștință de informații care l-ar face să creadă că inițial a fost determinată o valoare diferită. (a se vedea pct. A51)

Înțelegerea entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern al entității și identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă

Înțelegerea entității și a mediului său

23. Practicianul trebuie să înțeleagă următoarele: (a se vedea pct. A52–A53)
 - (a) Sectoarele de activitate și de reglementare relevante și alți factori externi, inclusiv criteriile aplicabile.
 - (b) Natura entității, inclusiv:
 - (i) Natura operațiunilor incluse în limita organizațională a entității, inclusiv: (a se vedea pct. A27–A28)
 - a. Sursele și exhaustivitatea emisiilor și, dacă există, absorbantele și deducerile pentru emisii;
 - b. Contribuția fiecărei emisii la totalul emisiilor entității; și
 - c. Incertitudinile asociate cantităților raportate în declarația referitoare la GES. (a se vedea pct. A54–A59)
 - (ii) Modificările față de perioada anterioară, în ceea ce privește natura sau amploarea operațiunilor, inclusiv dacă au avut loc fuziuni, achiziții sau vânzări ale surselor de emisie sau externalizări ale funcțiilor care generează emisii importante; și
 - (iii) Frecvența și natura întreruperilor operațiunilor. (a se vedea pct. A60)
 - (c) Selectarea și aplicarea de către entitate a metodelor de cuantificare și raportare a politicilor, inclusiv motivele modificării acestora și

posibilitatea unei duble înregistrări a emisiilor în declarația referitoare la GES.

- (d) Cerințele criteriilor aplicabile relevante pentru estimări, inclusiv prezentările de informații aferente.
- (e) Obiectivul și strategia entității cu privire la schimbările climatice și, dacă există, riscurile economice, de reglementare, fizice sau reputaționale asociate. (a se vedea pct. A61)
- (f) Supravegherea și responsabilitatea pentru informațiile referitoare la emisii, în cadrul entității.
- (g) Dacă entitatea dispune de o funcție de audit intern și dacă da, activitățile acesteia și principalele constatări referitoare la emisii.

Proceduri pentru înțelegerea, identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă

24. Procedurile pentru înțelegerea entității și a mediului său și pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă trebuie să includă următoarele: (a se vedea pct. A52–A53, A62)
- (a) Intervievări ale acelor persoane din cadrul entității care, conform raționamentului practicianului, dețin informații care pot ajuta la identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă, cauzate de fraudă sau eroare.
 - (b) Proceduri analitice. (a se vedea pct. A63–A65)
 - (c) Observare și inspecție. (a se vedea pct. A66–A68)

Înțelegerea controlului intern al entității

Asigurare limitată	Asigurare rezonabilă
<p>25L. Pentru controlul intern relevant în cuantificarea și raportarea emisiilor, ca bază pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă, practicianul trebuie să ajungă să înțeleagă, prin interviu, (a se vedea pct. A52–A53, A69–A70)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Mediul de control; (b) Sistemul informațional, inclusiv procesele de afaceri ale entității și comunicarea rolurilor și respon- 	<p>25R. Practicianul trebuie să înțeleagă următoarele componente ale controlului intern al entității, relevante pentru cuantificarea și raportarea emisiilor, ca bază pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă: (a se vedea pct. A52–A53, A70)</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Mediul de control; (b) Sistemul informațional, inclusiv procesele de afaceri ale entității și comunicarea rolurilor și respon-

MISIUNI DE ASIGURARE PRIVIND DECLARAȚIILE REFERITOARE
LA GAZELE CU EFECT DE SERĂ

Asigurare limitată	Asigurare rezonabilă
<p>sabilităților de raportare a emisiilor și a aspectelor semnificative referitoare la raportarea emisiilor; și</p> <p>(c) Rezultatele procesului entității de evaluare a riscurilor.</p>	<p>ponsabilităților de raportare a emisiilor și a aspectelor semnificative referitoare la raportarea emisiilor;</p> <p>(c) Procesul entității de evaluare a riscurilor;</p> <p>(d) Activitățile de control relevante pentru misiune, fiind acelea pe care practicianul le consideră necesare pentru a evalua riscurile de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor și pentru a elabora proceduri subsecvente, ca răspuns la riscurile evaluate. O misiune de asigurare nu solicită o înțelegere a tuturor activităților de control aferente fiecărui tip semnificativ de emisie și prezentarea în declarația referitoare la GES a fiecărei ipoteze relevante pentru acestea; și (a se vedea pct. A71–A72)</p> <p>(e) Monitorizarea controalelor.</p>
	<p>26R. În obținerea înțelegerii prevăzute la punctul 25R, practicianul trebuie să aprecieze elaborarea controalelor și să determine dacă acestea au fost implementate prin efectuarea de proceduri, în plus față de interviuarea personalului entității responsabil de declarația referitoare la GES. (a se vedea pct. A52–A53)</p>

Alte proceduri pentru înțelegerea, identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă

27. Dacă partenerul misiunii a efectuat alte misiuni pentru entitate, acesta trebuie să aprecieze dacă informațiile obținute sunt relevante în identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă. (a se vedea pct. A73)
28. Practicianul trebuie să efectueze interviuri ale conducerii și ale altor persoane din cadrul entității, după caz, pentru a determina dacă aceștia dețin cunoștințe cu privire la orice cazuri de fraudă reale, suspectate sau presupuse sau de neconformitate cu legile și reglementările, care afectează declarația referitoare la GES. (a se vedea pct. A84–A86)
29. Partenerul de misiune, alți membri-cheie ai echipei misiunii și orice experți externi-cheie din partea practicianului trebuie să discute susceptibilitatea ca declarația entității referitoare la GES să conțină denaturări semnificative cauzate fie de fraudă, fie de eroare și aplicarea criteriilor aplicabile faptelor și circumstanțelor entității. Partenerul de misiune trebuie să determine ce aspecte le vor fi comunicate membrilor echipei misiunii și oricărui experți externi din partea practicianului, care nu au luat parte la discuție.
30. Practicianul trebuie să evalueze dacă metodele de cuantificare și politicile de raportare ale entității, inclusiv determinarea limitelor organizaționale ale entității, corespund operațiunilor acesteia și sunt consecvente cu criteriile aplicabile și cu politicile de cuantificare și raportare, utilizate în sectorul de activitate respectiv și în perioadele anterioare.

Efectuarea de proceduri la sediul unităților entității

31. Practicianul trebuie să determine dacă este necesar, în circumstanțele misiunii, să se efectueze proceduri la sediul unităților semnificative. (a se vedea pct. A15–A16, A74–A77)

Auditul intern

32. Când entitatea are o funcție de audit intern care este relevantă pentru misiune, practicianul trebuie: (a se vedea pct. A78)
 - (a) Să determine dacă, și în ce măsură, trebuie utilizată activitatea specifică funcției de audit intern; și
 - (b) Să determine dacă această activitate este adecvată în contextul misiunii, în cazul în care se utilizează activitatea specifică funcției de audit intern.

Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă

Asigurare limitată	Asigurare rezonabilă
<p>33L. Practicianul trebuie să identifice și să evalueze riscurile de denaturare semnificativă:</p> <p>(a) La nivelul declarației referitoare la GES; și (a se vedea pct. A79–A80)</p> <p>(b) Pentru tipurile semnificative de emisii și prezentări, (a se vedea pct. A81)</p> <p>ca bază pentru elaborarea și desfășurarea procedurilor a căror natură, plasare în timp și amploare:</p> <p>(c) răspund riscurilor de denaturare semnificativă evaluate; și</p> <p>(d) îi permit practicianului să obțină o asigurare limitată privind măsura în care declarația referitoare la GES este întocmită, sub toate aspectele semnificative, conform criteriilor aplicabile.</p>	<p>33R. Practicianul trebuie să identifice și să evalueze riscurile de denaturare semnificativă:</p> <p>(a) La nivelul declarației referitoare la GES; și (a se vedea pct. A79–A80)</p> <p>(b) La nivelul aserțiunilor aferente tipurilor semnificative de emisii și prezentări, (a se vedea pct. A81–A82)</p> <p>ca bază pentru elaborarea și desfășurarea procedurilor a căror natură, plasare în timp și amploare: (a se vedea pct. A83)</p> <p>(c) răspund riscurilor de denaturare semnificativă evaluate; și</p> <p>(d) îi permit practicianului să obțină o asigurare rezonabilă privind măsura în care declarația referitoare la GES este întocmită, sub toate aspectele semnificative, conform criteriilor aplicabile.</p>

Cauze ale riscurilor de denaturare semnificativă

34. În efectuarea procedurilor prevăzute la punctele 33L sau 33R, practicianul trebuie să ia în considerare următorii factori: (a se vedea pct. A84–A89)
- (a) Probabilitatea unei denaturări intenționate în declarația referitoare la GES; (a se vedea pct. A84–A86)
- (b) Probabilitatea neconformității cu prevederile acelor legi și reglementări, recunoscute, în general, ca având un efect direct asupra conținutului declarației referitoare la GES; (a se vedea pct. A87)

- (c) Probabilitatea omiterii unei emisii posibil semnificative; (a se vedea pct. A88 litera (a))
- (d) Modificări economice sau de reglementare semnificative; (a se vedea pct. A88 litera (b))
- (e) Natura operațiunilor; (a se vedea pct. A88, litera (c))
- (f) Natura metodelor de cuantificare; (a se vedea pct. A88, litera (d))
- (g) Gradul de complexitate în determinarea limitei organizaționale și a măsurii în care sunt implicate părțile afiliate; (a se vedea pct. A27–A28)
- (h) Dacă există emisii semnificative în afara cursului normal de activitate al entității sau care par a nu fi uzuale, din alte motive; (a se vedea pct. A88, litera (e))
- (i) Nivelul de subiectivitate al cuantificării emisiilor; (a se vedea pct. A88, litera (e))
- (j) Dacă emisiile de tipul 3 sunt incluse în declarația referitoare la GES; (a se vedea pct. A88, litera (f))
- (k) Modul în care entitatea efectuează estimări semnificative și datele care stau la baza acestor estimări. (a se vedea pct. A88, litera (g))

Răspunsuri generale privind evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă și proceduri subsecvente

- 35. Practicianul trebuie să elaboreze și să implementeze răspunsuri generale pentru a aborda riscurile de denaturare semnificativă evaluate la nivelul declarației referitoare la GES. (a se vedea pct. A90–A93)
- 36. Practicianul trebuie să elaboreze și să efectueze proceduri subsecvente a căror natură, plasare în timp și amploare să răspundă la riscurile de denaturare semnificativă evaluate, în ceea ce privește nivelul de asigurare, rezonabilă sau limitată, după caz. (a se vedea pct. A90)

Asigurare limitată	Asigurare rezonabilă
<p>37L. În elaborarea și efectuarea procedurilor subsecvente, în conformitate cu punctul 36, practicianul trebuie: (a se vedea pct. A90, A94)</p> <p>(a) Să ia în considerare motivele evaluării aferente riscurilor de denaturare semnificativă, în ceea ce privește tipurile semnificative</p>	<p>37R. În elaborarea și efectuarea procedurilor subsecvente, în conformitate cu punctul 36, practicianul trebuie: (a se vedea pct. A90, A94)</p> <p>(a) Să ia în considerare motivele evaluării aferente riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor, în ceea ce privește</p>

Asigurare limitată	Asigurare rezonabilă
<p>de emisii și prezentări; și (a se vedea pct. A95)</p> <p>(b) Să obțină probe mai convingătoare, dacă practicianul evaluează riscul ca fiind la un nivel mai ridicat. (a se vedea pct. A97)</p>	<p>tipurile semnificative de emisii și prezentări, inclusiv: (a se vedea pct. A95)</p> <p>(i) Probabilitatea unor denaturări semnificative cauzate de caracteristicile specifice ale tipului relevant de emisie sau prezentare (mai precis, riscul inherent); și</p> <p>(ii) Dacă practicianul intenționează să țină cont de eficacitatea operațională a controalelor în determinarea naturii, plasării în timp și amplitudinii altor proceduri; și (a se vedea pct. A96)</p> <p>(b) Să obțină probe mai convingătoare, dacă practicianul evaluează riscul ca fiind la un nivel mai ridicat. (a se vedea pct. A97)</p>
	<p><i>Teste ale controalelor</i></p> <p>38R. Practicianul trebuie să elaboreze și să efectueze teste ale controalelor, pentru a obține probe suficiente și adecvate referitoare la eficacitatea operațională a controalelor relevante dacă: (a se vedea pct. A90 (a))</p> <p>(a) Practicianul intenționează să țină cont de eficacitatea operațională a controalelor în determinarea naturii, plasării în timp și amplitudinii altor proceduri; sau (a se vedea pct. A96)</p>

Asigurare limitată	Asigurare rezonabilă
	<p>(b) Procedurile, altele decât testele controalelor, nu pot oferi ele însele probe suficiente și adecvate, la nivelul aserțiunilor. (a se vedea pct. A98)</p> <p>39R. Dacă sunt detectate deviații de la controalele de care practicianul intenționează să țină cont, acesta trebuie să efectueze interviu specifice referitoare la aceste aspecte și posibilele lor consecințe și să determine dacă: (a se vedea pct. A90)</p> <p>(a) Testele controalelor care au fost derulate furnizează o bază corespunzătoare pentru luarea în considerare a controalelor;</p> <p>(b) Sunt necesare teste suplimentare ale controalelor; sau</p> <p>(c) Riscurile de denaturare semnificativă potențiale trebuie abordate prin utilizarea altor proceduri.</p> <p><i>Proceduri, altele decât testele controalelor</i></p> <p>40R. Indiferent de riscurile de denaturare semnificativă evaluate, practicianul trebuie să elaboreze și să efectueze teste de detaliu ale procedurilor analitice, în plus față de testele controalelor, dacă există, pentru fiecare tip semnificativ de emisie sau prezentare. (a se vedea pct. A90, A94)</p> <p>41R. Practicianul trebuie să ia în considerare dacă urmează a fi efectuate proceduri de confirmare externă. (a se vedea pct. A90, A99)</p>

Asigurare limitată	Asigurare rezonabilă
<p><i>Proceduri analitice efectuate ca răspuns la riscurile de denaturare semnificativă evaluate</i></p> <p>42L. Dacă elaborează și efectuează proceduri analitice, practicianul trebuie: (a se vedea pct. A90 (c), A100–A102)</p> <p>(a) Să determine gradul de adecvare a procedurilor analitice specifice, ținând cont de riscurile de denaturare semnificativă evaluate și de testele de detaliu, dacă există;</p> <p>(b) Să aprecieze credibilitatea datelor pe marginea cărora elaborează estimarea cantităților sau a proporțiilor înregistrate, ținând cont de sursa, comparabilitatea și natura și relevanța informațiilor disponibile și a controalelor aferente întocmirii datelor; și</p> <p>(c) Să formuleze o estimare cu privire la cantitățile sau proporțiile înregistrate.</p> <p>43L. Dacă procedurile analitice identifică fluctuații sau relații inconsecvente cu alte informații relevante sau care diferă semnificativ de cantitățile sau proporțiile estimate, practicianul trebuie să interogheze entitatea cu privire la aceste diferențe. Practicianul trebuie să ia în considerare răspunsurile la aceste interogări pentru a determina dacă sunt necesare alte proceduri în circumstanțele date. (a se vedea pct. A90 (c))</p>	<p><i>Proceduri analitice efectuate ca răspuns la riscurile de denaturare semnificativă evaluate</i></p> <p>42R. Dacă elaborează și efectuează proceduri analitice, practicianul trebuie: (a se vedea pct. A90 (c), A100–A102)</p> <p>(a) Să determine gradul de adecvare a procedurilor analitice specifice aferente aserțiunilor formulate, ținând cont de riscurile de denaturare semnificativă evaluate și de testele de detaliu, dacă există, cu privire la acele aserțiuni;</p> <p>(b) Să aprecieze credibilitatea datelor pe marginea cărora elaborează estimarea cantităților sau a proporțiilor înregistrate, ținând cont de sursa, comparabilitatea și natura și relevanța informațiilor disponibile și a controalelor aferente întocmirii datelor; și</p> <p>(c) Să formuleze o estimare cu privire la cantitățile sau proporțiile înregistrate, care să fie suficient de precisă pentru a identifica posibilele denaturări semnificative.</p> <p>43R. Dacă procedurile analitice identifică fluctuații sau relații inconsecvente cu alte informații relevante sau care diferă semnificativ de cantitățile sau proporțiile estimate, practicianul trebuie să investigheze aceste diferențe astfel: (a se vedea pct. A90 (c))</p>

Asigurare limitată	Asigurare rezonabilă
	<p>(a) Prin interviuarea entității și obținerea de probe suplimentare, relevante în raport cu răspunsurile entității; și</p> <p>(b) Prin efectuarea de alte proceduri, după cum este necesar în circumstanțele date.</p>
<p><i>Proceduri privind estimările</i></p> <p>44L. Pe baza riscurilor de denaturare semnificativă evaluate, practicianul trebuie: (a se vedea pct. A103–A104)</p> <p>(a) Să aprecieze dacă:</p> <p>(i) Entitatea a aplicat corespunzător cerințele criteriilor aplicabile, relevante în raport cu estimările; și</p> <p>(ii) Metodele de realizare a estimărilor sunt corespunzătoare și au fost aplicate consecvent și dacă modificările din perioada anterioară, când există, în estimările raportate sau în metoda de realizare a acestora sunt adecvate în circumstanțele date; și</p> <p>(b) Să ia în considerare necesitatea altor proceduri, în circumstanțele date.</p>	<p><i>Proceduri privind estimările</i></p> <p>44R. Pe baza riscurilor de denaturare semnificativă evaluate, practicianul trebuie să aprecieze dacă: (a se vedea pct. A103)</p> <p>(a) Entitatea a aplicat corespunzător cerințele criteriilor aplicabile, relevante în raport cu estimările; și</p> <p>(b) Metodele de realizare a estimărilor sunt corespunzătoare și au fost aplicate consecvent și dacă modificările din perioada anterioară, când există, în estimările raportate sau în metoda de realizare a acestora sunt adecvate în circumstanțele date.</p> <p>45R. Ca răspuns la un risc de denaturare semnificativă evaluat, practicianul trebuie să întreprindă una sau mai multe din următoarele acțiuni, ținând cont de natura estimărilor: (a se vedea pct. A103)</p> <p>(a) Testarea modului în care entitatea a făcut estimarea și a datelor ce au stat la baza acesteia. În acest sens, practicianul trebuie să aprecieze dacă:</p>

Asigurare limitată	Asigurare rezonabilă
	<ul style="list-style-type: none"> <li data-bbox="709 215 1007 309">(i) Metoda de cuantificare utilizată este adecvată circumstanțelor; și <li data-bbox="709 326 1007 420">(ii) Ipotezele utilizate de entitate sunt rezonabile. <p data-bbox="635 437 1007 628">(b) Testarea eficacității operaționale a controalelor, cu privire la modul în care entitatea și-a realizat estimările, alături de alte proceduri adecvate.</p> <p data-bbox="635 645 1007 802">(c) Elaborarea unei estimări sau a unui interval de estimare pentru a aprecia estimarea entității. În acest context:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li data-bbox="709 819 1007 1333">(i) Dacă practicianul utilizează ipoteze sau metode care diferă de cele ale entității, acesta trebuie să obțină o înțelegere a ipotezelor sau metodelor entității, pentru a stabili că estimarea sau intervalul de estimare al practicianului ia în calcul variabilele relevante și pentru a aprecia orice diferențe semnificative în raport cu estimarea entității. <li data-bbox="709 1350 1007 1576">(ii) Dacă practicianul ajunge la concluzia că este adecvată utilizarea unui interval de estimare, acesta trebuie să restrângă intervalul, pe baza probelor dispo-

Asigurare limitată	Asigurare rezonabilă
	nibile, până când toate rezultatele din cadrul intervalului sunt considerate rezonabile.

Eșantionare

46. Dacă se utilizează eșantionarea, practicianul, în elaborarea eșantionului, trebuie să ia în considerare scopul procedurii și caracteristicile populației din care va fi extras eșantionul. (a se vedea pct. A90 (b), A105)

Fraudă, legi și reglementări

47. Practicianul trebuie să răspundă, în mod adecvat, la cazurile de fraudă sau fraudă suspectată, și neconformitate sau neconformitate suspectată cu legile și reglementările identificate pe parcursul misiunii. (a se vedea pct. A106–A107)

Asigurare limitată	Asigurare rezonabilă
<p><i>Proceduri aferente procesului de compilare a declarației referitoare la GES</i></p> <p>48L. Procedurile practicianului trebuie să includă următoarele proceduri aferente procesului de compilare a declarației referitoare la GES (a se vedea pct. A108)</p> <p>(a) Corelarea sau reconcilierea declarației referitoare la GES cu înregistrările care au stat la baza ei; și</p> <p>(b) Înțelegerea, prin interviu, a ajustărilor semnificative efectuate în cursul întocmirii declarației referitoare la GES și examinarea dacă sunt necesare alte proceduri, în circumstanțele date.</p>	<p><i>Proceduri aferente procesului de compilare a declarației referitoare la GES</i></p> <p>48R. Procedurile practicianului trebuie să includă următoarele proceduri aferente procesului de compilare a declarației referitoare la GES (a se vedea pct. A108)</p> <p>(a) Corelarea sau reconcilierea declarației referitoare la GES cu înregistrările care au stat la baza ei; și</p> <p>(b) Examinarea ajustărilor semnificative efectuate în cursul întocmirii declarației referitoare la GES.</p>
Asigurare limitată	Asigurare rezonabilă

<p><i>Determinarea măsurii în care sunt necesare proceduri suplimentare într-o misiune de asigurare limitată</i></p> <p>49L. Dacă practicianul ia cunoștință de un aspect (aspecte) care îl face (fac) să creadă că declarația referitoare la GES poate fi denaturată semnificativ, acesta trebuie să elaboreze și să efectueze proceduri suplimentare suficiente pentru a obține probe ulterioare până când practicianul poate să:</p> <p>(a se vedea pct. A109–A110)</p> <p>(a) Ajungă la concluzia că aspectul(ele) nu va/vor duce la denaturarea semnificativă a declarației referitoare la GES; sau</p> <p>(b) Determine că aspectul(ele) implică denaturarea semnificativă a declarației referitoare la GES. (a se vedea pct. A111)</p>	<p><i>Revizuirea evaluării riscului într-o misiune de asigurare rezonabilă</i></p> <p>49R. Evaluarea de către practician a riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor se poate modifica pe parcursul misiunii, pe măsura obținerii de probe suplimentare. În situațiile în care practicianul obține probe inconsecvente cu probele pe care practicianul și-a bazat evaluarea inițială, el trebuie să își revizuiască evaluarea și să modifice, în consecință, procedurile planificate. (a se vedea pct. A109)</p>
---	---

Cumularea denaturărilor identificate

50. Practicianul trebuie să însumeze denaturările identificate pe parcursul misiunii, altele decât cele evident neînsemnate. (a se vedea pct. A112)

Examinarea denaturărilor identificate, pe măsura avansării misiunii

51. Practicianul trebuie să determine măsura în care strategia generală a misiunii și planul misiunii trebuie să fie revizuite, dacă:
- (a) Natura denaturărilor identificate și a circumstanțelor în care acestea au apărut indică posibilitatea existenței unor alte denaturări care, cumulate cu denaturările însumate pe parcursul misiunii, ar putea fi semnificative; sau
- (b) Cumularea denaturărilor însumate pe parcursul misiunii tratează pragul de semnificație determinat, în conformitate cu punctele 20–22 din prezentul ISAE.

52. Dacă, la solicitarea practicianului, entitatea a examinat un tip de emisie sau prezentare și au fost detectate denaturări corectate, practicianul trebuie să efectueze proceduri pe marginea activității desfășurate de entitate, pentru a determina dacă mai rămân denaturări semnificative.

Comunicarea și corectarea denaturărilor

53. Practicianul trebuie să comunice prompt toate denaturările însumate pe parcursul misiunii, către nivelul corespunzător din cadrul entității și să îi solicite acestuia să corecteze respectivele denaturări.
54. Dacă entitatea refuză să corecteze unele sau toate denaturările comunicate de către practician, acesta trebuie să înțeleagă motivele entității pentru a nu efectua corecțiile și să țină cont de acest lucru în formularea concluziei sale.

Aprecierea efectului denaturărilor necorectate

55. Anterior aprecierii efectului denaturărilor necorectate, practicianul trebuie să reevalueze pragul de semnificație, determinat în conformitate cu punctele 20–22 din prezentul ISAE, pentru a confirma dacă acesta mai este adecvat în contextul emisiilor curente ale entității.
56. Practicianul trebuie să determine dacă denaturările necorectate sunt semnificative, individual sau cumulativ. Pentru a determina acest lucru, practicianul trebuie să ia în considerare dimensiunea și natura denaturărilor, precum și circumstanțele specifice în care apar, în raport cu tipurile specifice de emisii sau prezentări din declarația referitoare la GES (a se vedea pct. 72).

Utilizarea activității unui alt practician

57. Când practicianul intenționează să utilizeze activitatea unui alt practician, acesta trebuie:
- (a) Să comunice în mod clar cu ceilalți practicieni, cu privire la scopul și perioada activității și la constatările aceluia alt practician; și (a se vedea pct. A113–A114)
 - (b) Să aprecieze suficiența și gradul de adecvare a probelor obținute și procesul de cuprindere a informațiilor aferente în declarația referitoare la GES. (a se vedea pct. A115)

Declarații scrise

58. Practicianul trebuie să solicite declarații scrise din partea persoanei(lor) din cadrul entității, cu responsabilități adecvate pentru, și cunoștințe despre, aspectele referitoare la: (a se vedea pct. A116)
- (a) Îndeplinirea responsabilității de a întocmi declarația referitoare la GES, inclusiv informații comparative, după caz, conform criteriilor aplicabile, așa cum prevăd termenii misiunii;

- (b) Furnizarea către practician a tuturor informațiilor relevante și accesul la informații, așa cum s-a convenit în termenii misiunii și că a(au) reflectat toate aspectele relevante în declarația referitoare la GES;
 - (c) Dacă se consideră neînsemnate efectele denaturărilor necorectate, individual sau cumulativ, pentru declarația referitoare la GES. Un sumar al acestor elemente trebuie inclus în, sau anexat la, declarația scrisă;
 - (d) Dacă se consideră rezonabile ipotezele semnificative utilizate în realizarea estimărilor;
 - (e) Faptul că a(au) comunicat practicianului toate deficiențele în controlul intern de care a(au) luat cunoștință, deficiențe relevante pentru misiune, care nu sunt evident neînsemnate; și
 - (f) Măsura în care i-a(au) prezentat practicianului cunoștințele sale(lor) cu privire la cazurile reale, suspectate sau presupuse de fraudă sau neconformitate cu legile și reglementările, când fraudă sau neconformitatea ar putea avea un efect semnificativ asupra declarației referitoare la GES.
59. Data declarațiilor scrise trebuie să fie cât mai apropiată posibil de, dar nu după, data raportului de asigurare.
60. Practicianul nu trebuie să exprime o concluzie cu privire la declarația referitoare la GES sau trebuie să se retragă din misiune, atunci când retragerea este permisă de legile sau reglementările aplicabile, dacă:
- (a) Practicianul ajunge la concluzia că există suficiente îndoieli cu privire la integritatea persoanei (persoanelor) care furnizează declarațiile scrise prevăzute la punctele 58 literele (a) și (b), conform cărora declarațiile scrise respective nu sunt credibile; sau
 - (b) Entitatea nu furnizează declarațiile scrise prevăzute la punctele 58 (a) și (b).

Evenimente ulterioare

61. Practicianul trebuie: (a se vedea pct. A117)
- (a) Să ia în considerare dacă evenimentele care au loc între data declarației referitoare la GES și data raportului de asigurare necesită ajustarea, sau prezentarea în declarația referitoare la GES și să aprecieze suficiența și gradul de adecvare a probelor obținute cu privire la măsura în care aceste evenimente sunt corespunzător reflectate în acea declarație referitoare la GES, conform criteriilor aplicabile; și
 - (b) Să răspundă în mod adecvat la faptele de care ia cunoștință după data raportului de asigurare și care, dacă i-ar fi fost cunoscute

anterior acelei date, ar fi implicat modificarea raportului de asigurare.

Informații comparative

62. Când sunt prezentate informații comparative alături de informațiile privind emisiile curente și unele sau toate acele informații comparative sunt tratate de concluzia practicianului, procedurile practicianului pe marginea informațiilor comparative trebuie să includă aprecieri ale măsurii în care: (a se vedea pct. A118–A121)
- (a) Informațiile comparative sunt corelate cu valorile și cu celelalte prezentări reflectate în perioada anterioară sau, după caz, au fost corect retratate și acea retratare a fost corespunzător prezentată; și (a se vedea pct. A121)
 - (b) Politicile de cuantificare reflectate în informațiile comparative sunt consecvente cu cele aplicate în perioada curentă sau, dacă au existat modificări, dacă acestea au fost corect aplicate și prezentate adecvat.
63. Indiferent dacă concluzia practicianului acoperă informațiile comparative, dacă practicianul află că poate exista o denaturare semnificativă în informațiile comparative prezentate, acesta trebuie:
- (a) Să discute aspectul cu acea(acele) persoană(e) din cadrul entității, cu responsabilități adecvate pentru, și cunoștințe despre, aspectele implicate și să efectueze proceduri corespunzătoare circumstanțelor; și (a se vedea pct. A122–A123)
 - (b) Să ia în considerare efectul asupra raportului de asigurare. Dacă informațiile comparative prezentate conțin o denaturare semnificativă și informațiile comparative nu au fost retratate:
 - (i) Practicianul trebuie să exprime o concluzie cu rezerve sau o concluzie contrară în raportul de asigurare, atunci când concluzia sa acoperă informațiile comparative; sau
 - (ii) Practicianul trebuie să includă un paragraf privind alte aspecte în raportul de asigurare, care să descrie circumstanțele care influențează informațiile comparative, atunci când concluzia practicianului nu acoperă informațiile comparative.

Alte informații

64. Practicianul trebuie să citească alte informații cuprinse în documentele care conțin declarația referitoare la GES și raportul de asigurare cu privire la acestea în vederea identificării inconsecvențelor semnificative și, dacă acestea există, cu declarația referitoare la GES și raportul de asigurare și, dacă la citirea acelor alte informații, practicianul: (a se vedea pct. A139)

(a) Identifică o inconsecvență semnificativă între acele alte informații și declarația referitoare la GES sau raportul de asigurare; sau

(b) Ia cunoștință de o denaturare semnificativă a faptelor în acele alte informații care nu are legătură cu aspectele din declarația referitoare la GES sau din raportul de asigurare,

practicianul trebuie să discute acel aspect cu entitatea și să întreprindă acțiuni ulterioare, după caz. (a se vedea pct. A124–A126)

Documentație

65. În documentarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor efectuate, practicianul trebuie să înregistreze: (a se vedea pct. A127)

- (a) Caracteristicile principale ale elementelor specifice sau aspectelor testate;
- (b) Persoana care a efectuat misiunea și data la care această activitate a fost încheiată; și
- (c) Persoana care a revizuit activitatea aferentă misiunii și data și amploarea acestei revizui.

66. Practicianul trebuie să documenteze discuțiile privind aspectele semnificative, purtate cu entitatea și cu alte părți, inclusiv natura aspectelor semnificative discutate, precum și când și cu cine au avut loc discuțiile. (a se vedea pct. A127)

Controlul calității

67. Practicianul trebuie să includă în documentația misiunii:

- (a) Aspectele identificate, în ceea ce privește conformitatea cu cerințele etice relevante, și modul în care au fost rezolvate;
- (b) Concluziile aferente conformității cu cerințele de independență care se aplică misiunii și orice discuții relevante purtate cu firma, care sprijină aceste concluzii;
- (c) Concluziile formulate cu privire la acceptarea și continuarea relației cu clientul și misiunile de asigurare; și
- (d) Natura și domeniul de aplicare al, precum și concluziile rezultate în urma, consultărilor purtate pe parcursul misiunii.

Aspecte survenite după data raportului de asigurare

68. Dacă, în circumstanțe extraordinare, practicianul efectuează proceduri noi sau suplimentare sau formulează noi concluzii după data raportului de asigurare, acesta trebuie să documenteze: (a se vedea pct. A128)

- (a) Circumstanțele întâlnite;

- (b) Procedurile noi sau suplimentare efectuate, probele obținute și concluziile formulate, precum și efectul acestora asupra raportului de asigurare; și
- (c) Când și de către cine au fost operate și revizuite modificările rezultate ale documentației misiunii.

Asamblarea dosarului final al misiunii

- 69. Practicianul trebuie să asambleze documentația misiunii într-un dosar al misiunii și să finalizeze procesul administrativ de asamblare a dosarului final al misiunii, cu promptitudine, după data raportului de asigurare. După asamblarea dosarului final al misiunii, practicianul nu trebuie să șteargă sau să înlăture nimic din documentația misiunii, înainte de finalul perioadei de păstrare a acesteia. (a se vedea pct. A129)
- 70. În alte circumstanțe decât cele prevăzute la punctul 68, când practicianul consideră necesară modificarea documentației care a stat la baza misiunii sau adăugarea unei noi documentații, după ce a fost încheiată asamblarea dosarului final al misiunii, practicianul trebuie să documenteze, indiferent de natura modificărilor sau adăugirilor:
 - (a) Motivele specifice pentru care au fost operate; și
 - (b) Când și de către cine au fost operate și revizuite.

Revizuirea controlului calității misiunii

- 71. În cazul acelor misiuni, dacă există, pentru care legile sau reglementările prevăd o revizuire a controlului calității sau pentru care firma a determinat ca fiind necesară desfășurarea unei revizuii a controlului calității misiunii, revizorul controlului calității misiunii trebuie să efectueze o apreciere obiectivă a raționamentelor semnificative efectuate de echipa misiunii și a concluziilor exprimate în formularea raportului de asigurare. Această apreciere trebuie să implice: (a se vedea pct. A130)
 - (a) Discutarea aspectelor semnificative cu partenerul misiunii, inclusiv a competențelor profesionale ale echipei misiunii în ceea ce privește cuantificarea și raportarea emisiilor și asigurarea;
 - (b) Revizuirea declarației referitoare la GES și proiectul de raport de asigurare;
 - (c) Revizuirea documentației selectate a misiunii, cu privire la raționamentele semnificative efectuate de echipa misiunii și concluziile formulate; și
 - (d) Evaluarea concluziilor exprimate în formularea raportului de asigurare și examinarea adecvării proiectului raportului de asigurare.

Formularea concluziei de asigurare

72. Practicianul trebuie să formuleze o concluzie cu privire la măsura în care a obținut o asigurare rezonabilă sau limitată, după caz, cu privire la declarația referitoare la GES. Această concluzie trebuie să țină cont de cerințele punctelor 56 și 73–75 din prezentul ISAE.

Asigurare limitată	Asigurare rezonabilă
73L. Practicianul trebuie să aprecieze dacă a luat cunoștință de aspecte care să îl facă să creadă că declarația referitoare la GES nu este întocmită, sub toate aspectele semnificative, conform criteriilor aplicabile.	73R. Practicianul trebuie să aprecieze dacă declarația referitoare la GES este întocmită, sub toate aspectele semnificative, conform criteriilor aplicabile.

74. Această evaluare trebuie să includă examinarea aspectelor calitative ale metodelor de cuantificare și practicilor de raportare ale entității, inclusiv a indicațiilor unui posibil subiectivism în raționamentele și deciziile de realizare a estimărilor și în întocmirea declarației referitoare la GES¹³ și dacă, în raport cu criteriile aplicabile:

- (a) Metodele de cuantificare și politicile de raportare selectate și aplicate sunt consecvente cu criteriile aplicabile și sunt adecvate;
- (b) Estimările realizate în întocmirea declarației referitoare la GES sunt rezonabile;
- (c) Informațiile prezentate în declarația referitoare la GES sunt relevante, credibile, complete, comparabile și inteligibile;
- (d) Declarația referitoare la GES furnizează o prezentare adecvată a criteriilor aplicabile și a altor aspecte, inclusiv a incertitudinilor, astfel încât utilizatorii vizați să poată înțelege raționamentele semnificative efectuate în întocmirea sa; și (a se vedea pct. A29, A131–A133)
- (e) Terminologia utilizată în declarația referitoare la GES este adecvată.

75. Aprecierea prevăzută la punctul 73 trebuie să includă analiza:

- (a) Prezentării generale, structurii și conținutului declarației referitoare la GES; și

¹³ Indicațiile unui posibil subiectivism nu constituie, ele însele, denaturări în contextul formulării de concluzii cu privire la caracterul rezonabil al estimărilor individuale.

- (b) După caz, în contextul criteriilor, formularea concluziei de asigurare, sau a altor circumstanțe ale misiunii, cu privire la măsura în care declarația referitoare la GES reprezintă emisiile care au stat la baza lor astfel încât este realizată o prezentare fidelă.

Conținutul raportului de asigurare

- 76. Raportul de asigurare trebuie să includă, cel puțin, următoarele elemente principale: (a se vedea pct. A134)
 - (a) Un titlu care să indice clar că raportul este un raport independent de asigurare.
 - (b) Un destinatar.
 - (c) O identificare sau descriere a nivelului de asigurare, fie rezonabilă sau limitată, la care a ajuns practicianul.
 - (d) Precizarea declarației referitoare la GES, inclusiv a perioadei(lor) acoperite, și, dacă există informații ale acestei declarații care nu au fost tratate de concluzia practicianului, o precizare clară a informațiilor supuse asigurării, precum și a informațiilor excluse, alături de o declarație că practicianul nu a efectuat niciun fel de proceduri pe marginea informațiilor excluse și, prin urmare, nu exprimă nicio concluzie cu privire la acestea. (a se vedea pct. A120, A135)
 - (e) O descriere a responsabilităților entității. (a se vedea punctul A35)
 - (f) O declarație conform căreia cuantificarea gazelor cu efect de seră este supusă unei incertitudini inerente. (a se vedea pct. A54–A59)
 - (g) Dacă declarația referitoare la GES include deduceri pentru emisii, care sunt tratate de concluzia practicianului, precizarea acelor deduceri pentru emisii și o declarație a practicianului cu privire la acestea. (a se vedea pct. A136–A139)
 - (h) Identificarea criteriilor aplicabile;
 - (i) Precizarea modului în care pot fi accesate aceste criterii;
 - (ii) Dacă aceste criterii sunt disponibile doar pentru anumiți utilizatori vizați sau sunt relevante doar pentru un scop special, o declarație care îi notifică pe cititori asupra acestui fapt și că, prin urmare, declarația referitoare la GES poate să nu corespundă unui alt scop. Declarația trebuie să restricționeze, de asemenea, utilizarea raportului de asigurare doar de către acei utilizatori vizați sau în acel scop; și (a se vedea pct. A140–A141)
 - (iii) Dacă, pentru a fi adecvate, criteriile stabilite trebuie suplimentate cu prezentări de informații în notele explicative

aferește declarației referitoare la GES, precizarea notei(lor) relevante. (a se vedea pct. A131)

- (i) O declarație că firma din care face parte practicianul aplică ISQC 1, sau alte cerințe profesionale, sau cerințe din legi sau reglementări, care sunt cel puțin la fel de stricte ca ISQC 1. Dacă practicianul nu este un profesionist contabil, declarația trebuie să precizeze cerințele profesionale, sau cerințele din legi sau reglementări, aplicate, care sunt cel puțin la fel de stricte ca ISQC 1.
- (j) O declarație că practicianul se conformează cu cerințele de independență și cu alte cerințe etice prevăzute de Codul IESBA, sau alte cerințe profesionale, sau impuse de legi sau reglementări, care sunt cel puțin la fel de stricte ca Părțile A și B din Codul IESBA referitoare la misiunile de asigurare. Dacă practicianul nu este un profesionist contabil, declarația trebuie să precizeze cerințele profesionale, sau cele impuse de legi sau reglementări, aplicate, care sunt cel puțin la fel de stricte ca părțile A și B ale Codului IESBA referitoare la misiunile de asigurare.
- (k) O descriere a responsabilității practicianului, inclusiv:
 - (i) O declarație că misiunea a fost efectuată în conformitate cu ISAE 3410, *Misiuni de asigurare privind declarațiile referitoare la gazele cu efect de seră*; și
 - (ii) Un sumar informativ al activității desfășurate ca bază a concluziilor practicianului. În cazul unei misiuni de asigurare limitată, o apreciere a naturii, plasării în timp și extinderii procedurilor efectuate este esențială pentru înțelegerea concluziilor practicianului. Pentru o misiune de asigurare limitată, sumarul activității desfășurate trebuie să menționeze că:
 - În cazul misiunii de asigurare limitată, procedurile variază în funcție de natura și plasarea în timp și sunt mai puțin extinse față de o misiune de asigurare rezonabilă; și
 - În consecință, nivelul de asigurare obținut într-o misiune de asigurare limitată este în mod substanțial mai scăzut decât cel care ar fi fost obținut dacă ar fi fost efectuată o misiune de asigurare rezonabilă (a se vedea pct. A142-A144)
- (l) Concluzia practicianului:
 - (i) Într-o misiune de asigurare rezonabilă, concluzia trebuie exprimată într-o formă pozitivă; sau
 - (ii) Într-o misiune de asigurare rezonabilă, concluzia trebuie să fie exprimată într-o formă care comunică faptul că, pe baza procedurilor efectuate și a probelor obținute, un(ele) aspect(e)

- a(u) atras atenția practicianului pentru a îl face să creadă că declarația referitoare la GES nu este întocmită, sub toate aspectele semnificative, conform criteriilor aplicabile.
- (iii) În cazul în care practicianul exprimă o concluzie modificată, raportul de asigurare trebuie să conțină:
- a. O secțiune care să furnizeze o descriere a aspectului(lor) care a(u) generat modificarea; și
 - b. O secțiune care să conțină opinia modificată a practicianului.
- (m) Semnătura practicianului. (a se vedea pct. A145)
- (n) Data raportului de asigurare. Raportul de asigurare nu trebuie să fie datat mai devreme de data la care practicianul a obținut probele pe care își bazează opinia, inclusiv probele prin care cei care dețin autoritatea au confirmat că și-au asumat responsabilitatea pentru declarația referitoare la GES.
- (o) Locația din jurisdicția în care practicianul își desfășoară activitatea.

Paragrafe de evidențiere a unor aspecte și paragrafe privind alte aspecte

77. Dacă practicianul consideră necesar: (a se vedea pct. A146–A152)
- (a) Atrage atenția utilizatorilor vizați asupra unui aspect prezentat sau descris în declarația referitoare la GES care, potrivit raționamentului practicianului, este de o asemenea importanță încât este fundamental pentru înțelegerea declarației de către utilizatorii vizați (un paragraf de evidențiere a unor aspecte); sau
 - (b) Comunică un aspect, altul decât cele prezentate sau descrise într-o declarație referitoare la GES care, potrivit raționamentului practicianului, este relevant pentru înțelegerea de către utilizatorii vizați a misiunii, responsabilităților practicianului sau raportului de asigurare (un paragraf privind alte aspecte),

și dacă acest lucru nu este interzis prin legi sau reglementări, practicianul întreprinde această acțiune sub forma unui paragraf din raportul de asigurare, utilizând un titlu corespunzător, care indică clar faptul că nu este modificată concluzia practicianului, în ceea ce privește acel aspect.

Alte cerințe de comunicare

78. Practicianul trebuie să îi(le) comunice acelei(aceleor) persoane cu responsabilități de supraveghere a declarației referitoare la GES următoarele aspecte de care ia cunoștință pe parcursul misiunii și trebuie să determine dacă există vreo responsabilitate de a raporta pe marginea lor către o altă parte din interiorul sau din afara entității:

- (a) Deficiențele în controlul intern care, potrivit raționamentului profesional al practicianului, sunt suficient de importante pentru a merita atenție;
- (b) Frauda identificată sau suspectată; și
- (c) Aspectele care implică neconformitatea cu legile și reglementările, dar nu când acestea sunt evident neînsemnate. (a se vedea pct. A87)

* * *

Aplicare și alte materiale explicative

Introducere

Misiuni de asigurare care acoperă informații suplimentare celor din declarația referitoare la GES (a se vedea pct. 3)

- A1. În unele cazuri, practicianul poate efectua o misiune de asigurare cu privire la un raport care include informații referitoare la GES, dar acele informații nu conțin o declarație referitoare la GES, așa cum este definită la punctul 14 litera (m). În astfel de cazuri, prezentul ISAE poate furniza îndrumări pentru o astfel de misiune.
- A2. În cazul în care o declarație referitoare la GES constituie o parte relativ minoră a informațiilor generale care sunt tratate de concluzia practicianului, măsura în care prezentul ISAE este relevant ține de raționamentul profesional al practicianului, în circumstanțele misiunii.

Indicatori-cheie de performanță, pe baza datelor referitoare la GES (a se vedea pct. 4 (b))

- A3. Un exemplu de indicator-cheie de performanță, pe baza datelor referitoare la gazele cu efect de seră, este media ponderată a emisiilor per kilometru a vehiculelor fabricate de o entitate pe parcursul unei perioade, care trebuie calculată și prezentată, conform prevederilor legilor sau reglementărilor din anumite jurisdicții.

Proceduri aferente misiunilor de asigurare rezonabilă și de asigurare limitată (a se vedea pct. 8)

- A4. Unele proceduri care sunt solicitate doar pentru misiunile de asigurare rezonabilă pot, totuși, să fie adecvate în unele misiuni de asigurare limitată. De exemplu, deși nu este solicitată înțelegerea activităților de control pentru misiunile de asigurare limitată, în unele cazuri, precum atunci când informațiile sunt înregistrate, procesate sau raportate doar în format electronic, practicianul poate opta totuși pentru controale aferente testării și, prin urmare, obținerea unei înțelegeri a activităților de control relevante este necesară pentru o misiune de asigurare limitată (a se vedea, de asemenea, pct. A90).

Independența (a se vedea pct. 10, 15)

- A5. Codul IESBA adoptă o abordare a independenței care are la bază amenințări și măsuri de protecție. Conformitatea cu principiile fundamentale poate fi amenințată de o gamă largă de circumstanțe. Multe dintre amenințări sunt clasificate în următoarele categorii:
- Generate de interesul propriu, de exemplu, dependența nedorită de onorariile totale permise din partea entității.
 - Generate de auto-revizuire, de exemplu, furnizarea unui alt serviciu pentru entitate, care influențează direct declarația referitoare la GES, precum implicarea în cuantificarea emisiilor entității.
 - Generate de reprezentare, de exemplu, acționarea ca susținător al entității, în ceea ce privește interpretarea criteriilor aplicabile.
 - Generate de familiaritate, de exemplu, un membru al echipei misiunii are o asociere îndelungată sau o relație familială imediată, cu un angajat al entității, care ocupă o poziție din care exercită o influență directă și importantă în ceea ce privește întocmirea declarației referitoare la GES.
 - Generate de intimidare, de exemplu, supunerea la presiuni vizate să reducă, în mod necorespunzător, amplexarea activității desfășurate, în vederea scăderii onorariilor sau amenințarea cu retragerea certificării practicianului de către o autoritate recunoscută, asociată grupului industrial din care face parte entitatea.
- A6. Măsurile de protecție instituite de profesie, legi sau reglementări, sau măsurile de protecție aferente mediului de lucru, pot elimina sau reduce aceste amenințări la un nivel acceptabil.

Legile sau reglementările locale și prevederile unei scheme de tranzacționare a certificatelor de emisie (a se vedea pct. 11)

- A7. Legile sau reglementările locale sau prevederile unei scheme de tranzacționare a certificatelor de emisie: pot include cerințe suplimentare față de prezentul ISAE; pot solicita efectuarea de proceduri specifice, aferente tuturor misiunilor; sau pot solicita ca procedurile să fie efectuate într-un anumit mod. De exemplu, legile sau reglementările locale sau prevederile unei scheme de tranzacționare a certificatelor de emisie pot solicita ca practicianul să raporteze într-un format care nu este în conformitate cu prezentul ISAE. Atunci când legile sau reglementările prevăd structura sau formularea raportului de asigurare într-o anumită formă sau prin utilizarea de termeni care diferă semnificativ de prevederile prezentului ISAE și practicianul concluzionează că explicațiile suplimentare din raportul de asigurare nu pot atenua posibilele confuzii, acesta poate lua

în considerare includerea unei declarații în raport, conform căreia misiunea nu este efectuată în conformitate cu prezentul ISAE.

Definiții

Emisii (a se vedea pct. 14 (f), Anexa 1)

- A8. Emisiile de tipul 1 pot include combustia staționară (în urma combustibilului ars în echipamentele staționare ale entității, precum boilere, incineratoare, motoare și cuptoare cu flăcări intermitente), combustia mobilă (în urma combustibilului ars în unitățile de transport ale entității, precum camioane, trenuri, avioane sau vapoare), emisii aferente proceselor (în urma proceselor fizice sau chimice, precum fabricarea cimentului, procesare petrochimică și topirea aluminiului) și emisii ocazionale (eliberări intenționate sau neintenționate, precum scurgeri de la echipamente prin zonele de îmbinare sau etanșare și emisii aferente tratamentului apei menajere, puțurilor sau turnurilor de răcire).
- A9. Aproape toate entitățile achiziționează energie sub formă de electricitate, căldură sau aburi; așadar, aproape toate entitățile au emisii de tipul 2. Emisiile de tipul 2 sunt indirecte, deoarece emisiile asociate se află în afara limitei organizaționale a entității, de exemplu electricitatea pe care o achiziționează entitatea este situată la nivelul centralei electrice.
- A10. Emisiile de tipul 3 pot include emisii asociate, de exemplu: călătorii în interes de afaceri ale angajaților; activități externalizate; consumul de combustibili fosili sau electricitate, necesar pentru utilizarea produselor entității; extracția și fabricarea de materiale achiziționate drept intrări în procesele tehnologice ale entității; și transportul de combustibili achiziționați. Emisiile de tipul 3 sunt prezentate mai pe larg la punctele A31–A34.

Deduceri pentru emisii (a se vedea pct. 14 litera (g), 17 litera (a)(iii), Anexa 1)

- A11. În unele cazuri, deducerile pentru emisii includ credite specifice anumitor jurisdicții și cote pentru care nu există nicio legătură stabilită între cantitatea de emisii ce pot fi reduse conform criteriilor și orice scădere a emisiilor care poate interveni ca rezultat al banilor plătiți sau al altor măsuri luate de entitate, pentru care pretinde deduceri pentru emisii.
- A12. Când declarația unei entități referitoare la GES include deduceri pentru emisii care fac obiectul misiunii, cerințele prezentului ISAE se aplică în relație cu deducerile pentru emisii, după caz (a se vedea, de asemenea, pct. A136-A139).

Drept de compensare achiziționat (a se vedea pct. 14 litera (q), Anexa 1)

- A13. Când entitatea achiziționează o compensare de la o altă entitate, cealaltă entitate poate cheltui banii pe care îi primește în urma vânzării pe proiecte

de reducere a emisiilor (precum înlocuirea echipamentelor care generează energie prin utilizarea de combustibili fosili cu surse de energie regenerabilă sau implementarea unor măsuri de eficientizare a energiei), sau pe înlăturarea emisiilor din atmosferă (de exemplu, prin plantarea și îngrijirea de copaci care altfel nu ar fi fost plantați sau îngrijiți), sau banii pot reprezenta o compensare pentru neinițierea de acțiuni care ar fi fost altminteri demarate (precum despădurirea sau degradarea pădurilor). În unele jurisdicții, compensarea poate fi achiziționată doar dacă reducerea emisiilor sau înlăturarea lor a avut deja loc.

Înlăturarea emisiilor (a se vedea pct. 14 litera (s), Anexa 1)

- A14. Înlăturarea poate fi realizată prin stocarea GES în absorbante geologice (de exemplu, în subteran) sau absorbante biologice (de exemplu, copaci). Când declarația referitoare la GES include înlăturarea gazelor cu efect de seră pe care, altfel, entitatea le-ar fi eliberat în atmosferă, acestea sunt de obicei raportate brut în declarația referitoare la GES, mai precis, sunt cuantificate atât sursa, cât și absorbantul. Când înlăturările sunt acoperite de concluzia practicianului, cerințele prezentului ISAE se aplică în relație cu aceste înlăturări, după caz.

Unitate semnificativă (a se vedea pct. 14 (t), 31)

- A15. Pe măsură ce crește contribuția individuală a unei unități la totalul emisiilor raportate în declarația referitoare la GES, cresc, de obicei, și riscurile de denaturare semnificativă a declarației. Practicianul poate aplica un procent dintr-un etalon ales, pentru a identifica unitățile de importanță individuală, în ceea ce privește dimensiunea emisiilor lor în raport cu totalul emisiilor incluse în declarația referitoare la GES. Identificarea unui etalon și determinarea unui procent care va fi aplicat implică exercitarea raționamentului profesional. De exemplu, practicianul poate considera că acele unități care depășesc 15% din volumul total de emisii produse sunt unități semnificative. Raționamentul profesional al practicianului poate determina, totuși, drept adecvat un procent mai ridicat sau mai scăzut. Acesta poate fi cazul când, de exemplu: există un număr mic de unități, dintre care niciuna nu emite mai puțin de 15% din volumul total al emisiilor produse, dar, potrivit raționamentului profesional al practicianului, nu toate unitățile sunt influente; sau când există un număr de unități care înregistrează puțin sub 15% din volumul total al emisiilor produse și care, potrivit raționamentului profesional al practicianului, sunt semnificative.
- A16. Practicianul poate, de asemenea, determina că o unitate este semnificativă, în ceea ce privește natura sa deosebită sau circumstanțele sale, care generează riscuri de denaturare semnificativă specifice. De exemplu, o unitate ar putea utiliza procese diferite de colectare de date sau tehnici de cuantificare, în comparație cu alte unități, ceea ce prevede utilizarea unor calcule deo-

sebit de complexe sau specializate sau a unor procese chimice sau fizice deosebit de complexe sau specializate.

ISAE 3000 (Revizuit) (a se vedea pct. 9, 15)

A17. ISAE 3000 (Revizuit) include cerințe care se aplică tuturor misiunilor de asigurare (altele decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice), inclusiv misiunilor în conformitate cu prezentul ISAE. În unele cazuri, prezentul ISAE poate include cerințe suplimentare sau materiale de aplicare referitoare la acele aspecte.

Acceptarea și continuarea misiunii

Competență (a se vedea pct. 16 (b))

A18. Competențele în domeniul GES pot include:

- O înțelegere generală a fenomenelor climatice, inclusiv a proceselor științifice care corelează GES cu schimbările climatice.
- Identificarea celor care vor reprezenta utilizatorii vizați ai informațiilor din declarația entității referitoare la GES și a modului în care aceștia vor utiliza informațiile (a se vedea punctul A47).
- Înțelegerea schemelor de tranzacționare a certificatelor de emisie și a mecanismelor de piață aferente, când acestea sunt relevante.
- Cunoașterea legilor și reglementărilor aplicabile, dacă există, care afectează modul în care entitatea ar trebui să își raporteze emisiile și care pot, de asemenea, impune o limită asupra emisiilor entității.
- Cuantificarea GES și a metodologiilor de evaluare, inclusiv a incertitudinilor asociate, de natură științifică și estimativă și a metodologiilor alternative disponibile.
- Cunoașterea criteriilor aplicabile, inclusiv, de exemplu:
 - Identificarea factorilor de emisie adecvați.
 - Identificarea acelor aspecte ale criteriilor care solicită efectuarea unor estimări semnificative sau sensibile, sau aplicarea unui raționament considerabil.
 - Metodele de determinare a limitelor organizaționale, de exemplu, a entităților ale căror emisii vor fi incluse în declarația referitoare la GES.
 - Ce deduceri pentru emisii sunt permise, pentru a putea fi incluse în declarația entității referitoare la GES.

A19. Complexitatea misiunilor de asigurare, aferente declarației referitoare la GES, poate varia. În unele cazuri, misiunea poate fi relativ directă, de

exemplu, atunci când o entitate nu are emisii de tipul 1 și raportează doar emisii de tipul 2, utilizând un factor de emisie specificat într-o reglementare, aplicat consumului de electricitate dintr-o singură locație. În acest caz, misiunea se poate axa, în mare măsură, pe sistemul utilizat de înregistrare și procesare a cifrelor identificate pe facturi, aferente consumului de electricitate și pe aplicarea aritmetică a factorului de emisie specificat. Totuși, când misiunea este relativ complexă, va fi probabil nevoie de un specialist cu competențe în cuantificarea și raportarea emisiilor. Domeniile specifice de expertiză, care pot fi relevante în aceste cazuri, includ:

Expertiza sistemelor informatice

- Înțelegerea modului în care sunt generate emisiile, inclusiv a modului în care datele sunt inițiate, înregistrate, procesate sau corectate dacă este cazul, adunate și raportate într-o declarație referitoare la GES.

Expertiză științifică și tehnică

- Trasarea fluxului de materiale aferent unui proces de producție și a proceselor aferente care generează emisii, inclusiv identificarea punctelor relevante unde sunt colectate datele-sursă. Aceste acțiuni pot fi deosebit de importante pentru a determina dacă identificarea de către entitate a surselor emisiilor este completă.
- Analizarea relațiilor chimice și fizice între intrări, procese și ieșiri și a relațiilor dintre emisii și alte variabile. Capacitatea de a înțelege și analiza aceste relații va fi deseori importantă în elaborarea procedurilor analitice.
- Identificarea efectului incertitudinii asupra declarației referitoare la GES.
- Cunoașterea politicilor de control al calității și a procedurilor implementate la nivelul laboratoarelor de testare, fie că acestea sunt interne sau externe.
- Experiență în sectoare de activitate specifice și în procesele aferente de generare și înlăturare a emisiilor. Procedurile de cuantificare a emisiilor de tipul 1 diferă foarte mult, în funcție de sectoarele de activitate și procesele implicate, de exemplu, natura proceselor electrolitice în producția de aluminiu, procesele de combustie în producția de electricitate pe bază de combustibili fosili și procesele chimice în producția de ciment, sunt toate diferite.
- Acționarea senzorilor fizici și a altor metode de cuantificare, și selectarea factorilor de emisie adecvați.

Domeniul de aplicare a misiunii și a declarației referitoare la GES (a se vedea pct. 17 (a))

- A20. Exemplele de circumstanțe în care motivele de excludere din declarația referitoare la GES a surselor identificate de emisii, sau din misiunea a surselor de emisii prezentate pot să nu fie rezonabile, includ următoarele:
- Entitatea are emisii semnificative de tipul 1 dar include doar emisiile de tipul 2 în declarația referitoare la GES.
 - Entitatea face parte dintr-o entitate juridică mai mare, care are emisii semnificative neraportate, din cauza modului în care a fost determinată limita organizațională, când acest fapt îi poate induce în eroare pe utilizatorii vizați.
 - Emisiile pe care le raportează practicianul reprezintă doar un procent redus din emisiile totale incluse în declarația referitoare la GES.

Determinarea gradului de adecvare a subiectului specific (a se vedea pct. 15)

A21. ISAE 3000 (Revizuit) prevede ca practicianul să determine dacă subiectul implicit este adecvat.¹⁴ În cazul unei declarații referitoare la GES, emisiile entității (și înlăturările și deducerile pentru emisii, după caz) reprezintă subiectul implicit al misiunii. Acel subiect implicit va fi adecvat dacă, printre altele, emisiile entității pot fi cuantificate consecvent prin utilizarea unor criterii adecvate.¹⁵

A22. Sursele GES pot fi cuantificate prin:

- (a) Măsurarea directă (sau monitorizarea directă) a concentrației de GES și a ratelor de flux, prin utilizarea unei monitorizări permanente a emisiilor sau a unei eșantionări periodice; sau
- (b) Măsurarea unei activități înlocuitoare, precum consumul de combustibili și calcularea emisiilor, de exemplu, ecuații de echivalare a masei,¹⁶ factori de emisie specifici entității sau factori de emisie medii pentru o regiune, sursă, sector de activitate sau proces.

Determinarea caracterului adecvat al criteriilor

Criterii special elaborate și stabilite (a se vedea pct. 17 (b))

A23. Criteriile adecvate prezintă următoarele caracteristici: relevanță, exhaustivitate, credibilitate, neutralitate și inteligibilitate. Criteriile pot fi „elabo-

¹⁴ ISAE 3000 (Revizuit), punctul 24(b)(i)

¹⁵ ISAE 3000 (Revizuit), punctul 24(b)(ii)

¹⁶ Mai precis, echivalarea valorii unei substanțe care intră și iese dintr-o limită definită, de exemplu, valoarea de carbon dintr-un combustibil pe bază de hidrocarburi care intră într-o instalație de combustie este egală cu valoarea de carbon care iese din instalație, sub forma dioxidului de carbon.

rate specific” sau pot fi „stabilite”, de exemplu înglobate în legi sau reglementări, sau emise de organisme autorizate sau recunoscute de experți, care urmează un proces cuvenit transparent.¹⁷ Deși se presupune că acele criterii stabilite de o autoritate de reglementare sunt relevante atunci când acea autoritate este utilizatorul vizat, unele criterii stabilite pot fi elaborate cu un scop special și pot fi necorespunzătoare dacă sunt aplicate în alte circumstanțe. De exemplu, criteriile elaborate de o autoritate de reglementare, care includ factori de emisie pentru o anumită regiune, pot furniza informații eronate dacă sunt utilizate pentru emisiile din altă regiune; sau criteriile care sunt elaborate în vederea raportării cu privire la anumite aspecte de reglementare a emisiilor pot fi necorespunzătoare dacă se raportează unor utilizatori vizați, alții decât autoritatea de reglementare care a stabilit criteriile.

- A24. Criteriile elaborate special pot fi adecvate când, de exemplu, entitatea dispune de echipamente deosebit de specializate sau cumulează informații cu privire la emisii din diferite jurisdicții ale căror criterii stabilite sunt diferite. Poate fi necesară o atenție specială când este evaluată neutralitatea și alte caracteristici ale criteriilor elaborate special, mai ales dacă acestea nu sunt substanțial bazate pe criteriile stabilite și nu sunt general utilizate în sectorul de activitate sau în regiunea entității, sau sunt inconsecvente cu aceste criterii.
- A25. Criteriile pot cuprinde criteriile stabilite, suplimentate de prezentări de informații în notele explicative la declarația referitoare la GES, sau limitări, metode, ipoteze, factori de emisie specifici, etc. În unele cazuri, criteriile stabilite pot să nu fie adecvate, chiar când sunt suplimentate de prezentări de informații în notele explicative la declarația referitoare la GES, de exemplu, când acestea nu cuprind aspectele menționate la punctul 17 (b).
- A26. Ar trebui notat că gradul de adecvare al criteriilor nu este afectat de nivelul de asigurare, mai precis, dacă criteriile nu sunt adecvate pentru o misiune de asigurare rezonabilă, acestea nu sunt adecvate nici pentru o misiune de asigurare limitată și invers.

Operațiunile incluse în limita organizațională a entității (a se vedea pct. 17 (b)(i), 23 (b)(i), 34 (g))

- A27. Determinarea operațiunilor deținute sau controlate de entitate, care vor fi incluse în declarația entității referitoare la GES, este cunoscută drept determinarea limitei organizaționale a entității. În unele cazuri, legile și reglementările definesc limitele entității în contextul raportării emisiilor de gaze cu efect de seră în scopuri de reglementare. În alte cazuri, criteriile aplicabile pot permite o selecție între diferite metode de determinare a limitei organizaționale a entității, de exemplu, criteriile pot permite o

17 ISAE 3000 (Revizuit), punctele A45-A48

selecție între o abordare care aliniază declarația entității referitoare la GES cu situațiile sale financiare și o altă abordare care tratează diferit, de exemplu, asocierile în participație sau entitățile asociate. Determinarea limitei organizaționale a entității poate implica o analiză a structurii organizaționale complexe, precum asocieri în participație, parteneriate și trusturi, și a relațiilor contractuale complexe sau care nu sunt uzuale. De exemplu, o unitate poate fi deținută de o parte, exploatată de alta și poate să proceseze materiale pentru o altă parte.

- A28. Determinarea limitei organizaționale a entității este diferită de ceea ce unele criterii descriu drept determinarea „limitei operaționale” a entității. Limita operațională se referă la ce categorii de emisii de tipul 1, 2 sau 3 vor fi incluse în declarația referitoare la GES și este determinată ulterior stabilirii limitei organizaționale.

Prezentări adecvate de informații (a se vedea pct. 17 (b)(iv), pct. 74 (d))

- A29. Conform regimurilor de reglementare a prezentărilor de informații, prezentările specificate în legile sau reglementările relevante sunt adecvate în contextul raportării către organismul de reglementare. Prezentarea următoarelor aspecte în declarația referitoare la GES poate fi necesară în cazul situațiilor de raportare voluntară, adresată utilizatorilor vizați, pentru ca aceștia să înțeleagă raționamentele semnificative utilizate în întocmirea declarației referitoare la GES:

- (a) Ce operațiuni sunt incluse în limita organizațională a entității și metoda utilizată pentru determinarea acestei limite, când criteriile aplicabile permit o selecție între diferite metode (a se vedea punctele A27–A28);
- (b) Metodele semnificative de cuantificare și politicile de raportare selectate, inclusiv:
 - (i) Metoda utilizată pentru a determina ce emisii de tipul 1 sau 2 au fost incluse în declarația referitoare la GES (a se vedea punctul A30);
 - (ii) Orice interpretări semnificative în aplicarea criteriilor aplicabile circumstanțelor entității, inclusiv sursele de date și, când este permisă selecția între diferite metode sau când sunt utilizate metode specifice entității, prezentarea metodei utilizate și a raționamentului pentru acest lucru; și
 - (iii) Modul în care entitatea determină dacă emisiile raportate anterior ar trebui retratate.
- (c) Clasificarea pe categorii a emisiilor, în declarația referitoare la GES. Așa cum se menționează la punctul A14, când declarația referitoare la GES include înlăturarea gazelor cu efect de seră pe care entitatea le-ar fi emis altminteri în atmosferă, atât emisiile, cât

și înlăturările sunt de obicei raportate brut în declarația referitoare la GES, mai precis, în această declarație sunt cuantificate atât sursa, cât și absorbantul;

- (d) O declarație cu privire la incertitudinile relevante pentru cuantificarea emisiilor de către entitate, inclusiv: cauzele acestora; modul în care au fost abordate; efectele lor asupra declarației referitoare la GES; și, când declarația referitoare la GES include emisiile de tipul 3, o explicație a: (a se vedea punctele A31–A34)
 - (i) Naturii emisiilor de tipul 3, inclusiv a faptului că nu este posibil ca o entitate să includă toate emisiile de tipul 3 în declarația sa referitoare la GES; și
 - (ii) Motivului pentru care au fost selectate acele surse ale emisiilor de tipul 3, care au fost incluse în declarație; și
- (e) Dacă există, modificările aspectelor menționate în acest punct, sau ale altor aspecte care afectează semnificativ comparabilitatea declarației referitoare la GES cu perioada(e) anterioară(e) sau cu anul de referință.

Emisiile de tipul 1 și 2

- A30. Criteriile solicită, de obicei, ca toate emisiile semnificative de tipul 1, de tipul 2 sau atât de tipul 1, cât și de tipul 2 să fie incluse în declarația referitoare la GES. Când au fost excluse unele emisii de tipul 1 sau de tipul 2, este important ca notele explicative la declarația referitoare la GES să prezinte baza în funcție de care s-au determinat ce emisii sunt incluse sau excluse, în special dacă cele care sunt incluse nu par să fie cele mai mari emisii de care este responsabilă entitatea.

Emisiile de tipul 3

- A31. Deși unele criterii prevăd raportarea emisiilor de tipul 3, de obicei includerea acestui tip de emisii este opțională, deoarece ar fi imposibil, aproape pentru toate entitățile, să încerce să își cuantifice în întregime toate emisiile indirecte, acestea incluzând toate sursele de la orice nivel al lanțului de aprovizionare al entității. În cazul unor entități, raportarea unor anumite categorii de emisii de tipul 3 furnizează informații importante pentru utilizatorii vizați, de exemplu, când emisiile de tipul 3 ale unei entități sunt considerabil mai mari decât cele de tipul 1 sau 2, cum se poate întâmpla în cazul multor entități din sectorul serviciilor. În alte cazuri, practicianul poate considera că nu trebuie să efectueze o misiune de asigurare dacă emisii semnificative de tipul 3 nu sunt incluse în declarația referitoare la GES.
- A32. Când unele surse de emisii de tipul 3 au fost incluse în declarația referitoare la GES, este important ca baza de selectare a surselor incluse să fie

rezonabilă, mai ales dacă acele surse incluse nu par să fie cele mai mari de care este responsabilă entitatea.

- A33. În unele cazuri, datele despre sursele utilizate în cuantificarea emisiilor de tipul 3 pot fi păstrate de către entitate. De exemplu, entitatea poate păstra evidențe detaliate ale bazei de cuantificare a emisiilor asociate transportului aerian al angajaților. În alte cazuri, datele despre surse utilizate în cuantificarea emisiilor de tipul 3 pot fi păstrate într-o locație bine controlată și accesibilă, din afara entității. Totuși, când acesta nu este cazul, este puțin probabil ca practicianul să reușească să obțină probe suficiente și adecvate referitoare la emisiile de tipul 3. În astfel de cazuri, poate fi adecvată excluderea din misiune a emisiilor de tipul 3.
- A34. Poate fi adecvată, de asemenea, excluderea din misiune a emisiilor de tipul 3 când metodele de cuantificare utilizate depind, în mare măsură, de estimări și duc la un grad ridicat de incertitudine a emisiilor raportate. De exemplu, diferite metode de cuantificare aferente estimării emisiilor asociate transportului aerian pot genera rezultate deosebit de variate, chiar când sunt utilizate date din surse identice. Dacă astfel de surse de emisii de tipul 3 sunt incluse în misiune, este important ca metodele de cuantificare utilizate să fie selectate obiectiv și să fie descrise integral, alături de incertitudinile asociate utilizării lor.

Responsabilitatea entității pentru întocmirea declarației referitoare la GES (a se vedea pct. 17 (c)(ii), pct. 76 (d))

- A35. Așa cum se menționează la punctul A70, în cazul anumitor misiuni, îngrijorările cu privire la condiția și credibilitatea evidențelor unei entități îl pot face pe practician să ajungă la concluzia că nu vor putea fi disponibile probe suficiente și adecvate care să sprijine o concluzie nemodificată cu privire la declarația referitoare la GES. Acesta poate fi cazul când entitatea are puțină experiență în întocmirea declarațiilor referitoare la GES. În astfel de circumstanțe, poate fi mai adecvat ca raportarea și cuantificarea emisiilor să facă obiectul unei misiuni de proceduri convenite sau unei misiuni de consiliere, în pregătirea unei misiuni de asigurare ce va fi efectuată într-o perioadă viitoare.

Cine a elaborat criteriile (a se vedea pct. 17 (c)(iii))

- A36. Când declarația referitoare la GES a fost întocmită conform unui regim de prezentare reglementat sau pentru o schemă de tranzacționare a emisiilor în care au fost prevăzute criteriile de aplicare și forma de raportare, se poate să reiasă din circumstanțele misiunii că organul de reglementare sau organismul responsabil de schemă este cel care a elaborat criteriile. Totuși, în situațiile de raportare voluntară, se poate să nu fie clar cine a elaborat criteriile, dacă acest lucru nu este precizat în notele explicative la declarația referitoare la GES.

Modificarea termenilor misiunii (a se vedea pct. 15, 18)

- A37. ISAE 3000 (Revizuit) prevede ca practicianul să nu fie de acord cu o modificare a termenilor misiunii, când nu există nicio justificare rezonabilă a acestui fapt.¹⁸ O solicitare de modificare a domeniului de aplicare misiunii poate să nu aibă o justificare rezonabilă când, de exemplu, solicitarea este efectuată în vederea excluderii anumitor surse ale emisiilor din domeniul de aplicare al misiunii, din cauza probabilității că va fi modificată concluzia practicianului.

Planificare (a se vedea pct. 19)

- A38. În stabilirea strategiei generale a misiunii, poate fi relevantă examinarea atenției acordate diferitelor aspecte aferente elaborării și implementării sistemului de informații privind GES. De exemplu, în unele cazuri, entitatea se poate să fi fost deosebit de conștientă de necesitatea unui control intern adecvat, care să asigure credibilitatea informațiilor raportate, în timp ce în alte cazuri se poate ca entitatea să se fi concentrat mai mult pe determinarea caracteristicilor științifice, operaționale sau tehnice ale informațiilor ce urmează a fi adunate.
- A39. O echipă foarte mică a misiunii poate efectua misiuni mai mici sau misiuni mai directe (a se vedea punctul A19). În cadrul unei echipe mai mici, este mai ușoară coordonarea și comunicarea între membrii echipei. Stabilirea strategiei generale a misiunii, în cazul unei misiuni mai mici sau a unei misiuni mai directe, nu va fi un exercițiu complex, consumator de timp. De exemplu, un scurt proces verbal, pe baza discuțiilor cu entitatea, poate servi drept strategie documentată a misiunii, dacă acoperă aspectele menționate la punctul 19.
- A40. Practicianul poate decide să discute cu entitatea elementele de planificare, când determină subiectul misiunii sau pentru a facilita desfășurarea și gestionarea misiunii (de exemplu, coordonarea unora dintre procedurile planificate folosind personalul entității). Deși aceste discuții au loc des, strategia generală a misiunii și planul misiunii continuă să rămână responsabilitatea practicianului. Când se discută aspectele incluse în strategia generală a misiunii sau în planul misiunii, este necesară o atenție sporită, pentru a nu se compromite eficacitatea misiunii. De exemplu, discutarea naturii și a plasării în timp a procedurilor detaliate cu entitatea poate compromite eficacitatea misiunii, căci procedurile devin prea previzibile.
- A41. Efectuarea unei misiuni de asigurare este un proces repetitiv. Pe măsură ce practicianul desfășoară procedurile planificate, probele obținute îl pot face pe practician să modifice natura, plasarea în timp sau amploarea altor proceduri planificate. În unele cazuri, practicianul poate lua cunoștință de

¹⁸ ISAE 3000 (Revizuit), punctul 29

informații care diferă semnificativ de cele estimate într-o etapă anterioară a misiunii. De exemplu, erorile sistematice, descoperite când procedurile sunt efectuate la sediul unităților selectate, pot indica necesitatea de a vizita locații suplimentare.

Planificarea utilizării activității unui expert sau a unui alt practician (a se vedea pct. 19 (e))

- A42. Misiunea poate fi efectuată de către o echipă multidisciplinară, care să includă unul sau mai mulți experți, mai ales în cazul unor misiuni relativ complexe, în care este posibil să fie necesare competențe specializate în cuantificarea și raportarea emisiilor (a se vedea punctul A19). ISAE 3000 (Revizuit) cuprinde un număr de cerințe referitoare la utilizarea activității unui expert, care pot necesita examinare în etapa de planificare, atunci când se stabilește natura, plasarea în timp și amplexarea resurselor necesare desfășurării misiunii.¹⁹
- A43. Activitatea unui alt practician poate fi utilizată în raport cu, de exemplu, o fabrică sau o altă unitate aflată la o locație îndepărtată; o filială, diviziune sau sucursală din străinătate; sau o asociere în participație sau entitate asociată. Când echipa misiunii planifică să îi solicite unui alt practician să efectueze activități aferente informațiilor ce vor fi incluse în declarația referitoare la GES, considerentele relevante pot include:
- Dacă acel alt practician înțelege și se conformează cu cerințele etice care sunt relevante pentru misiune și, mai ales, dacă este independent.
 - Competențele profesionale ale aceluia alt practician.
 - Amplexarea implicării echipei misiunii în activitatea aceluia alt practician.
 - Dacă acel alt practician își desfășoară activitatea într-un mediu reglementat care îl supraveghează activ.

Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea misiunii

Determinarea pragului de semnificație în planificarea misiunii (a se vedea pct. 20–21)

- A44. Criteriile pot trata conceptul de prag de semnificație în contextul întocmirii și prezentării declarației referitoare la GES. Deși criteriile pot trata pragul de semnificație în termeni diferiți, conceptul de prag de semnificație include, în general că:

¹⁹ ISAE 3000 (Revizuit), punctele 45(c), 52 și 54

- Denaturările, inclusiv omisiunile, sunt considerate semnificative dacă se așteaptă în mod rezonabil că acestea, individual sau cumulativ, vor influența deciziile relevante ale utilizatorilor, luate pe baza declarației referitoare la GES;
 - Raționamentele cu privire la pragul de semnificație sunt efectuate din perspectiva circumstanțelor înconjurătoare și sunt influențate de dimensiunea sau natura unei denaturări, sau de o combinație a acestora; și
 - Raționamentele cu privire la aspectele care sunt semnificative pentru utilizatorii vizați ai declarației referitoare la GES au la bază o examinare a nevoilor comune de informații ale utilizatorilor vizați, ca grup. Cu excepția cazului în care misiunea a fost menită să răspundă anumitor nevoi de informații ale utilizatorilor specifici, nu este luat, de regulă, în considerare posibilul efect al denaturărilor asupra utilizatorilor specifici, ale căror nevoi pot varia considerabil.
- A45. O astfel de abordare, dacă este prezentă în criteriile aplicabile, furnizează un cadru de referință pentru practician în determinarea pragului de semnificație al misiunii. Dacă criteriile aplicabile nu includ o discuție despre conceptul de prag de semnificație, caracteristicile la care se face referire mai sus îi furnizează practicianului un astfel de cadru de referință.
- A46. Determinarea pragului de semnificație de către practician este un aspect ce ține de raționamentul profesional, care este influențat de percepția practicianului cu privire la nevoile comune de informații ale utilizatorilor vizați, ca grup. În acest context, este rezonabil ca practicianul să presupună că utilizatorii vizați:
- (a) Dețin cunoștințe rezonabile privind activitățile aferente GES și au disponibilitatea de a studia, cu atenție rezonabilă, informațiile din declarația referitoare la GES;
 - (b) Înțeleg că declarația referitoare la GES și asigurarea aferentă acestuia sunt întocmite conform unor niveluri ale pragului de semnificație și înțeleg că orice concepte ale pragului de semnificație sunt incluse în criteriile aplicabile;
 - (c) Înțeleg că o cuantificare a emisiilor implică incertitudini (a se vedea punctele A54–A59); și
 - (d) Iau decizii rezonabile pe baza informațiilor din declarația referitoare la GES.
- A47. Utilizatorii vizați și nevoile lor de informații pot include, de exemplu:
- Investitori și alte părți interesate, precum furnizori, clienți, angajați și întreaga comunitate, în cazul prezentărilor voluntare. Nevoile acestora de informații pot fi legate de deciziile de a cumpăra sau vinde

capitaluri proprii ale entității; de a acorda împrumuturi către sau efectua tranzacții cu entitatea, sau de a fi angajați ai acesteia; sau de a face declarații referitoare la entitate sau alte părți, de exemplu, politicieni.

- Participanții la piață, în cazul unei scheme de tranzacționare a certificatelor de emisie, ale căror nevoi informaționale pot fi legate de deciziile de tranzacționare a instrumentelor negociabile (precum permise, credite sau cote) stabilite de schemă sau de impunerea de amenzi sau alte penalități, pe baza excesului de emisii.
- Autoritățile de reglementare sau responsabilii pentru politicile economice în cazul unui regim de prezentare reglementat. Nevoile informaționale ale acestora pot fi legate de monitorizarea conformității cu regimul de prezentare și de o gamă largă de decizii politice guvernamentale privind atenuarea și adaptarea schimbărilor climatice, de obicei pe baza informațiilor cumulate.
- Conducerea și persoanele responsabile cu guvernarea entității care utilizează informațiile despre emisii pentru luarea de decizii strategice și operaționale, precum alegerea între tehnologiile alternative și deciziile de investiții și dezinvestiții, eventual în anticiparea unui regim de prezentare reglementat sau în inițierea unei scheme de tranzacționare a certificatelor de emisie.

Este posibil ca practicianul să nu reușească să îi identifice pe toți cei care vor citi raportul de asigurare, mai ales când un număr mare de persoane au acces la acesta. În astfel de cazuri, în special când eventualii utilizatori pot avea o gamă largă de interese în ceea ce privește emisiile, utilizatorii vizați pot fi limitați la acționarii majoritari, care au interese comune și semnificative. Utilizatorii vizați pot fi determinați prin diferite metode, de exemplu, prin acordul dintre practician și angajator, sau prin legi sau reglementări.

- A48. Raționamentele cu privire la pragul de semnificație sunt efectuate în contextul circumstanțelor înconjurătoare și sunt afectate atât de factorii cantitativi, cât și de cei calitativi. Cu toate acestea, ar trebui menționat că deciziile referitoare la pragul de semnificație nu sunt afectate de nivelul de asigurare, mai precis, pragul de semnificație al unei misiuni de asigurare rezonabilă este același ca și pentru o misiune de asigurare limitată.
- A49. Un procent este deseori aplicat unui etalon stabilit, ca punct de pornire în determinarea pragului de semnificație. Factorii care pot afecta determinarea unui etalon și a unui procent adecvat, includ:
- Elementele incluse în declarația referitoare la GES (de exemplu, emisiile de tipul 1, 2 și 3, deducerile pentru emisii și înlăturările). Un etalon care poate fi adecvat, în funcție de circumstanțe, este reprezentat de emisiile brute raportate, mai precis, suma dintre emisiile

raportate de tipul 1, 2 și 3 înainte să se scadă orice deduceri pentru emisii sau înlăturări. Pragul de semnificație se referă la emisiile tratate de concluzia practicianului. Prin urmare, când concluzia practicianului nu acoperă întreaga declarație referitoare la GES, pragul de semnificație este stabilit doar în raport cu acea parte din declarația referitoare la GES care este tratată de concluzia practicianului, ca și când aceasta din urmă ar fi fost declarația propriu-zisă.

- Cantitatea unor emisii de anumit tip sau natura unei prezentări specifice. În unele cazuri, există tipuri specifice de emisii sau prezentări pentru care valorile pragului de semnificație sunt mai scăzute sau mai ridicate decât pragul de semnificație integral, acceptabil pentru declarația referitoare la GES. De exemplu, practicianul poate considera adecvat să stabilească un prag de semnificație mai scăzut sau mai ridicat pentru emisiile dintr-o anumită jurisdicție, sau pentru emisiile unui anumit gaz, cele efectuate în anumit scop sau aferente unei anumite unități.
- Modul în care declarația referitoare la GES prezintă informațiile relevante, de exemplu, dacă aceasta include o comparație a emisiilor cu perioada(e) anterioară(e), un an de referință sau o „plafonare”, caz în care determinarea pragului de semnificație în raport cu informațiile comparative necesită o atenție corespunzătoare. Atunci când o „plafonare” este relevantă, pragul de semnificație poate fi stabilit în raport cu alocarea plafonului de către entitate, dacă acesta este mai redus decât emisiile raportate.
- Volatilitatea relativă a emisiilor. De exemplu, dacă emisiile diferă semnificativ de la o perioadă la alta poate fi necesară stabilirea unui prag de semnificație în raport cu intervalul de fluctuație mai scăzut, chiar dacă acesta este mai ridicat în perioada curentă.
- Cerințele criteriilor aplicabile. În unele cazuri, criteriile aplicabile pot stabili un nivel de acuratețe, care poate fi considerat prag de semnificație. De exemplu, criteriile pot prevedea perspectiva ca emisiile să fie măsurate prin utilizarea unui procent stabilit drept „nivel de semnificație.” În astfel de situații, nivelul prevăzut de criterii oferă un cadru de referință pentru practician, în determinarea pragului de semnificație al misiunii.

A50. Factorii calitativi pot include:

- Sursele emisiilor.
- Tipurile de gaze implicate.
- Contextul în care vor fi utilizate informațiile din declarația referitoare la GES (de exemplu, dacă informațiile urmează a fi utilizate într-o schemă de tranzacționare a certificatelor de emisie, urmează a

fi înaintate unei autorități de reglementare sau vor fi incluse într-un raport de dezvoltare durabilă distribuit public); și tipurile de decizii pe care este probabil că le vor lua utilizatorii vizați.

- Măsura în care există unul sau mai multe tipuri de emisii sau prezentări pe care utilizatorii vizați tind să își concentreze atenția, de exemplu, gazele care diminuează stratul de ozon și contribuie, de asemenea, la schimbări climatice.
- Natura entității, strategiile sale referitoare la schimbările climatice și progresele în atingerea obiectelor acestora.
- Sectorul de activitate și mediul economic și de reglementare în care operează.

Revizuirea pe măsura avansării misiunii (a se vedea punctul 22)

A51. Pragul de semnificație poate necesita o revizuire, ca rezultat al modificării circumstanțelor misiunii (de exemplu, cedarea unei părți majore din afacerile entității), al unor informații noi, sau a unei modificări în înțelegerea entității și a operațiunilor sale de către practician, ca urmare a procedurilor efectuate. De exemplu, se poate observa, pe parcursul misiunii, că emisiile curente vor fi probabil diferite substanțial de cele utilizate inițial în determinarea pragului de semnificație. Dacă, pe parcursul misiunii, practicianul ajunge la concluzia că este adecvat un prag de semnificație mai redus pentru declarația referitoare la GES (și, dacă este cazul, un nivel sau niveluri de semnificație mai redus(e) pentru anumite tipuri de emisii sau prezentări) decât cel determinat inițial drept adecvat, poate fi necesară revizuirea pragului de semnificație funcțional și a naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor subsecvente.

Înțelegerea entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern al entității și identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă (a se vedea pct. 23–26)

A52. Practicianul își utilizează raționamentul profesional pentru a determina măsura în care sunt adecvate înțelegerea și natura, plasarea în timp și amplitudinea procedurilor de identificare și evaluare a denaturărilor semnificative, necesare obținerii unei asigurări rezonabile sau limitate. Principala preocupare a practicianului este dacă înțelegerea pe care a obținut-o și identificarea și evaluarea riscurilor sunt suficiente pentru îndeplinirea obiectivului prevăzut în prezentul ISAE. Nivelul înțelegerii prevăzute din partea practicianului este inferior celui deținut de conducere în gestionarea entității și atât nivelul de înțelegere, cât și natura, plasarea în timp și amplitudinea procedurilor de identificare și evaluare a riscurilor de denaturare semnificativă sunt inferioare celor necesare pentru misiunile de asigurare limitată sau rezonabilă.

- A53. Obținerea unei înțelegeri și identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă reprezintă procese repetitive. Procedurile de obținere a unei înțelegeri a entității și mediului său și de identificare și evaluare a riscurilor de denaturare semnificativă nu oferă, ele însele, probe suficiente și adecvate care să stea la baza concluziei de asigurare.

Incertitudini (a se vedea pct. 23 (b)(i)c, 76 (e))

- A54. Procesul de cuantificare a GES este rareori exact în proporție de 100%, din cauza:
- (a) *Incertitudinii științifice*: Aceasta este determinată de cunoștințele științifice incomplete cu privire la măsurarea GES. De exemplu, rata de stocare în absorbante biologice și valorile aferente „potențialului de încălzire globală” utilizate în combinarea emisiilor de gaze diferite și raportarea lor drept echivalente ale dioxidului de carbon au la bază cunoștințe științifice incomplete. Gradul în care incertitudinea științifică afectează cuantificarea emisiilor raportate nu poate fi controlat de entitate. Cu toate acestea, posibilitatea ca incertitudinea științifică să aibă drept rezultat variații inexplicabile ale emisiilor raportate poate fi înlăturată prin utilizarea de criterii care prevăd ipotezele științifice specifice folosite în întocmirea declarației referitoare la GES sau factorii specifici care înglobează aceste ipoteze; și
 - (b) *Estimării (sau măsurării) incertitudinii*: Aceasta este determinată de procesele de măsurare și calculare utilizate pentru cuantificarea emisiilor în limitele cunoștințelor științifice existente. Estimarea incertitudinii poate fi legată de datele care stau la baza estimării (de exemplu, incertitudinea inerentă instrumentelor de măsurare folosite), sau de metoda de estimare, inclusiv de modelul aplicabil, după caz, folosit în realizarea estimării (uneori cunoscut drept parametru, respectiv incertitudine a modelului). Gradul de incertitudine a estimării este deseori controlabil de către entitate. Reducerea gradului de estimare poate implica un cost superior.
- A55. Faptul că incertitudinea influențează cuantificarea emisiilor unei entități nu înseamnă că emisiile unei entități sunt inadecvate ca subiect specific. De exemplu, criteriile aplicabile pot prevedea ca emisiile de tipul 2 aferente electricității să fie calculate prin aplicarea unui factor de emisie stabilit numărului de kilowați consumați pe oră. Factorul de emisie stabilit va avea la bază ipoteze și modele care pot să nu fie mereu adevărate, în toate circumstanțele. Cu toate acestea, cât timp ipotezele și modelele sunt rezonabile în circumstanțele date și sunt corect prezentate, informațiile din declarația referitoare la GES vor putea, de regulă, să fie supuse unei misiuni de asigurare.

- A56. Situația de la punctul A55 poate fi contrastată de cuantificarea conform criteriilor care utilizează modele și ipoteze bazate pe circumstanțele individuale ale unei entități. Utilizarea unor modele și ipoteze specifice entității va avea drept rezultat probabil o cuantificare mai exactă decât utilizarea, de exemplu, a unor factori de emisie medii pentru un sector de activitate; de asemenea, este probabil ca aceasta să implice riscuri de denaturare semnificativă suplimentare, cu privire la modul în care au fost stabilite modelele și ipotezele specifice entității. Așa cum se menționează la punctul A55, atât timp cât ipotezele și modelele sunt rezonabile în circumstanțele date și sunt corect prezentate, informațiile din declarația referitoare la GES vor putea, de regulă, să fie supuse unei misiuni de asigurare.
- A57. În unele cazuri, totuși, practicianul poate decide că nu este adecvată efectuarea unei misiuni de asigurare dacă impactul incertitudinii asupra informațiilor din declarația referitoare la GES este foarte ridicat. Acesta poate fi cazul în care, de exemplu, un procent semnificativ din emisiile raportate ale unei entități provin din surse ocazionale (a se vedea punctul A8) care nu sunt monitorizate și când metodele de estimare nu sunt suficient de complexe, sau când un procent semnificativ din înlăturările de emisii raportate ale entității sunt atribuibile absorbantelor biologice. Ar trebui menționat că deciziile privind efectuarea unei misiuni în astfel de condiții nu sunt afectate de nivelul de asigurare, mai precis, dacă nu este adecvată desfășurarea unei misiuni de asigurare rezonabilă, nu este adecvată nici desfășurarea unei misiuni de asigurare limitată și invers.
- A58. O explicație în notele explicative la declarația referitoare la GES privind natura, cauzele și efectele incertitudinilor care afectează declarația entității referitoare la GES îi alertează pe utilizatorii vizați în ceea ce privește incertitudinile asociate cuantificării emisiilor. Acest lucru poate fi deosebit de important când utilizatorii vizați nu au determinat criteriile care vor fi utilizate. De exemplu, o declarație referitoare la GES poate fi disponibilă unei game variate de utilizatori, chiar când criteriile utilizate au fost elaborate într-un scop de reglementare special.
- A59. Deoarece incertitudinea este o caracteristică semnificativă a tuturor declarațiilor referitoare la GES, punctul 76 (e) prevede ca aceasta să fie menționată în raportul de asigurare indiferent de prezentările de informații incluse în notele explicative la declarația referitoare la GES, sau de existența acestor prezentări.²⁰

20 A se vedea, de asemenea, ISAE 3000, punctul 49 litera (e).

Entitatea și mediul său

Întreruperi ale operațiunilor (a se vedea punctul 23 (b)(iii))

- A60. Întreruperile pot include incidente precum închideri ale întreprinderii, care pot fi neprevăzute sau planificate, de exemplu, ca parte a unui program de mentenanță. În unele cazuri, natura operațiunilor poate fi intermitentă, de exemplu, când o unitate este utilizată doar în perioadele de vârf.

Obiectivele și strategiile aferente schimbărilor climatice (a se vedea pct. 23 (e))

- A61. Examinarea strategiei entității aferente schimbărilor climatice, dacă există, și a riscurilor asociate economice, de reglementare, fizice și reputaționale, îl pot asista pe practician în identificarea riscurilor de denaturare semnificativă. De exemplu, dacă entitatea și-a luat angajamentul că va neutraliza emisiile de carbon, acest obiectiv poate reprezenta un stimulent pentru atenuarea emisiilor, deci scopul va părea ca fiind realizat într-un termen precizat. În mod contrar, dacă entitatea se așteaptă să fie supusă, în viitor, unei scheme de tranzacționare a certificatelor de emisie, acest lucru poate reprezenta un stimulent pentru atenuarea emisiilor între timp, pentru a crește șansele de a primi o cotă mai mare la începutul schemei.

Proceduri pentru înțelegerea, identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă (a se vedea pct. 24)

- A62. Deși practicianului i se solicită să efectueze toate procedurile de la punctul 24 în vederea înțelegerii necesare a entității, acestuia nu i se solicită efectuarea tuturor procedurilor pentru fiecare aspect aferent înțelegerii.

Procedurile analitice pentru înțelegerea entității și a mediului său și de identificare și evaluare a riscurilor de denaturare semnificativă (a se vedea pct. 24 (b))

- A63. Procedurile analitice efectuate pentru a înțelege entitatea și mediul său și pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă pot identifica aspecte ale entității cu care practicianul nu era la curent și pot furniza asistență în evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă, furnizând o bază pentru elaborarea și implementarea răspunsurilor la riscurile evaluate. Procedurile analitice pot include, de exemplu, compararea emisiilor de GES din diferite unități cu cifrele aferente emisiilor din acele unități.
- A64. Procedurile analitice pot ajuta la identificarea existenței unor evenimente care nu sunt uzuale și a unor valori, proporții și tendințe care pot indica aspecte cu implicații asupra misiunii. Relațiile identificate, ne uzuale sau neprevăzute, îl pot ajuta pe practician să identifice riscurile de denaturare semnificativă.
- A65. Totuși, când aceste proceduri analitice utilizează date cumulate la nivel înalt (aceasta poate fi situația când procedurile analitice sunt efectuate în vederea înțelegerii entității și a mediului său și în vederea identificării și evaluării

riscurilor de denaturare semnificativă), rezultatele acestor proceduri analitice furnizează doar o indicație inițială generală cu privire la posibilitatea existenței unei denaturări semnificative. În consecință, în astfel de cazuri, luarea în considerare a altor probe care au fost colectate în etapa de identificare a riscurilor de denaturare semnificativă, alături de rezultatele aferente procedurilor analitice, îl pot ajuta pe practician să înțeleagă și să evalueze rezultatele procedurilor analitice.

Observarea și inspecția (a se vedea pct. 24 (c))

A66. Observarea constă în cercetarea unui proces sau a unei proceduri efectuate de altcineva, de exemplu, observarea de către practician a dispozitivelor de monitorizare în timp ce sunt adaptate de personalul entității sau a modului în care sunt derulate activitățile de control. Observarea furnizează probe despre derularea unui proces sau a unei proceduri, dar este limitată la momentul din timp când are loc și de faptul că acțiunea de a fi observat poate afecta modul de desfășurare al procesului sau procedurii.

A67. Inspecția implică:

(a) Examinarea evidențelor și a documentelor, fie interne sau externe, pe suport hârtie sau în format electronic sau de altă natură, de exemplu, registrele de calibrare a unui dispozitiv de monitorizare. Inspecția evidențelor și a documentelor furnizează probe al căror nivel de credibilitate diferă în funcție de natura și sursa lor și, în cazul evidențelor sau documentelor interne, în funcție de eficacitatea controalelor aferente întocmirii lor; sau

(b) O examinare fizică, de exemplu, un dispozitiv de calibrare.

A68. Observarea și inspecția pot sprijini interviurile conducerii și ale altor părți și pot furniza, de asemenea, informații despre entitate și mediul său. Exemplele de astfel de proceduri includ observarea sau inspecția următoarelor:

- Operațiunilor entității. Observarea proceselor și a echipamentelor, inclusiv a echipamentului de monitorizare, la nivelul unităților care pot fi deosebit de relevante când emisiile semnificative de tipul 1 sunt incluse în declarația referitoare la GES.
- Documentelor (precum programele și strategiile de atenuare a emisiilor), evidențelor (precum registrele de calibrare și rezultatele primite de la laboratoarele de testare) și manualelor care detaliază procedurile de colectare de informații și controalele interne.
- Rapoartelor întocmite de conducere sau de persoanele responsabile cu guvernarea, precum rapoartele interne sau externe cu privire la sistemele de gestiune privind mediul înconjurător.

- Rapoartelor întocmite de conducere (precum rapoartele de gestiune trimestriale) și de persoanele responsabile cu guvernanta (precum procesele-verbale ale reuniunilor consiliului director).

Înțelegerea controlului intern al entității (a se vedea pct. 25L–26R)

- A69. Într-o misiune de asigurare limitată, practicianului nu i se solicită să înțeleagă toate componentele controlului intern al entității, relevante pentru cuantificarea și raportarea emisiilor, așa cum se solicită pentru o misiune de asigurare rezonabilă. Mai mult, practicianului nu i se solicită să evalueze modul în care au fost elaborate controalele și să determine dacă acestea au fost implementate. Prin urmare, într-o misiune de asigurare limitată, deși va fi deseori necesară interviuarea entității cu privire la activitățile de control și monitorizarea controalelor relevante pentru cuantificarea și raportarea emisiilor, deseori nu va fi necesară înțelegerea detaliată a acestor componente ale controlului intern al entității.
- A70. Înțelegerea de către practician a componentelor relevante ale controlului intern poate genera îndoieli cu privire la măsura în care practicianul dispune de probe suficiente și adecvate pentru a finaliza misiunea. De exemplu (a se vedea, de asemenea, pct. A71–A72, A92–A93 și A96):
- Îngrijorările cu privire la integritatea celor care întocmesc declarația referitoare la GES pot fi atât serioase încât practicianul poate ajunge la concluzia că riscul asociat declarațiilor eronate ale conducerii este atât de ridicat încât misiunea nu poate fi desfășurată.
 - Îngrijorările cu privire la stadiul și credibilitatea evidențelor unei entități îl poate face pe practician să ajungă la concluzia că nu este posibilă obținerea de probe suficiente și adecvate, care să sprijine o concluzie nemodificată aferentă declarației referitoare la GES.

Activitățile de control relevante pentru misiune (a se vedea pct. 25R (d))

- A71. Raționamentul practicianului cu privire la măsura în care anumite activități de control sunt relevante pentru misiune poate fi afectat de nivelul de complexitate, documentație și caracterul oficial al sistemului informatic al entității, inclusiv de procesele de afaceri aferente, relevante pentru raportarea emisiilor. Pe măsură ce raportarea emisiilor evoluează, se poate presupune că va crește și nivelul de complexitate, documentație și caracterul oficial al sistemului informatic și activitățile de control aferente, relevante pentru cuantificarea și raportarea emisiilor.
- A72. În cazul entităților foarte mici sau al sistemelor informatice recent implementate, se poate ca anumite activități de control să fie mai rudimentare, mai slab documentate și pot exista doar neoficial. În astfel de cazuri, este mai puțin probabil ca practicianul să aprecieze necesară înțelegerea activităților de control specifice pentru a evalua riscurile de denaturare

semnificativă și pentru a elabora proceduri subsecvente ca răspuns la riscurile evaluate. Pe de altă parte, se poate solicita, în cazul anumitor scheme reglementate, ca sistemul informatic și activitățile de control să fie documentate oficial și elaborarea lor să fie aprobată de organul de reglementare. Chiar și în unele dintre aceste cazuri, nu toate fluxurile de date relevante și controale asociate pot fi documentate. De exemplu, este mai probabil ca activitățile de control al datelor colectate privind sursele, aferente monitorizării continue, să fie complexe, bine documentate și mai oficiale decât activitățile de control aferente procesării și raportării datelor ulterioare (a se vedea, de asemenea, punctele A70, A92–A93 și A96).

Alte misiuni efectuate pentru entitate (a se vedea pct. 27)

A73. Informațiile obținute în urma altor misiuni efectuate pentru entitate se pot referi, de exemplu, la aspecte ale mediului de control al entității.

Efectuarea de proceduri la sediul unităților entității (a se vedea pct. 31)

A74. Efectuarea observării și inspecției, precum și a altor proceduri, la sediul unei unități (având, de obicei, denumirea de „vizită la fața locului”) poate fi importantă pentru consolidarea înțelegerii entității, pe care practicianul o obține prin efectuarea de proceduri la sediul central. Deoarece se presupune că înțelegerea entității de către practician și identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă sunt mai exhaustive în cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă, față de o misiune de asigurare limitată, numărul de unități la al căror sediu se efectuează proceduri va fi, în mod normal, mai mare decât în cazul unei misiuni de asigurare limitată.

A75. Efectuarea de proceduri la sediul unei unități (sau implicarea unui alt practician care să efectueze aceste proceduri în numele practicianului) poate avea loc ca parte a planificării, când sunt efectuate procedurile de identificare și evaluare a riscurilor de denaturare semnificativă sau când se răspunde la riscurile de denaturare semnificativă evaluate. Efectuarea de proceduri la sediul unităților semnificative este, de obicei, deosebit de importantă pentru o misiune care se desfășoară pentru prima dată sau când se examinează exhaustivitatea surselor de tipul 1 și a absorbantelor incluse în declarația referitoare la GES și când se stabilește dacă sistemele de procesare și colectare de date privind entitatea și tehnicile sale de estimare sunt adecvate în raport cu procesele fizice existente și incertitudinile aferente.

A76. Așa cum se menționează la punctul A74, efectuarea de proceduri la sediul unei unități poate fi importantă în înțelegerea de către practician a entității, prin efectuarea de proceduri la sediul central. Pentru multe misiuni de asigurare rezonabilă, practicianul poate considera necesar să efectueze proceduri la sediul fiecărei unități semnificative, pentru a răspunde la riscurile de denaturare semnificativă evaluate, în special dacă entitatea dispune de unități semnificative în ceea ce privește emisiile de tipul 1. În cazul unei

misiuni de asigurare limitată, când entitatea dispune de unități semnificative în ceea ce privește emisiile de tipul 1, se poate să nu fie obținut un nivel reprezentativ de asigurare fără ca practicianul să fi efectuat proceduri la nivelul anumitor unități semnificative. Când entitatea dispune de unități semnificative în ceea ce privește emisiile de tipul 1 și practicianul determină că nu pot fi efectuate proceduri eficiente și efective la sediul unității (fie de către acesta, fie de un alt practician în locul său), procedurile alternative pot include una sau mai multe din următoarele:

- Revizuirea documentelor referitoare la sursa emisiilor, a diagramelor fluxurilor de energie și a diagramelor aferente fluxurilor semnificative.
- Analizarea răspunsurilor la chestionare, transmise de conducerea unității.
- Inspectarea ansamblului satelit al unității.

A77. Pentru ca totalul emisiilor să fie corespunzător acoperit, mai ales în cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă, practicianul poate decide că este adecvată efectuarea de proceduri la sediul unor unități selectate, care nu sunt unități semnificative. Factorii care pot fi relevanți pentru o astfel de decizie, includ:

- Natura emisiilor la nivelul diferitelor unități. De exemplu, este mai probabil ca practicianul să aleagă să viziteze o unitate cu emisii de tipul 1, decât o unitate cu emisii de tipul 2. În cel de-al doilea caz, probabil că examinarea facturilor de energie la sediul central va constitui principala sursă de probe.
- Numărul și dimensiunea unităților și contribuția acestora la totalul emisiilor.
- Măsura în care unitățile utilizează procese diferite, sau procese care aplică tehnologii diferite. Într-un astfel de caz, poate fi adecvată efectuarea de proceduri la sediul unor unități selectate, care aplică procese sau tehnologii diferite.
- Metodele de colectare a informațiilor despre emisii, aplicate de diferite unități.
- Experiența personalului relevant, din diferite unități.
- Selectarea unor unități diferite, pe parcursul timpului.

Auditul intern (a se vedea pct. 32)

A78. Funcția de audit intern a entității poate fi relevantă pentru misiune dacă natura responsabilităților și activităților acestei funcții este legată de cuantificarea și raportarea emisiilor și dacă practicianul își propune să

utilizeze activitatea funcției de audit intern pentru a modifica natura perioadei sau pentru a reduce amploarea procedurilor efectuate.

Riscurile de denaturare semnificativă aferente declarației referitoare la GES (a se vedea pct. 33L (a)–33R (a))

- A79. Riscurile de denaturare semnificativă aferente declarației referitoare la GES se referă la riscurile asociate, în mod evident, declarației luate ca întreg. Riscurile de această natură nu sunt neapărat riscuri identificabile prin intermediul unui anumit tip de emisie sau nivel de prezentare de informații. Ele reprezintă, mai degrabă, circumstanțe care pot duce la creșterea riscurilor de denaturare semnificativă, de exemplu, prin intermediul neglijării controlului intern de către conducere. Riscurile de denaturare semnificativă aferente declarației referitoare la GES pot fi relevante în special pentru examinarea de către practician a riscurilor de denaturare semnificativă generată de fraudă.
- A80. Riscurile aferente declarației referitoare la GES pot deriva în special dintr-un mediu de control inefficient. De exemplu, deficiențele precum lipsa competenței conducerii pot avea un efect decisiv asupra declarației referitoare la GES și pot implica un răspuns general din partea practicianului. Alte riscuri de denaturare semnificativă aferente declarației referitoare la GES pot include, de exemplu:
- Mecanisme neadecvate, slab controlate sau inefficient documentate de colectare a datelor, cuantificare a emisiilor și întocmire a declarațiilor referitoare la GES.
 - Lipsa competenței personalului, în ceea ce privește colectarea datelor, cuantificarea emisiilor și întocmirea declarațiilor referitoare la GES.
 - Lipsa implicării conducerii în cuantificarea emisiilor și întocmirea declarațiilor referitoare la GES.
 - Neidentificarea corespunzătoare a tuturor surselor de gaze cu efect de seră.
 - Riscul de fraudă, de exemplu, cel asociat piețelor de tranzacționare a certificatelor de emisie.
 - Prezentarea informațiilor aferente perioadelor anterioare, care nu sunt întocmite consecvent, din cauza modificării limitelor sau metodologiilor de măsurare.
 - Prezentarea de informații confuze în declarația referitoare la GES, de exemplu, sublinierea nejustificată a anumitor date sau tendințe favorabile.

- Metode de cuantificare și politici de rapoarte inconsecvente, inclusiv metode diferite de determinare a limitei organizaționale, la nivelul diferitelor unități.
- Erori în conversia elementelor, când sunt consolidate informațiile primite de la unități.
- Prezentarea necorespunzătoare a incertitudinilor științifice și a ipotezelor-cheie în raport cu estimările.

Utilizarea aserțiunilor (a se vedea pct. 33L (b)–33R (b))

- A81. Aserțiunile sunt utilizate de practician într-o misiune de asigurare rezonabilă și pot fi utilizate într-o misiune de asigurare limitată, în vederea examinării diferitelor tipuri de denaturări posibile care pot surveni.
- A82. În reprezentarea conformității declarației referitoare la GES cu criteriile aplicabile, entitatea face aserțiuni, implicit sau explicit, cu privire la cuantificarea, prezentarea și descrierea emisiilor. Aserțiunile sunt clasificate în următoarele categorii și pot fi de următoarele tipuri:
- (a) Aserțiuni despre cuantificarea emisiilor în perioada care face obiectul asigurării:
 - i. Apariție—emisiile care au fost înregistrate, au avut loc și aparțin entității.
 - ii. Exhaustivitate—toate emisiile care ar fi trebuit înregistrate au fost înregistrate (a se vedea punctele A30–A34 pentru o abordare a exhaustivității în raport cu diferite domenii de aplicare).
 - iii. Acuratețe—cuantificarea emisiilor a fost înregistrată adecvat.
 - iv. Alocare—emisiile au fost înregistrate în perioada corectă de raportare.
 - v. Clasificare—emisiile au fost înregistrate în secțiunea corectă.
 - (b) Aserțiuni despre prezentare și descriere:
 - i. Apariție și responsabilitate—emisiile prezentate și alte aspecte care au avut loc și care aparțin entității.
 - ii. Exhaustivitate—toate prezentările care ar fi trebuit incluse în declarația referitoare la GES au fost incluse.
 - iii. Clasificare și inteligibilitate—informațiile privind emisiile sunt prezentate și descrise adecvat și prezentările de informații sunt clar exprimate.

- iv. Acuratețe și cuantificare—cuantificarea emisiilor și informațiile aferente incluse în declarația referitoare la GES sunt prezentate adecvat.
- v. Consecvență—politicile de cuantificare sunt consecvente cu cele aplicate în perioada anterioară sau modificările sunt justificate și au fost aplicate corect și prezentate adecvat; și informațiile comparative, dacă există, sunt cele raportate în perioada anterioară sau au fost retratate corespunzător.

Relevanța controlului intern (a se vedea pct. 33R)

A83. Dacă evaluarea de către practician a riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor presupune funcționarea eficientă a controalelor (mai precis, practicianul intenționează să se bazeze pe funcționarea eficientă a controalelor în determinarea naturii, plasării în timp și amplitudinii altor proceduri), practicianului i se solicită, conform punctului 38R, să elaboreze și să efectueze teste ale eficacității operaționale a acestor controale.

Cauze ale riscurilor de denaturare semnificativă (a se vedea pct. 34)

Frauda (a se vedea pct. 28, 34 (a))

A84. Denaturările din declarația referitoare la GES pot surveni fie în urma fraudei, fie a erorii. Factorul care face distincția între fraudă și eroare analizează dacă acțiunea existentă, ce are drept rezultat denaturarea declarației referitoare la GES, este intenționată sau nu.

A85. Stimulente pentru denaturarea intenționată a declarației referitoare la GES pot apărea dacă, de exemplu, cei care sunt direct implicați în, sau au ocazia de a influența, procesul de raportare a emisiilor primesc o parte semnificativă din contingentul de compensare al acestora, când se îndeplinesc obiectivele stricte ale gazelor cu efect de seră. Așa cum se menționează la punctul A61, alte stimulente pentru subtratatarea sau supratratatarea emisiilor pot apărea în urma strategiei entității aferente schimbărilor climatice, dacă există, și a riscurilor economice, de reglementare, fizice și reputaționale asociate.

A86. Deși fraudă este un concept juridic vast, în contextul prezentului ISAE practicianul este preocupat de fraudă care generează o denaturare semnificativă a declarației referitoare la GES. Deși practicianul poate suspecta sau, în cazuri rare, identifica apariția fraudei, acesta nu poate determina, din punct de vedere juridic, apariția propriu-zisă a fraudei.

Neconformitatea cu legile și reglementările (a se vedea pct. 34 litera (b), 78 (c))

A87. Prezentul ISAE diferențiază responsabilitățile practicianului în ceea ce privește conformitatea cu două categorii diferite de legi și reglementări, astfel:

- (a) Prevederile acelor legi și reglementări recunoscute ca având un efect direct în determinarea valorilor semnificative și a prezentărilor din declarația referitoare la GES, prin faptul că determină cantitățile raportate și prezentările din declarația unei entități referitoare la GES. Punctul 34 litera (b) îi solicită practicianului să examineze probabilitatea denaturărilor semnificative cauzate de neconformitatea cu prevederile acestor legi și reglementări, când sunt efectuate procedurile prevăzute la punctele 33L sau 33R; și
- (b) Alte legi și reglementări care nu au un efect direct în determinarea cantităților și prezentărilor din declarația referitoare la GES, dar cu care conformitatea poate fi esențială pentru aspectele operaționale ale afacerii, pentru capacitatea unei entități de a își continua activitatea sau pentru evitarea penalităților semnificative (de exemplu, conformitatea cu termenii unei licențe de funcționare, sau conformitatea cu cerințele de mediu). Planificarea și desfășurarea unei misiuni cu scepticism profesional, așa cum prevede ISAE 3000 (Revizuit),²¹ este importantă în contextul păstrării vigilenței cu privire la posibilitatea ca procedurile aplicate în vederea formulării unei concluzii asupra declarației referitoare la GES să aducă în atenția practicianului cazurile de neconformitate identificată sau suspectată cu aceste legi și reglementări.

Alte cauze ale riscurilor de denaturare semnificativă (a se vedea pct. 34)

A88. Exemple de factori la care se face referire la pct. 34 literele (c)–(k) includ:

- (a) Omiterea uneia sau mai multor surse de emisii este mai probabilă în cazul surselor care sunt mai puțin evidente și care pot fi trecute cu vederea, precum emisiile ocazionale.
- (b) Modificările economice sau de reglementare semnificative pot include, de exemplu, creșteri ale obiectivelor energiei regenerabile sau modificări semnificative ale prețurilor pentru cotele inferioare unei scheme de tranzacționare a emisiilor, care pot duce, de exemplu, la un risc mai mare de clasificare eronată a surselor asociate unui generator de electricitate.
- (c) Natura operațiunilor unei entități poate fi complexă (de exemplu, poate implica unități și procese multiple și disparate), discontinue (de exemplu, generarea de electricitate doar în perioadele de vârf), sau poate avea drept rezultat relații restrânse sau reduse între emisiile entității și alte niveluri măsurabile ale activității (de exemplu, o fabrică de cobalt nichel). În astfel de cazuri, posibilitatea unor proceduri analitice reprezentative poate fi redusă semnificativ.

Modificările operațiunilor sau limitelor (de exemplu, introducerea de noi procese sau vânzarea, achiziția sau externalizarea surselor de

²¹ ISAE 3000 (Revizuit), punctul 37

emisie sau absorbantelor de înlăturare a emisiilor) poate genera, de asemenea, riscuri de denaturare semnificativă (de exemplu, din cauza lipsei de familiarizare cu procedurile de cuantificare sau raportare). De asemenea, poate surveni o calculare dublă a unei surse de emisii sau a unui absorbant de înlăturare, din cauza unei corelări necorespunzătoare privind identificarea surselor și absorbantelor unei instalații complexe.

- (d) Selectarea unei metode de cuantificare necorespunzătoare (de exemplu, calcularea emisiilor de tipul 1 utilizând un factor de emisie când este disponibilă și ar fi mai adecvată aplicarea unei metode mai corecte de măsurare directă). Selectarea unei metode de cuantificare adecvate este deosebit de importantă când metoda a suferit o modificare. Aceasta deoarece utilizatorii vizati sunt deseori interesați de tendințele emisiilor în timp sau în raport cu un an de referință. Unele criterii pot prevedea ca metodele de cuantificare să fie modificate doar dacă se va utiliza o metodă mai adecvată. Alți factori referitori la natura metodelor de cuantificare includ:
- Aplicarea incorectă a unei metode de cuantificare, precum necorelarea aparatelor de măsură sau necitirea lor suficient de frecvent, sau utilizarea unui factor de emisie necorespunzător circumstanțelor. De exemplu, un factor de emisie poate fi previzionat pe baza unei ipoteze privind utilizarea permanentă și poate să nu fie adecvat după o întrerupere a activității.
 - Complexitatea metodelor de cuantificare, care vor implica probabil un risc mai mare de denaturare semnificativă, de exemplu: manipularea matematică extensivă sau complexă a datelor referitoare la surse (precum utilizarea modelelor matematice complexe); utilizarea extensivă a factorilor de conversie a stărilor de agregare (precum factorii de conversie a măsurilor de lichid în măsuri de gaz); sau utilizarea extensivă a factorilor de conversie a elementelor (precum cei utilizați în conversia măsurilor imperiale în măsuri metrice).
 - Modificările metodelor de cuantificare sau a variabilelor aferente ieșirilor (de exemplu, dacă metoda de cuantificare utilizată are la bază conținutul de carbon al biomasei și compoziția biomasei utilizate se modifică pe parcursul perioadei).
- (e) Emisiile semnificative ocazionale sau aspectele bazate pe raționament reprezintă o sursă mai mare de risc de denaturare semnificativă asociat emisiilor de rutină, necomplexe, care sunt supuse cuantificării și raportării sistematice. Emisiile ocazionale sunt cele neuzuale, ca dimensiune sau natură și care apar, deci, cu o frecvență redusă (de exemplu, evenimente unice, precum defecțiunea unui utilaj sau o disfuncționalitate majoră). Aspectele bazate pe raționament pot include formu-

larea de estimări subiective. Riscurile de denaturare semnificativă pot fi mai mari din cauza unor aspecte precum:

- O implicare mai mare a conducerii în specificarea metodelor de cuantificare sau a tratamentului de raportare.
 - O intervenție manuală sporită, aferentă colectării și procesării datelor.
 - Calcule sau metode de cuantificare și principii de raportare complexe.
 - Natura emisiilor ocazionale, care pot îngreuna acțiunile conducerii în vederea implementării unor controale eficiente asociate riscurilor.
 - Metode de cuantificare și principii de raportare a estimărilor care pot fi supuse unor interpretări diferite.
 - Raționamentele necesare pot fi subiective sau complexe.
- (f) Includerea emisiilor de tipul 3, când datele privind sursele utilizate în cuantificare nu sunt păstrate de către entitate sau când metodele de cuantificare utilizate în prezent sunt nedefinite sau duc la variații ample ale emisiilor raportate (a se vedea pct. A31–A34).
- (g) Aspectele pe care practicianul le poate lua în considerare în obținerea unei înțelegeri a modului în care entitatea își formulează estimările semnificative și datele care stau la baza acestora includ, de exemplu:
- O înțelegere a datelor care stau la baza estimărilor;
 - Metoda, inclusiv, după caz, modelul utilizat(ă) în formularea estimărilor;
 - Aspectele relevante ale mediului de control și sistemului informatic;
 - Măsura în care entitatea a utilizat un expert;
 - Ipotezele care stau la baza estimărilor;
 - Dacă a avut loc sau ar fi trebuit să aibă loc o modificare în raport cu perioada anterioară, în ceea ce privește metodele de formulare a estimărilor și dacă da, de ce; și
 - Dacă, și în caz afirmativ cum, a evaluat entitatea efectul incertitudinii estimării asupra declarației referitoare la GES, inclusiv:
 - Dacă, și în caz afirmativ cum, a examinat entitatea ipotezele alternative sau rezultatele prin, de exemplu, efectuarea unei analize a sensibilității pentru a determina efectul modificărilor în ipotezele unei evaluări;

- Modul în care entitatea determină estimarea când analiza indică numărul de scenarii ale rezultatelor; și
- Dacă entitatea monitorizează rezultatul estimărilor efectuate în perioada anterioară și dacă a răspuns corespunzător la rezultatul acelei proceduri de monitorizare.

A89. Exemplele de alți factori care pot duce la riscuri de denaturare semnificativă includ:

- Eroarea umană asociată cuantificării emisiilor, care poate surveni mai ales dacă personalul nu este familiarizat cu, sau nu este suficient de instruit cu privire la, procesele emisiilor sau înregistrarea datelor.
- Credibilitatea necorespunzătoare acordată unui sistem informatic elaborat defectuos, care poate genera puține controale eficiente, de exemplu, utilizarea unor programe de calcul tabelar în lipsa unor controale adecvate.
- Ajustarea manuală sau, în caz contrar, nivelurile de activitate înregistrate automat, de exemplu, poate fi necesară introducerea manuală a datelor dacă un aparat de măsurare a flăcărilor intermitente este prea încărcat.
- Progrese externe semnificative, precum verificarea publică intensificată a unei anumite unități.

Răspunsuri generale privind evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă și proceduri subsecvente

Misiunile de asigurare limitată și rezonabilă (a se vedea pct. 8, 35–41R, 42L–43R, 46)

A90. Deoarece nivelul de asigurare obținut într-o misiune de asigurare limitată este mai scăzut decât în cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă, procedurile pe care le va efectua practicianul într-o misiune de asigurare limitată variază, ca natură și plasare în timp și sunt mai scăzute ca amploare decât în cadrul unei misiuni de asigurare rezonabilă. Principalele diferențe dintre răspunsurile generale ale practicianului asociate riscurilor de denaturare semnificativă evaluate și procedurile subsecvente ale unei misiuni de asigurare rezonabilă și ale unei misiuni de asigurare limitată aferente unei declarații referitoare la GES sunt următoarele:

- (a) Accentul pus pe natura diferitelor proceduri va diferi probabil, în ceea ce privește sursa probelor, în funcție de circumstanțele misiunii. De exemplu:
 - Practicianul poate considera util, în circumstanțele unei misiuni de asigurare limitată, să pună un accent mai mare pe interviurile personalului entității și pe procedurile analitice și

un accent mai mic, dacă este cazul, pe testele controalelor și obținerea de probe din surse externe, decât poate fi cazul într-o misiune de asigurare rezonabilă.

- Când entitatea utilizează un echipament de măsurare permanent pentru cuantificarea fluxurilor emisiilor, practicianul poate decide, în cadrul unei misiuni de asigurare limitată, să răspundă la riscurile de denaturare semnificativă evaluate prin interviuri privind frecvența cu care este calibrat echipamentul. În aceleași circumstanțe, în cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă, practicianul poate decide să examineze evidențele entității referitoare la calibrarea echipamentului sau să testeze independent calibrarea acestuia.
 - Când entitatea arde cărbune, practicianul poate decide, în cadrul unei misiuni de asigurare rezonabilă, să analizeze independent caracteristicile cărbunelui, în timp ce, într-o misiune de asigurare limitată, acesta poate decide că revizuirea evidențelor entității referitoare la rezultatele testelor din laborator reprezintă un răspuns adecvat la un risc de denaturare semnificativă evaluat.
- (b) Într-o misiune de asigurare limitată, procedurile subsecvente efectuate sunt mai reduse decât în cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă. Aceasta poate implica:
- Selectarea unui număr mai redus de elemente examinate;
 - Efectuarea unui număr mai redus de proceduri (de exemplu, efectuarea doar de proceduri analitice în situațiile când, într-o misiune de asigurare rezonabilă, ar fi efectuate atât proceduri analitice cât și teste de detaliu); sau
 - Efectuarea de proceduri la sediul unui număr mai mic de unități.
- (c) Într-o misiune de asigurare rezonabilă, procedurile analitice efectuate ca răspuns la riscurile de denaturare semnificativă evaluate implică formularea unor estimări ale cantităților sau proporțiilor, suficient de precise în vederea identificării denaturărilor semnificative. Într-o misiune de asigurare limitată, pe de altă parte, procedurile analitice pot fi elaborate pentru a sprijini estimările referitoare la direcția tendințelor, relațiilor sau proporțiilor, mai degrabă decât pentru identificarea denaturărilor în raport cu nivelul de precizie estimat într-o misiune de asigurare rezonabilă.²²

²² Este posibil ca această situație să nu fie întotdeauna valabilă; de exemplu, în anumite circumstanțe, practicianul poate formula o estimare precisă pe baza unor relații fizice sau chimice fixe, chiar și în cazul unei misiuni de asigurare limitată.

Mai mult, când sunt identificate fluctuații, relații sau diferențe semnificative, pot fi deseori obținute probe adecvate pentru o misiune de asigurare limitată prin interviuarea entității și prin examinarea răspunsurilor primite în contextul circumstanțelor cunoscute ale misiunii, fără a fi obținute probe suplimentare, așa cum prevede punctul 43R (a) pentru o misiune de asigurare rezonabilă.

În plus, în efectuarea procedurilor analitice într-o misiune de asigurare limitată, practicianul poate, de exemplu:

- Să utilizeze datele care sunt mai bine corelate, de exemplu, datele la nivel regional mai degrabă decât cele de la nivelul unității sau datele lunare mai degrabă decât cele săptămânale.
- Să utilizeze datele care nu au făcut obiectul unor proceduri separate pentru a testa relevanța acestora, în același mod cum ar fi făcut-o în cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă.

Răspunsuri generale la riscurile de denaturare semnificativă evaluate (a se vedea pct. 35)

A91. Răspunsurile generale în vederea abordării riscurilor de denaturare semnificativă evaluate la nivelul declarației referitoare la GES pot include:

- Accentuarea necesității menținerii scepticismului profesional în rândul personalului misiunii.
- Desemnarea de personal cu mai multă experiență sau de angajați cu aptitudini speciale sau utilizarea experților.
- Asigurarea unei supravegheri sporite.
- Încorporarea elementelor suplimentare care nu pot fi prevăzute în selectarea procedurilor subsecvente care urmează a fi efectuate.
- Efectuarea de modificări generale ale naturii, plasării în timp sau amplitudinii procedurilor, de exemplu: efectuarea de proceduri la sfârșitul perioadei și nu la o dată interimară; sau modificarea naturii procedurilor în vederea obținerii de probe mai convingătoare.

A92. Evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă asociate declarației referitoare la GES, și prin urmare a răspunsurilor generale ale practicianului, este afectată de înțelegerea de către practician a mediului de control. Un mediu de control eficient îi poate permite practicianului să aibă mai multă încredere în controlul intern și să acorde o mai mare credibilitate probelor generate intern în cadrul entității și astfel, îi permit acestuia, de exemplu, să efectueze aceleași proceduri la o dată interimară, mai degrabă decât la sfârșitul perioadei. Cu toate acestea, deficiențele în mediul de control au un efect contrar. De exemplu, practicianul poate reacționa la un mediu de control ineficient prin:

- Efectuarea de mai multe proceduri la sfârșitul perioadei, mai degrabă decât la o dată interimară.
- Obținerea de mai multe probe detaliate, în urma unor proceduri, altele decât testele controalelor.
- Majorarea dimensiunii eșantioanelor și a amplitudinii procedurilor, precum numărul unităților la care sunt efectuate proceduri.

A93. Prin urmare, acest tip de considerente au o importanță deosebită pentru abordarea generală a practicianului, de exemplu, atenția relativă acordată testelor controalelor în comparație cu alte proceduri (a se vedea, de asemenea, pct. A70–A72 și A96).

Exemple de proceduri subsecvente (a se vedea pct. 37L–37R, 40R)

A94. Procedurile subsecvente pot include, de exemplu:

- Testarea eficacității operaționale a controalelor aferente colectării și înregistrării datelor referitoare la activitate, precum kilowații pe oră asociați electricității achiziționate.
- Corelarea factorilor de emisie cu sursele adecvate (de exemplu, publicațiile guvernamentale) și examinarea aplicabilității lor în circumstanțele date.
- Revizuirea acordurilor cu asocierile în participație și a altor contracte relevante pentru determinarea limitei organizaționale a entității.
- Reconcilierea datelor înregistrate cu, de exemplu, contoarele de parcurs ale vehiculelor deținute de entitate.
- Repetarea calculelor (de exemplu, calculele asociate echilibrării masei și energiei) și reconcilierea diferențelor observate.
- Citirea echipamentului de monitorizare permanentă.
- Observarea sau repetarea măsurătorilor fizice, precum măsurarea capacității fizice a bazinelor de petrol.
- Analizarea viabilității și a gradului de adecvare a tehnicilor unice de măsurare sau cuantificare, în special a metodelor complexe care pot implica, de exemplu, repetarea unor procese sau inversarea lor.
- Eșantionarea și analiza independentă a caracteristicilor materialelor precum cărbunele, sau observarea tehnicilor de eșantionare ale entității și revizuirea înregistrării rezultatelor testelor de laborator.
- Verificarea corectitudinii calculelor și a caracterului corespunzător al metodelor de calcul utilizate (de exemplu, conversia și cumulara măsurătorilor aferente intrărilor).

- Corelarea datelor înregistrate cu documentele privind sursele, precum înregistrarea datelor de producție, evidențele privind consumul de combustibil și facturile aferente energiei achiziționate.

Factori care pot influența riscurile de denaturare semnificativă evaluate (a se vedea pct. 37L (a)–37R (a))

A95. Factorii care pot influența riscurile de denaturare semnificativă evaluate includ:

- Limitările inerente ale capacităților instrumentelor de măsurare și frecvența calibrării lor.
- Numărul, natura, repartizarea geografică și caracteristicile aferente drepturilor de proprietate ale unităților de unde sunt colectate datele.
- Numărul și natura diferitelor gaze și surse ale emisiilor incluse în declarația referitoare la GES.
- Dacă procesele la care fac referire emisiile sunt continue sau intermitente și riscul de întrerupere al acestor procese.
- Complexitatea metodelor de măsurare a activității și de calculare a emisiilor, de exemplu, unele procese prevăd o măsurare unică și metode de calcul unice.
- Riscul asociat emisiilor ocazionale neidentificate.
- Măsura în care cantitatea de emisii este corelată cu datele referitoare la ieșiri, disponibile imediat.
- Dacă personalul care efectuează procese de colectare de date este instruit în ceea ce privește metodele relevante și frecvența rotației acestui personal.
- Natura și nivelul de automatizare utilizat în captarea și manipularea datelor.
- Politicile și procedurile de control al calității implementate la nivelul laboratoarelor de testare, fie că acestea sunt interne sau externe.
- Complexitatea criteriilor și a politicilor de cuantificare și raportare, inclusiv a modului în care este determinată limita organizațională.

Eficacitatea operațională a controalelor (a se vedea pct. 37R (a)(ii), 38R (a))

A96. În cazul entităților foarte mici, cu sisteme informatice incomplet dezvoltate, pot să nu existe activități de control identificabile de către practician, sau măsura în care a fost documentată existența sau funcționalitatea lor se poate să fi fost limitată. În astfel de cazuri, poate fi mai eficient pentru practician să efectueze proceduri subsecvente, în principal altele decât testele controalelor. Cu toate acestea, în unele cazuri rare, absența activităților de

control sau a altor componente ale controlului poate face imposibilă obținerea de probe suficiente și adecvate (a se vedea, de asemenea, punctele A70–A72 și A92–A93).

Caracterul convingător al probelor (a se vedea pct. 37L litera (b)–37R (b))

A97. În vederea obținerii de probe mai convingătoare, printr-o evaluare mai atentă a riscului de denaturare semnificativă, practicianul poate mări cantitatea probelor sau poate obține probe mai relevante sau mai credibile, de exemplu, prin obținerea de probe coroborate dintr-un număr de surse independente.

Riscuri pentru care testele controalelor sunt necesare în furnizarea de probe suficiente și adecvate (a se vedea pct. 38R (b))

A98. Cuantificarea emisiilor poate include procese extrem de automatizate sau în care intervenția manuală este redusă sau inexistentă, de exemplu, când informațiile relevante sunt înregistrate, procesate sau raportate doar în format electronic, precum în cadrul unui sistem de monitorizare permanentă sau când procesarea datelor operaționale este integrată într-un sistem operațional bazat pe tehnologia informației sau într-un sistem de raportare financiară. În astfel de cazuri:

- Probele pot fi disponibile doar în format electronic și suficiența și gradul lor de adecvare depind de eficacitatea controalelor aferente corectitudinii și exhaustivității lor.
- Posibilitatea inițierii incorecte sau alterării informațiilor și a nedetectării acestora poate fi mai mare dacă nu sunt aplicate eficient controalele corespunzătoare.

Proceduri de confirmare (a se vedea pct. 41R)

A99. Procedurile de confirmare externă pot furniza probe relevante despre unele informații precum:

- Datele referitoare la activitate colectate de o parte terță, precum datele despre: transportul aerian al angajaților, colectate de o agenție de turism; influxul de energie dintr-o unitate, măsurat de un furnizor de energie; sau kilometrii parcurși de vehiculele deținute de entitate, înregistrați de un manager extern al parcului de vehicule.
- Datele privind cota sectorului de activitate, utilizate în calcularea factorilor de emisie.
- Termenii acordurilor, contractelor sau tranzacțiilor dintre entitate și alte părți sau informațiile despre măsura în care celelalte părți includ sau nu emisiile semnificative în declarația lor referitoare la GES, în examinarea limitei organizaționale a entității.

- Rezultatele de laborator ale analizei eșantioanelor (de exemplu, valoarea calorică a eșantioanelor la intrare).

Proceduri analitice efectuate ca răspuns la riscurile de denaturare semnificativă evaluate (a se vedea pct. 42L–42R)

- A100. În multe cazuri, natura fixă a relațiilor fizice sau chimice dintre anumite emisii și alte fenomene măsurabile permit elaborarea de proceduri analitice puternice (de exemplu, relația dintre consumul de combustibil și emisiile de dioxid de carbon și protoxid de azot).
- A101. În mod similar, o relație rezonabilă și previzibilă poate exista între emisii și informațiile financiare sau operaționale (de exemplu, relația dintre emisiile de tipul 2 asociate electricității și soldul din registrul jurnal aferent achizițiilor de electricitate sau orelor de funcționare). Alte proceduri analitice pot implica comparații ale informațiilor despre emisiile entității cu datele externe precum mediile sectorului de activitate; sau analiza tendințelor pe parcursul perioadei, în vederea identificării anomaliilor supuse unei investigații suplimentare și tendințele pe parcursul perioadelor pentru consecvența cu alte situații, precum achiziția sau cedarea unităților.
- A102. Procedurile analitice pot fi deosebit de eficiente când datele dezagregate sunt imediat disponibile, sau când practicianul are motive să creadă că datele care vor fi utilizate sunt credibile, de exemplu când acestea provin dintr-o sursă bine controlată. În unele cazuri, datele care vor fi utilizate pot fi captate de sistemul de raportare a informațiilor financiare sau pot fi introduse într-un alt sistem informatic, în paralel cu introducerea datelor financiare aferente și pot fi aplicate unele controale comune asociate intrărilor. De exemplu, cantitatea de combustibil achiziționată, așa cum este înregistrată în facturile furnizorilor, poate fi introdusă în aceleași condiții în care facturile relevante sunt introduse într-un sistem al conturilor creditoare. În unele cazuri, datele care vor fi utilizate pot constitui o bază integrală a deciziilor operaționale și pot fi, deci, supuse unor proceduri separate de audit extern (de exemplu, ca parte a unui acord de asociere în participație sau de supraveghere exercitată de un organ de reglementare).

Proceduri privind estimările (a se vedea pct. 44L–45R)

- A103. În unele cazuri, poate fi adecvat ca practicianul să evalueze modul în care entitatea a examinat ipotezele alternative sau rezultatele și motivele pentru care le-a respins.
- A104. În unele misiuni de asigurare limitată, poate fi adecvat ca practicianul să efectueze una sau mai multe dintre procedurile precizate la punctul 45R.

Eșantionare (a se vedea pct. 46)

- A105. Eșantionarea implică:

- (a) Determinarea unei dimensiuni a eșantionului suficientă pentru a reduce riscul de eșantionare la un nivel suficient de scăzut. Deoarece nivelul acceptabil al riscului misiunii de asigurare este mai redus pentru o misiune de asigurare rezonabilă decât pentru o misiune de asigurare limitată, la fel poate fi și nivelul riscului de eșantionare acceptabil în cazul testelor de detaliu. Prin urmare, când eșantionarea este utilizată pentru testele de detaliu, în cadrul unei misiuni de asigurare rezonabilă, dimensiunea eșantionului poate fi mai mare decât cea utilizată în circumstanțe similare într-o misiune de asigurare limitată.
- (b) Selectarea elementelor eșantionului astfel încât fiecare unitate de eșantionare din cadrul populației să aibă posibilitatea de a fi selectată și efectuarea de proceduri care să corespundă obiectivului, pentru fiecare element selectat. Dacă practicianul nu poate aplica procedurile desemnate sau procedurile corespunzătoare alternative, asupra unui element selectat, acel element este tratat drept o deviație de la controlul prevăzut, în cazul testelor controalelor sau drept o denaturare, în cazul testelor de detaliu.
- (c) Investigarea naturii și cauzei deviațiilor sau denaturărilor identificate și evaluarea efectului posibil asupra obiectivului procedurilor și asupra altor părți ale misiunii.
- (d) Evaluarea:
 - (i) Rezultatelor eșantionului, inclusiv, în cazul testelor de detaliu, proiectarea denaturărilor observate în eșantion asupra populației; și
 - (ii) Măsurii în care utilizarea eșantionării a furnizat o bază adecvată pentru concluzii, referitoare la populația care a fost testată.

Fraudă, legi și reglementări (a se vedea pct. 47)

A106. În vederea furnizării de răspunsuri la fraudă sau la fraudă suspectată identificată pe parcursul misiunii, poate fi adecvat ca practicianul, de exemplu:

- Să discute aspectul respectiv cu entitatea.
- Să îi solicite entității să se consulte cu o parte terță calificată corespunzător, precum consilierul juridic al entității sau un organ de reglementare.
- Să ia în considerare implicațiile aspectului respectiv în raport cu alte aspecte ale misiunii, inclusiv cu evaluarea riscului de către practician și cu relevanța declarațiilor scrise înaintate de entitate.
- Să obțină consiliere juridică cu privire la consecințele diferitelor acțiuni derulate.

- Să comunice cu părțile terțe (de exemplu, un organ de reglementare).
- Să amâne raportul de asigurare.
- Să se retragă din misiune.

A107. Acțiunile menționate la punctul A106 pot fi adecvate pentru furnizarea de răspunsuri la cazurile de neconformitate sau neconformitate suspectată cu legile și reglementările identificate pe parcursul misiunii. Poate fi adecvată, de asemenea, descrierea aspectului în paragraful privind alte aspecte din raportul de asigurare, în conformitate cu punctul 77 al prezentului ISAE, cu excepția cazului în care practicianul:

- (a) Ajunge la concluzia că neconformitatea are un efect semnificativ asupra declarației referitoare la GES și nu a fost reflectată corespunzător în declarația referitoare la GES; sau
- (b) Este împiedicat de entitate să obțină probe suficiente și adecvate pentru a evalua dacă neconformitatea, care poate fi semnificativă pentru declarația referitoare la GES, a avut sau poate să fi avut loc, situație în care se aplică punctul 66 din ISAE 3000 (Revizuit).

Proceduri aferente procesului de compilare a declarației referitoare la GES (a se vedea pct. 48L–48R)

A108. Așa cum se menționează la punctul A71, pe măsură ce evoluează raportarea emisiilor, se poate presupune că va evolua și nivelul de complexitate, documentație și formalitate al sistemelor informatice relevante pentru cuantificarea și raportarea emisiilor. În sistemele informatice insuficient dezvoltate, procesul de colectare a informațiilor poate fi extrem de informal. În sistemele mai complexe, procesul de colectare poate fi documentat mai sistematic și mai formal. Natura și, de asemenea, amploarea procedurilor practicianului în raport cu ajustările și cu modul în care corelează sau reconciliază declarația referitoare la GES cu înregistrările care stau la baza acestora depind de natura și complexitatea cuantificărilor și procesului de raportare al entității, precum și de riscurile de denaturare semnificativă asociate.

Proceduri suplimentare (a se vedea pct. 49L–49R)

A109. O misiune de asigurare este un proces repetitiv și practicianul poate lua cunoștință de informații care diferă semnificativ de cele care au stat la baza determinării procedurilor planificate. Pe măsură ce practicianul efectuează procedurile planificate, probele obținute îl pot face pe practician să efectueze proceduri suplimentare. Aceste proceduri pot include solicitarea adresată entității de a examina aspectul(e) identificat(e) de către practician și de a face ajustări, dacă este cazul, în declarația referitoare la GES.

Determinarea măsurii în care sunt necesare proceduri suplimentare într-o misiune de asigurare limitată (a se vedea pct. 49L, 49L (b))

- A110. Practicianul poate lua cunoștință de un aspect(aspecte) care îl pot face să creadă că declarația referitoare la GES poate fi denaturată semnificativ. De exemplu, când efectuează vizite la fața locului, practicianul poate identifica o sursă potențială de emisii, care nu pare să fie inclusă în declarația referitoare la GES. În astfel de cazuri, practicianul poate desfășura interviuri suplimentare, cu privire la măsura în care sursa potențială a fost încorporată în declarația referitoare la GES. Amploarea procedurilor suplimentare efectuate, în conformitate cu punctul 49L, va depinde de raționamentul profesional. Cu cât este mai mare probabilitatea unei denaturări semnificative, cu atât mai convingătoare trebuie să fie probele pe care le obține practicianul.
- A111. Dacă, în cazul unei misiuni de asigurare limitată, practicianul ia cunoștință de un aspect(e) care îl fac(e) să creadă că declarația referitoare la GES poate fi denaturată semnificativ, acestuia i se solicită, potrivit punctului 49L, să elaboreze și să efectueze proceduri suplimentare. Cu toate acestea, există o limitare a domeniului de aplicare dacă, după efectuarea acestor proceduri, practicianul nu poate obține probe suficiente și adecvate fie pentru a concluziona că aspectul(ele) nu va(vor) cauza denaturarea semnificativă a declarației referitoare la GES, fie pentru a determina că acestea cauzează denaturarea semnificativă a declarației.

Cumularea denaturărilor identificate (a se vedea pct. 50)

- A112. Practicianul poate desemna o valoare sub care denaturările vor fi evident neînsemnate și nu vor trebui cumulate, deoarece practicianul presupune că o cumulare a acestor valori nu ar avea un efect semnificativ asupra declarației referitoare la GES. „Evident neînsemnate” nu este sinonim cu „nesemnificativ.” Aspectele care sunt evident neînsemnate vor fi mult mai diferite ca valoare (o valoare mult mai redusă) în raport cu pragul de semnificație determinat în conformitate cu prezentul ISAE și vor fi aspecte care sunt evident neimportante, fie luate în considerare individual sau cumulat, fie evaluate indiferent de orice criteriu aferent dimensiunii, naturii sau circumstanțelor lor. Când există o incertitudine dacă unul sau mai multe elemente sunt evident neînsemnate, aspectul este considerat că nu este evident neînsemnat.

Utilizarea activității unui alt practician

Comunicarea către un alt practician (a se vedea pct. 57 (a))

- A113. Aspectele relevante pe care echipa misiunii le poate comunica către un alt practician, în ceea ce privește activitatea care va fi efectuată, modul în care

va fi utilizată această activitate și forma și conținutul comunicării celorlalți practicieni cu echipa misiunii pot include:

- O solicitare ca acel alt practician, cunoscând contextul în care echipa misiunii va utiliza activitatea sa, să confirme că va coopera cu echipa misiunii.
- Pragul de semnificație funcțional al activității aceluia alt practician, care poate fi mai scăzut decât pragul de semnificație funcțional al declarației referitoare la GES (și, dacă este cazul, decât pragul sau pragurile de semnificație ale anumitor tipuri de emisii sau prezentări de informații) și nivelul deasupra căruia denaturările nu pot fi considerate drept evident neînsemnate pentru declarația referitoare la GES.
- Riscurile identificate de denaturare semnificativă a declarației referitoare la GES, care sunt relevante pentru activitatea aceluia alt practician; și solicitarea ca acel alt practician să comunice prompt orice alte riscuri identificate pe parcursul misiunii, care pot fi semnificative pentru declarația referitoare la GES, și răspunsurile aceluia alt practician la aceste riscuri.

Comunicarea de la un alt practician (a se vedea pct. 57 litera (a))

A114. Aspectele relevante pe care echipa misiunii poate să i le solicite unui alt practician să le comunice includ:

- Dacă acel alt practician s-a conformat cerințelor etice relevante pentru misiunea grupului, inclusiv celor de independență și competență profesională.
- Dacă acel alt practician s-a conformat cerințelor echipei de misiune a grupului.
- Informații privind situațiile de neconformitate cu legile sau reglementările care ar fi putut genera o denaturare semnificativă a declarației referitoare la GES.
- O listă a denaturărilor necorectate identificate de către acel alt practician pe parcursul misiunii și care nu sunt evident neînsemnate.
- Indicațiile unui posibil subiectivism în întocmirea informațiilor relevante.
- Descrierea oricărei deficiențe semnificative, identificate în controlul intern, observate de către acel alt practician pe parcursul misiunii.
- Alte aspecte semnificative pe care acel alt practician le-a comunicat sau presupune că le va comunica entității, inclusiv cele referitoare la fraudă sau fraudă suspectată.

- Orice alte aspecte care pot fi relevante pentru declarația referitoare la GES sau pe care practicianul dorește să le aducă în atenția echipei misiunii, inclusiv excepțiile notate în orice declarații scrise pe care acel alt practician le-a solicitat din partea entității.
- Identificările, concluziile sau opiniile generale ale celui alt practician.

Probe (a se vedea pct. 57 (b))

A115. Considerentele relevante în obținerea probelor aferente activității unui alt practician pot include:

- Discuții cu acel alt practician cu privire la activitățile de afaceri relevante pentru activitatea acestuia, care sunt semnificative pentru declarația referitoare la GES.
- Discuții cu acel alt practician cu privire la susceptibilitatea ca informațiile relevante să conțină denaturări semnificative.
- Revizuirea documentației celui alt practician, cu privire la riscurile de denaturare semnificativă identificate, răspunsurile la aceste riscuri și concluziile aferente. Această documentație poate fi sub forma unui memo care reflectă concluzia celui alt practician cu privire la riscurile identificate.

Declarații scrise (a se vedea pct. 58)

A116. În plus față de declarațiile scrise prevăzute la punctul 58, practicianul poate considera necesar să solicite alte declarații scrise. Persoana(ele) de la care practicianul solicită declarații scrise va fi, de obicei, un membru al conducerii superioare sau al persoanelor responsabile cu guvernanta. Cu toate acestea, deoarece conducerea sau structurile de guvernanta pot varia în funcție de jurisdicție și în funcție de entitate, fiind influențate de mediile culturale și cadrele legale diferite și de caracteristicile privind dimensiunea și drepturile de proprietate, este imposibil ca prezentul ISAE să specifice, pentru toate misiunile, persoana(ele) adecvată(e) de la care trebuie solicitate declarațiile scrise. De exemplu, entitatea poate fi o unitate care nu este o entitate juridică separată, de sine stătătoare. În astfel de cazuri, identificarea personalului de conducere adecvat sau a persoanelor responsabile cu guvernanta, de la care trebuie solicitate declarații scrise, poate implica exercitarea raționamentului profesional.

Evenimente ulterioare (a se vedea pct. 61)

A117. Evenimentele ulterioare pot include, de exemplu, publicarea factorilor de emisie revizuiți de către un organism precum o agenție guvernamentală, modificări ale legislației sau reglementărilor relevante, cunoștințe științifice îmbunătățite, modificări structurale semnificative ale entității, disponibi-

litatea unor metode de cuantificare mai exacte sau descoperirea unei erori semnificative.

Informații comparative (a se vedea pct. 62–63, 76 litera (c))

- A118. Cerințele de prezentare, raportare și asigurare aferente informațiilor comparative dintr-o declarație referitoare la GES pot fi prevăzute de o lege sau reglementare sau de termenii misiunii. O diferență cheie între situațiile financiare și o declarație referitoare la GES este că valorile prezentate într-o declarație referitoare la GES măsoară emisiile pentru o perioadă de timp distinctă și nu au la bază valori cumulate în timp. În consecință, informațiile comparative prezentate nu afectează informațiile anului curent, decât dacă emisiile au fost înregistrare în perioada greșită și, prin urmare, valorile pot avea la bază o perioadă inițială și incorectă de măsurare.
- A119. Când o declarație referitoare la GES include referiri la reduceri ale procentajului emisiilor sau o comparație similară privind perioada pentru informațiile aferente perioadei, este important ca practicianul să examineze gradul de adecvare a comparațiilor. Acestea pot fi necorespunzătoare, din cauza:
- (a) Modificărilor semnificative ale operațiunilor din perioada anterioară;
 - (b) Modificărilor semnificative ale factorilor de conversie; sau
 - (c) Inconsecvenței surselor sau metodelor de măsurare.
- A120. Când informațiile comparative sunt prezentate alături de informațiile privind emisiile curente, dar unele sau toate acele informații comparative nu sunt tratate de concluzia practicianului, este important ca statutul acestora să fie clar precizat, atât în declarația referitoare la GES cât și în raportul de asigurare.

Retratări (a se vedea pct. 62 (a))

- A121. Este posibil să fie necesară retratarea cantităților de gaze cu efect de seră raportate într-o perioadă precedentă, în conformitate cu legile, reglementările sau criteriile aplicabile, de exemplu din cauza îmbunătățirii cunoașterii științifice, modificărilor structurale semnificative ale entității, disponibilității unor metode de cuantificare mai exacte sau descoperirii unei erori semnificative.

Efectuarea de proceduri aferente informațiilor comparative (a se vedea pct. 63(a))

- A122. Într-o misiune de asigurare limitată care include asigurarea asupra informațiilor comparative, dacă practicianul ia cunoștință despre faptul că informațiile comparative prezentate pot conține o denaturare semnificativă, procedurile care vor fi efectuate trebuie să fie în conformitate cu cerințele de la punctul 49L. În cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă, procedurile

care vor fi efectuate sunt suficiente pentru formularea unei opinii asupra informațiilor comparative.

- A123. Dacă misiunea nu include asigurarea asupra informațiilor comparative, cerința de a efectua proceduri în circumstanțele abordate la punctul 63 litera (a) se referă la respectarea obligației etice a practicianului de a nu fi asociat, în mod voluntar, cu informații semnificativ false sau care induc în eroare.

Alte informații (a se vedea pct. 64)

- A124. O declarație referitoare la GES poate fi publicată cu alte informații care nu sunt tratate de concluzia practicianului, de exemplu, poate fi inclusă ca parte a raportului anual al entității sau a raportului de dezvoltare durabilă, sau poate fi inclusă alături de alte informații specifice referitoare la schimbările climatice, precum:

- O analiză strategică, care conține o declarație privind impactul schimbărilor climatice asupra obiectivelor strategice ale entității.
- O explicație și o evaluare calitativă a riscurilor semnificative și oportunităților asociate schimbărilor climatice, curente și anticipate.
- Prezentări de informații despre acțiunile entității, inclusiv planurile sale pe termen lung sau scurt de a aborda riscurile aferente schimbărilor climatice, oportunitățile și impactul acestora.
- Prezentări de informații despre perspectivele generale, inclusiv tendințele și factorii aferenți schimbărilor climatice care este posibil să afecteze strategia entității sau termenul pentru care este planificată realizarea strategiei.
- O descriere a proceselor de guvernare și resurselor entității care au fost atribuite identificării, gestionării și supravegherii aspectelor legate de schimbările climatice.

- A125. În unele cazuri, entitatea poate publica informații privind emisiile, în funcție de o bază de calcul diferită de cea utilizată în întocmirea declarației referitoare la GES, de exemplu, informațiile pot fi întocmite pe bază de „similaritate”, emisiile fiind recalulate pentru a omite efectul evenimentelor nerecurente, precum punerea în funcțiune a unei noi fabrici sau închiderea unei unități. Practicianul poate încerca să înlăture aceste informații, dacă metodele utilizate în întocmirea lor nu ar fi permise de criteriile utilizate în întocmirea declarației referitoare la GES. Practicianul poate, de asemenea, încerca să înlăture orice informație narativă care este inconsecventă cu datele cantitative incluse în declarația referitoare la GES sau care nu poate fi demonstrată (de exemplu, proiecțiile speculative sau pretențiile aferente acțiunilor viitoare).

A126. Acțiunile viitoare care pot fi adecvate când alte informații ar putea afecta negativ credibilitatea declarației referitoare la GES și raportul de asigurare includ, de exemplu:

- Solicitarea entității de a se consulta cu o parte terță calificată, precum departamentul de consiliere juridică al entității.
- Obținerea de consiliere juridică cu privire la consecințele diferitelor acțiuni derulate.
- Comunicarea cu părțile terțe, de exemplu, un organ de reglementare.
- Amânarea raportului de asigurare.
- Retragerea din misiune, când retragerea este permisă de legile sau reglementările aplicabile.
- Descrierea aspectului în raportul de asigurare.

Documentație

Documentarea procedurilor efectuate și a probelor obținute (a se vedea pct. 15, 65–66)

A127. ISAE 3000 (Revizuit) prevede ca practicianul să întocmească în timp util documentația misiunii care să furnizeze o evidență a bază pentru raportul de asigurare.²³ Următoarele constituie exemple de aspecte care ar fi indicat să fie incluse în documentația misiunii:

- Fraudă: Riscurile de denaturare semnificativă și natura, plasarea în timp și amplexarea procedurilor în raport cu fraudă; și comunicările privind fraudă adresate entității, organelor de reglementare și altor părți.
- Legi și reglementări: Cazurile de neconformitate identificată sau suspectată cu legile și reglementările și rezultatele discuțiilor cu entitatea și cu alte părți din afara entității.
- Planificare: Strategia generală a misiunii, planul misiunii și orice modificări semnificative efectuate pe parcursul misiunii și motivele acestor modificări.
- Prag de semnificație: Următoarele valori și factorii luați în considerare în determinarea lor: pragul de semnificație pentru declarația referitoare la GES; dacă este cazul, nivelul sau nivelurile pragului de semnificație pentru anumite tipuri de emisii sau prezentări de informații; pragul de semnificație funcțional; și orice revizuire a pragului de semnificație, pe măsura ce misiunea avansează.

²³ ISAE 3000 (Revizuit), punctul 42

- Riscuri de denaturare semnificativă: abordarea prevăzută la punctul 29 și deciziile semnificative rezultate, elementele-cheie ale înțelegerii obținute cu privire la fiecare dintre aspectele entității și mediului său, specificate la punctul 23 și riscurile de denaturare semnificativă pentru care, potrivit raționamentului profesional al practicianului, au fost necesare proceduri subsecvente.
- Proceduri subsecvente: natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor subsecvente efectuate, legătura dintre acestea și riscurile de denaturare semnificativă, și rezultatele procedurilor.
- Evaluarea denaturărilor: Valoarea sub care denaturările ar fi considerate drept evident neînsemnate, denaturările acumulate pe parcursul misiunii și dacă acestea au fost corectate, precum și concluzia practicianului privind măsura în care denaturările necorectate sunt semnificative, individual sau cumulativ și baza pentru această concluzie.

Aspecte survenite după data raportului de asigurare (a se vedea pct. 68)

A128. Exemplele de circumstanțe excepționale includ faptele de care ia cunoștință practicianul după data raportului de asigurare, dar care au existat la acea dată și care, dacă ar fi fost cunoscute atunci, ar fi implicat modificarea declarației referitoare la GES sau modificarea concluziei practicianului din raportul de asigurare, de exemplu, descoperirea unei erori semnificative necorectate. Modificările rezultate ale documentației misiunii sunt revizuite în conformitate cu politicile și procedurile firmei referitoare la responsabilitățile de revizuire prevăzute în ISQC 1, partenerul de misiune asumându-și responsabilitatea finală pentru modificările efectuate²⁴

Asamblarea dosarului final al misiunii (a se vedea pct. 69)

A129. ISQC 1 (sau alte cerințe naționale, sau cerințe din legi sau reglementări care sunt cel puțin la fel de stricte ca ISQC 1) prevede ca firmele să instituie politici și proceduri pentru realizarea la timp a asamblării dosarelor misiunii.²⁵ O limită de timp adecvată, în cadrul căreia trebuie realizată asamblarea dosarului final al misiunii nu depășește, de obicei, mai multe de 60 de zile de la data raportului de asigurare.²⁶

Revizuirea controlului calității misiunii (a se vedea pct. 71)

A130. Alte aspecte care pot fi luate în considerare într-o revizuire a controlului calității misiunii includ:

²⁴ ISQC 1, *Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuirii ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe*, punctele 32–33

²⁵ ISQC 1, punctul 45

²⁶ ISQC 1, punctul A54

- Evaluarea echipei misiunii cu privire la independența firmei în raport cu misiunea.
- Dacă au avut loc consultări adecvate pe marginea aspectelor care implică diferențe de opinie sau alte aspecte dificile sau contencioase și concluziile formulate în urma acestor consultări.
- Dacă documentația misiunii, selectată pentru revizuire, reflectă activitatea desfășurată în raport cu raționamentele semnificative și sprijină concluziile formulate.

Formularea concluziei de asigurare

Descrierea criteriilor aplicabile (a se vedea pct. 74 litera (d), 76 (g)(iv))

- A131. Întocmirea de către entitate a declarației referitoare la GES prevede includerea unei descrieri corespunzătoare a criteriilor aplicabile în notele explicative la declarație. Această descriere îi informează pe utilizatorii vizați despre cadrul general care stă la baza declarației referitoare la GES și este deosebit de importantă când există diferențe semnificative între diferitele criterii privind modul în care sunt tratate anumite aspecte într-o declarație referitoare la GES, de exemplu: ce deduceri pentru emisii sunt incluse, dacă este cazul; modul în care acestea au fost cuantificate și ce reprezintă; și motivele pentru care s-a optat ce emisii de tipul 3 sunt incluse și modul în care acestea au fost cuantificate.
- A132. descriere a faptului că declarația referitoare la GES este întocmită în conformitate cu anumite criterii este adecvată doar dacă declarația respectă toate cerințele aferente acelor criterii, care sunt în vigoare pe perioada acoperită de declarația referitoare la GES.
- A133. O descriere a criteriilor aplicabile care conține un limbaj de calificare imprecis sau limitativ (de exemplu, „declarația referitoare la GES este substanțial în conformitate cu cerințele XYZ”) nu este o descriere adecvată, deoarece poate induce în eroare utilizatorii declarației referitoare la GES.

Conținutul raportului de asigurare

Exemple de rapoarte de asigurare (a se vedea pct. 76)

- A134. Anexa 2 conține exemple de rapoarte de asigurare asupra declarațiilor referitoare la GES, care încorporează elementele prevăzute la punctul 76.

Informații neacoperite de concluzia practicianului (a se vedea pct. 76 litera (c))

- A135. Pentru a evita confuziile și credibilitatea inoportună acordată informațiilor care nu au făcut obiectul asigurării, atunci când declarația referitoare la GES include informații precum date comparative, care nu sunt tratate de concluzia practicianului, aceste informații sunt de obicei identificate ca

atare în declarația referitoare la GES și în raportul de asigurare al practicianului.

Deduceri pentru emisii (a se vedea pct. 76 litera (f))

- A136. Formularea declarației care va fi inclusă în raportul de asigurare când declarația referitoare la GES include deduceri pentru emisii poate varia considerabil, în funcție de circumstanțe.
- A137. Disponibilitatea informațiilor relevante și credibile în raport cu compensațiile și alte deduceri pentru emisii variază foarte mult și, prin urmare, astfel variază și probele disponibile practicienilor, care sprijină deducerile pretinse ale emisiilor.
- A138. Din cauza naturii variate a deducerilor pentru emisii și a numărului și naturii deseori reduse ale procedurilor care pot fi aplicate deducerilor pentru emisii de către practician, prezentul ISAE solicită reflectarea, în raportul de asigurare al acestor deduceri, a emisiilor, dacă există, care sunt tratate de concluzia practicianului și o declarație privind responsabilitatea practicianului în raport cu acestea.
- A139. O declarație privind responsabilitatea practicianului în raport cu deducerile pentru emisii poate fi formulată după cum urmează, când deducerile pentru emisii constau în compensări: „Declarația referitoare la GES include o deducere a emisiilor de la ABC pe parcursul anului, de yyy tone de CO_{2-c} aferente compensărilor. Am efectuat proceduri pentru a verifica dacă aceste compensări au fost dobândite pe parcursul anului și dacă descrierea lor în declarația referitoare la GES constă într-un sumar rezonabil al contractelor relevante și al documentației aferente. Cu toate acestea, nu am efectuat nicio procedură în ceea ce privește furnizorii externi ai acestor compensări și nu exprimăm nicio concluzie privind măsura în care compensările au rezultat sau vor rezulta într-o reducere de yyy tone de CO_{2-c}.”

Utilizarea raportului de asigurare (a se vedea pct. 76 (g)(iii))

- A140. Pe lângă identificarea destinatarului raportului de asigurare, practicianul poate considera adecvat să includă o formulare în cuprinsul raportului de asigurare care să specifice scopul sau utilizatorii vizați pentru care a fost întocmit raportul. De exemplu, când declarația referitoare la GES va fi depusă public, poate fi necesar ca notele explicative la declarația referitoare la GES să includă o declarație conform căreia raportul este destinat unor utilizatori care au cunoștințe rezonabile despre activitățile referitoare la gazele cu efect de seră și care au studiat informațiile din declarația referitoare la GES cu suficientă atenție și înțeleg că întocmirea și asigurarea acesteia corespunde unor niveluri adecvate ale pragului de semnificație.
- A141. Mai mult, practicianul poate considera adecvat să includă o formulare care să restricționeze, în mod distinct, distribuția raportului de asigurare către

alte părți decât utilizatorii vizați, utilizarea sa de către alte părți sau utilizarea sa în alte scopuri.

Sumarul procedurilor practicianului (a se vedea pct. 76 (k)(ii))

- A142. Raportul de asigurare aferent unei misiuni de asigurare rezonabilă respectă, de obicei, o formulare standard și descrie doar pe scurt procedurile efectuate. Aceasta deoarece într-o misiune de asigurare rezonabilă, descrierea, oricare ar fi nivelul de detaliu, procedurilor specifice efectuate nu i-ar ajuta pe utilizatori să înțeleagă că, în toate situațiile când este emis un raport nemodificat, au fost obținute probe suficiente și adecvate care să îi permită practicianului să exprime o opinie.
- A143. Într-o misiune de asigurare limitată, o apreciere a naturii, plasării în timp sau amplitudinii procedurilor efectuate este esențială pentru ca utilizatorii vizați să poată înțelege concluzia exprimată într-un raport de asigurare limitată. Descrierea procedurilor practicianului într-o misiune de asigurare limitată este, în consecință, mult mai detaliată, de obicei, decât într-o misiune de asigurare rezonabilă. De asemenea, poate fi adecvată includerea unei descrieri a procedurilor care nu au fost efectuate și care ar fi fost efectuate, de obicei, într-o misiune de asigurare rezonabilă. Cu toate acestea, se poate să nu fie posibilă o identificare completă a tuturor acestor proceduri, din cauza înțelegerii prevăzute din partea practicianului și a evaluării riscurilor de denaturare semnificativă, care sunt mai reduse decât într-o misiune de asigurare rezonabilă.

Factorii care trebuie luați în considerare în acea determinare a nivelului de detaliu care trebuie furnizat includ:

- Circumstanțele specifice entității (de exemplu, natura diferită a activităților entității în comparație cu cele caracteristice sectorului).
 - Circumstanțele specifice misiunii, care afectează natura și amploarea procedurilor efectuate.
 - Așteptările utilizatorilor vizați privind nivelul de detaliu care trebuie furnizat în raport, pe baza practicilor pieței sau a legilor sau reglementărilor aplicabile.
- A144. În descrierea procedurilor efectuate într-o misiune de asigurare limitată, este important ca acestea să fie scrise obiectiv, dar să nu fie rezumate astfel încât să fie ambigue sau să fie scrise astfel încât să fie supratratate sau cosmetizate, sau să implice faptul că a fost obținută o asigurare rezonabilă. Este, de asemenea, important ca descrierea procedurilor să nu dea impresia că a fost desfășurată o misiune de proceduri convenite și, în majoritatea cazurilor, nu va detalia întregul program de activitate.

Semnătura practicianului (a se vedea pct. 76 (m))

A145. Practicianul semnează fie în numele firmei practicianului, fie în nume personal, sau ambele, așa cum prevede jurisdicția respectivă. În plus față de semnătură, în anumite jurisdicții, practicianului i se poate solicita să declare în raportul de asigurare titlul său profesional sau faptul că acesta sau firma, după caz, a fost autorizat de o autoritate competentă corespunzătoare din acea jurisdicție.

Paragrafe de evidențiere a unor aspecte și paragrafe privind alte aspecte (a se vedea pct. 77)

A146. O utilizare largă a paragrafelor de evidențiere a unor aspecte și a paragrafelor privind alte aspecte diminuează eficacitatea comunicării practicianului cu privire la aceste aspecte.

A147. Un paragraf de evidențiere a unor aspecte poate fi adecvat când, de exemplu, au fost utilizate criteriile diferite sau criteriile au fost revizuite, actualizate sau interpretate diferit în raport cu perioadele anterioare și acest lucru are un efect esențial asupra emisiilor raportate sau când defectarea unui sistem pentru o parte a perioadei contabilizate a implicat utilizarea unei extrapolări pentru estimarea emisiilor aferente acelei perioade și acest lucru a fost reflectat în declarația referitoare la GES.

A148. Un paragraf de privind alte aspecte poate fi adecvat când, de exemplu, subiectul misiunii a fost modificat semnificativ față de perioada anterioară și acest lucru nu a fost reflectat în declarația referitoare la GES.

A149. Conținutul unui paragraf de evidențiere a unor aspecte cuprinde o referire clară la aspectul subliniat și la secțiunea unde pot fi găsite, în declarația referitoare la GES, prezentările relevante de informații care descriu integral acele observații. Acesta indică, de asemenea, că nu este modificată concluzia practicianului, în urma observațiilor subliniate. (a se vedea, de asemenea, pct. A125)

A150. Conținutul unui paragraf privind alte aspecte reflectă clar că nu se solicită ca acea explicație să fie prezentată sau descrisă în declarația referitoare la GES. Punctul 77 limitează utilizarea unui paragraf privind alte aspecte la aspectele relevante pentru înțelegerea misiunii de către utilizatori, la responsabilitățile practicianului sau la raportul de asigurare, pe care practicianul le consideră necesar de comunicat într-un raport de asigurare. (a se vedea, de asemenea, pct. A124)

A151. Includerea recomandărilor practicianului, privind aspecte precum îmbunătățirile aduse sistemului informatic al entității în raportul de asigurare, poate implica că aceste aspecte nu au fost corect tratate în întocmirea declarației referitoare la GES. Aceste recomandări pot fi comunicate, de exemplu, prin intermediul scrisorilor adresate conducerii sau a discuțiilor cu

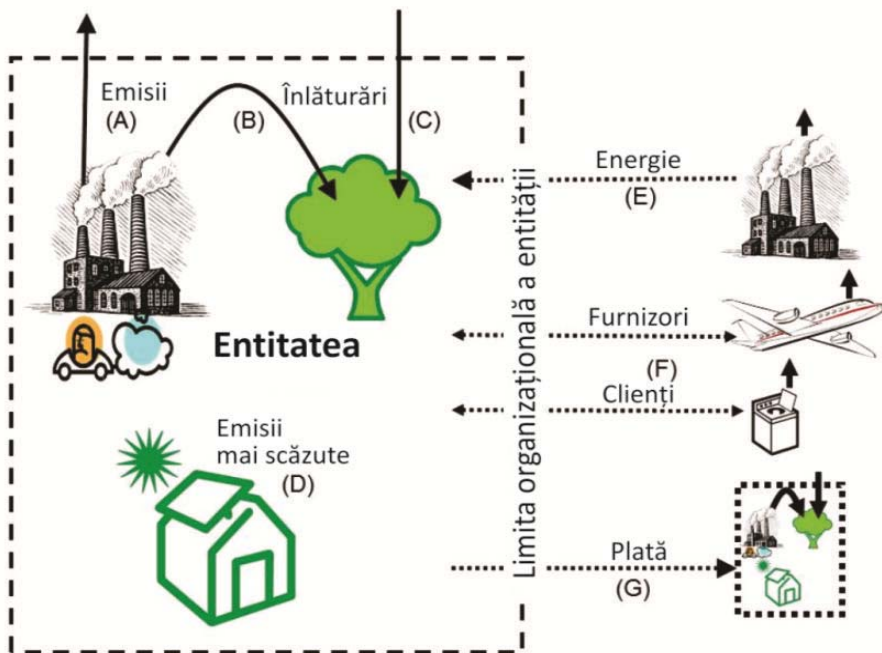
persoanele responsabile cu guvernanta. Considerentele relevante pentru a decide dacă recomandările trebuie incluse în raportul de asigurare includ măsura în care natura lor este relevantă pentru nevoile informaționale ale utilizatorilor vizați și dacă acestea sunt formulate adecvat pentru a garanta că nu vor fi înțelese eronat drept o cuantificare a concluziei practicianului asupra declarației referitoare la GES.

- A152. Un paragraf privind alte aspecte nu include informații a căror furnizare îi este interzisă practicianului, conform legilor, reglementărilor sau altor standarde profesionale, de exemplu, conform cerințelor etice referitoare la confidențialitatea informațiilor. Un paragraf privind alte aspecte nu include, de asemenea, informații care trebuie să fie furnizate de către conducere.

Anexa 1

(a se vedea pct. A8–A14)

Emisii, înlăturări și deduceri pentru emisii



A = Emisii directe sau de tipul 1 (a se vedea punctul A8).

B = Înlăturări (emisii care sunt generate în interiorul limitei entității, dar care sunt captate și stocate în cadrul acelei limite, mai degrabă decât să fie eliberate în atmosferă. Acestea sunt de obicei contabilizate brut, mai precis, drept o emisie de tipul 1 și o înlăturare) (a se vedea punctul A14).

C = Înlăturări (gazele cu efect de seră pe care entitatea le-a înlăturat din atmosferă) (a se vedea punctul A14).

D = Acțiunile pe care le întreprinde entitatea pentru a își reduce emisiile. Aceste acțiuni pot reduce emisiile de tipul 1 (de exemplu, utilizarea unor vehicule mai eficiente, în ceea ce privește combustibilul), emisiile de tipul 2 (de exemplu, instalarea unor panouri solare pentru a reduce cantitatea de electricitate achiziționată) sau emisiile de tipul 3 (de exemplu, reducerea călătoriilor în interes de afaceri sau vânzarea de produse care implică un consum mai redus de energie). Entitatea poate trata aceste acțiuni în notele explicative la de-

MISIUNI DE ASIGURARE PRIVIND DECLARAȚIILE REFERITOARE
LA GAZELE CU EFECT DE SERĂ

clarația referitoare la GES, dar ele afectează cuantificarea emisiilor în cadrul declarației entității referitoare la GES doar în măsura în care emisiile raportate sunt mai scăzute decât ar fi de obicei sau constituie o deducere pentru emisii, conform criteriilor aplicabile (a se vedea punctul A11).

E = Emisii de tipul 2 (a se vedea punctul A9).

F = Emisii de tipul 3 (a se vedea punctul A10).

G = Deduceri pentru emisii, inclusiv drepturi de compensare achiziționate (a se vedea punctele A11–A13).

Anexa 2

(a se vedea pct. A134)

Exemple de rapoarte de asigurare privind declarațiile referitoare la GES

Exemplul 1:

Circumstanțele includ următoarele:

- O misiune de asigurare rezonabilă.
- Declarația entității referitoare la GES nu conține emisii de tipul 3.
- Declarația entității referitoare la GES nu conține deduceri pentru emisii.
- Declarația referitoare la GES nu conține informații comparative.

Următorul exemplu de raport are doar scop de îndrumare și nu își propune să fie exhaustiv sau aplicabil în toate situațiile.

RAPORTUL DE ASIGURARE REZONABILĂ AL PRACTICIANULUI INDEPENDENT PRIVIND DECLARAȚIA COMPANIEI ABC REFERITOARE LA GAZELE CU EFECT DE SERĂ (GES)

[Destinatarul adecvat]

Raport privind declarația referitoare la GES (*acest titlu nu este necesar dacă aceasta este singura secțiune a raportului*)

Am efectuat o misiune de asigurare rezonabilă a declarației anexate a companiei ABC referitoare la GES, pentru anul încheiat la 31 decembrie 20X1, care cuprinde Inventarul emisiilor și notele explicative de la paginile xx–yy. [Această misiune a fost desfășurată de către o echipă multidisciplinară incluzând practicieni în domeniul asigurării, ingineri și cercetători pe probleme de mediu.]¹

Responsabilitatea companiei ABC pentru declarația referitoare la GES

ABC este responsabilă pentru întocmirea declarației referitoare la GES, conform [criteriilor aplicabile²], aplicate conform explicațiilor de la nota 1 la această declarație. Această responsabilitate include elaborarea, implementarea și menținerea unui

¹ Această propoziție ar trebui eliminată dacă nu se aplică misiunii (de exemplu, dacă misiunea trebuia să raporteze doar asupra emisiilor de tipul 2 și nu au fost utilizați alți experți).

² [Criteriile aplicabile] sunt disponibile și pot fi descărcate gratuit la www.#####.org.

control intern relevant pentru întocmirea unei declarații referitoare la GES care să nu conțină denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare.

[Așa cum prevede nota 1 la declarația referitoare la GES,]³ cuantificarea gazelor cu efect de seră face obiectul unei incertitudini inerente, din cauza cunoștințelor științifice incomplete utilizate în determinarea factorilor de emisie și a valorilor necesare combinării emisiilor de gaze diferite.

Independența noastră și controlul calității

Ne-am conformat cerințelor de independență și celorlalte cerințe etice din *Codul Etic al Profesioniștilor Contabili* emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili, care are la bază principiile fundamentale de integritate, obiectivitate, competență profesională și atenție cuvenită, confidențialitate și comportament profesional.

Firma aplică Standardul Internațional privind Controlul Calității¹⁴ și, în consecință, menține un sistem amplu de control al calității care cuprinde politici documentate și proceduri privind conformitatea cu cerințele etice, standardele profesionale și cerințele legale și de reglementare aplicabile.

Responsabilitatea noastră

Responsabilitatea noastră este să exprimăm o opinie cu privire la declarația referitoare la GES, pe baza probelor pe care le-am obținut. Ne-am desfășurat misiunea noastră de asigurare rezonabilă în conformitate cu Standardul Internațional privind Misiunile de Asigurare 3410, *Misiuni de asigurare privind declarațiile referitoare la gazele cu efect de seră* („ISAE 3410”), emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare. Acest standard prevede să planificăm și să efectuăm această misiune astfel încât să obținem o asigurare rezonabilă cu privire la măsura în care declarația referitoare la GES este lipsită de denaturări semnificative.

O misiune de asigurare rezonabilă, în conformitate cu ISAE 3410, implică efectuarea de proceduri pentru a obține probe referitoare la cuantificarea emisiilor și alte informații aferente declarației referitoare la GES. Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor selectate depind de raționamentul practicianului, inclusiv de evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, asociate declarației referitoare la GES. În efectuarea acelor evaluări ale riscului, am luat în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea declarației referitoare la GES de către compania ABC. O misiune de asigurare rezonabilă include, de asemenea:

³ Dacă nu este tratată incertitudinea inerentă în Nota 1 la declarația referitoare la GES, această mențiune ar trebui eliminată.

⁴ ISQC 1, *Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuirii ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe*

- Evaluarea adecvării în circumstanțele utilizării de către ABC a [*criteriilor aplicabile*], aplicate conform explicațiilor din nota 1 la declarația referitoare la GES, ca bază pentru întocmirea declarației referitoare la GES;
- Evaluarea gradului de adecvare a metodelor de cuantificare și a politicilor de raportare utilizate și a caracterului rezonabil al estimărilor efectuate de către ABC; și
- Evaluarea prezentării generale efectuate în cadrul declarației referitoare la GES.

Credem că probele pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a formula o bază a opiniei noastre.

Opinia

În opinia noastră, declarația referitoare la GES pentru anul încheiat la 31 decembrie 20X1 este întocmită, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu [*criteriile aplicabile*] aplicate conform explicațiilor din nota 1 la declarația referitoare la GES.

Raport cu privire la alte dispoziții legale și de reglementare (*aplicabil doar pentru anumite misiuni*)

[Forma și conținutul acestei secțiuni a raportului de asigurare vor varia în funcție de natura celorlalte responsabilități de raportare ale practicianului.]

[Semnătura practicianului]

[Data raportului de asigurare]

[Adresa practicianului]

Exemplul 2:

Circumstanțele includ următoarele:

- **O misiune de asigurare limitată.**
- **Declarația entității referitoare la GES nu conține emisii de tipul 3.**
- **Declarația entității referitoare la GES nu conține deduceri pentru emisii.**
- **Declarația referitoare la GES nu conține informații comparative.**

Următorul exemplu de raport are doar scop de îndrumare și nu își propune să fie exhaustiv sau aplicabil în toate situațiile.

RAPORTUL DE ASIGURARE LIMITATĂ AL PRACTICIANULUI INDEPENDENT PRIVIND DECLARAȚIA COMPANIEI ABC REFERITOARE LA GAZELE CU EFECT DE SERĂ (GES)

[Destinatarul adecvat]

Raport privind declarația referitoare la GES (*acest titlu nu este necesar dacă aceasta este singura secțiune a raportului*)

Am efectuat o misiune de asigurare limitată a declarației anexate a companiei ABC referitoare la GES, pentru anul încheiat la 31 decembrie 20X1, care cuprinde Inventarul emisiilor [și notele explicative de la paginile xx–yy]. [Această misiune a fost desfășurată de către o echipă multidisciplinară incluzând practicieni în domeniul asigurării, ingineri și cercetători pe probleme de mediu.]⁵

Responsabilitatea companiei ABC pentru declarația referitoare la GES

ABC este responsabilă pentru întocmirea declarației referitoare la GES în conformitate cu [*criteriile aplicabile*]⁶, aplicate conform explicațiilor de la nota 1 la această declarație. Această responsabilitate include elaborarea, implementarea și menținerea unui control intern relevant pentru întocmirea unei declarații referitoare la GES care să nu conțină denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare.

[Așa cum prevede nota 1 la declarația referitoare la GES,]⁷ cuantificarea gazelor cu efect de seră face obiectul unei incertitudini inerente, din cauza cunoștințelor

⁵ Această propoziție ar trebui eliminată dacă nu se aplică misiunii (de exemplu, dacă misiunea trebuia să raporteze doar asupra emisiilor de tipul 2 și nu au fost utilizați alți experți).

⁶ [*Criteriile aplicabile*] sunt disponibile și pot fi descărcate gratuit la www.#####.org

⁷ Dacă nu este tratată incertitudinea inerentă în nota 1 la declarația referitoare la GES, această mențiune ar trebui eliminată.

științifice incomplete utilizate în determinarea factorilor de emisie și a valorilor necesare combinării emisiilor de gaze diferite.

Independența noastră și controlul calității

Ne-am conformat cerințelor de independență și celorlalte cerințe etice din *Codul Etic al Profesioniștilor Contabili* emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili, care are la bază principiile fundamentale de integritate, obiectivitate, competență profesională și atenție cuvenită, confidențialitate și comportament profesional.

Firma aplică Standardul Internațional privind Controlul Calității 1,⁸ și, în consecință, menține un sistem amplu de control al calității, care cuprinde politici documentate și proceduri privind conformitatea cu cerințele etice, standardele profesionale și cerințele legale și de reglementare aplicabile.

Responsabilitatea noastră

Responsabilitatea noastră este să exprimăm o concluzie a asigurării limitate asupra declarației referitoare la GES, pe baza procedurilor pe care le-am efectuat și a probelor pe care le-am obținut. Ne-am desfășurat misiunea noastră de asigurare limitată în conformitate cu Standardul Internațional privind Misiunile de Asigurare 3410, *Misiuni de Asigurare privind declarațiile referitoare la gazele cu efect de seră* („ISAE 3410”), emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare. Acest standard prevede să planificăm și să efectuăm această misiune astfel încât să obținem o asigurare rezonabilă limitată cu privire la măsura în care declarația referitoare la GES este lipsită de denaturări semnificative.

O misiune de asigurare limitată, desfășurată în conformitate cu ISAE 3410, implică evaluarea adecvării, în contextul utilizării [criteriilor aplicabile] de către compania ABC ca bază pentru întocmirea declarației referitoare la GES, a evaluării riscurilor de denaturare semnificativă asociate declarației referitoare la GES, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, furnizării de răspunsuri la riscurile evaluate de denaturare semnificativă, așa cum prevăd circumstanțele și aprecierii prezentării generale de informații în declarația referitoare la GES. O misiune de asigurare limitată este mai redusă, în ceea ce privește domeniul de aplicare, decât o misiune de asigurare rezonabilă, atât în raport cu procedurile de evaluare a riscului, inclusiv înțelegerea controlului intern, cât și cu procedurile efectuate ca răspuns la riscurile evaluate.

Procedurile pe care le-am efectuat au avut la bază raționamentul nostru profesional și au cuprins interviuri, observarea proceselor efectuate, inspecția documentelor, proceduri analitice, evaluarea gradului de adecvare a metodelor de cuantificare și politicilor de raportare și convenirea sau reconcilierea cu înregistrările care au stat la baza lor.

⁸ ISQC 1, *Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuirii ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe*

[[Practicianul poate insera un sumar al naturii și amplitudinii procedurilor efectuate care, conform raționamentului său, furnizează informații suplimentare care pot fi relevante pentru înțelegerea de către utilizatori a bazei pentru concluzia practicianului.⁹ Următoarea secțiune a fost furnizată cu scop de îndrumare și procedurile ilustrative nu reprezintă o listă exhaustivă nici a tipului, nici a amplitudinii procedurilor care pot fi importante pentru înțelegerea de către utilizatori a activității desfășurate.]]¹⁰

Având în vedere circumstanțele misiunii, în efectuarea procedurilor enumerate mai sus, noi:

- Prin intermediul interviurilor, am înțeles mediul de control al companiei ABC și sistemele informatice relevante pentru cuantificarea și raportarea emisiilor, dar nu am evaluat elaborarea unor activități de control specifice, nu am obținut probe privind implementarea acestora și nici nu am testat eficacitatea lor operațională.
- Am evaluat dacă metodele companiei ABC, de realizare a estimărilor, sunt adecvate și au fost aplicate consecvent. Cu toate acestea, procedurile noastre nu au inclus testarea datelor care stau la baza estimărilor sau elaborarea separată de estimări proprii, în raport cu care să evaluăm estimările companiei ABC.
- Am efectuat vizite la fața locului [la trei locații], în vederea evaluării integralității surselor de emisii, a metodelor de colectare a datelor și a ipotezelor relevante, aplicabile locațiilor. Locațiile selectate în vederea testării au fost alese luând în considerare emisiile lor în raport cu totalul emisiilor, sursele emisiilor și locațiile selectate în perioadele anterioare. Procedurile noastre [nu includ/nu au inclus] testarea sistemelor informatice de colectare sau cumulare a datelor aferente unităților sau controalele derulate la aceste locații.¹¹

Procedurile efectuate într-o misiune de asigurare limitată diferă, ca natură și plasare în timp, și sunt mai reduse ca amploare decât cele aferente unei misiuni de asigurare rezonabilă. Prin urmare, nivelul de asigurare obținut într-o misiune de asigurare limitată este substanțial mai scăzut decât cel care ar fi fost obținut dacă ar fi fost efectuată o misiune de asigurare rezonabilă. În consecință, noi nu exprimăm o opinie de asigurare rezonabilă asupra măsurii în care declarația companiei ABC referitoare la GES a fost întocmită, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu

⁹ *Procedurile vor fi rezumate, dar nu atât de mult încât să devină ambigue, nici nu vor fi descrise astfel încât să fie supratratate sau cosmetizate, sau să implice faptul că a fost obținută o asigurare rezonabilă. Este important ca descrierea procedurilor să nu dea impresia că a fost efectuată o misiune de proceduri convenite și în majoritatea cazurilor, nu va detalia întregul program de activitate.*

¹⁰ Acest paragraf explicativ va fi eliminat în raportul final.

¹¹ Această secțiune ar trebui eliminată dacă practicianul concluzionează că nu sunt necesare informații extinse privind procedurile efectuate în circumstanțele misiunii.

[*criteriile aplicabile*] aplicate conform explicațiilor din nota 1 la declarația referitoare la GES.

Concluzia de asigurare limitată

Pe baza procedurilor efectuate și a probelor pe care le-am obținut, nu am luat cunoștință de nimic care să ne facă să credem că declarația referitoare la GES emisă de ABC pentru anul încheiat la 31 decembrie 20xx, nu este întocmită, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu [*criteriile aplicabile*] aplicate astfel cum sunt explicate în Nota 1 la declarația referitoare la GES.

Raport asupra cerințelor legale și de reglementare (*aplicabil numai pentru unele misiuni*)

[Forma și conținutul acestei secțiuni a raportului de asigurare vor varia în funcție de natura altor responsabilități de raportare ale practicianului]

[Semnătura practicianului]

[Data raportului de asigurare]

[Adresa practicianului]

STANDARDUL INTERNAȚIONAL PRIVIND MISIUNILE DE ASIGURARE 3420

MISIUNI DE ASIGURARE PENTRU RAPORTAREA ASUPRA COMPILĂRII INFORMAȚIILOR FINANCIARE PROFORMA INCLUSE ÎNTR-UN PROSPECT DE EMISIUNE

(În vigoare pentru rapoartele de asigurare date
la 31 martie 2013 sau ulterior acestei date)^a

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Domeniul de aplicare al prezentului ISAE	1–8
Data intrării în vigoare	9
Obiective	10
Definiții	11
Cerințe	
ISAE 3000	12
Acceptarea misiunii	13
Planificarea și desfășurarea misiunii	14–27
Declarații scrise	28
Formarea opiniei	29–30
Forma opiniei	31–34
Întocmirea raportului de asigurare	35
Aplicare și alte materiale explicative	
Domeniul de aplicare al prezentului ISAE	A1
Scopul informațiilor financiare proforma incluse într-un prospect de emisiune	A2–A3
Compilarea informațiilor financiare proforma	A4–A5

^a Amendamentele de conformitate la acest ISAE, ca rezultat al ISAE 3000 (Revizuit), *Misiunile de asigurare, altele decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice* sunt în vigoare pentru rapoartele de asigurare date la 15 decembrie 2015 sau ulterior acestei date. Amendamentele de conformitate se regăsesc în Volumul II al Manualului 2014, la paginile 502-554.

Natura misiunii de asigurare rezonabile	A6
Definiții	A7–A9
Acceptarea misiunii	A10–A12
Planificarea și desfășurarea misiunii.....	A13–A44
Declarații scrise	A45
Formarea opiniei.....	A46–A50
Întocmirea raportului de asigurare	A51–A57
Anexă: Exemplu de raport al practicianului care conține o opinie nemodificată	

Standardul internațional privind misiunile de asigurare (ISAE) 3420, *Misiuni de asigurare pentru raportarea asupra compilării informațiilor financiare proforma incluse într-un prospect de emisiune*, trebuie citit în paralel cu *Prefața la Reglementările Internaționale de Control al Calității, Audit, Revizuire, Alte Servicii de Asigurare și Servicii Conexe*.

Introducere

Domeniul de aplicare al prezentului ISAE

1. Prezentul Standard Internațional privind Misiunile de Asigurare (ISAE) se referă la misiunile de atestare cu asigurare rezonabilă întreprinse de un practician¹ pentru a raporta cu privire la modalitatea în care partea responsabilă² a compilat informațiile financiare proforma incluse într-un prospect de emisiune. Standardul ISAE se aplică atunci când:
 - O astfel de raportare este prevăzută de legislația privind titlurile de valori sau de reglementările pieței de titluri de valori („legile și reglementările relevante”) din jurisdicția în care urmează să fie emis prospectul de emisiune; sau
 - O astfel de raportare reprezintă o practică general acceptată într-o astfel de jurisdicție. (a se vedea pct. A1)

Natura responsabilității practicianului

2. Într-o misiune desfășurată conform prezentului ISAE, practicianul nu are responsabilitatea de a compila informațiile financiare proforma pentru entitate; această responsabilitate revine părții responsabile. Singura responsabilitate a practicianului este să raporteze asupra măsurii în care informațiile financiare proforma au fost compilate, sub toate aspectele semnificative, de către partea responsabilă, pe baza criteriilor aplicabile.
3. Prezentul ISAE nu tratează serviciile de non-asigurare în care practicianul este angajat de către entitate pentru a compila situațiile financiare istorice.

Scopul informațiilor financiare proforma incluse într-un prospect de emisiune

4. Scopul informațiilor financiare proforma incluse într-un prospect de emisiune este numai acela de a ilustra impactul unui eveniment sau a unei tranzacții semnificative asupra informațiilor financiare neajustate ale entității, ca și cum evenimentul s-ar fi produs sau tranzacția ar fi fost efectuată la o dată anterioară, selectată în scopul acestei ilustrări. Acest obiectiv este atins prin aplicarea ajustărilor proforma informațiilor financiare neajustate. Informațiile financiare proforma nu reflectă poziția financiară, performanța financiară sau fluxurile de trezorerie reale ale entității. (a se vedea pct. A2–A3)

Compilarea informațiilor financiare proforma

5. Compilarea informațiilor financiare proforma presupune că partea responsabilă colectează, clasifică, sintetizează și prezintă informații financiare care ilustrează impactul unui eveniment sau unei tranzacții semnificative asupra

¹ ISAE 3000 (Revizuit), *Misiunile de asigurare, altele decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice*, punctul 12 litera (r).

² ISAE 3000 (Revizuit), punctul 12 litera (v)

informațiilor financiare neajustate ale entității ca și cum evenimentul s-ar fi produs sau tranzacția ar fi fost efectuată la data selectată. Etapele acestui proces includ:

- Identificarea sursei informațiilor financiare neajustate ce urmează a fi utilizate în compilarea informațiilor financiare proforma și extragerea informațiilor financiare neajustate din sursa respectivă; (a se vedea pct. A4–A5)
- Realizarea unor ajustări proforma asupra informațiilor financiare neajustate aferente scopului pentru care sunt prezentate informațiile financiare proforma; și
- Prezentarea informațiilor financiare proforma rezultate, însoțite de prezentări de informații.

Natura misiunii de asigurare rezonabile

6. O misiune de asigurare rezonabilă pentru a raporta cu privire la compilarea informațiilor financiare proforma presupune realizarea procedurilor descrise în prezentul ISAE pentru a aprecia măsura în care criteriile aplicabile utilizate de către partea responsabilă în compilarea informațiilor financiare proforma oferă o bază rezonabilă pentru prezentarea efectelor semnificative direct atribuibile evenimentului sau tranzacției și pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la măsura în care: (a se vedea pct. A6)
- Ajustările proforma aferente conferă un efect adecvat respectivelor criterii; și
 - Coloana ce conține informațiile proforma (a se vedea pct. 11 litera (c)) reflectă aplicarea adecvată a ajustărilor pentru informațiile financiare neajustate.

Este implicată, de asemenea, evaluarea prezentării generale a informațiilor financiare proforma. Cu toate acestea, misiunea nu presupune că practicianul trebuie să actualizeze sau să emită din nou rapoarte sau opinii cu privire la informațiile financiare istorice utilizate în compilarea informațiilor financiare proforma sau să efectueze un audit sau o revizuire a informațiilor financiare utilizate în compilarea informațiilor financiare proforma.

Relația cu ISAE 3000 (Revizuit), alte reglementări profesionale și alte cerințe

7. Practicianul trebuie să respecte ISAE 3000 (Revizuit) și prezentul ISAE atunci când realizează o misiune de asigurare pentru a raporta cu privire la compilarea informațiilor financiare proforma incluse într-un prospect de emisiune. Prezentul ISAE completează, dar nu înlocuiește, ISAE 3000 (Revizuit) și detaliază modul în care trebuie aplicat ISAE 3000 (Revizuit) în cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă pentru a raporta cu privire la compilarea informațiilor financiare proforma incluse într-un prospect de emisiune.

8. Conformitatea cu ISAE 3000 (Revizuit) presupune, printre altele, conformitatea cu Părțile A și B ale *Codului Etic al Profesioniștilor Contabili* emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili (Codul IESBA) care fac referire la misiunile de asigurare sau cu alte cerințe profesionale sau cerințe impuse de legi sau reglementări, care sunt cel puțin la fel de stricte.³ De asemenea, impune condiția ca partenerul de misiune să fie membru al unei firme care aplică ISQC 1,⁴ sau alte cerințe profesionale sau cerințe impuse de legi sau reglementări, care sunt cel puțin la fel de stricte ca ISQC 1.

Data intrării în vigoare

9. Prezentul ISAE este în vigoare pentru rapoartele de asigurare datate la 31 martie 2013 sau ulterior acestei date.

Obiective

10. Obiectivele practicianului sunt:
- (a) Să obțină o asigurare rezonabilă cu privire la măsura în care informațiile financiare proforma au fost compilate de către partea responsabilă, sub toate aspectele semnificative, pe baza criteriilor aplicabile; și
 - (b) Să raporteze conform constatărilor practicianului.

Definiții

11. În contextul prezentului ISAE, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
- (a) Criterii aplicabile – Criteriile utilizate de partea responsabilă atunci când compilează informațiile financiare proforma. Criteriile pot fi stabilite de o organizație autorizată sau recunoscută de normalizare sau prin lege sau reglementări. Atunci când nu există criterii stabilite, acestea vor fi elaborate de către partea responsabilă. (a se vedea pct. A7–A9)
 - (b) Ajustări proforma – În contextul informațiilor financiare neajustate, acestea includ:
 - (i) Ajustări ale informațiilor financiare neajustate care ilustrează impactul unui eveniment sau unei tranzacții semnificative („eveniment” sau „tranzacție”) ca și cum evenimentul s-ar fi

³ ISAE 3000 (Revizuit), punctele 3 litera (a), 20 și 34

⁴ ISAE 3000 (Revizuit), punctele 3 litera (b) și 31 litera (a). Standardul Internațional privind Controlul Calității (ISQC) 1, *Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuirii ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe*

produs sau tranzacția ar fi fost efectuată la o dată anterioară, selectată în scopul ilustrării; și

- (ii) Ajustări ale informațiilor financiare neajustate care sunt necesare pentru compilarea informațiilor financiare proforma pe o bază consecventă cu cadrul de raportare financiară aplicabil al entității raportoare („entitatea”) și cu politicile sale contabile prevăzute de acel cadru. (a se vedea pct. A15–A16)

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

- (c) Informații financiare proforma – Informațiile financiare prezentate împreună cu ajustări pentru a ilustra impactul unui eveniment sau unei tranzacții asupra informațiilor financiare neajustate, ca și cum evenimentul s-ar fi produs sau tranzacția ar fi fost efectuată la o dată anterioară, selectată în scopul ilustrării. În prezentul ISAE se presupune că informațiile financiare proforma sunt prezentate sub o formă tabelară, alcătuită din (a) informațiile financiare neajustate; (b) ajustările proforma; și (c) coloana proforma rezultată. (a se vedea pct. A2)
- (d) Prospect de emisiune – Un document emis în temeiul unor cerințe legale sau de reglementare, referitor la titlurile de valoare ale entității, pe baza căruia se preconizează că o parte terță ar trebui să ia o decizie de investiție.
- (e) Informații financiare publicate – Informațiile financiare ale entității sau ale unei entități dobândite sau vândute care sunt făcute publice.
- (f) Informații financiare neajustate – Informațiile financiare ale entității la care partea responsabilă aplică ajustările proforma. (a se vedea pct. A4–A5)

Cerințe

ISAE 3000 (Revizuit)

- 12. Practicianul nu trebuie să invoce conformitatea cu prezentul ISAE decât dacă acesta s-a conformat atât cerințelor din prezentul ISAE, cât și celor din ISAE 3000 (Revizuit).

Acceptarea misiunii

- 13. Înainte de a fi de acord să accepte o misiune de a raporta cu privire la măsura în care informațiile financiare proforma incluse într-un prospect de

emisiune au fost compilate, sub toate aspectele semnificative, pe baza criteriilor aplicabile, practicianul trebuie:

- (a) Să determine faptul că acele persoane care vor executa misiunea au, împreună, competența și capacitatea adecvate; (a se vedea pct. A10)
- (b) Pe baza unor informații preliminare privind circumstanțele misiunii și a unor discuții cu partea responsabilă, să determine că criteriile pe care practicianul preconizează că le va aplica sunt adecvate și că este puțin probabil ca informațiile financiare proforma să genereze confuzii cu privire la scopul în care sunt emise;
- (c) Să evalueze formularea opiniei prevăzute de legislația sau reglementările relevante, dacă acestea există, pentru a determina dacă este posibil ca practicianul să-și exprime opinia astfel reglementată bazându-se pe realizarea procedurilor menționate în prezentul ISAE; (a se vedea pct. A54–A56)
- (d) Atunci când au fost auditate sau revizuite sursele din care provin informațiile financiare neajustate sau orice informații financiare cu privire la entitatea dobândită sau entitatea vândută și a fost exprimată o opinie de audit sau o concluzie a revizurii modificată, sau raportul conține un Paragraf de evidențiere a unor aspecte, practicianul trebuie să aprecieze dacă legislația sau reglementările relevante permit utilizarea sau menționarea în raportul practicianului a opiniei de audit sau a concluziei revizurii modificate sau a raportului care conține un Paragraf de evidențiere a unor aspecte;
- (e) Dacă informațiile financiare istorice ale entității nu au fost niciodată auditate sau revizuite, să analizeze dacă practicianul poate înțelege suficient de bine entitatea și practicile sale contabile și de raportare financiară pentru a putea efectua misiunea; (a se vedea pct. A31)
- (f) Dacă evenimentul sau tranzacția include o achiziție, iar informațiile financiare istorice ale entității dobândite nu au fost niciodată auditate sau revizuite, să analizeze dacă practicianul poate să înțeleagă suficient de bine entitatea dobândită și practicile sale contabile și de raportare financiară, pentru a putea efectua misiunea; și
- (g) Să obțină acordul părții responsabile conform căreia aceasta își asumă și înțelege responsabilitatea pentru: (a se vedea pct. A11–A12)
 - (i) Prezentarea și descrierea adecvată a criteriilor aplicabile în atenția utilizatorilor vizați, dacă acestea nu sunt disponibile public;
 - (ii) Compilarea informațiilor financiare proforma pe baza criteriilor aplicabile; și
 - (iii) Punerea la dispoziția practicianului a:
 - a. Accesului la toate informațiile (inclusiv a informațiilor privind participarea entității(lor) dobândite într-o combinație de

întreprinderi, atunci când acestea sunt utile scopului misiunii), precum înregistrări, documentație și alte materiale, relevante pentru a evalua măsura în care informațiile financiare proforma au fost compilate, sub toate aspectele semnificative, pe baza criteriilor aplicabile;

- b. Informațiilor suplimentare pe care practicianul le-ar putea solicita părții responsabile în contextul misiunii;
- c. Accesului la persoanele din interiorul entității și la consilierii entității de la care practicianul consideră necesar să obțină probe pentru a evalua măsura în care informațiile financiare proforma au fost compilate, sub toate aspectele semnificative, pe baza criteriilor aplicabile; și
- d. Accesului la persoanele corespunzătoare din cadrul entității(lor) dobândite implicate într-o combinație de întreprinderi, atunci când acest lucru este util scopului misiunii.

Planificarea și desfășurarea misiunii

Determinarea adecvării criteriilor aplicabile

- 14. Practicianul trebuie să determine adecvarea criteriilor aplicabile, conform cerințelor ISAE 3000 (Revizuit),⁵ și să determine, în special, dacă acestea prevăd cel puțin ca:
 - (a) Informațiile financiare neajustate să fie extrase dintr-o sursă corespunzătoare; (a se vedea pct. A4–A5, A27)
 - (b) Ajustările proforma să fie:
 - (i) Direct atribuibile evenimentului sau tranzacției; (a se vedea pct. A13)
 - (ii) Susținute prin fapte; și (a se vedea pct. A14)
 - (iii) Consecvente cu cadrul de raportare financiară aplicabil entității și cu politicile contabile ale acesteia adoptate conform respectivului cadru; și (a se vedea pct. A15–A16)
 - (c) Să se realizeze prezentări corespunzătoare și să fie oferite descrieri pentru a le permite utilizatorilor vizati să înțeleagă informațiile transmise. (a se vedea punctele A2–A3, A42)
- 15. Mai mult, practicianul trebuie să evalueze măsura în care criteriile aplicabile sunt:
 - (a) Consecvente și nu intră în conflict cu legile și reglementările relevante; și

⁵ ISAE 3000 (Revizuit), punctele 42 (b) (ii) și A45

- (b) Puțin predispuse să genereze informații financiare proforma înșelătoare.

Pragul de semnificație

16. Atunci când planifică și desfășoară misiunea, practicianul trebuie să țină cont de pragul de semnificație pentru a evalua dacă informațiile financiare proforma au fost compilate, sub toate aspectele semnificative, pe baza criteriilor aplicabile. (a se vedea pct. A17–A18)

Înțelegerea modului în care partea responsabilă a compilat informațiile financiare proforma și a altor circumstanțe ale misiunii

17. Practicianul trebuie să înțeleagă: (a se vedea pct. A19)
- (a) Evenimentul sau tranzacția pentru care sunt compilate informațiile financiare proforma;
 - (b) Modul în care partea responsabilă a compilat informațiile financiare proforma; (a se vedea pct. A20–A21)
 - (c) Natura entității și a oricărei entități dobândite sau vândute, inclusiv: (a se vedea pct. A22–A23)
 - (i) Operațiunile acestora;
 - (ii) Activele și datoriile acestora; și
 - (iii) Modul în care sunt structurate și finanțate;
 - (d) Factorii relevanți ce țin de sectorul de activitate, juridici și alți factori externi referitori la entitate și la orice entitate dobândită sau vândută; și (a se vedea pct. A24–A26)
 - (e) Cadrul de raportare financiară aplicabil și practicile contabile și de raportare financiară ale entității și ale oricărei entități dobândite sau vândute, inclusiv selecția lor și aplicarea politicilor contabile.

Obținerea probelor cu privire la gradul de adecvare a sursei din care au fost extrase informațiile financiare neajustate

18. Practicianul trebuie să determine dacă partea responsabilă a extras informațiile financiare neajustate dintr-o sursă adecvată. (a se vedea pct. A27–A28)
19. Dacă nu există un raport de audit sau de revizuire referitor la sursa din care au fost extrase informațiile financiare neajustate, practicianul trebuie să efectueze proceduri pentru a se convinge că sursa este adecvată. (a se vedea pct. A29–A31)
20. Practicianul trebuie să determine dacă partea responsabilă a extras în mod adecvat informațiile financiare neajustate din respectiva sursă.

Obținerea probelor cu privire la gradul de adecvare a ajustărilor proforma

21. Atunci când evaluează gradul de adecvare a ajustărilor proforma, practicianul trebuie să determine dacă partea responsabilă a identificat ajustările proforma necesare pentru a ilustra impactul evenimentului sau tranzacției la data sau pentru perioada ilustrării. (a se vedea pct. A32)
22. În determinarea măsurii în care ajustările proforma sunt conforme criteriilor aplicabile, practicianul trebuie să determine dacă ele:
 - (a) Sunt direct atribuibile evenimentului sau tranzacției; (a se vedea pct. A13)
 - (b) Pot fi susținute prin fapte. Dacă informațiile financiare ale entității dobândite sau ale entității vândute sunt incluse în ajustările proforma și nu există un raport de audit sau de revizuire cu privire la sursa din care au fost extrase astfel de informații financiare, practicianul trebuie să realizeze proceduri pentru a se convinge că respectivele informații financiare pot fi susținute prin fapte; și (a se vedea pct. A14, A33–A38)
 - (c) Sunt conforme cadrului de raportare financiară aplicabil al entității și politicilor sale contabile în conformitate cu acel cadru. (a se vedea pct. A15–A16)

O opinie de audit sau o concluzie de revizuire modificată sau un Paragraf de evidențiere a unor aspecte cu privire la sursa din care au fost extrase informațiile financiare neajustate sau sursa din care au fost extrase informațiile privind entitatea dobândită sau entitatea vândută

23. Este posibil să fie exprimată o opinie de audit sau o concluzie de revizuire modificată cu privire fie la sursa din care au fost extrase informațiile financiare neajustate, fie la sursa din care au fost extrase informațiile financiare ale entității dobândite sau ale entității vândute, sau este posibil să fi fost emis un raport care să conțină un Paragraf de evidențiere a unor aspecte cu privire la o astfel de sursă. În astfel de circumstanțe, dacă legea sau reglementarea relevantă nu interzice utilizarea unei astfel de surse, practicianul trebuie să evalueze:
 - (a) Consecințele posibile ale măsurii în care compilarea informațiilor financiare proforma a fost realizată, sub toate aspectele semnificative, pe baza criteriilor aplicabile; (a se vedea pct. A39)
 - (b) Ce acțiuni viitoare adecvate să întreprindă; și (a se vedea pct. A40)
 - (c) Dacă există vreun efect asupra capacității practicianului de a raporta în conformitate cu termenii misiunii, inclusiv orice efect asupra raportului practicianului.

Sursa din care au fost extrase informațiile financiare neajustate sau ajustările proforma nu sunt adecvate

24. Dacă, pe baza procedurilor realizate, practicianul identifică faptul că partea responsabilă a:
- (a) Utilizat o sursă inadecvată din care a extras informațiile financiare neajustate; sau
 - (b) A omis o ajustare proforma care ar fi trebuit inclusă, a aplicat o ajustare proforma care nu este în conformitate cu criteriile aplicabile sau a aplicat într-un mod inadecvat o ajustare proforma,

practicianul trebuie să discute aspectul cu partea responsabilă. Dacă practicianul nu reușește să convină cu partea responsabilă cu privire la modul în care trebuie rezolvată problema, practicianul trebuie să analizeze ce acțiuni să întreprindă în continuare. (a se vedea pct. A40)

Obținerea probelor cu privire la calculele incluse în informațiile financiare proforma

25. Practicianul trebuie să determine măsura în care calculele incluse în informațiile financiare proforma sunt corecte din punct de vedere aritmetic.

Evaluarea prezentării informațiilor financiare proforma

26. Practicianul trebuie să evalueze prezentarea informațiilor financiare proforma. Aceasta include o analiză a:
- (a) Prezentării și structurii generale a informațiilor financiare proforma, inclusiv măsura în care acestea sunt clar marcate pentru a fi diferențiate de informațiile financiare istorice sau de altă natură; (a se vedea pct. A2–A3)
 - (b) Măsurii în care informațiile financiare proforma și notele explicative aferente ilustrează impactul evenimentului sau tranzacției într-o modalitate care nu induce în eroare; (a se vedea pct. A41)
 - (c) Măsurii în care prezentările adecvate sunt furnizate împreună cu informațiile financiare proforma pentru a permite utilizatorilor vizați să înțeleagă informațiile oferite; și (a se vedea pct. A42)
 - (d) Măsurii în care practicianul a luat cunoștință de orice evenimente semnificative ulterioare datei sursei din care au fost extrase informațiile financiare neajustate care ar fi necesar să fie menționate sau prezentate în informațiile financiare proforma. (a se vedea pct. A43)

27. Practicianul trebuie să citească și celelalte informații incluse în prospectul de emisiune ce conține informațiile financiare proforma pentru a identifica inconsecvențele semnificative, dacă există, în raport cu informațiile financiare proforma sau cu raportul de asigurare. Dacă atunci când citește informațiile financiare proforma practicianul identifică o inconsecvență semnificativă sau ia cunoștință de o denaturare semnificativă a unor fapte prezentate în cadrul altor informații, practicianul trebuie să discute acest aspect cu partea responsabilă. Dacă este necesară corectarea problemei, iar partea respon-

sabilă refuză să facă acest lucru, practicianul trebuie să întreprindă acțiuni suplimentare adecvate (a se vedea pct. A44)

Declarații scrise

28. Practicianul trebuie să solicite declarații scrise de la partea responsabilă care să ateste că:
- (a) În compilarea informațiilor financiare proforma, partea responsabilă a identificat toate ajustările proforma adecvate, necesare pentru a ilustra impactul evenimentului sau tranzacției la data sau pentru perioada ilustrării; și (a se vedea pct. A45)
 - (b) Informațiile financiare proforma au fost compilate, sub toate aspectele semnificative, pe baza criteriilor aplicabile.

Formarea opiniei

29. Practicianul trebuie să își formeze o opinie cu privire la măsura în care informațiile financiare proforma au fost compilate, sub toate aspectele semnificative, de către partea responsabilă pe baza criteriilor aplicabile. (a se vedea pct. A46–A48)
30. Pentru a-și forma opinia, practicianul trebuie să concluzioneze dacă a obținut probe de audit suficiente și adecvate cu privire la măsura în care compilarea informațiilor financiare proforma nu este afectată de omisiuni semnificative sau de utilizarea sau aplicarea neadecvată a unei ajustări proforma. Acea concluzie trebuie să includă evaluarea măsurii în care partea responsabilă a prezentat și descris în mod adecvat criteriile aplicabile, în măsura în care acestea nu sunt disponibile public. (a se vedea pct. A49–A50)

Forma opiniei

Opinie nemodificată

31. Practicianul trebuie să exprime o opinie nemodificată atunci când concluzionează că informațiile financiare proforma au fost compilate, sub toate aspectele semnificative, de către partea responsabilă pe baza criteriilor aplicabile.

Opinie modificată

32. În multe jurisdicții, legea sau reglementarea relevantă interzice publicarea unui prospect de emisiune care conține o opinie modificată cu privire la măsura în care informațiile financiare proforma au fost compilate, sub toate aspectele semnificative, pe baza criteriilor aplicabile. Într-o astfel de situație și când practicianul concluzionează că o opinie modificată este, totuși, adecvată, în conformitate cu ISAE 3000 (Revizuit), practicianul trebuie să discute aspectul cu partea responsabilă. Dacă partea responsabilă nu este de acord să realizeze modificările necesare, practicianul trebuie:

- (a) Să rețină raportul;
 - (b) Să se retragă din misiune; sau
 - (c) Să aibă în vedere obținerea unei consilieri juridice.
33. În anumite jurisdicții este posibil ca legea sau reglementarea relevantă să nu interzică publicarea unui prospect de emisiune care conține o opinie modificată cu privire la măsura în care informațiile financiare proforma au fost compilate, sub toate aspectele semnificative, pe baza criteriilor aplicabile. În astfel de jurisdicții, dacă practicianul determină că este adecvată o opinie modificată, în conformitate cu ISAE 3000 (Revizuit), practicianul trebuie să aplice cerințele din ISAE 3000 (Revizuit)⁶ referitoare la opiniile modificate.

Paragraful de evidențiere a unor aspecte

34. În anumite circumstanțe, practicianul poate considera necesar să atragă utilizatorilor atenția asupra unui aspect prezentat sau descris în informațiile financiare proforma sau în notele explicative anexate. Acesta ar fi cazul atunci când, în opinia practicianului, aspectul este atât de important încât este fundamental pentru înțelegerea de către utilizatori a măsurii în care informațiile financiare proforma au fost compilate, sub toate aspectele semnificative, pe baza criteriilor aplicabile. În astfel de circumstanțe practicianul trebuie să includă un paragraf de evidențiere a unor aspecte în raportul său, cu condiția ca practicianul să obțină probe suficiente și adecvate potrivit cărora aspectul nu influențează faptul că informațiile financiare proforma au fost compilate, sub toate aspectele semnificative, pe baza criteriilor aplicabile. Un astfel de paragraf trebuie să facă referire numai la informațiile prezentate sau descrise în informațiile financiare proforma sau în notele explicative anexate.

Întocmirea raportului de asigurare

35. Raportul practicianului trebuie să includă, cel puțin, următoarele elemente de bază: (a se vedea pct. A57)
- (a) Un titlu care să indice clar că raportul este un raport independent de asigurare; (a se vedea pct. A51)
 - (b) Un destinatar (destinatari), conform celor convenite în termenii misiunii; (a se vedea pct. A52)
 - (c) Paragrafe introductive care precizează: (a se vedea pct. A53)
 - (i) Informațiile financiare proforma;

⁶ ISAE 3000 (Revizuit), punctul 74

- (ii) Sursa din care au fost extrase informațiile financiare neajustate și dacă a fost publicat sau nu un raport de audit sau de revizuire a respectivei surse;
 - (iii) Perioada acoperită de informațiile financiare proforma sau data acestora; și
 - (iv) O referință la criteriile aplicabile pe baza cărora partea responsabilă a realizat compilarea informațiilor financiare proforma și sursa respectivelor criterii;
- (d) O declarație conform căreia partea responsabilă este răspunzătoare de compilarea informațiilor financiare proforma pe baza criteriilor aplicabile;
- (e) O descriere a responsabilităților practicianului, inclusiv declarații care să arate că:
- (i) Responsabilitatea practicianului este să exprime o opinie cu privire la măsura în care informațiile financiare proforma au fost compilate, sub toate aspectele semnificative, de către partea responsabilă pe baza criteriilor aplicabile;
 - (ii) În contextul prezentei misiuni, practicianul nu este responsabil pentru actualizarea sau re-emiterea oricăror rapoarte, opinii sau a oricăror informații financiare istorice utilizate în compilarea informațiilor financiare proforma, iar practicianul nu a efectuat, pe parcursul misiunii, un audit sau o revizuire a informațiilor financiare utilizate în compilarea informațiilor financiare proforma; și
 - (iii) Scopul informațiilor financiare proforma incluse într-un prospect de emisiune este numai acela de a ilustra impactul unui eveniment sau a unei tranzacții semnificative asupra informațiilor financiare neajustate ale entității, ca și cum evenimentul s-ar fi produs sau tranzacția ar fi fost efectuată la o dată anterioară, selectată în scopul acestei ilustrări. În consecință, practicianul nu furnizează nicio asigurare că rezultatul real al tranzacției sau evenimentului la data respectivă ar fi cel prezentat;
- (f) O declarație că misiunea s-a desfășurat în conformitate cu ISAE 3420, Misiuni de asigurare pentru raportarea asupra compilării informațiilor financiare proforma incluse într-un prospect de emisiune, care prevede că practicianul trebuie să planifice și să realizeze proceduri pentru a obține o asigurare rezonabilă cu privire la măsura în care informațiile financiare proforma au fost compilate, sub toate aspectele semnificative, de către partea responsabilă pe baza criteriilor aplicabile.
- (g) O declarație că firma din care face parte practicianul aplică ISQC 1 sau alte cerințe profesionale sau cerințe impuse de legi sau reglementări, care sunt cel puțin la fel de stricte ca ISQC 1. În cazul în care practicianul nu este un profesionist contabil, declarația trebuie să

identifice cerințele profesionale sau cerințele din legi sau reglementări, aplicate, care sunt cel puțin la fel de stricte ca ISQC 1.

- (h) O declarație că practicianul se conformează cerințelor de independență și altor cerințe etice din Codul IESBA sau altor cerințe profesionale sau cerințe impuse de legi sau reglementări, aplicate, care sunt cel puțin la fel de stricte ca Părțile A și B ale Codului IESBA care fac referire la misiunile de asigurare. În cazul în care practicianul nu este un profesionist contabil, declarația trebuie să identifice cerințele profesionale sau cerințele impuse de legi sau reglementări, aplicate, care sunt cel puțin la fel de stricte ca Părțile A și B ale Codului IESBA care fac referire la misiunile de asigurare.
- (i) Declarații care să arate că:
- (i) O misiune de asigurare rezonabilă pentru a raporta cu privire la măsura în care informațiile financiare proforma au fost compilate, sub toate aspectele semnificative, pe baza criteriilor aplicabile presupune realizarea procedurilor de evaluare a măsurii în care criteriile aplicabile utilizate de partea responsabilă pentru compilarea informațiilor financiare proforma oferă o bază rezonabilă pentru prezentarea efectelor semnificative direct atribuibile evenimentului sau tranzacției și pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la faptul că:
- În ajustările proforma aferente se aplică adecvat respectivele criterii; și
 - Informațiile financiare proforma reflectă aplicarea adecvată a respectivelor ajustări ale informațiilor financiare neajustate;
- (ii) Procedurile selectate depind de raționamentul profesional al practicianului, având în vedere înțelegerea de către practician a naturii entității, a evenimentului sau tranzacției pentru care au fost compilate informațiile financiare proforma, precum și de alte circumstanțe relevante ale misiunii; și
- (iii) Misiunea presupune, de asemenea, evaluarea prezentării generale a informațiilor financiare proforma;
- (j) Cu excepția cazului în care legile sau reglementările prevăd altfel, opinia practicianului, utilizând una din următoarele fraze, care sunt considerate a fi echivalente: (a se vedea pct. A54–A56)
- (i) Informațiile financiare proforma au fost compilate, sub toate aspectele semnificative, pe baza [*criteriilor aplicabile*]; sau
- (ii) Informațiile financiare proforma au fost compilate adecvat, pe baza declarată;
- (k) Semnătura practicianului;

- (l) Data raportului; și
- (m) Locul din jurisdicția în care practicianul își desfășoară activitatea.

* * *

Aplicare și alte materiale explicative

Domeniul de aplicare al prezentului ISAE (a se vedea pct. 1)

- A1. Prezentul standard nu tratează circumstanțele în care informațiile financiare proforma sunt furnizate ca parte a situațiilor financiare ale entității ca urmare a cerințelor unui cadru de raportare financiară aplicabil.

Scopul informațiilor financiare proforma incluse într-un prospect de emisiune (a se vedea pct. 4, 11 litera (c), 14 litera (c), 26 litera (a))

- A2. Informațiile financiare proforma sunt însoțite de note explicative aferente care prezintă adesea aspectele descrise la punctul A42.
- A3. În prospectul de emisiune pot fi incluse prezentări diferite ale informațiilor financiare proforma, în funcție de natura evenimentului sau tranzacției și în funcție de modul în care partea responsabilă intenționează să ilustreze impactul unui astfel de eveniment sau tranzacții asupra informațiilor financiare neajustate ale entității. De exemplu, entitatea poate dobândi o serie de companii înaintea unei oferte publice inițiale. În astfel de circumstanțe, partea responsabilă poate decide să prezinte o situație proforma a activului net pentru a ilustra impactul achizițiilor asupra poziției financiare a entității și asupra principalilor indicatori, cum ar fi rata de îndatorare a capitalului propriu, ca și cum companiile achiziționate ar fi fost parte din entitate de la o dată anterioară. Partea responsabilă poate decide să prezinte o situație proforma a veniturilor și cheltuielilor care să ilustreze care ar fi fost rezultatele pentru perioada care se încheie la respectiva dată. În astfel de cazuri, natura informațiilor financiare proforma poate fi descrisă de titluri precum „Situația proforma a activului net la 31 decembrie 20X1” și „Situația proforma a veniturilor și cheltuielilor pentru anul încheiat la 31 decembrie 20X1”

Compilarea informațiilor financiare proforma

Informațiile financiare neajustate (a se vedea pct. 5, 11 litera (f), 14 litera (a))

- A4. În multe cazuri, sursa din care au fost extrase informațiile financiare neajustate o reprezintă informațiile financiare publicate, precum situațiile financiare anuale sau interimare.
- A5. În funcție de modul în care partea responsabilă alege să ilustreze impactul evenimentului sau al tranzacției, informațiile financiare neajustate pot conține fie:

- Una sau mai multe situații financiare individuale, precum o situație a poziției financiare și o situație a rezultatului global; fie
- Informații financiare condensate corespunzător dintr-un set complet de situații financiare, de exemplu o situație a activului net.

Natura misiunii de asigurare rezonabile (a se vedea pct. 6)

A6. În prezentul ISAE, descrierea informațiilor financiare proforma ca fiind „adecvat compilate” înseamnă că informațiile financiare proforma au fost compilate, sub toate aspectele semnificative, de către partea responsabilă pe baza criteriilor aplicabile.

Definiții

Criterii aplicabile (a se vedea pct. 11 litera (a))

- A7. Atunci când nu există criterii stabilite pentru compilarea informațiilor financiare proforma, partea responsabilă trebuie să elaboreze criteriile în funcție de, spre exemplu, practica dintr-un anumit sector de activitate sau de criteriile dintr-o jurisdicție care a elaborat criterii stabilite și să prezinte acest fapt.
- A8. Criteriile aplicabile pentru compilarea informațiilor financiare proforma vor fi adecvate circumstanțelor dacă respectă cerințele de la punctul 14.
- A9. Notele explicative anexate pot include detalii suplimentare cu privire la criteriile, pentru a descrie modul în care acestea ilustrează efectele unui anumit eveniment sau ale unei anumite tranzacții. Acestea pot include, de exemplu:
- Data la care se presupune că evenimentul a avut loc sau tranzacția a fost efectuată.
 - Abordarea utilizată pentru alocarea veniturii, cheltuielilor fixe, activelor și datoriilor între activitățile relevante în cazul vânzării unei entități.

Acceptarea misiunii

Capacitățile și competențele pentru efectuarea misiunii (a se vedea pct. 13 litera (a))

A10. Codul IESBA prevede ca practicianul să mențină un nivel adecvat al cunoștințelor și aptitudinilor profesionale, inclusiv al conștientizării și înțelegerii progreselor tehnice, profesionale și de afaceri relevante, pentru a putea oferi servicii profesionale competente.⁷ În contextul acestei cerințe a Codului IESBA, capacitățile și competențele relevante pentru a efectua misiunea includ și aspecte precum următoarele:

- Cunoașterea și experiența în sectorul economic în care entitatea își desfășoară activitatea;

⁷ Codul IESBA, punctele 130.1–130.3

- Înțelegerea legilor și reglementărilor relevante din domeniul titlurilor de valori și evoluțiile aferente;
- Înțelegerea cerințelor de cotare ale bursei de valori relevante și ale tranzacțiilor de pe piața de capital, precum fuziuni, achiziții și oferte de titluri de valori;
- Familiaritatea cu procesul de întocmire a unui prospect de emisiune și de cotare a titlurilor de valori la bursă; și
- Cunoașterea cadrelor de raportare financiare utilizate pentru raportarea surselor din care au fost extrase informațiile financiare neajustate și, dacă este cazul, informațiile financiare ale entității dobândite.

Responsabilitățile părții responsabile (a se vedea pct. 13 litera (g))

A11. O misiune în conformitate cu prezentul ISAE este efectuată pornind de la premisa că partea responsabilă și-a asumat și a înțeles că are responsabilitățile prevăzute la punctul 13 litera (g). În anumite jurisdicții, aceste responsabilități pot fi specificate în legile sau reglementările relevante. În altele, este posibil să existe o definiție sumară a acestor responsabilități în legi sau reglementări sau este posibil să nu existe deloc. O misiune de asigurare pentru a raporta cu privire la măsura în care informațiile financiare proforma au fost compilate, sub toate aspectele semnificative, pe baza criteriilor aplicabile se bazează pe ipoteza că:

- (a) Rolul practicianului nu presupune asumarea responsabilității pentru compilarea acestor informații; și
- (b) Practicianul preconizează în mod rezonabil că va obține informațiile necesare misiunii.

În consecință, această premisă este fundamentală pentru desfășurarea misiunii. Pentru a evita neînțelegerile, ca parte a convenirii și consemnării termenilor misiunii, se încheie un acord cu partea responsabilă prin care aceasta își asumă și înțelege aceste responsabilități, în conformitate cu cerințele ISAE 3000 (Revizuit).⁸

A12. Dacă legea sau reglementarea prevede suficient de detaliat temenii misiunii, practicianul trebuie să înregistreze numai faptul că se aplică o astfel de lege sau reglementare și că partea responsabilă își asumă și înțelege responsabilitățile, așa cum prevede punctul 13 litera (g).

Planificarea și desfășurarea misiunii

Evaluarea adecvării criteriilor aplicabile

⁸ ISAE 3000 (Revizuit), punctul 27

Ajustări direct atribuibile (a se vedea pct. 14 litera (b)(i), 22 litera (a))

A13. Este necesar ca ajustările proforma să fie direct atribuibile evenimentului sau tranzacției pentru a evita posibilitatea ca informațiile financiare proforma să reflecte aspecte care nu apar strict ca urmare a evenimentului sau care nu sunt parte integrantă a tranzacției. Ajustările direct atribuibile le exclud pe acelea care se referă la evenimente viitoare sau care depind de acțiunile ce urmează a fi întreprinse odată cu finalizarea tranzacției, chiar dacă astfel de acțiuni sunt importante pentru entitatea care încheie tranzacția (de exemplu, închiderea secțiilor de producție ineficiente după o achiziție).

Ajustări susținute prin fapte (a se vedea pct. 14 litera (b) subpunctul (ii), 22 litera (b))

A14. De asemenea, este necesar ca ajustările proforma să fie susținute prin fapte pentru a oferi o bază fiabilă pentru informațiile financiare proforma. Ajustările susținute prin fapte pot fi determinate obiectiv. Surse ale susținerii faptice a ajustărilor proforma includ, de exemplu:

- Acordurile de achiziție și vânzare.
- Documentele de finanțare a evenimentului sau tranzacției, precum acordurile de creditare.
- Rapoarte independente de evaluare.
- Alte documente aferente evenimentului sau tranzacției.
- Situațiile financiare publicate.
- Alte informații financiare prezentate în prospectul de emisiune.
- Acțiuni legale sau de reglementare relevante, precum cele din domeniul fiscalității.
- Acordurile de angajare.
- Acțiunile persoanelor responsabile cu governanța.

Ajustări pe o bază consecventă cu cadrul de raportare financiară aplicabil al entității și cu politicile sale contabile prevăzute de acel cadru (a se vedea pct. 11 litera (b) subpunctul (ii), 14 litera (b) subpunctul (iii), 22 litera (c))

A15. Pentru ca informațiile financiare proforma să aibă o semnificație, este necesar ca ajustările proforma să fie consecvente cu cadrul de raportare financiară aplicabil al entității și cu politicile sale contabile prevăzute de acel cadru. De exemplu, în contextul unei combinări de întreprinderi, compilarea informațiilor financiare proforma pe baza criteriilor aplicabile presupune luarea în considerare a unor aspecte precum:

- Măsura în care există diferențe între politicile contabile ale entității dobândite și cele ale entității; și

- Măsura în care politicile contabile pentru tranzacțiile întreprinse de către entitatea dobândită și la care entitatea nu a participat anterior sunt politici pe care entitatea le-ar fi adoptat pentru asemenea tranzacții conform cadrului său de raportare financiară aplicabil, având în vedere circumstanțele specifice ale entității.

A16. Este posibil ca în anumite circumstanțe să fie necesară aprecierea gradului de adecvare a politicilor contabile ale entității. De exemplu, ca parte a evenimentului sau tranzacției, entitatea își poate propune să emită pentru prima dată instrumente financiare complexe. Dacă acesta este cazul, poate fi necesar să se ia în considerare:

- Dacă partea responsabilă a selectat politicile contabile adecvate pentru a fi utilizate în contabilizarea unor astfel de instrumente financiare, conform cadrului său de raportare financiară aplicabil; și
- Dacă a aplicat corect aceste politici contabile în compilarea informațiilor financiare proforma.

Pragul de semnificație (a se vedea pct. 16)

A17. Pragul de semnificație pentru evaluarea măsurii în care informațiile financiare proforma au fost compilate, sub toate aspectele semnificative, pe baza criteriilor aplicabile nu depinde de un singur aspect cantitativ. În schimb, el depinde de amploarea și natura omisiunii sau a aplicării necorespunzătoare a unui element al compilării, așa cum prevede punctul A18, fie că acestea sunt intenționate sau nu. Raționamentul profesional cu privire la aceste aspecte ce țin de amploare și natură depinde, la rândul său, de aspecte precum:

- Contextul evenimentului sau tranzacției;
- Scopul pentru care sunt compilate informațiile financiare proforma; și
- Circumstanțele aferente misiunii.

Factorul determinant ar putea fi amploarea sau natura aspectului sau o combinație a celor două.

A18. Riscul ca informațiile financiare proforma să nu fie considerate ca fiind compilate, sub toate aspectele semnificative, pe baza criteriilor aplicabile poate apărea atunci când există probe privind, de exemplu:

- Utilizarea unei surse inadecvate din care au fost extrase informațiile financiare neajustate.
- Extragerea incorectă a informațiilor financiare neajustate dintr-o sursă adecvată.
- În ceea ce privește ajustările, aplicarea greșită a politicilor contabile sau ajustări care nu sunt consecvente cu politicile contabile ale entității.

- Incapacitatea de a realiza o ajustare prevăzută de criteriile aplicabile.
- Realizarea unei ajustări care nu este în conformitate cu criteriile aplicabile.
- O greșeală matematică sau de redactare în calculele aferente informațiilor financiare proforma.
- Prezentări inadecvate, incorecte sau omise.

Înțelegerea modului în care partea responsabilă a compilat informațiile financiare proforma și a altor circumstanțe ale misiunii (a se vedea pct. 17)

A19. Practicianul poate obține această înțelegere printr-o combinație de proceduri precum:

- Interviewarea părții responsabile și a personalului entității implicat în compilarea informațiilor financiare proforma.
- Interviewarea părților adecvate, precum persoanele responsabile cu guvernanta și consilierii entității.
- Parcurgerea documentației suport relevante, precum contractele și acordurile.
- Parcurgerea proceselor verbale ale reuniunilor persoanelor responsabile cu guvernanta.

Modul în care partea responsabilă a compilat informațiile financiare proforma (a se vedea pct. 17 litera (b))

A20. Practicianul poate înțelege modul în care partea responsabilă a compilat informațiile financiare proforma analizând, de exemplu:

- Sursa din care au fost extrase informațiile financiare neajustate.
- Etapele parcurse de partea responsabilă pentru a:
 - Extrage informațiile financiare neajustate din sursă.
 - Identifica ajustările proforma adecvate, de exemplu modul în care partea responsabilă a obținut informațiile financiare ale entității dobândite pentru a compila informațiile financiare proforma.
- Competența părții responsabile în compilarea informațiilor financiare proforma.
- Natura și amploarea supravegherii de către partea responsabilă a personalului entității implicat în compilarea informațiilor financiare proforma.
- Abordarea părții responsabile în identificarea prezentărilor adecvate pentru a susține informațiile financiare proforma.

A21. Într-o combinație de întreprinderi sau în cazul unei entități vândute, domeniile care pot genera dificultăți în compilarea informațiilor financiare proforma includ alocarea veniturilor, cheltuielilor fixe și a activelor și datoriilor între activitățile relevante. În consecință, este important ca practicianul să înțeleagă abordările și criteriile utilizate de partea responsabilă în cazul unor astfel de alocări și notele explicative anexate informațiilor financiare proforma care prezintă aceste aspecte.

Natura entității și a oricărei entități dobândite sau vândute (a se vedea pct. 17 litera (c))

A22. O entitate dobândită poate fi o entitate cu personalitate juridică sau o operațiune separată, identificabilă, fără personalitate juridică din cadrul unei alte entități, precum o divizie, sucursală sau domeniu de activitate. O entitate vândută poate fi o entitate cu personalitate juridică, precum o filială sau asociere în participație, sau o operațiune separată, identificabilă, fără personalitate juridică din cadrul entității, precum o divizie, sucursală sau domeniu de activitate.

A23. Practicianul poate să înțeleagă total sau parțial entitatea și orice entități dobândite sau vândute, precum și mediile respective ale acestora, dacă a auditat sau revizuit informațiile lor financiare.

Factorii relevanți ce țin de sectorul de activitate, juridici și alți factori externi (a se vedea pct. 17 litera (d))

A24. Factorii relevanți ce țin de sectorul de activitate includ circumstanțe legate de sectorul de activitate, precum mediul concurențial, relațiile cu furnizorii și clienții și progresele tehnologice. Exemple de aspecte pe care practicianul ar putea să le analizeze includ:

- Piața și concurența, inclusiv cererea, capacitatea și concurența la nivelul prețului.
- Practicile uzuale de afaceri din cadrul sectorului de activitate.
- Activitatea ciclică sau sezonieră.
- Tehnologia de produs aferentă produselor entității.

A25. Factorii juridici și de reglementare relevanți includ mediul legal și de reglementare. Acesta cuprinde, printre alte aspecte, cadrul de raportare financiară aplicabil în conformitate cu care entitatea sau, dacă este cazul, entitatea dobândită, își întocmește informațiile financiare periodice, și mediul juridic și politic. Exemple de aspecte pe care practicianul ar putea să le analizeze includ:

- Practicile contabile specifice sectorului de activitate.
- Cadrul legal și de reglementare pentru un sector reglementat.

- Legislația și reglementările care influențează semnificativ activitățile entității sau, dacă este cazul, ale entității dobândite sau vândute, inclusiv activitățile directe de supraveghere.
- Fiscalitatea.
- Politicile guvernamentale care influențează în mod curent comportamentul entității sau, dacă este cazul, activitatea entității dobândite sau vândute, precum politicile monetare (inclusiv controlul asupra schimburilor valutare), politicile fiscale, stimulentele financiare (de exemplu, programe de asistență guvernamentală) și politicile de restricții tarifare sau comerciale.
- Cerințele de mediu care afectează sectorul de activitate și activitatea entității sau a entității dobândite sau vândute.

A26. Exemple ale altor factori externi care influențează entitatea și, dacă este cazul, entitatea dobândită sau vândută, și pe care practicianul ar putea să îi analizeze includ condițiile economice, ratele dobânzii și disponibilitatea finanțării, precum și inflația sau reevaluarea monedei.

Obținerea probelor cu privire la gradul de adecvare a sursei din care au fost extrase informațiile financiare neajustate

Factori relevanți de luat în considerare (a se vedea pct. 14 litera (a), 18)

A27. Factorii care influențează gradul de adecvare a sursei din care au fost extrase informațiile financiare neajustate includ existența unui raport de audit sau de revizuire cu privire la acea sursă și măsura în care sursa:

- Este permisă sau prevăzută în mod specific de legea sau reglementarea relevantă, este permisă de bursa de valori relevantă unde va fi depus prospectul de emisiune sau este folosită ca atare în practica sau uzanța normală a pieței.
- Este clar identificabilă.
- Reprezintă un punct de plecare rezonabil pentru compilarea informațiilor financiare proforma în contextul evenimentului sau tranzacției, inclusiv dacă această compilare este conformă cu politicile contabile ale entității și este de la o dată adecvată sau acoperă o perioadă adecvată.

A28. Este posibil ca un alt practician să fi emis un raport de audit sau de revizuire asupra sursei din care au fost extrase informațiile financiare neajustate. În această situație nu este diminuată necesitatea ca practicianul care raportează în conformitate cu prezentul ISAE să înțeleagă entitatea și practicile ei contabile și de raportare financiară, conform punctului 17 literele (c) și (e) și necesitatea ca acesta să fie convins că sursa din care au fost extrase informațiile financiare neajustate este adecvată.

Nu există un raport de audit sau de revizuire referitor la sursa din care au fost extrase informațiile financiare neajustate (a se vedea pct. 19)

A29. Atunci când nu există un raport de audit sau de revizuire asupra sursei din care au fost extrase informațiile financiare neajustate, este necesar ca practicianul să realizeze proceduri referitoare la gradul de adecvare a respectivei surse. Factorii care pot influența natura și amploarea acestor proceduri includ, de exemplu:

- Dacă practicianul a auditat sau revizuit anterior informațiile financiare istorice ale entității și informațiile obținute de practician dintr-o astfel de misiune.
- Cât de recent au fost auditate sau revizuite informațiile financiare istorice ale entității.
- Dacă informațiile financiare ale entității fac obiectul unei revizuii periodice a practicianului, de exemplu în scopul respectării cerințelor de reglementare privind depunerea de informații financiare.

A30. Este posibil ca situațiile financiare ale entității pentru perioada imediat anterioară celei căreia îi aparține sursa din care au fost extrase informațiile financiare neajustate să fi fost revizuite sau auditate, chiar dacă sursa în sine din care au fost extrase informațiile financiare neajustate nu a fost auditată sau revizuită. De exemplu, sursa din care au fost extrase informațiile financiare neajustate pot fi situațiile financiare interimare care nu au fost auditate sau revizuite, în timp ce este posibil ca situațiile financiare ale entității pentru anul financiar imediat anterior să fi fost auditate. În acest caz, procedurile pe care practicianul le poate realiza, ținând cont de factorii de la punctul A29, în raport cu gradul de adecvare a sursei din care au fost extrase informațiile financiare neajustate, includ:

- Interviewarea părții responsabile cu privire la:
 - Procesul prin care a fost întocmită sursa și fiabilitatea înregistrărilor contabile cu care sursa este corelată sau reconciliată.
 - Înregistrarea tuturor tranzacțiilor.
 - Întocmirea sursei în conformitate cu politicile contabile ale entității.
 - Existența unor modificări ale politicilor contabile în perioada scursă de la cea mai recentă perioadă auditată sau revizuită și, în caz afirmativ, modul în care au fost tratate asemenea modificări.
 - Evaluarea sa cu privire la riscul denaturării semnificative a respectivei surse ca urmare a fraudei.
 - Efectul modificărilor activităților și operațiunilor de afaceri ale entității.

- Dacă practicianul a auditat sau revizuit informațiile financiare anuale sau interimare imediat anterioare, luarea în considerare a constatărilor unui astfel de audit sau a unei astfel de revizui și măsura în care acestea ar putea indica probleme cu privire la întocmirea sursei din care au fost extrase informațiile financiare neajustate.
- Coroborarea informațiilor oferite de către partea responsabilă ca răspuns la întrebările practicianului atunci când răspunsurile par a fi inconsecvente cu informațiile pe care le are practicianul cu privire la entitate sau la circumstanțele misiunii
- Compararea sursei cu informațiile financiare corespondente din perioada anterioară și, dacă este posibil, cu informațiile financiare anuale sau interimare din perioada imediat precedentă și discutarea cu partea responsabilă a modificărilor semnificative.

Informațiile financiare istorice ale entității nu au fost niciodată auditate sau revizuite (a se vedea pct. 13 litera (e))

A31. Cu excepția cazului unei entități care a fost creată în scopul tranzacției și care nu a avut niciodată niciun fel de activitate de tranzacționare, este puțin probabil ca legea sau reglementarea relevantă să permită unei entități să emită un prospect de emisiune dacă informațiile sale financiare istorice nu au fost niciodată auditate sau revizuite.

Obținerea probelor cu privire la gradul de adecvare a ajustărilor proforma

Identificarea ajustărilor proforma adecvate (a se vedea pct. 21)

A32. Bazându-se pe înțelegerea sa cu privire la modul în care partea responsabilă a compilat informațiile financiare proforma și pe alte circumstanțe ale misiunii, practicianul poate obține probe cu privire la măsura în care partea responsabilă a identificat în mod adecvat ajustările proforma necesare, printr-o combinație de proceduri precum:

- Evaluarea caracterului rezonabil al abordării părții responsabile în identificarea ajustărilor proforma adecvate, de exemplu, metoda utilizată pentru identificarea alocărilor adecvate de venituri, cheltuielilor fixe, activelor și datoriilor între activitățile relevante.
- Interviewarea părților relevante dintr-o entitate dobândită cu privire la abordarea utilizată pentru extragerea informațiilor financiare ale entității dobândite.
- Evaluarea aspectelor specifice ale contractelor, acordurilor sau altor documente relevante.
- Interviewarea consilierilor entității cu privire la aspecte specifice ale evenimentului sau tranzacției și ale contractelor și acordurilor aferente, care sunt relevante pentru identificarea ajustărilor adecvate.

- Evaluarea analizelor și foilor de lucru relevante întocmite de către partea responsabilă și de către personalul entității implicat în compilarea informațiilor financiare proforma.
- Obținerea de probe privind supravegherea de către partea responsabilă a personalului entității implicat în compilarea informațiilor financiare proforma.
- Efectuarea de proceduri analitice.

Susținerea prin fapte a oricăror informații financiare privind entitatea dobândită sau cea vândută, incluse în ajustările proforma (a se vedea pct. 22 litera (b))

Informații financiare ale entității vândute

A33. În cazul vânzării unei entități, informațiile financiare ale entității vândute sunt derivate din sursa din care au fost extrase informațiile financiare neajustate, sursă care este adesea auditată sau revizuită. Prin urmare, sursa din care au fost extrase informațiile financiare neajustate oferă practicianului baza pentru a determina dacă informațiile financiare privind entitatea vândută sunt susținute prin fapte. Într-un astfel de caz, aspectele care trebuie luate în considerare includ, de exemplu, măsura în care veniturile și cheltuielile atribuibile entității vândute care sunt înregistrate la nivel consolidat au fost adecvat reflectate în ajustările proforma.

A34. Atunci când sursa din care au fost extrase informațiile financiare neajustate nu a fost auditată sau revizuită, practicianul se poate raporta la îndrumările de la punctele A29-A30 pentru a determina dacă informațiile financiare ale entității vândute sunt susținute prin fapte.

Informații financiare ale entității dobândite

A35. Este posibil ca sursa din care au fost extrase informațiile financiare ale entității dobândite să fi fost auditată sau revizuită. Atunci când sursa din care au fost extrase informațiile financiare ale entității dobândite a fost auditată sau revizuită de către practician, informațiile financiare ale entității dobândite vor fi susținute prin fapte, în funcție de orice implicații ce pot surveni în urma circumstanțelor abordate la punctul 23.

A36. Este posibil ca sursa din care au fost extrase informațiile financiare ale entității dobândite să fi fost auditată sau revizuită de către un alt practician. În această situație, nu se diminuează necesitatea ca practicianul care raportează conform prezentului ISAE să înțeleagă entitatea dobândită și practicile sale contabile și de raportare financiară, conform cerințelor punctului 17 literele (c) și (e) și ca acesta să fie convins că informațiile financiare ale entității dobândite sunt susținute prin fapte.

A37. Atunci când sursa din care au fost extrase informațiile financiare ale entității dobândite nu a fost auditată sau revizuită, este necesar ca practicianul să

realizeze proceduri pentru a determina gradul de adecvare a respectivei surse. Factorii care pot influența natura și amploarea acestor proceduri includ, de exemplu:

- Dacă practicianul a auditat sau revizuit anterior informațiile financiare istorice ale entității dobândite, precum și cunoștințele obținute de către practician în cadrul unei astfel de misiuni cu privire la entitatea dobândită.
- Cât de recent au fost auditate sau revizuite informațiile financiare istorice ale entității dobândite.
- Dacă informațiile financiare ale entității dobândite fac obiectul unei revizuii periodice a practicianului, de exemplu pentru a respecta cerințele de reglementare privind depunerea de documente.

A38. De obicei sunt auditate sau revizuite situațiile financiare ale entității dobândite aferente perioadei imediat precedente celei căreia îi aparține sursa din care au fost extrase informațiile financiare ale entității dobândite, chiar dacă sursa în sine din care au fost extrase informațiile financiare ale entității dobândite nu a fost auditată sau revizuită. Într-un astfel de caz, procedurile ce pot fi realizate de practician, având în vedere factorii de la punctul A37, cu privire la măsura în care informațiile financiare ale entității dobândite sunt susținute prin fapte, includ:

- Interviewarea conducerii entității dobândite cu privire la:
 - Procesul prin care a fost întocmită sursa din care au fost extrase informațiile financiare ale entității dobândite și fiabilitatea înregistrărilor contabile aferente cu care sursa este corelată sau reconciliată.
 - Înregistrarea tuturor tranzacțiilor.
 - Măsura în care sursa din care au fost extrase informațiile financiare ale entității dobândite a fost întocmită în conformitate cu politicile contabile ale entității dobândite.
 - Măsura în care au existat modificări ale politicilor contabile de la cea mai recentă perioadă auditată sau revizuită și, dacă da, cum au fost tratate aceste modificări.
 - Evaluarea riscului ca sursa din care au fost extrase informațiile financiare ale entității dobândite să fie denaturată semnificativ ca urmare a fraudei.
 - Efectul modificărilor asupra operațiunilor și activităților de afaceri ale entității dobândite.
- Dacă practicianul a auditat sau revizuit informațiile financiare anuale sau interimare imediat precedente, luarea în considerare a constatărilor

unui astfel de audit sau a unei astfel de revizuii și măsura în care acestea ar putea indica orice probleme în întocmirea sursei din care au fost extrase informațiile financiare ale entității dobândite.

- Coroborarea informațiilor oferite de conducerea entității, dobândite ca răspuns la întrebările practicianului, atunci când răspunsurile par a fi inconsecvente cu informațiile pe care le deține practicianul cu privire la entitatea dobândită sau cu circumstanțele misiunii.
- Compararea sursei din care au fost extrase informațiile financiare ale entității dobândite cu informațiile financiare corespondente ale perioadei anterioare și, după caz, cu informațiile financiare anuale sau interimare ale perioadei imediat precedente și discutarea modificărilor semnificative cu membrii conducerii entității dobândite.

O opinie de audit sau o concluzie de revizuire modificată sau un Paragraf de evidențiere a unor aspecte cu privire la sursa din care au fost extrase informațiile financiare neajustate sau sursa din care au fost extrase informațiile privind entitatea dobândită sau entitatea vândută

Consecințe posibile (a se vedea pct. 23 litera (a))

A39. Nu toate opiniile de audit sau concluziile de revizuire modificate sau paragrafele de evidențiere a unor aspecte cu privire la sursa din care au fost extrase informațiile financiare neajustate sau sursa din care au fost extrase informațiile privind entitatea dobândită sau entitatea vândută influențează neapărat măsura în care informațiile financiare proforma pot fi compilate, sub toate aspectele semnificative, pe baza criteriilor aplicabile. De exemplu, este posibil ca o opinie de audit cu rezerve să fi fost exprimată cu privire la situațiile financiare ale entității din cauza neprezentării remunerării persoanelor responsabile cu guvernanta, așa cum prevede cadrul de raportare financiară aplicabil. Dacă acesta este cazul și aceste situații financiare sunt utilizate ca sursă din care au fost extrase informațiile financiare neajustate, este posibil ca o astfel de rezervă să nu aibă nicio consecință asupra măsurii în care pot fi compilate, sub toate aspectele semnificative, pe baza criteriilor aplicabile, situațiile proforma ale activului net și veniturilor și cheltuielilor.

Acțiuni viitoare adecvate (a se vedea pct. 23 litera (b), 24)

A40. Acțiunile viitoare adecvate pe care practicianul le poate întreprinde includ, de exemplu:

- În raport cu prevederea de la punctul 23 litera (b):
 - Discutarea aspectului cu partea responsabilă.
 - Atunci când este posibil conform legii sau reglementării relevante, să facă referire în raportul practicianului la opinia de audit sau concluzia de revizuire modificată sau la paragraful de evi-

dențiere a unor aspecte dacă, în baza raționamentului profesional al practicianului, aspectul are o relevanță și o importanță suficiente pentru înțelegerea de către utilizatori a informațiilor financiare proforma.

- În raport cu cerința de la punctul 24, atunci când este posibil conform legii sau reglementării relevante, modificarea opiniei practicianului.
- Atunci când este posibil conform legii sau reglementării relevante, reținerea raportului sau retragerea din misiune.
- Obținerea de consiliere juridică.

Evaluarea prezentării informațiilor financiare proforma

Evitarea asocierii cu informații financiare înșelătoare (a se vedea pct. 26 litera (b))

A41. Codul IESBA prevede ca un practician să nu fie asociat, în mod conștient, cu rapoarte, declarații, comunicări sau alte informații despre care practicianul crede că:⁹

- (a) Conțin o declarație semnificativ falsă sau înșelătoare;
- (b) Conțin declarații sau informații întocmite neglijent; sau
- (c) Omit sau ascund informații ce trebuie incluse, în cazul în care o astfel de omisiune sau ascundere ar fi înșelătoare.

Prezentări de informații ce însoțesc informațiile financiare proforma (a se vedea pct. 14 litera (c), 26 litera (c))

A42. Prezentările adecvate pot include aspecte precum:

- Natura și scopul informațiilor financiare proforma, inclusiv natura evenimentului sau tranzacției și data la care se presupune că s-a produs evenimentul sau a fost efectuată tranzacția;
- Sursa din care au fost extrase informațiile financiare neajustate și dacă a fost publicat sau nu un raport de audit sau de revizuire cu privire la o astfel de sursă;
- Ajustările proforma, inclusiv o descriere și o explicare a fiecărei ajustări. Acestea includ, în cazul informațiilor financiare ale unei entități dobândite sau vândute, sursa din care au fost extrase astfel de informații și dacă a fost publicat sau nu un raport de audit sau de revizuire cu privire la o astfel de sursă;
- Dacă nu sunt public disponibile, o descriere a criteriilor aplicabile pe baza cărora au fost compilate informațiile financiare proforma; și

⁹ Codul IESBA, punctul 110.2

- O declarație care să arate că informațiile financiare proforma au fost compilate numai în scopuri ilustrative și că, din cauza naturii lor, nu reprezintă poziția financiară, performanța financiară sau fluxurile de trezorerie reale ale entității.

Legea sau reglementarea relevantă poate să prevadă aceste prezentări de informații sau altele, specifice.

Luarea în considerare a evenimentelor ulterioare semnificative (a se vedea punctul 26 litera (d))

A43. Deoarece practicianul nu raportează cu privire la sursa din care au fost extrase informațiile financiare neajustate, nu există cerințe pentru auditor de a realiza proceduri pentru identificarea evenimentelor ulterioare datei sursei care ar determina ajustarea sursei sau prezentarea în sursă. Cu toate acestea, este necesar ca practicianul să analizeze dacă i-au fost supuse atenției evenimente ulterioare datei sursei din care au fost extrase informațiile financiare neajustate care ar trebui menționate sau prezentate în notele explicative ale informațiilor financiare proforma pentru a evita ca acestea să fie înșelătoare. O astfel de analiză se bazează pe realizarea procedurilor din prezentul ISAE sau pe informațiile deținute de practician cu privire la entitate și la circumstanțele misiunii. De exemplu, este posibil ca entitatea să fi efectuat, ulterior datei sursei din care au fost extrase informațiile financiare neajustate, o tranzacție de capital care presupune conversia datoriilor sale convertibile în capitaluri proprii a cărei neprezentare ar putea avea drept rezultat informații financiare proforma înșelătoare.

Inconsecvențe semnificative cu alte informații (a se vedea pct. 27)

A44. Acțiunile viitoare adecvate pe care practicianul le poate întreprinde dacă partea responsabilă refuză să revizuiască informațiile financiare proforma sau alte informații, după caz, includ, de exemplu:

- Atunci când este posibil, conform legii sau reglementării relevante:
 - Descrierea inconsecvenței semnificative în raportul practicianului.
 - Modificarea opiniei practicianului.
 - Reținerea raportului sau retragerea din misiune.
- Obținerea de consiliere juridică.

Declarații scrise (a se vedea pct. 28 litera (a))

A45. În anumite circumstanțe, tipurile de tranzacții implicate pot prevedea ca partea responsabilă să selecteze pentru ajustările proforma politici contabile pe care entitatea nu a trebuit să le utilizeze anterior deoarece nu avea tranzacții relevante. Într-un astfel de caz, este posibil ca practicianul să

solicite părți responsabile să extindă declarațiile scrise pentru a include confirmări că politicile contabile selectate reprezintă politicile adoptate de către entitate pentru acest tip de tranzacții.

Formarea opiniei

Asigurare privind aspecte suplimentare prevăzută de către legea sau reglementarea relevantă (a se vedea pct. 29)

- A46. Legea sau reglementarea relevantă poate prevedea ca practicianul să exprime o opinie cu privire la alte aspecte decât măsura în care informațiile financiare proforma au fost compilate, sub toate aspectele semnificative, pe baza criteriilor aplicabile. În unele dintre aceste circumstanțe, se poate să nu fie necesar ca practicianul să realizeze proceduri suplimentare. De exemplu, legea sau reglementarea relevantă poate prevedea ca practicianul să exprime o opinie cu privire la măsura în care baza pe care partea responsabilă a compilat informațiile financiare proforma este conformă cu politicile contabile ale entității. Respectarea cerințelor de la punctele 18 și 22 litera (c) ale prezentului ISAE oferă o bază pentru exprimarea unei astfel de opinii.
- A47. În alte circumstanțe, este posibil ca practicianul să fie nevoit să efectueze proceduri suplimentare. Natura și amploarea unor astfel de proceduri suplimentare diferă în funcție de natura celorlalte aspecte cu privire la care legea sau reglementarea relevantă prevăd ca practicianul să exprime o opinie.

Declarația privind responsabilitatea practicianului cu privire la raport

- A48. Legea sau reglementarea relevantă poate prevedea ca practicianul să includă în raportul său o declarație explicită care exprimă sau confirmă responsabilitatea practicianului cu privire la raport. Includerea unei astfel de declarații legale sau de reglementare în raportul practicianului nu este incompatibilă cu cerințele prezentului ISAE.

Prezentarea criteriilor aplicabile (a se vedea pct. 30)

- A49. Partea responsabilă nu trebuie să repete în notele explicative care însoțesc informațiile financiare proforma niciun criteriu care este prevăzut de legea sau reglementarea relevantă sau promulgat de către o organizație de normalizare recunoscută sau autorizată. Astfel de criterii sunt disponibile public ca parte a regimului de raportare și, prin urmare, sunt implicite în compilarea realizată de către partea responsabilă pentru informațiile financiare proforma.
- A50. Atunci când partea responsabilă a elaborat orice criterii specifice, este necesar ca respectivele criterii să fie prezentate, astfel încât utilizatorii să poată înțelege în mod adecvat modul în care au fost compilate informațiile financiare proforma de către partea responsabilă.

Întocmirea raportului de asigurare

Titlul (a se vedea pct. 35 litera (a))

A51. Un titlu care indică faptul că raportul este cel al unui practician independent, de exemplu, „Raport de asigurare al practicianului independent cu privire la compilarea informațiilor financiare proforma incluse într-un prospect de emisiune,” afirmă faptul că practicianul a îndeplinit toate cerințele etice relevante referitoare la independență, în conformitate cu ISAE 3000 (Revizuit).¹⁰ Acesta face distincția între raportul practicianului independent și rapoartele emise de alte părți.

Destinatar(i) (a se vedea pct. 35 litera (b))

A52. Legea sau reglementarea relevantă poate să specifice destinatarul (destinatarii) raportului. Altfel, practicianul poate conveni cu entitatea, ca parte a termenilor misiunii, care va fi destinatarul (destinatarii).

Paragrafele introductive (a se vedea pct. 35 litera (c))

A53. Deoarece informațiile financiare proforma vor fi incluse într-un prospect de emisiune care conține și alte informații, practicianul poate avea în vedere, dacă forma de prezentare o permite, includerea unei referințe care să identifice secțiunea în care sunt prezentate informațiile financiare proforma. Aceasta ajută cititorii să identifice informațiile financiare proforma la care face referire raportul practicianului.

Opinia (a se vedea pct. 13 litera (c), 35 litera (h))

A54. Utilizarea frazei „informațiile financiare proforma au fost compilate, sub toate aspectele semnificative, pe baza [*criteriilor aplicabile*]” sau a frazei „informațiile financiare proforma au fost adecvat compilate pe bazele prezentate” pentru a exprima opinia într-o anumită jurisdicție este determinată de legea sau reglementarea care guvernează raportarea cu privire la informațiile financiare proforma în respectiva jurisdicție sau de către practica general acceptată din respectiva jurisdicție.

A55. Legea sau reglementarea relevantă din anumite jurisdicții poate să prescrie formularea opiniei practicianului în alți termeni decât cei specificați mai sus. Dacă acesta este cazul, este posibil să fie necesar ca practicianul să exercite raționamentul profesional pentru a determina dacă realizarea procedurilor din prezentul ISAE i-ar permite să exprime opinia în formularea prevăzută de lege sau reglementare sau dacă sunt necesare proceduri subsecvente.

A56. Când practicianul concluzionează că realizarea procedurilor din prezentul ISAE ar fi suficientă pentru a exprima opinia în formularea prevăzută de lege sau reglementare, poate fi adecvat să considere respectiva formulare ca fiind

¹⁰ ISAE 3000 (Revizuit), punctul 20

echivalentă cu cele două formulări alternative ale opiniei menționate în prezentul ISAE.

Exemplu de raport (a se vedea pct. 35)

A57. Un raport al unui practician care conține o opinie nemodificată este prezentat în Anexă.

Anexă

(a se vedea pct. A57)

Exemplu de Raport al practicianului care conține o opinie nemodificată

RAPORT DE ASIGURARE AL PRACTICIANULUI INDEPENDENT CU PRIVIRE LA COMPILAREA INFORMAȚIILOR FINANCIARE PROFORMA INCLUSE ÎNTR-UN PROSPECT DE EMISIUNE

[Destinatarii (destinatarii) adecvat(i)]

Raport cu privire la compilarea informațiilor financiare proforma incluse într-un prospect de emisiune

Am finalizat misiunea noastră de asigurare de a raporta cu privire la compilarea informațiilor financiare proforma ale companiei ABC de către [partea responsabilă]. Informațiile financiare proforma sunt alcătuite din [situația proforma a activului net la [data]], [situația proforma a veniturilor și cheltuielilor pentru perioada care s-a încheiat la [data]], [situația proforma a fluxurilor de trezorerie pentru perioada care s-a încheiat la [data],] și notele aferente [așa cum sunt prezentate la paginile xx–xx ale prospectului emis de către companie]. Criteriile aplicabile pe baza cărora [partea responsabilă] a compilat informațiile financiare proforma sunt [specificate în [reglementarea privind titlurile de valoare XX] și sunt descrise în [nota X]]/[descrise în [nota X]].

Informațiile financiare proforma au fost compilate de către [partea responsabilă] pentru a ilustra impactul [evenimentului sau tranzacției] [prezentate în nota X] asupra [poziției financiare a companiei la *data menționată*] [și] [a performanței financiare a companiei [și fluxurilor de trezorerie] aferente perioadei încheiate la *data specificată*] ca și cum [evenimentul sau tranzacția] ar fi avut loc la [data specificată] [și, respectiv, la *data specificată*]. Ca parte a acestui proces, informațiile privind [poziția financiară], [performanța financiară] [și fluxurile de trezorerie] ale companiei au fost extrase de către [partea responsabilă] din situațiile financiare ale companiei [aferente perioadei care s-a încheiat la [data]], referitor la care [a fost] / [nu a fost] publicat¹ [un raport [de audit]/[de revizuire]].

Responsabilitatea [părții responsabile] pentru informațiile financiare proforma

[Partea responsabilă] este responsabilă pentru compilarea informațiilor financiare proforma pe baza [criteriilor aplicabile].

¹ Atunci când raportul de audit sau de revizuire a fost modificat, pot fi făcute referiri la secțiunea din prospectul de emisiune în care sunt descrise modificările.

Independența noastră și controlul calității

Ne-am conformat cerințelor de independență și celorlalte cerințe etice din *Codul Etic al Profesioniștilor Contabili* emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili, care are la bază principiile fundamentale de integritate, obiectivitate, competență profesională și atenție cuvenită, confidențialitate și comportament profesional.

Firma aplică Standardul Internațional privind Controlul Calității² și, în consecință, menține un sistem amplu de control al calității, care cuprinde politici documentate și proceduri privind conformitatea cu cerințele etice, standardele profesionale și cerințele legale și de reglementare aplicabile.

Responsabilitățile practicianului

Responsabilitatea noastră este de a exprima o opinie [conform cerințelor [reglementării privind titlurile de valoare XX],] cu privire la măsura în care informațiile financiare proforma au fost compilate, sub toate aspectele semnificative, de către [partea responsabilă] pe baza [criteriilor aplicabile].

Ne-am desfășurat misiunea în conformitate cu Standardul Internațional privind Misiunile de Asigurare (ISAE) 3420, *Misiuni de asigurare pentru raportarea asupra compilării informațiilor financiare proforma incluse într-un prospect de emisiune*, emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare. Acest standard prevede ca practicianul să planifice și să efectueze proceduri pentru a obține o asigurare rezonabilă cu privire la măsura în care [partea responsabilă] a compilat, sub toate aspectele semnificative, informațiile financiare proforma pe baza [criteriilor aplicabile].

În contextul prezentei misiuni, nu suntem responsabili pentru actualizarea sau re-emiterea oricăror rapoarte sau opinii referitoare la orice informații financiare istorice utilizate în compilarea informațiilor financiare proforma și nici nu am efectuat, în cursul prezentei misiuni, un audit sau o revizuire a informațiilor financiare utilizate în compilarea informațiilor financiare proforma.

Scopul informațiilor financiare proforma incluse într-un prospect de emisiune este numai acela de a ilustra impactul unui eveniment semnificativ sau al unei tranzacții semnificative asupra informațiilor financiare neajustate ale entității ca și cum evenimentul s-ar fi produs sau tranzacția ar fi fost efectuată la o dată anterioară, selectată în scopul ilustrării. În consecință, nu furnizăm niciun fel de asigurare că rezultatul real al evenimentului sau tranzacției la [data specificată] ar fi fost cel prezentat.

O misiune de asigurare rezonabilă de a raporta asupra măsurii în care informațiile financiare proforma au fost compilate, sub toate aspectele semnificative, pe baza criteriilor aplicabile presupune efectuarea de proceduri pentru a evalua dacă criteriile aplicabile utilizate de către [partea responsabilă] în compilarea informațiilor financiare proforma oferă o bază rezonabilă pentru prezentarea efectelor semnificative

² ISQC 1, *Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuirii ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe*

direct atribuibile evenimentului sau tranzacției și pentru a obține probe suficiente și adecvate referitoare la măsura în care:

- Ajustările proforma aferente conferă un efect adecvat respectivelor criterii; și
- Informațiile financiare proforma reflectă aplicarea adecvată a respectivelor ajustări pentru informațiile financiare neajustate.

Procedurile selectate depind de raționamentul practicianului, având în vedere înțelegerea de către practician a naturii companiei, a evenimentului sau tranzacției pentru care au fost compilate informațiile financiare proforma și a altor circumstanțe relevante ale misiunii.

Misiunea presupune, de asemenea, evaluarea prezentării generale a informațiilor financiare proforma.

Considerăm că probele pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a constitui o bază pentru opinia noastră.

În opinia noastră, [informațiile financiare proforma au fost compilate, sub toate aspectele semnificative, pe baza [*criteriilor aplicabile*]]/[informațiile financiare proforma au fost adecvat compilate conform bazei declarate].

Raport cu privire la alte dispoziții legale și de reglementare

[Legea sau reglementarea relevantă poate prevedea ca practicianul să exprime o opinie cu privire la alte aspecte (a se vedea punctele A46–A47). Forma și conținutul acestei secțiuni din raportul practicianului vor varia în funcție de natura unor astfel de responsabilități de raportare.]

[Semnătura practicianului]

[Data raportului practicianului]

[Adresa practicianului]

STANDARDUL INTERNAȚIONAL PRIVIND SERVICIILE CONEXE 4400

(Fostul ISA 920)

MISIUNI DE EFECTUARE A PROCEDURILOR CONVENITE PRIVIND INFORMAȚIILE FINANCIARE

(Prezentul standard este în vigoare)

CUPRINS

	Punct
Introducere	1–3
Obiectivul unei misiuni pe baza procedurilor convenite	4–6
Principii generale ale unei misiuni pe baza procedurilor convenite	7–8
Definirea termenilor misiunii	9–12
Planificare	13
Documentație	14
Proceduri și probe	15–16
Raportare	17–18
Anexa 1: Exemplu de scrisoare de misiune pentru o misiune pe baza procedurilor convenite	
Anexa 2: Exemplu de raport al constatărilor efective în legătură cu datoriile	

Standardul Internațional privind Serviciile Conexă (ISRS) 4400, *Misiuni pe baza procedurilor convenite privind informațiile financiare*, trebuie citit în contextul *Prefeței la Reglementările Internaționale de Control al Calității, Audit, Revizuire, Alte Servicii de Asigurare și Servicii Conexă*.

Introducere

1. Scopul prezentului Standard Internațional privind Serviciile Conexe (ISRS) este de a stabili norme și de a furniza îndrumări cu privire la responsabilitățile profesionale ale auditorului¹ când este desfășurată o misiune de efectuare a procedurilor convenite privind informațiile financiare și cu privire la forma și conținutul raportului pe care auditorul îl emite în raport cu o astfel de misiune.
2. Prezentul ISRS vizează misiunile privind informațiile financiare. Cu toate acestea, el poate furniza îndrumări utile pentru misiunile privind informațiile nefinanciare, cu condiția ca auditorul să dețină cunoștințe adecvate despre subiectul specific respectiv și să existe criterii rezonabile pe care să își bazeze constatările. Îndrumările din Standardele Internaționale de Audit (ISA) îi pot fi utile auditorului în aplicarea prezentului ISRS.
3. O misiune de efectuare a procedurilor convenite poate presupune ca auditorul să desfășoare anumite proceduri cu privire la elementele individuale ale datelor financiare (de exemplu, datorii, creanțe, achiziții de la părți afiliate și vânzări și profituri aferente unui segment al unei entități), ale unei situații financiare (de exemplu, un bilanț) sau chiar ale unui set complet de situații financiare.

Obiectivul unei misiuni pe baza procedurilor convenite

4. **Obiectivul unei misiuni pe baza procedurilor convenite îl constituie efectuarea de către auditor a unor proceduri ce țin de natura unui audit, convenite de către auditor, entitate și orice părți terțe adecvate și raportarea asupra constatărilor efective.**
5. Deoarece auditorul furnizează doar un raport asupra constatărilor efective aferente procedurilor convenite, nu este exprimată nicio asigurare. În schimb, utilizatorii raportului evaluează ei înșiși procedurile și constatările raportate de către auditor și își formulează propriile concluzii pe baza activității auditorului.
6. Raportul este restricționat la acele părți care au convenit asupra procedurilor ce trebuie efectuate, dat fiind că alte părți, necunoscând motivele care au stat la baza procedurilor, pot interpreta eronat rezultatele.

Principii generale ale unei misiuni pe baza procedurilor convenite

7. **Auditorul ar trebui să se conformeze *Codului Etic al Profesioniștilor Contabili* emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică**

¹ Termenul „auditor” este utilizat pe tot parcursul reglementărilor Consiliului pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare când se descrie atât activitatea de audit, cât și de revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe care pot fi efectuate. O astfel de referință nu își propune să sugereze că o persoană care efectuează o revizuire, alte servicii de asigurare sau servicii conexe trebuie să fie auditorul situațiilor financiare ale entității.

pentru Contabili (Codul IESBA). Principiile etice care guvernează responsabilitățile profesionale ale auditorului pentru acest tip de misiune sunt:

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

Independența nu constituie o cerință pentru misiunile pe bază de proceduri convenite; cu toate acestea, termenii sau obiectivele unei misiuni sau ale unor standarde naționale îi pot solicita auditorului să se conformeze cerințelor de independență din Codul IESBA. În situațiile în care auditorul nu este independent, o declarație a acestui fapt trebuie inclusă în raportul asupra constatărilor efective.

8. **Auditorul ar trebui să efectueze o misiune pe baza procedurilor convenite în conformitate cu prezentul ISRS și cu termenii misiunii.**

Definirea termenilor misiunii

9. **Auditorul ar trebui să se asigure, împreună cu reprezentanții entității și, în mod normal, cu alte părți specificate care vor primi copii ale raportului asupra constatărilor efective, că există o înțelegere clară privind procedurile convenite și condițiile misiunii.** Aspectele asupra cărora trebuie să se convină includ următoarele:
 - Natura misiunii, inclusiv faptul că procedurile efectuate nu vor constitui un audit sau o revizuire și, în consecință, nu va fi exprimată nicio asigurare.
 - Scopul declarat al misiunii.
 - Precizarea informațiilor financiare asupra cărora vor fi aplicate procedurile convenite.
 - Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor specifice care vor fi aplicate.
 - Forma anticipată a raportului asupra constatărilor efective.
 - Limitările cu privire la distribuția raportului asupra constatărilor efective. Când o astfel de limitare ar fi în contradicție cu cerințele legale, dacă există, auditorul nu ar trebui să accepte misiunea.
10. În anumite circumstanțe, de exemplu, când procedurile trebuie să fie convenite între organismul de reglementare, reprezentanții sectorului de activi-

tate și reprezentanții profesiei contabile, este posibil ca auditorul să nu poată discuta procedurile cu toate părțile care vor primi raportul. În astfel de cazuri, auditorul poate lua în considerare, de exemplu, discutarea procedurilor care vor fi aplicate cu reprezentanții corespunzători ai părților implicate, revizuirea corespondenței relevante primite de la aceste părți sau trimiterea unui proiect preliminar de raport care va fi emis.

11. Este atât în interesul clientului, cât și al auditorului ca auditorul să trimită o scrisoare de misiune care să documenteze termenii cheie ai numirii. O scrisoare de misiune confirmă acceptarea numirii de către auditor și ajută la evitarea neînțelegerilor referitoare la unele aspecte, precum obiectivele și domeniul de aplicare al misiunii, amplasarea responsabilităților auditorului și forma rapoartelor care vor fi emise.
12. Aspectele care vor fi incluse în scrisoarea de misiune includ următoarele:
 - O enumerare a procedurilor care vor fi efectuate, ca proceduri convenite între părți.
 - O declarație a faptului că distribuția raportului asupra constatărilor efective va fi restricționată la părțile specificate, care au convenit asupra procedurilor care vor fi efectuate.

Mai mult, auditorul poate lua în considerare anexarea la scrisoarea de misiune a unui proiect preliminar de raport asupra constatărilor efective, care va fi emis. Anexa 1 la prezentul ISRS conține un exemplu de scrisoare de misiune.

Planificare

13. **Auditorul ar trebui să își planifice activitatea astfel încât să fie efectuată o misiune eficace.**

Documentație

14. **Auditorul ar trebui să documenteze aspectele care sunt importante în furnizarea de probe care să sprijine raportul asupra constatărilor efective și probele conform cărora misiunea a fost desfășurată în conformitate cu prezentul ISRS și cu termenii misiunii.**

Proceduri și probe

15. **Auditorul ar trebui să desfășoare procedurile convenite și să utilizeze probele obținute, ca bază pentru raportul asupra constatărilor efective.**
16. Procedurile aplicate într-o misiune de efectuare a procedurilor convenite pot include următoarele:
 - Intervieware și analiză.

- Repetarea calculelor, comparații și alte verificări ale acurateții redactării.
- Observare.
- Inspecție.
- Obținerea de confirmări.

Anexa 2 la prezentul ISRS prezintă un exemplu de raport care conține o listă ilustrativă de proceduri ce pot fi utilizate ca parte a unei misiuni tipice pe baza procedurilor convenite.

Raportare

17. Raportul asupra unei misiuni pe baza procedurilor convenite trebuie să descrie suficient de detaliat obiectivul și procedurile convenite ale misiunii, pentru a îi permite cititorului să înțeleagă natura și amploarea activității desfășurate.
18. **Raportul asupra constatărilor efective ar trebui să conțină:**
 - (a) **Titlul;**
 - (b) **Destinatarul (de obicei clientul care l-a contractat pe auditor să efectueze procedurile convenite);**
 - (c) **Precizarea informațiilor financiare sau nefinanciare specifice asupra cărora au fost aplicate procedurile convenite;**
 - (d) **O declarație conform căreia procedurile efectuate au fost cele convenite cu beneficiarul;**
 - (e) **O declarație conform căreia misiunea a fost efectuată în conformitate cu Standardul Internațional privind Serviciile Conex aplicabil misiunilor pe baza procedurilor convenite sau în conformitate cu standardele sau practicile naționale relevante;**
 - (f) **Dacă este cazul, o declarație conform căreia auditorul nu este independent față de entitate;**
 - (g) **Precizarea scopului pentru care au fost efectuate procedurile convenite;**
 - (h) **O enumerare a procedurilor specifice efectuate;**
 - (i) **O descriere a constatărilor efective ale auditorului, incluzând suficiente detalii cu privire la erorile sau excepțiile identificate;**
 - (j) **O declarație conform căreia procedurile efectuate nu constituie un audit sau o revizuire și, în consecință, nu este exprimată nicio asigurare;**

- (k) **O declarație conform căreia, dacă auditorul ar fi efectuat proceduri suplimentare, un audit sau o revizuire, ar fi putut fi identificate alte aspecte care ar fi fost raportate;**
- (l) **O declarație conform căreia raportul este restricționat la acele părți care au convenit procedurile ce trebuie efectuate;**
- (m) **O declarație (după caz) conform căreia raportul se referă doar la elementele, conturile, aspectele sau informațiile financiare sau nefinanciare specificate și nu se extinde asupra situațiilor financiare ale entității, luate ca întreg;**
- (n) **Data raportului;**
- (o) **Adresa auditorului; și**
- (p) **Semnătura auditorului.**

Anexa 2 la prezentul ISRS conține un exemplu de raport asupra constatărilor efective emis în legătură cu o misiune de efectuare a procedurilor convenite privind informațiile financiare.

Perspectiva sectorului public

1. *Raportul emis într-o misiune asociată sectorului public nu poate fi restricționat doar la acele părți care au convenit procedurile ce vor fi efectuate, ci poate fi pus, de asemenea, la dispoziția unei game mai largi de entități sau persoane (de exemplu, o investigație parlamentară cu privire la o anumită entitate publică sau un anumit departament guvernamental).*
2. *Trebuie remarcat, de asemenea, că mandatele sectorului public variază în mod semnificativ și trebuie acordată o atenție sporită diferențierii misiunilor în care se aplică „proceduri convenite” de misiunile care se preconizează a constitui audituri ale informațiilor financiare, precum rapoartele de performanță.*

Anexa 1

Exemplu de scrisoare de misiune pentru o misiune pe baza procedurilor convenite

Următoarea scrisoare se utilizează în scop de îndrumare, în paralel cu punctul 9 al prezentului ISRS și nu își propune să reprezinte o scrisoare-standard. Scrisoarea de misiune va trebui adaptată în conformitate cu cerințele și circumstanțele individuale.

Către Consiliul de Administrație sau alți reprezentanți adecvați ai clientului care l-a contractat pe auditor:

Această scrisoare are rolul de a confirma înțelegerea noastră cu privire la termenii și obiectivele misiunii noastre, precum și la natura și limitările serviciilor pe care le vom furniza. Misiunea noastră va fi efectuată în conformitate cu Standardul Internațional privind Serviciile Conexe (sau veți face referire la standardele sau practicile naționale relevante) aplicabil misiunilor pe bază de proceduri convenite și vom preciza acest lucru în raportul nostru.

Am fost de acord să efectuăm următoarele proceduri și să vă raportăm constatările efective în urma activității noastre:

(Descrieți natura, plasarea în timp și amplexarea procedurilor care vor fi efectuate, inclusiv referințele specifice, după caz, la identitatea documentelor și înregistrărilor care vor fi citite, persoanele care vor fi contactate și părțile de la care se vor obține confirmări.)

Procedurile pe care le vom efectua au exclusiv scopul de a vă asista în (precizați scopul). Raportul nostru nu trebuie utilizat în niciun alt scop și este destinat exclusiv informării dumneavoastră.

Procedurile pe care le vom efectua nu vor constitui un audit sau o revizuire, desfășurate în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit sau cu Standardele Internaționale privind Misiunile de Revizuire (sau veți face referire la standardele sau practicile naționale relevante) și, în consecință, nu va fi exprimată nicio asigurare.

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

Onorariile noastre, care vor fi facturate pe măsura activității prestate, au la bază timpul necesar persoanelor numite în cadrul misiunii, la care se adaugă cheltuielile curente. Tarifele orare individuale variază în funcție de gradul de responsabilitate implicat și de experiența și aptitudinile solicitate.

Vă rugăm să semnați și să returnați copia anexată a acestei scrisori, pentru a ne indica că aceasta este în conformitate cu înțelegerea dumneavoastră referitoare la

MISIUNI DE EFECTUARE A PROCEDURILOR CONVENITE PRIVIND
INFORMAȚIILE FINANCIARE

termenii misiunii, inclusiv la procedurile specifice asupra cărora am convenit că vor
fi efectuate.

XYZ & Co

Luat la cunoștință în numele companiei ABC de către
(semnătură)

Nume și funcție

Data

Anexa 2

Exemplu de raport al constatărilor efective în legătură cu datoriile

RAPORT ASUPRA CONSTATĂRILOR EFECTIVE

Către (cei care l-au contractat pe auditor)

Am efectuat procedurile convenite cu dumneavoastră și enumerate mai jos, cu privire la datoriile companiei ABC la (data), prevăzute în schemele anexate (care nu sunt prezentate în acest exemplu). Misiunea noastră a fost efectuată în conformitate cu Standardul Internațional privind Serviciile Conexe (sau veți face referire la standardele sau practicile naționale relevante) aplicabil misiunilor pe bază de proceduri convenite. Procedurile au fost efectuate exclusiv pentru a vă asista în evaluarea validității datoriilor și sunt rezumate după cum urmează:

1. Am obținut și am verificat suma din balanța de verificare a datoriilor la (data) întocmită de compania ABC și am comparat totalul cu soldul contului aferent din registrul Cartea mare.
2. Am comparat lista anexată (care nu este prezentată în acest exemplu) a furnizorilor principali și a sumelor datorate la (data) cu numele și sumele aferente din balanța de verificare.
3. Am obținut declarații ale furnizorilor sau le-am cerut furnizorilor să confirme soldurile datorate la (data).
4. Am comparat aceste declarații sau confirmările cu sumele menționate la punctul 2. Pentru sumele care nu corespundeau, am obținut reconcilieri de la compania ABC. Pentru reconcilierile obținute, am identificat și revăzut facturile neonorate, efectele comerciale și cecurile neonorate, fiecare dintre acestea depășind xxx. Am identificat și examinat acele facturi și efecte comerciale primite ulterior, precum și cecurile plătite ulterior și ne-am asigurat că ele ar fi trebuit, de fapt, incluse în reconcilieri, ca fiind neonorate.

Raportăm mai jos constatările noastre:

- (a) În ceea ce privește punctul 1, am constatat că adunarea este corectă și suma totală este corespunzătoare.
- (b) În ceea ce privește punctul 2, am constatat că sumele comparate corespund.
- (c) În ceea ce privește punctul 3, am constatat că există declarații ale furnizorilor pentru toate categoriile de furnizori.
- (d) În ceea ce privește punctul 4, am constatat că sumele corespund, sau în cazul sumelor care nu corespundeau, am constatat că compania ABC a făcut reconcilieri și că efectele comerciale, facturile și cecurile neonorate care

depășeau xxx au fost corect incluse ca elemente de reconciliere, cu următoarele excepții:

(Detaliați excepțiile)

Deoarece procedurile de mai sus nu constituie nici un audit, nici o revizuire efectuat(ă) în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit sau cu Standardele Internaționale privind Misiunile de Revizuire (sau cu standardele sau practicile naționale relevante), noi nu exprimăm nicio asigurare asupra datoriilor la (data).

Dacă am fi efectuat proceduri suplimentare sau dacă am fi efectuat un audit sau o revizuire în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit sau cu Standardele Internaționale privind Misiunile de Revizuire (sau cu standardele sau practicile naționale relevante), ne-ar fi putut atrage atenția alte aspecte, care ar fi fost raportate către dumneavoastră.

Raportul nostru este întocmit exclusiv în scopul prevăzut în primul paragraf al acestui raport și pentru informarea dumneavoastră și nu trebuie utilizat în niciun alt scop sau distribuit către alte părți. Acest raport se referă doar la conturile și elementele specificate mai sus și nu se extinde asupra niciuneia dintre situațiile financiare ale companiei ABC, luate ca întreg.

AUDITOR

Data

Adresa

STANDARDUL INTERNAȚIONAL PRIVIND SERVICIILE CONEXE 4410 (REVIZUIT)

MISIUNI DE COMPILARE

(În vigoare pentru rapoartele misiunilor de compilare
datate la 1 iulie 2013 sau ulterior acestei date)

CUPRINS

	Punct
Introducere	
Domeniul de aplicare al prezentului ISRS	1–4
Misiunea de compilare	5–10
Autoritatea prezentului ISRS	11–14
Data intrării în vigoare	15
Obiective	16
Definiții	17
Cerințe	
Desfășurarea unei misiuni de compilare în conformitate cu prezentul ISRS	18–20
Cerințe etice	21
Raționamentul profesional	22
Controlul calității aferent misiunii	23
Acceptarea și continuarea misiunii	24–26
Comunicarea cu membrii conducerii și cu persoanele responsabile cu guvernanta	27
Desfășurarea misiunii	28–37
Documentația	38
Raportul practicianului	39–41
Aplicare și alte materiale explicative	
Domeniul de aplicare al prezentului ISRS	A1–A11
Misiunea de compilare	A12–A18
Cerințe etice	A19–A21

Raționamentul profesional	A22–A24
Controlul calității aferent misiunii	A25–A27
Acceptarea și continuarea misiunii	A28–A40
Comunicarea cu membrii conducerii și cu persoanele responsabile cu governanța	A41
Desfășurarea misiunii	A42–A52
Documentația	A53–A55
Raportul practicianului	A56–A63
Anexa 1: Exemplu de scrisoare de misiune pentru o misiune de compilare	
Anexa 2: Exemple de rapoarte de compilare ale practicianului	

<p>Standardul Internațional privind Serviciile Conexe (ISRS) 4410 (Revizuit), <i>Misiuni de compilare</i>, trebuie citit în paralel cu <i>Prefața la Reglementările Internaționale de Control al Calității, Audit, Revizuire, Alte servicii de Asigurare și Servicii conexe</i>.</p>
--

Introducere

Domeniul de aplicare al prezentului ISRS

1. Prezentul Standard Internațional privind Serviciile Conexe (ISRS) tratează responsabilitățile practicianului când acesta este contractat pentru a asista conducerea la întocmirea și prezentarea informațiilor financiare istorice, fără a obține vreo asigurare cu privire la respectivele informații, și pentru a raporta asupra misiunii, în conformitate cu acest ISRS. (a se vedea pct. A1–A2)
2. Prezentul ISRS se aplică misiunilor de compilare a informațiilor financiare istorice. ISRS-ul poate fi aplicat, cu adaptările corespunzătoare, misiunilor de compilare a informațiilor financiare, altele decât informațiile financiare istorice și misiunilor de compilare a informațiilor ne-financiare. În continuare pe parcursul acestui ISRS, referirea la „informații financiare” înseamnă „informații financiare istorice.” (a se vedea pct. A3–A4)
3. Când practicianului i se solicită să asiste conducerea în întocmirea și prezentarea informațiilor financiare, trebuie examinată corespunzător măsura în care misiunea trebuie desfășurată în conformitate cu prezentul ISRS. Factorii care indică necesitatea aplicării prezentului ISRS, inclusiv raportarea conform prezentului ISRS, includ dacă:
 - Informațiile financiare sunt prevăzute prin prevederi ale legilor sau reglementărilor aplicabile și dacă se solicită depunerea lor publică.
 - Este probabil ca părțile externe, altele decât utilizatorii vizați ai informațiilor financiare compilate, să îl asocieze pe practician cu informațiile financiare și dacă există riscul ca nivelul implicării practicianului în aceste informații să fie înțeles eronat, de exemplu:
 - Dacă informațiile financiare sunt destinate utilizării de către părți, altele decât conducerea și persoanele responsabile cu governanța, sau pot fi furnizate către sau obținute de către părți care nu sunt utilizatorii vizați ai informațiilor; și
 - Dacă numele practicianului este precizat în raport cu informațiile financiare. (a se vedea pct. A5)

Relația cu ISQC 1¹

4. Sistemele, politicile și procedurile de control al calității sunt responsabilitatea firmei. ISQC 1 se aplică firmelor de profesioniști contabili, în ceea ce privește misiunile de compilare desfășurate de firmă.² Prevederile prezentului ISRS cu

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

2 ISQC 1, punctul 4

privire la controlul calității aferent misiunilor de compilare individuale au la bază premisa că firma face obiectul ISQC 1 sau unor cerințe care sunt cel puțin la fel de stricte. (a se vedea pct. A6–A11)

Misiunea de compilare

5. Conducerea îi poate solicita unui liber profesionist contabil să îi ofere asistență în întocmirea și prezentarea informațiilor financiare ale unei entități. Pentru utilizatorii informațiilor financiare, importanța unei misiuni de compilare efectuată în conformitate cu prezentul ISRS rezultă din aplicarea expertizei profesionale a practicianului, în domenii precum contabilitate, raportare financiară și conformitatea cu standardele profesionale, inclusiv cu cerințele etice relevante, și din comunicarea clară cu privire la natura și amploarea implicării practicianului în ceea ce privește informațiile financiare compilate. (a se vedea pct. A12–A15)
6. Deoarece o misiune de compilare nu este o misiune de asigurare, o misiune de compilare nu prevede ca practicianul să verifice acuratețea sau exhaustivitatea informațiilor furnizate de conducere în vederea compilării, sau să adune probe, în alt mod, pentru a exprima o opinie de audit sau o concluzie de revizuire pe marginea întocmirii informațiilor financiare.
7. Conducerea își menține responsabilitatea pentru informațiile financiare și pentru baza în funcție de care acestea sunt întocmite și prezentate. Această responsabilitate include aplicarea de către conducere a raționamentului prevăzut pentru întocmirea și prezentarea informațiilor financiare, inclusiv pentru selectarea și aplicarea politicilor contabile adecvate și, unde este cazul, elaborarea de estimări contabile rezonabile. (a se vedea pct. A12–A13)
8. Prezentul ISRS nu impune responsabilități conducerii sau persoanelor responsabile cu guvernarea, sau neglijarea legilor și reglementărilor care guvernează responsabilitățile acestora. O misiune efectuată în conformitate cu prezentul ISRS este desfășurată pe premisa că persoanele responsabile cu guvernarea sau conducerea, după caz, au convenit asupra unor anumite responsabilități care sunt fundamentale pentru efectuarea misiunii de compilare. (a se vedea pct. A12–A13)
9. Informațiile financiare care fac obiectul unei misiuni de compilare pot fi solicitate în diferite scopuri, inclusiv:
 - (a) Conformitatea cu cerințele de raportare financiară periodică obligatorie, prevăzute prin legi sau reglementări; sau
 - (b) În scopuri care nu se referă la raportarea financiară obligatorie prevăzută în legile sau reglementările relevante, incluzând, de exemplu:
 - Când informațiile financiare sunt întocmite pentru conducere sau pentru persoanele responsabile cu guvernarea, pe o bază adecvată

scopurilor lor specifice (precum întocmirea informațiilor financiare pentru uz intern).

- Când informațiile financiare sunt întocmite pentru raportarea financiară periodică, efectuată pentru părți externe, conform unui contract sau unei alte forme de acord (precum informațiile financiare înaintate unui organism de finanțare, în vederea furnizării sau continuării unei subvenții).
- Când informațiile financiare sunt întocmite în scopuri de tranzacționare, de exemplu în vederea unei tranzacții care implică modificări ale drepturilor de proprietate ale entității sau ale structurii de finanțare (precum în cazul unei fuziuni sau achiziții).

10. Pot fi utilizate cadre de raportare financiară diferite pentru întocmirea și prezentarea informațiilor financiare, de la o bază contabilă simplă specifică entității la standarde de raportare financiară prestabilite. Cadru de raportare financiară adoptat de conducere pentru întocmirea și prezentarea informațiilor financiare va depinde de natura entității și de utilizarea vizată a informațiilor. (a se vedea pct. A16–A18)

Autoritatea prezentului ISRS

11. Prezentul ISRS conține obiectivele practicianului în aplicarea ISRS, care furnizează contextul în care sunt stabilite cerințele prezentului ISRS și au scopul de a îl asista pe practician în înțelegerea a ceea ce trebuie realizat într-o misiune de compilare.
12. Prezentul ISRS conține cerințe, exprimate prin „trebuie,” menite să îi permită practicianului să îndeplinească obiectivele specificate.
13. Mai mult, prezentul ISRS conține materiale introductive, definiții și materiale privind aplicarea și alte materiale explicative, care furnizează contextul relevant unei înțelegeri corespunzătoare a ISRS-ului.
14. Aplicarea și alte materiale explicative furnizează explicații suplimentare referitoare la cerințe și îndrumări privind realizarea acestora. Deși aceste îndrumări nu impun, ele însele, o cerință, ele sunt relevante pentru aplicarea corectă a cerințelor. Materialele privind aplicarea și celelalte materiale explicative pot, de asemenea, furniza informații fundamentale pe marginea aspectelor abordate în prezentul ISRS, care oferă asistență în aplicarea cerințelor.

Data intrării în vigoare

15. Prezentul ISRS este în vigoare pentru rapoartele misiunilor de compilare date la 1 iulie 2013 sau ulterior acestei date.

Obiective

16. Obiectivele practicianului într-o misiune de compilare efectuată conform prezentului ISRS sunt:
- Aplicarea expertizei contabile și de raportare financiară pentru a asista conducerea în întocmirea și prezentarea informațiilor financiare în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil, pe baza informațiilor furnizate de către conducere; și
 - Raportarea în conformitate cu cerințele prezentului ISRS.

Definiții

17. Glosarul de termeni al manualului³ (Glosarul) include termenii definiți în prezentul ISRS, precum și descrieri ai celorlalți termeni întâlniți în prezentul ISRS, în vederea asigurării unei interpretări consecvente. În contextul prezentului ISRS, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
- Cadru de raportare financiară aplicabil* – Cadrul de raportare financiară adoptat de conducere și, acolo unde este cazul, de către persoanele responsabile cu guvernanta, în întocmirea informațiilor financiare, care este acceptabil prin prisma naturii entității și a obiectivelor situațiilor financiare sau care este impus de lege sau reglementări. (a se vedea pct. A30–A32)
 - Misiune de compilare* – O misiune în care practicianul își aplică expertiza contabilă și de raportare financiară pentru a asista conducerea în întocmirea și prezentarea informațiilor financiare ale unei entități, în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil și raportează conform prevederilor prezentului ISRS. Pe parcursul acestui ISRS, termenii „a compila”, „compilare” și „compilate” sunt utilizați în acest context.
 - Partener de misiune* – Partenerul sau o altă persoană din cadrul firmei care este responsabilă de misiune și de efectuarea acesteia și de raportul care este emis în numele firmei și care, după caz, are autoritatea adecvată conferită de un organism profesional, legal sau de reglementare.
 - Echipa misiunii* – Toți partenerii și angajații care efectuează misiunea, și orice persoane contractate de firmă sau de o firmă din cadrul unei rețele care efectuează proceduri aferente misiunii. Aceasta exclude experții externi contractați de firmă sau de o firmă din cadrul unei rețele.
 - Denaturare* – O diferență între suma, clasificarea, prezentarea sau descrierea unui element raportat în informațiile financiare și suma,

3 Glosarul de termeni aferent Standardelor Internaționale publicat de IAASB în *Manualul de Reglementări Internaționale de Control al Calității, Audit, Revizuire, Alte Servicii de Asigurare și Servicii Conexe* (Manualul), emis de IFAC

clasificarea, prezentarea, sau descrierea care este prevăzută pentru ca elementul să fie în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil. Denaturările pot apărea ca urmare a erorii sau fraudei.

Atunci când informațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă, denaturările includ, de asemenea, acele ajustări de sume, clasificări, prezentări sau descrieri care, în opinia practicianului, sunt necesare pentru ca informațiile financiare să fie prezentate fidel, sub toate aspectele semnificative, sau să ofere o imagine corectă și fidelă.

- (f) *Practician* – Un liber profesionist contabil care desfășoară misiunea de compilare. Termenul include partenerul de misiune sau alți membri ai echipei misiunii sau, după caz, firma. Când prezentul ISRS prevede, în mod expres, ca o cerință sau o responsabilitate să fie îndeplinită de partenerul de misiune, este utilizat mai degrabă termenul „partener de misiune” decât cel de „practician”. Termenii „partener de misiune” și „firmă” trebuie interpretați ca făcând referire la echivalentele lor din sectorul public, acolo unde este relevant.
- (g) *Cerințe etice relevante* – Cerințele etice sub incidența cărora intră echipa misiunii, când efectuează misiuni de compilare. Aceste cerințe cuprind, de regulă, Părțile A și B din *Codul Etic al Profesioniștilor Contabili* (Codul IESBA) (excluzând Secțiunea 290, *Independență — Misiuni de audit și revizuire* și Secțiunea 291, *Independență — Alte misiuni de asigurare* din Partea B), alături de cerințele naționale care sunt mai restrictive. (a se vedea pct. A21)

Cerințe

Desfășurarea unei misiuni de compilare în conformitate cu prezentul ISRS

18. Practicianul trebuie să înțeleagă întregul text al prezentului ISRS, inclusiv materialele referitoare la aplicare și alte materiale explicative, pentru a înțelege obiectivele standardului și pentru a aplica corespunzător cerințele acestuia.

Conformitatea cu cerințele relevante

19. Practicianul trebuie să se conformeze fiecărei cerințe din prezentul ISRS, cu excepția cazului în care o cerință specifică nu este relevantă pentru misiunea de compilare, de exemplu dacă circumstanțele tratate de acea cerință nu se regăsesc în misiune.
20. Practicianul nu trebuie să invoce conformitatea cu prezentul ISRS dacă acesta nu s-a conformat tuturor cerințelor din prezentul ISRS, relevante pentru misiunea de compilare.

Cerințe etice

21. Practicianul trebuie să se conformeze cerințelor etice relevante. (a se vedea pct. A19–A21)

Raționamentul profesional

22. Practicianul trebuie să își exercite raționamentul profesional în desfășurarea unei misiuni de compilare. (a se vedea pct. A22–A24)

Controlul calității aferent misiunii

23. Partenerul de misiune trebuie să își asume responsabilitatea cu privire la:
- (a) Calitatea integrală a fiecărei misiuni de compilare în care este desemnat acel partener; și
 - (b) Desfășurarea misiunii în conformitate cu politicile și procedurile de control al calității firmei, prin: (a se vedea pct. A25)
 - (i) Aplicarea unor proceduri adecvate privind acceptarea și continuarea relațiilor cu clientul și a misiunilor; (a se vedea pct. A26)
 - (ii) Asigurarea că echipa misiunii deține, colectiv, competența și capacitățile adecvate în vederea desfășurării misiunii de compilare;
 - (iii) Atenția la indiciile de neconformitate ale membrilor echipei misiunii cu cerințele etice relevante și stabilirea acțiunilor corespunzătoare dacă partenerul de misiune ia la cunoștință de aspecte care indică faptul că membrii echipei misiunii nu s-au conformat cerințelor etice relevante; (a se vedea pct. A27)
 - (iv) Coordonarea, supervizarea și desfășurarea misiunii în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile; și
 - (v) Asumarea responsabilității cu privire la faptul că este menținută documentația corespunzătoare misiunii.

Acceptarea și continuarea misiunii

Continuarea relațiilor cu clientul, acceptarea misiunii și convenirea termenilor misiunii

24. Practicianul nu trebuie să accepte misiunea dacă nu a convenit termenii misiunii cu membrii conducerii și cu partea contractantă, dacă este diferită, termenii misiunii, inclusiv:
- (a) Utilizarea vizată și distribuția informațiilor financiare și orice restricții aferente fie utilizării, fie distribuției acestora, după caz; (a se vedea pct. A20, A28–A29, A32–A33)

- (b) Identificarea cadrului de raportare financiară aplicabil; (a se vedea pct. A20, A30–A33)
- (c) Obiectivul și aria misiunii de compilare; (a se vedea pct. A20)
- (d) Responsabilitățile practicianului, inclusiv cerința de a se conforma cerințelor etice relevante; (a se vedea pct. A20)
- (e) Responsabilitățile conducerii pentru: (a se vedea pct. A34–A36)
 - (i) Informațiile financiare și întocmirea și prezentarea acestora în conformitate cu un cadru de raportare financiară acceptabil în vederea utilizării vizate a informațiilor financiare și a utilizatorilor vizate;
 - (ii) Acuratețea și exhaustivitatea înregistrărilor, documentelor, explicațiilor și altor informații furnizate de conducere, în ceea ce privește misiunea de compilare; și
 - (iii) Raționamentele necesare în vederea întocmirii și prezentării informațiilor financiare, inclusiv în vederea celor pentru care practicianul poate oferi asistență pe parcursul misiunii de compilare; și (a se vedea pct. A22)
- (f) Formatul și conținutul prevăzut al raportului practicianului.

25. Practicianul trebuie să documenteze termenii conveniți ai misiunii într-o scrisoare de misiune sau în altă formă de acord scris, anterior efectuării misiunii. (a se vedea pct. A37–A39)

Misiuni recurente

26. În cazul misiunilor de compilare recurente, practicianul trebuie să evalueze dacă circumstanțele, inclusiv modificările considerentelor privind acceptarea misiunii, prevăd ca termenii misiunii să fie revizuiți și dacă trebuie să i se reamintească conducerii de termenii existenți ai misiunii. (a se vedea pct. A40)

Comunicarea cu membrii conducerii și cu persoanele responsabile cu guvernarea

27. Practicianul trebuie să comunice conducerii sau persoanelor responsabile cu guvernarea, după caz, cu promptitudine, pe parcursul misiunii de compilare, toate aspectele referitoare la misiune care, potrivit raționamentului profesional al practicianului, sunt suficient de importante pentru a merita atenția conducerii sau a persoanelor responsabile cu guvernarea, după caz. (a se vedea pct. A41)

Desfășurarea misiunii

Înțelegerea practicianului

28. Practicianul trebuie să obțină o înțelegere suficientă a următoarelor aspecte, pentru a putea efectua misiunea de compilare: (a se vedea pct. A42–A44)
 - (a) Afacerile și operațiunile entității, inclusiv sistemul contabil și înregistrările contabile ale entității; și
 - (b) Cadrul de raportare financiară aplicabil, inclusiv aplicarea sa în sectorul de activitate al entității.

Compilarea informațiilor financiare

29. Practicianul trebuie să compileze informațiile financiare utilizând înregistrările, documentele, explicațiile și alte informații, inclusiv raționamentele semnificative, furnizate de către conducere.
30. Practicianul trebuie să discute cu membrii conducerii sau cu persoanele responsabile cu governanța, după caz, acele raționamente semnificative pentru care acesta a furnizat asistență pe parcursul compilării informațiilor financiare. (a se vedea pct. A45)
31. Anterior finalizării misiunii de compilare, practicianul trebuie să citească informațiile financiare compilate din perspectiva înțelegerii sale cu privire la afacerile și operațiunile entității și a cadrului de raportare financiară aplicabil. (a se vedea pct. A46)
32. Dacă, pe parcursul misiunii de compilare, practicianul află de înregistrări, documente, explicații sau alte informații, inclusiv raționamente semnificative, furnizate de către conducere cu privire la misiunea de compilare, care sunt incomplete, incorecte sau nesatisfăcătoare, din orice alte puncte de vedere, practicianul trebuie să aducă această situație în atenția conducerii și să solicite informații suplimentare sau corectate.
33. Dacă practicianul nu poate finaliza misiunea din cauză că nu a reușit să obțină de la conducere înregistrările, documentele, explicațiile sau alte informații, inclusiv raționamentele semnificative, solicitate, practicianul trebuie să se retragă din misiune și să informeze conducerea și persoanele responsabile cu governanța cu privire la motivele retragerii. (a se vedea pct. A52)
34. Dacă practicianul află, pe parcursul misiunii, despre:
 - (a) Informații financiare compilate care nu tratează sau nu descriu, în mod corespunzător, cadrul de raportare financiară aplicabil; (a se vedea pct. A47)
 - (b) Necesitatea unor amendamente la informațiile financiare compilate, pentru ca informațiile financiare să nu fie denaturate semnificativ; sau (a se vedea pct. A48–A50)

- (c) Caracterul de inducere în eroare, prin alte mijloace, a informațiilor financiare compilate, (a se vedea pct. A51)

practicianul trebuie să îi propună conducerii amendamentele adecvate.

35. Dacă membrii conducerii refuză sau nu îi permit practicianului să efectueze amendamentele propuse la informațiile financiare compilate, practicianul trebuie să se retragă din misiune și să informeze membrii conducerii și persoanele responsabile cu guvernanta cu privire la motivele retragerii. (a se vedea pct. A52)
36. Dacă nu este posibilă retragerea din misiune, practicianul trebuie să determine care sunt responsabilitățile sale profesionale și legale, aplicabile circumstanțelor.
37. Practicianul trebuie să obțină o scrisoare de confirmare din partea conducerii sau a persoanelor responsabile cu guvernanta, după caz, că și-au asumat responsabilitatea pentru forma finală a informațiilor financiare compilate. (a se vedea pct. A62)

Documentația

38. Practicianul trebuie să includă în documentația misiunii: (a se vedea pct. A53–A55)
- (a) Aspectele semnificative survenite pe parcursul misiunii de compilare și modul în care acestea au fost abordate de către practician;
 - (b) O înregistrare a modului în care informațiile financiare compilate sunt reconciliate cu înregistrările, documentele, explicațiile și alte informații care stau la baza lor, furnizate de către conducere; și
 - (c) O copie a formei finale a informațiilor financiare compilate, pentru care conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta, după caz, și-a(au) asumat responsabilitatea, și raportul practicianului. (a se vedea pct. A62)

Raportul practicianului

39. Un obiectiv important al raportului practicianului este să comunice clar natura misiunii de compilare, precum și rolul și responsabilitățile practicianului în cadrul misiunii. Raportul practicianului nu reprezintă, sub nicio formă, o modalitate prin care este exprimată o opinie sau o concluzie asupra informațiilor financiare.
40. Raportul practicianului emis pentru misiunea de compilare trebuie să fie scris și trebuie să includă următoarele elemente: (a se vedea pct. A56–A57, A63)
- (a) Titlul raportului;
 - (b) Destinatarul (destinatarii), așa cum prevăd termenii misiunii; (a se vedea pct. A58)

- (c) O declarație că practicianul a compilat informațiile financiare pe baza informațiilor furnizate de conducere;
- (d) O descriere a responsabilităților conducerii sau a persoanelor responsabile cu governanța, după caz, în raport cu misiunea de compilare și în raport cu informațiile financiare;
- (e) Precizarea cadrului de raportare financiară aplicabil și, dacă este utilizat un cadru de raportare cu scop special, o descriere sau o trimitere la descrierea aceluși cadru de raportare cu scop special din informațiile financiare;
- (f) Precizarea informațiilor financiare, inclusiv a titlului fiecărui element din informațiile financiare, dacă acestea cuprind mai mult de un element, și a datei informațiilor financiare sau perioadei la care se referă acestea;
- (g) O descriere a responsabilităților practicianului cu privire la compilarea informațiilor financiare, inclusiv a faptului că misiunea a fost efectuată în conformitate cu prezentul ISRS, și a conformității practicianului cu cerințele etice relevante;
- (h) O descriere a ceea ce prevede o misiune de compilare, în conformitate cu prezentul ISRS;
- (i) Explicații că:
 - (i) Deoarece o misiune de compilare nu este o misiune de asigurare, practicianului nu i se solicită să verifice acuratețea sau exhaustivitatea informațiilor furnizate de conducere, în contextul compilării; și
 - (ii) În consecință, practicianul nu exprimă o opinie de audit sau o concluzie de revizuire cu privire la măsura în care informațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.
- (j) Dacă informațiile financiare sunt întocmite pe baza unui cadru de raportare cu scop special, un paragraf de explicații, care: (a se vedea pct. A59–A61)
 - (i) Descrie scopul pentru care sunt întocmite informațiile financiare și, dacă este cazul, utilizatorii vizați, sau conține o trimitere la o notă din informațiile financiare care prezintă aceste informații; și
 - (ii) Atrage atenția cititorilor raportului cu privire la faptul că informațiile sunt întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special și, în consecință, este posibil ca informațiile să nu fie adecvate în alte scopuri;
- (k) Data raportului practicianului;
- (l) Semnătura practicianului; și

(m) Adresa practicianului.

41. Practicianul trebuie să dateze raportul la data la care a finalizat misiunea de compilare, în conformitate cu prezentul ISRS. (a se vedea pct. A62)

* * *

Aplicare și alte materiale explicative

Domeniul de aplicare al prezentului ISRS

Considerente generale (a se vedea pct. 1)

- A1. Într-o misiune de compilare în care partea contractantă este diferită de conducere sau de persoanele responsabile cu guvernanta entității, prezentul ISRS poate fi aplicat cu adaptările corespunzătoare.
- A2. Implicarea practicianului în servicii și activități, în timp ce oferă asistență conducerii entității în întocmirea și prezentarea informațiilor financiare ale entității, poate lua diferite forme. Când practicianul este contractat pentru a furniza aceste servicii sau activități pentru entitate, conform prezentului ISRS, asocierea practicianului cu informațiile financiare este comunicată prin intermediul raportului său, furnizat cu privire la misiune, în forma prevăzută de prezentul ISRS. Raportul practicianului conține afirmația explicită a practicianului în ceea ce privește conformitatea cu prezentul ISRS.

Aplicarea în misiunile de compilare, altele decât compilarea informațiilor financiare istorice (a se vedea pct. 2)

- A3. Prezentul ISRS tratează misiunile în care practicianul oferă asistență conducerii la întocmirea și prezentarea informațiilor financiare istorice. ISRS-ul poate, totuși, să fie aplicat, cu adaptările corespunzătoare, când practicianul este contractat pentru a oferi asistență conducerii la întocmirea și prezentarea altor informații financiare. Exemple ale acestora includ:
- Informații financiare proforma.
 - Informații financiare prognozate, inclusiv bugete financiare sau previziuni.
- A4. Practicienii pot, de asemenea, desfășura misiuni în care oferă asistență conducerii la întocmirea și prezentarea informațiilor ne-financiare, de exemplu, declarații referitoare la gazele cu efect de seră, situații statistice sau situații privind alte informații. În acele circumstanțe, practicianul poate aplica prezentul ISRS, cu adaptările necesare, așa cum este relevant în acele tipuri de misiuni.

Considerente relevante pentru aplicarea ISRS-ului (a se vedea pct. 3)

- A5. Aplicarea obligatorie a prezentului ISRS poate fi specificată în cadrele naționale aferente misiunilor în care practicienii desfășoară servicii relevante

de întocmire și prezentare a situațiilor financiare ale unei entități (precum serviciile în legătură cu întocmirea situațiilor financiare istorice cerute pentru depunerea lor publică). Dacă nu se specifică aplicarea sa obligatorie prin legi sau reglementări, standarde profesionale aplicabile sau prin alte mijloace, practicianul poate totuși să concluzioneze că aplicarea prezentului ISRS corespunde circumstanțelor.

Relația cu ISQC 1 (a se vedea pct. 4)

- A6. ISQC 1 tratează responsabilitățile firmei de a institui și menține un sistem de control al calității aferent misiunilor de servicii conexe, inclusiv misiunilor de compilare. Aceste responsabilități vizează instituirea:
- Sistemului de control al calității firmei; și
 - Politicilor aferente firmei, concepute pentru îndeplinirea obiectivului sistemului de control al calității și procedurilor sale de implementare și monitorizare a acestor politici.
- A7. Potrivit ISQC 1, firma are o obligație de a institui și menține un sistem de control al calității care să îi ofere acesteia asigurarea rezonabilă că:
- (a) Firma și personalul său se conformează standardelor profesionale și cerințelor legale și de reglementare aplicabile; și
 - (b) Rapoartele emise de firmă sau de partenerii de misiune sunt adecvate în circumstanțele date.⁴
- A8. O jurisdicție care nu a adoptat ISQC 1 pentru misiunile de compilare poate institui cerințe de control al calității pentru firmele care efectuează astfel de misiuni. Prevederile prezentului ISRS referitoare la controlul calității aferent misiunii au la bază premisa că cerințele de control al calității adoptate sunt cel puțin la fel de stricte ca și cele din ISQC 1. Acest lucru este realizat când acele cerințe impun obligații firmei cu privire la îndeplinirea obiectivelor cerințelor din ISQC 1, inclusiv o obligație de a institui un sistem de control al calității ce include politici și proceduri care abordează fiecare dintre următoarele elemente:
- Responsabilitățile conducerii privind calitatea în cadrul firmei;
 - Cerințele etice relevante;
 - Acceptarea și continuarea relațiilor cu clientul și a misiunilor specifice;
 - Resursele umane;
 - Desfășurarea misiunii; și
 - Monitorizarea.

4 ISQC 1, punctul 11

- A9. În contextul sistemului firmei de control al calității, echipele de misiune au responsabilitatea de a implementa proceduri de control al calității, aplicabile misiunii.
- A10. Cu excepția cazurilor în care informațiile furnizate de firmă sau alte părți prevăd contrariul, echipa misiunii este îndreptățită să se bazeze pe sistemul firmei de control al calității. De exemplu, echipa misiunii se poate baza pe sistemul firmei de control al calității, în raport cu:
- Competența personalului, prin intermediul recrutării și pregătirii formale a acestuia.
 - Menținerea relațiilor cu clientul, prin intermediul sistemelor de acceptare și continuare.
 - Aderarea la cerințe legale și de reglementare, prin intermediul procesului de monitorizare.

În examinarea deficiențelor identificate în sistemul firmei de control al calității, care pot afecta misiunea de compilare, partenerul de misiune poate examina măsurile luate de firmă pentru rectificarea situației, pe care practicianul le consideră suficiente în contextul acelei misiuni de compilare.

- A11. O deficiență în sistemul firmei de control al calității nu înseamnă neapărat că o misiune de compilare nu a fost efectuată în conformitate cu standardele profesionale și cerințele legale și de reglementare aplicabile sau că raportul practicianului nu a fost adecvat.

Misiunea de compilare

Utilizarea termenilor „conducere” și „persoane responsabile cu guvernanta” (a se vedea pct. 5, 7–8)

- A12. Responsabilitățile respective ale conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernanta vor fi diferite în funcție de jurisdicție și de tipul de entitate. Aceste diferențe afectează modul în care practicianul aplică cerințele prezentului ISRS referitoare la conducere sau la persoanele responsabile cu guvernanta. În consecință, expresia „conducerea și persoanele responsabile cu guvernanta, după caz” utilizată în diferite contexte pe parcursul acestui ISRS este menită să atragă atenția practicianului că mediile diferite ale entității pot dispune de structuri sau acorduri diferite în ceea ce privește conducerea și guvernanta.
- A13. Responsabilitățile diferite referitoare la întocmirea informațiilor financiare și raportarea financiară externă revin fie conducerii, fie persoanelor responsabile cu guvernanta, în funcție de factori precum:
- Resursele și structura entității.
 - Rolurile respective ale conducerii și persoanelor responsabile cu guvernanta din cadrul entității, așa cum sunt stipulate în legile sau regle-

mentările relevante sau, dacă entitatea nu este reglementată, în orice acorduri oficiale privind guvernanta sau răspunderea, instituite de entitate (de exemplu, prevederi ale contractelor sau ale unei constituții sau altui tip de document prin care este înființată o entitate).

În cazul multor entități mici, nu există de obicei nicio distincție între rolurile de conducere și guvernanta ale entității sau persoanele responsabile cu guvernanta entității pot fi implicate, de asemenea, în gestionarea entității. În majoritatea celorlalte cazuri, în special în cazul entităților mai mari, conducerea este responsabilă de execuția afacerilor sau activităților entității și de raportarea cu privire la acestea, în timp ce persoanele responsabile cu guvernanta supraveghează conducerea. În cazul entităților mai mari, persoanele responsabile cu guvernanta vor avea, de obicei, sau își vor asuma responsabilitatea pentru aprobarea informațiilor financiare ale entității, în special când acestea sunt destinate utilizării de către unele părți externe. În cazul entităților mari, unei părți din persoanele responsabile cu guvernanta, precum un comitet de audit, îi revin de obicei anumite responsabilități de supraveghere. În unele jurisdicții, întocmirea situațiilor financiare ale unei entități în conformitate cu un cadru specificat este responsabilitatea legală a persoanelor responsabile cu guvernanta, și, în alte jurisdicții, este o responsabilitate a conducerii.

Implicarea în alte activități referitoare la întocmirea și prezentarea informațiilor financiare (a se vedea pct. 5)

- A14. Aria unei misiuni de compilare va varia în funcție de circumstanțele misiunii. Cu toate acestea, va implica, de fiecare dată, furnizarea de asistență conducerii în întocmirea și prezentarea informațiilor financiare ale entității, conform cadrului de raportare financiară, pe baza informațiilor furnizate de conducere. În cazul unor misiuni de compilare, se poate ca membrii conducerii să fi pregătit deja informațiile financiare ei înșiși, sub formă de proiect sau într-o formă preliminară.
- A15. De asemenea, un practician poate fi contractat să efectueze anumite activități în numele conducerii, în plus față de misiunea de compilare. De exemplu, unui practician i se poate solicita, de asemenea, să colecteze, să clasifice și să realizeze un sumar al datelor contabile fundamentale ale entității și să proceseze datele sub forma unor înregistrări contabile, până la obținerea unei balanțe de verificare. Balanța de verificare ar fi ulterior utilizată drept informații pe baza cărora practicianul poate compila informațiile financiare care fac obiectul unei misiuni de compilare, desfășurată în conformitate cu prezentul ISRS. De obicei, acesta este cazul entităților mai mici, care nu dispun de sisteme contabile bine dezvoltate, sau al entităților care preferă să își externalizeze activitatea de întocmire a înregistrărilor contabile unor furnizori externi. Prezentul ISRS nu abordează aceste activități suplimentare

pe care practicianul le poate efectua pentru a îi furniza asistență conducerii, în alte domenii, anterior compilării situațiilor financiare ale entității.

Cadre de raportare financiară (a se vedea pct. 10)

A16. Informațiile financiare pot fi întocmite în conformitate cu un cadru de raportare financiară menit să răspundă:

- Nevoilor comune de informații financiare ale unei game largi de utilizatori (adică un „cadru de raportare cu scop general”); sau
- Nevoilor de informații financiare ale utilizatorilor specifici (adică un „cadru de raportare cu scop special”).

Cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil determină forma și conținutul informațiilor financiare. La cadrul de raportare financiară se poate face referire, în unele cazuri, ca la “baza de contabilitate.”

A17. Exemple de cadre de raportare cu scop general, utilizate de obicei, sunt:

- Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) și standardele de raportare financiară instituite pe plan național, aplicabile entităților cotate public.
- Standardele Internaționale de Raportare Financiară pentru Întreprinderile Mici și Mijlocii (IFRS pentru IMM) și standardele de raportare financiară instituite pe plan național, aplicabile întreprinderilor mici și mijlocii.

A18. Exemple de cadre de raportare cu scop special care pot fi utilizate, în funcție de scopul special al informațiilor financiare, sunt:

- Baza fiscală utilizată într-o anumită jurisdicție pentru întocmirea informațiilor financiare, în vederea îndeplinirii obligațiilor fiscale.
- În cazul entităților cărora nu li se solicită să utilizeze un cadru de raportare financiară prestabilit:
 - O bază de contabilitate utilizată pentru informațiile financiare ale unei anumite entități, adecvată utilizării vizate a informațiilor financiare și circumstanțelor entității (de exemplu, utilizarea contabilității de casă împreună cu anumite angajamente, precum conturile de creanțe și conturile de datorii, care generează un bilanș și o situație a veniturilor și cheltuielilor; sau utilizarea unui cadru de raportare financiară prestabilit care este modificat pentru a corespunde scopului special în care sunt întocmite informațiile financiare).
 - Contabilitatea de casă care generează o situație a încasărilor și a plăților (de exemplu, în contextul alocării excesului de încasări de numerar plăților către proprietarii unei proprietăți închiriate; sau în contextul înregistrării mișcărilor aferente numerarului din casieria unui club).

Cerințe etice (a se vedea pct. 21)

A19. Partea A a Codului IESBA stabilește principiile fundamentale de etică profesională cu care trebuie să se conformeze practicienii și furnizează un cadru conceptual pentru aplicarea acestor principii. Principiile fundamentale sunt:

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

Partea B a Codului IESBA ilustrează modul în care cadrul conceptual umează a fi aplicat în situații specifice. În conformitate cu codul IESBA, se solicită identificarea și abordarea adecvată a amenințărilor la adresa conformității practicianului cu cerințele etice relevante.

Considerente etice referitoare la asocierea practicianului cu informațiile (a se vedea pct. 21, 24 literele (a)–(d))

A20. Potrivit Codului IESBA,⁵ în aplicarea principiului integrității, un profesionist contabil nu trebuie să fie asociat, în mod conștient, cu rapoarte, declarații, comunicări sau alte informații atunci când acesta apreciază că informațiile:

- (f) Conțin o declarație în mod semnificativ falsă sau care induce în eroare;
- (g) Conțin declarații sau informații întocmite neglijent; sau
- (h) Omit sau ascund informații necesare a fi incluse, în cazul în care o astfel de omisiune sau ascundere ar induce în eroare.

Atunci când un profesionist contabil devine conștient că a fost asociat cu astfel de informații, Codul IESBA prevede ca acesta să ia măsuri care să îl disocieze de acele informații.

Independență (a se vedea pct. 17 litera (g), 21)

A21. Cu toate că Secțiunea 290, *Independență — Misiuni de audit și revizuire* și Secțiunea 291, *Independență — Alte misiuni de asigurare* din Partea B a Codului IESBA nu se aplică misiunilor de compilare, codurile etice naționale sau legile sau reglementările pot specifica cerințe sau reguli de prezentare referitoare la independență.

5 Codul IESBA Partea A, punctul 110.2

Raționamentul profesional (a se vedea pct. 22, 24 litera (e)(iii))

A22. Raționamentul profesional este esențial în desfășurarea corespunzătoare a unei misiuni de compilare. Aceasta deoarece interpretarea cerințelor etice relevante și a cerințelor din prezentul ISRS și nevoia unor decizii informate pe parcursul desfășurării unei misiuni de compilare prevede aplicarea unor cunoștințe și experiențe relevante în ceea ce privește faptele și circumstanțele misiunii. Raționamentul profesional este necesar, mai ales când o misiune implică furnizarea de asistență conducerii entității cu privire la decizii privind:

- Caracterul acceptabil al cadrului de raportare financiară, care urmează a fi utilizat în întocmirea și prezentarea informațiilor financiare ale entității, în vederea utilizării vizate a informațiilor financiare și a utilizatorilor vizați ai acestora.
- Aplicarea cadrului de raportare financiară aplicabil, inclusiv:
 - Selectarea politicilor contabile corespunzătoare, conform aceluia cadru;
 - Realizarea de estimări contabile necesare informațiilor financiare care urmează a fi întocmite și prezentate, conform aceluia cadru; și
 - Întocmirea și prezentarea informațiilor financiare, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.

Asistența oferită conducerii de către practician este întotdeauna furnizată pe premisa că atât conducerea, cât și persoanele responsabile cu guvernarea, după caz, înțelege(înțeleg) raționamentele semnificative care sunt reflectate în informațiile financiare și își asumă responsabilitatea pentru acele raționamente.

A23. Raționamentul profesional implică aplicarea pregătirii relevante, a cunoștințelor și experienței, în contextul prevăzut de prezentul ISRS și de standardele contabile și etice, în luarea de decizii informate despre cursul de acțiuni corespunzătoare circumstanțelor unei misiuni de compilare.

A24. Exercițarea raționamentului profesional în misiunile individuale are la bază faptele și circumstanțele care îi sunt cunoscute practicianului până la data raportului său asupra misiunii, inclusiv:

- Cunoștințele dobândite în urma efectuării unor alte misiuni prestate către entitate, dacă este cazul (de exemplu, servicii fiscale).
- Înțelegerea de către practician a afacerilor și operațiunilor entității, inclusiv a sistemului său contabil, și aplicarea cadrului de raportare financiară aplicabil sectorului de activitate în care operează entitatea.
- Măsura în care întocmirea și prezentarea informațiilor financiare solicită exercițarea raționamentului conducerii.

Controlul calității aferent misiunii (a se vedea pct. 23 litera (b))

A25. Acțiunile partenerului de misiune și mesajele adecvate către alți membri ai echipei misiunii, în ceea ce privește asumarea responsabilității pentru calitatea generală a fiecărei misiuni, subliniază importanța asigurării calității misiunii prin:

- (a) Desfășurarea unei activități care se conformează standardelor profesionale și cerințelor legale și de reglementare;
- (b) Conformitatea cu politicile și procedurile de control al calității ale firmei, după caz; și
- (c) Emiterea raportului practicianului asupra misiunii, în conformitate cu prezentul ISRS.

Acceptarea și continuarea relațiilor cu clientul și a misiunilor de compilare (a se vedea pct. 23 litera (b)(i))

A26. ISQC 1 prevede ca firma să obțină acele informații pe care le consideră necesare circumstanțelor, înainte de a accepta o misiune pentru un client nou, atunci când decide dacă să continue o misiune existentă sau analizează dacă să accepte o nouă misiune pentru un client existent. Informațiile care îl sprijină pe partenerul de misiune să stabilească dacă acceptarea sau continuarea relațiilor cu clientul și a misiunilor de compilare sunt adecvate pot include informații referitoare la integritatea proprietarilor principali, a conducerii-cheie și a persoanelor responsabile cu guvernanta. Dacă partenerul de misiune are motive să se îndoiască de integritatea conducerii, astfel încât acest lucru poate afecta desfășurarea corectă a misiunii, poate nu ar fi indicată acceptarea misiunii.

Conformitatea cu cerințele etice relevante în desfășurarea misiunii (a se vedea pct. 23 litera (b)(iii))

A27. ISQC 1 prevede responsabilitățile firmei în instituirea de politici și proceduri menite să furnizeze asigurarea rezonabilă că firma și personalul său se conformează cerințelor etice relevante. Prezentul ISRS stipulează responsabilitățile partenerului de misiune în ceea ce privește conformitatea echipei misiunii cu cerințele etice relevante.

Acceptarea și continuarea misiunii

Identificarea utilizării vizate a informațiilor financiare (a se vedea pct. 24 litera (a))

A28. Utilizarea vizată a informațiilor financiare este identificată prin referire la legislația aplicabilă, reglementările sau alte acorduri instituite cu privire la furnizarea informațiilor financiare ale entității, luând în considerare nevoile de informații financiare ale părților interne sau externe ale entității, care sunt utilizatorii vizati. Exemple ale acestora sunt informațiile financiare care trebuie să fie furnizate de o entitate în legătură cu desfășurarea tranzacțiilor

sau cu cererile de finanțare adresate părților externe, precum distribuitori, bănci sau alți furnizori de finanțare sau de fonduri.

- A29. Identificarea de către practician a utilizării vizate a informațiilor financiare implică, de asemenea, înțelegerea acelor factori precum scopul(urile) specific(e) ale conducerii sau ale persoanelor responsabile cu guvernarea, după caz, care se intenționează a fi realizate prin solicitarea unei misiuni de compilare și a obiectivelor părții contractante, dacă este diferită. De exemplu, un organism de acordare de subvenții îi poate solicita entității să furnizeze informații financiare compilate de un profesionist contabil, pentru a obține informații despre anumite aspecte ale operațiunilor sau activităților entității, întocmite într-o formă prestabilă, în vederea acordării unei subvenții sau continuării unei subvenții existente.

Identificarea cadrului de raportare financiară aplicabil (a se vedea pct. 17 litera (a), 24 litera (b))

- A30. Decizia referitoare la cadrul de raportare financiară pe care îl adoptă conducerea cu privire la informațiile financiare, este luată în contextul utilizării vizate a informațiilor, descrisă în termenii conveniți ai misiunii și în contextul cerințelor oricăror legi sau reglementări aplicabile.
- A31. Următoarele sunt exemple de factori care ilustrează că poate fi relevantă examinarea măsurii în care cadrul de raportare financiară este acceptabil:
- Natura entității și dacă este o formă de entitate reglementată, de exemplu, dacă este o întreprindere de afaceri orientată pe profit, o entitate din sectorul public sau o organizație non-profit.
 - Utilizarea vizată a informațiilor financiare și utilizatorii vizați. De exemplu, informațiile financiare ar putea fi destinate utilizării unei game variate de utilizatori sau, dimpotrivă, ar putea fi destinate utilizării de către conducere sau anumiți utilizatori externi, în contextul unui obiectiv specific, ca parte a convenirii termenilor misiunii de compilare.
 - Dacă acel cadr de raportare financiară aplicabil este prestabil sau specificat, fie în legile sau reglementările aplicabile, sau într-un contract sau altă formă de acord încheiat cu o parte terță, sau ca parte a aranjamentelor de guvernare sau răspundere adoptate voluntar de către entitate.
 - Natura și forma informațiilor financiare care urmează a fi întocmite și prezentate potrivit cadrului de raportare financiară aplicabil, de exemplu, un set complet de situații financiare, o situație financiară individuală sau informații financiare prezentate într-un alt format convenit între părți, prin intermediul unui contract sau unei alte forme de acord.

Factori relevanți când informațiile financiare sunt destinate unui scop special (a se vedea pct. 24 literele (a) –(b))

A32. Partea contractantă decide, în general, cu privire la natura și forma informațiilor financiare destinate unui scop special al utilizatorilor vizați, de exemplu, potrivit prevederilor de raportare financiară ale unui contract sau ale unui proiect de subvenționare sau ale nevoilor de fundamentare a tranzacțiilor sau activităților entității. Contractul relevant poate solicita utilizarea unui cadru de raportare financiară prestabilit, precum un cadru de raportare cu scop general, instituit de un organism de normalizare autorizat sau recunoscut, sau de legi sau reglementări. Ca o alternativă, părțile contractuale pot conveni asupra utilizării unui cadru de raportare cu scop general cu modificări sau adaptări corespunzătoare nevoilor lor specifice. În acest caz, cadrul de raportare financiară aplicabil poate fi descris în informațiile financiare și în raportul practicianului ca reprezentând prevederile de raportare financiară ale contractului specificat, mai degrabă decât prin referire la cadrul de raportare financiară modificat. În astfel de cazuri, în ciuda faptului că informațiile financiare compilate pot fi destinate unui public mai larg, cadrul general de raportare financiară aplicabil este un cadru de raportare cu scop special și practicianului i se solicită să se conformeze cerințelor de raportare relevante din prezentul ISRS.

A33. Când cadrul de raportare financiară aplicabil este un cadru de raportare cu scop special, practicianului i se solicită de către prezentul ISRS să înregistreze orice restricții ale utilizării vizate sau distribuției informațiilor financiare în scrisoarea de misiune și să precizeze în raportul practicianului că informațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special și, în consecință, acestea nu pot fi adecvate în alte scopuri.

Responsabilitățile conducerii (a se vedea pct. 24 litera (e))

A34. Potrivit prezentului ISRS, practicianului i se solicită să obțină acordul conducerii, sau dacă este cazul, al persoanelor responsabile cu guvernanta, cu privire la responsabilitățile conducerii, atât în raport cu informațiile financiare, cât și cu misiunea de compilare, ca o condiție anterioară acceptării misiunii. În entitățile mai mici, conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta, după caz, pot să nu fie bine informate cu privire la aceste responsabilități, inclusiv cele rezultate din legile sau reglementările aplicabile. Pentru a obține acordul conducerii, în cunoștință de cauză, practicianul poate considera necesar să discute acele responsabilități cu membrii conducerii, înainte de a încerca să obțină acordul acestora cu privire la responsabilitățile lor.

A35. Dacă membrii conducerii nu își recunosc responsabilitățile în contextul unei misiuni de compilare, practicianul nu poate desfășura misiunea și nu este indicat ca acesta să accepte misiunea, decât dacă acest lucru este prevăzut de legile sau reglementările aplicabile. În circumstanțele în care practicianului i se solicită, totuși, să accepte misiunea, acesta poate fi nevoit să comunice cu

membrii conducerii despre importanța acestor aspecte și implicațiile asupra misiunii.

A36. Practicianul este îndreptățit să se bazeze pe conducere că îi va furniza toate informațiile relevante pentru misiunea de compilare, cu acuratețe, promptitudine și în totalitate. Forma informațiilor furnizate de conducere în scopul misiunii va varia în funcție de circumstanțele diferite ale misiunii. În termeni mai generali, acestea vor include înregistrările, documentele, explicațiile și alte informații relevante pentru compilarea informațiilor financiare, în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil. Informațiile furnizate pot include, de exemplu, informații despre ipotezele, intențiile sau planurile conducerii care stau la baza elaborării estimărilor contabile necesare compilării informațiilor, conform cadrului de raportare financiară aplicabil.

Scrisoarea de misiune sau altă formă de acord scris (a se vedea pct. 25)

A37. Este atât în interesul conducerii, al părților contractante, dacă sunt diferite, cât și al practicianului, ca practicianul să trimită o scrisoare de misiune conducerii și, dacă este cazul, părților contractante, înainte de desfășurarea misiunii de compilare, în vederea evitării neînțelegerilor privind misiunea de compilare. O scrisoare de misiune confirmă acceptarea misiunii de către practician și confirmă aspecte precum:

- Obiectivele și aria misiunii, inclusiv înțelegerea misiunii de către părți, a faptului că aceasta nu reprezintă o misiune de asigurare.
- Utilizarea vizată și distribuția informațiilor financiare și orice restricții aferente utilizării sau distribuției acestora (după caz).
- Responsabilitățile conducerii în raport cu misiunea de compilare.
- Amploarea responsabilităților practicianului, inclusiv a faptului că practicianul nu va exprima o opinie de audit sau o concluzie de revizuire asupra informațiilor financiare.
- Forma și conținutul raportului asupra misiunii, care va fi emis de practician.

Forma și conținutul scrisorii de misiune

A38. Forma și conținutul scrisorii de misiune poate varia pentru fiecare misiune. În plus față de aceste aspecte prevăzute de prezentul ISRS, o scrisoare de misiune poate face referire la, de exemplu:

- Aranjamentele privind implicarea altor practicieni și experți în anumite domenii ale misiunii de compilare.
- Aranjamentele care vor fi făcute cu practicianul precedent, dacă există, în cazul unei misiuni inițiale.

- Posibilitatea ca membrilor conducerii sau persoanelor responsabile cu guvernanta, după caz, să li se solicite să confirme în scris anumite informații sau explicații oferite verbal practicianului, pe parcursul misiunii.
- Deținerea informațiilor utilizate în contextul misiunii de compilare, făcând o distincție între documentele și informațiile entității oferite pe marginea misiunii și documentația practicianului cu privire la misiune, ținând cont de legile și reglementările aplicabile.
- Solicitare adresată conducerii și părții contractante, dacă este diferită, să confirme primirea scrisorii de misiune și să convină asupra termenilor misiunii prevăzuți în aceasta.

Exemplu de scrisoare de misiune

A39. Anexa 1 la prezentul ISRS conține un exemplu de scrisoare de misiune aferentă unei misiuni de compilare.

Misiuni recurente (a se vedea pct. 26)

A40. Practicianul poate decide să nu trimită o nouă scrisoare de misiune sau un alt acord scris pentru fiecare perioadă. Cu toate acestea, următorii factori pot indica că este necesar să se revizuiască termenii misiunii de compilare sau să li se reamintească membrilor conducerii sau părții contractante, după caz, termenii curenți ai misiunii:

- Orice indiciu potrivit căruia conducerea sau partea contractantă, după caz, înțelege eronat obiectivul și aria misiunii.
- Orice termeni revizuiți sau specifici ai misiunii.
- Modificarea recentă a conducerii superioare a entității.
- Modificarea semnificativă a drepturilor de proprietate asupra entității.
- Modificarea semnificativă a naturii sau dimensiunii afacerilor entității.
- O modificare a cerințelor legale sau de reglementare care afectează entitatea.
- O modificare a cadrului de raportare financiară aplicabil.

Comunicarea cu membrii conducerii și cu persoanele responsabile cu guvernanta (a se vedea pct. 27)

A41. Momentul adecvat al comunicărilor va varia în funcție de circumstanțele misiunii de compilare. Circumstanțele relevante includ importanța și natura aspectului respectiv și a oricăror acțiuni pe care se presupune că le va(vor) întreprinde conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta. De exemplu, poate fi adecvată comunicarea unei dificultăți semnificative întâlnite pe parcursul misiunii, cât de curând posibil, dacă membrii conducerii sau perso-

nele responsabile cu guvernanta pot să îl ajute pe practician să depășească dificultatea.

Desfășurarea misiunii

Înțelegerea de către practician (a se vedea pctul 28)

- A42. Înțelegerea afacerilor și operațiunilor entității, inclusiv a sistemului contabil al entității și a înregistrărilor contabile, este un proces continuu care are loc pe parcursul întregii misiuni de compilare. Înțelegerea instituie un cadru de referință în care practicianul își exercită raționamentul profesional aferent compilării informațiilor financiare.
- A43. Amploarea și profunzimea înțelegerii pe care practicianul o obține cu privire la afacerile și operațiunile entității este inferioară celei deținute de către conducere. Aceasta se referă la nivelul care îi este suficient practicianului pentru a putea compila informațiile financiare, potrivit termenilor misiunii.
- A44. Exemplele aspectelor pe care practicianul le poate lua în considerare în obținerea unei înțelegeri cu privire la afacerile și operațiunile entității și la cadrul de raportare financiară aplicabil includ:
- Dimensiunea și complexitatea entității și a operațiunilor sale.
 - Complexitatea cadrului de raportare financiară.
 - Obligațiile sau cerințele de raportare financiară ale entității, dacă acestea sunt prevăzute de legi sau reglementări aplicabile, de prevederile unui contract sau altă formă de acord cu o parte terță, sau în contextul unor aranjamente voluntare de raportare financiară.
 - Nivelul de dezvoltare al structurii de conducere și guvernanta a entității, cu privire la gestionarea și supravegherea înregistrărilor contabile și sistemelor de raportare financiară ale entității, care stau la baza întocmirii informațiilor financiare de către entitate.
 - Nivelul de dezvoltare și complexitate al sistemelor financiar-contabile și de raportare ale entității și controalele aferente.
 - Natura activelor, datoriilor, veniturilor și cheltuielilor entității.

Compilarea informațiilor financiare

Raționamente semnificative (a se vedea pct. 30)

- A45. În unele misiuni de compilare, practicianul nu furnizează asistență conducerii, în ceea ce privește raționamentele semnificative. În alte misiuni, practicianul poate furniza acest tip de asistență, de exemplu, în raport cu o estimare contabilă solicitată sau când ajută conducerea în examinarea politicilor contabile adecvate. Când se oferă asistență, este necesară o discuție, astfel încât conducerea și persoanele responsabile cu guvernanta, după caz, să înțeleagă rațio-

namele semnificative reflectate în informațiile financiare și să își asume responsabilitatea pentru acele raționamente.

Citirea informațiilor financiare (a se vedea pct. 31)

A46. Citirea informațiilor financiare de către practician are scopul de îl asista pe acesta în îndeplinirea obligațiilor etice relevante pentru misiunea de compilare.

Propunerea de amendamente la informațiile financiare

Referința la sau descrierea cadrului de raportare financiară aplicabil (a se vedea pct. 34 litera (a))

A47. Pot exista circumstanțe când cadrul de raportare financiară aplicabil este un cadru de raportare financiară prestabilit, cu abateri semnificative de la acesta. Dacă descrierea cadrului de raportare financiară aplicabil informațiilor financiare compilate face referire la cadrul prestabilit cu abateri semnificative, practicianul poate fi nevoit să analizeze dacă referința la cadrul prestabilit induce în eroare, în circumstanțele misiunii.

Amendamente aferente denaturărilor semnificative și pentru ca informațiile să nu inducă în eroare (a se vedea pct. 34 literele (b)–(c))

A48. Examinarea pragului de semnificație de către practician este efectuată în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil. Unele cadre de raportare financiară tratează conceptul de prag de semnificație în contextul întocmirii și prezentării informațiilor financiare. Deși cadrele de raportare financiară pot trata diferit pragul de semnificație, acestea explică, în general:

- Faptul că denaturările, inclusiv omisiunile, sunt considerate a fi semnificative dacă acestea, individual sau cumulativ, se presupune că influențează deciziile economice ale utilizatorilor luate pe baza informațiilor financiare;
- Faptul că raționamentele cu privire la pragul de semnificație sunt realizate din perspectiva circumstanțelor înconjurătoare și sunt afectate de dimensiunea sau natura unei denaturări, sau de o combinație între cele două; și
- Faptul că raționamentele cu privire la aspectele care sunt semnificative pentru utilizatorii informațiilor financiare au la bază o examinare a nevoilor comune de informații financiare ale utilizatorilor, ca grup. Nu este luat în considerare efectul posibil al denaturărilor asupra utilizatorilor specifici individuali, ale căror nevoi pot varia considerabil.

A49. Dacă apare în cadrul de raportare financiară aplicabil, o astfel de abordare îi furnizează un cadru de referință practicianului, pentru înțelegerea pragului de semnificație în contextul misiunii de compilare. Dacă nu apare o astfel de

abordare, considerentele de mai sus îi furnizează practicianului un cadru de referință.

A50. Percepția practicianului asupra nevoilor utilizatorilor informațiilor financiare afectează opinia acestuia cu privire la pragul de semnificație. În acest context, este rezonabil ca practicianul să presupună că utilizatorii:

- Au cunoștințe rezonabile despre afacerile și activitățile economice și despre aspectele contabile și disponibilitatea de a studia cu suficientă atenție informațiile financiare;
- Înțeleg că informațiile financiare sunt întocmite și prezentate conform nivelurilor pragului de semnificație;
- Recunosc incertitudinile inerente aprecierii valorilor, pe baza utilizării estimărilor, a raționamentului și a examinării evenimentelor viitoare; și
- Iau decizii economice rezonabile cu privire la baza pe care sunt furnizate informațiile din informațiile financiare.

A51. Cadru de raportare financiară aplicabil poate include premisa că informațiile financiare sunt întocmite pe baza principiului continuității activității. Dacă practicianul află de faptul că pot exista incertitudini cu privire la abilitatea entității de a își continua activitatea, practicianul poate, după caz, sugera o prezentare mai adecvată, conform cadrului de raportare financiară aplicabil, sau o descriere adecvată referitoare la abilitatea entității de a își continua activitatea, pentru a se respecta conformitatea cu acest cadru și pentru a evita inducerea în eroare de către informațiile financiare.

Condiții care îi solicită practicianului să se retragă din misiune (a se vedea pct. 33, 35)

A52. În circumstanțele care fac obiectul cerințelor prezentului ISRS, când este necesară retragerea din misiune, responsabilitatea de a informa conducerea și persoanele responsabile cu guvernarea cu privire la motivele retragerii oferă o oportunitate de a explica obligațiile etice ale practicianului.

Documentația (a se vedea pct. 38)

A53. Documentația prevăzută de prezentul ISRS răspunde unui număr de obiective, inclusiv următoarelor:

- Furnizarea unei evidențe a aspectelor de relevanță permanentă pentru viitoarele misiuni de compilare.
- Oferirea posibilității echipei de misiune, după caz, de a putea răspunde pentru activitatea sa, inclusiv înregistrarea finalizării misiunii.

A54. Practicianul poate examina, de asemenea, includerea în documentația misiunii a unei copii a balanței de verificare a entității, a sumarului înregistrărilor

contabile semnificative sau a altor informații pe care practicianul le-a utilizat în efectuarea compilării.

- A55. La înregistrarea modului în care informațiile financiare compilate sunt reconciliate cu înregistrările care au stat la baza lor, cu documentele, explicațiile și alte informații furnizate de conducere în contextul misiunii de compilare, practicianul poate, de exemplu, păstra o schemă care ilustrează reconcilierea soldurilor conturilor din registrul jurnal al entității cu informațiile financiare compilate, inclusiv orice alte intrări în scop de ajustare din registrul jurnal sau alte amendamente la informațiile financiare, pe care practicianul le-a convenit cu membrii conducerii, pe parcursul misiunii.

Raportul practicianului (a se vedea pct. 40)

- A56. Raportul scris cuprinde rapoartele emise în format tipărit și cele emise în format electronic.
- A57. Când practicianul cunoaște faptul că informațiile financiare compilate și raportul practicianului vor fi incluse într-un document care conține alte informații, precum un raport financiar, practicianul poate lua în considerare, dacă forma de prezentare permite acest lucru, precizarea numărului paginii la care sunt prezentate informațiile financiare. Aceasta îi ajută pe utilizatori să identifice informațiile financiare la care se referă raportul practicianului.

Destinatarul raportului (a se vedea pct. 40 litera (b))

- A58. O lege sau reglementare poate specifica cine urmează să fie destinatarul raportului practicianului, într-o anumită jurisdicție. Raportul practicianului este de obicei adresat părții care l-a contractat pe practician, potrivit termenilor misiunii, de regulă conducerea entității.

Informații financiare întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special (a se vedea pct. 40 litera (j))

- A59. Potrivit prezentului ISRS, dacă informațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special, raportul practicianului trebuie să atragă atenția cititorilor asupra cadrului de raportare cu scop special utilizat pentru informațiile financiare și să declare că informațiile financiare pot, în consecință, să nu fie adecvate în alte scopuri. Acest lucru poate fi completat de o clauză suplimentară care restricționează fie distribuția raportului practicianului doar către utilizatorii vizați, fie utilizarea doar de către aceștia, fie ambele.
- A60. Informațiile financiare întocmite pentru un anumit scop pot fi obținute de alte părți decât utilizatorii vizați, care pot dori să utilizeze informațiile în alte scopuri decât cele pentru care au fost concepute acestea. De exemplu, o autoritate de reglementare le poate solicita anumitor entități să furnizeze situații financiare întocmite conform unui cadru de raportare cu scop special

și acele situații financiare să fie disponibile public. Faptul că acele situații financiare pot fi disponibile unei game mai largi de utilizatori, alții decât utilizatorii vizați, nu înseamnă că situațiile financiare ar deveni situații financiare cu scop general. Declarațiile practicianului care trebuie să fie incluse în raportul practicianului trebuie să atragă atenția cititorilor asupra faptului că situațiile financiare sunt întocmite conform unui cadru de raportare cu scop special și, în consecință, pot să nu fie adecvate în alte scopuri.

Restricționarea sau distribuția și utilizarea raportului practicianului

A61. Practicianul poate considera adecvat să precizeze că raportul practicianului este adresat doar utilizatorilor vizați specifici ai informațiilor financiare. În funcție de legea sau reglementarea din respectiva jurisdicție, acest lucru poate fi realizat prin restricționarea fie a distribuției raportului practicianului doar către utilizatorii vizați, fie a utilizării doar de către aceștia, fie a ambelor.

Finalizarea misiunii de compilare și datarea raportului practicianului (a se vedea pct. 37, 38, 41)

A62. Procesul existent la nivelul entității, cu privire la aprobarea informațiilor financiare de către conducere sau de către persoanele responsabile cu guvernarea, după caz, reprezintă un considerent relevant pentru practician când finalizează misiunea de compilare. În funcție de natura și scopul informațiilor financiare, poate exista un proces de aprobare prestabilit pe care conducerea sau persoanele responsabile cu guvernarea trebuie să îl urmeze, sau care este stipulat în legea sau reglementarea aplicabilă, referitoare la întocmirea și finalizarea informațiilor financiare sau situațiilor financiare ale entității.

Exemple de rapoarte (a se vedea pct. 40)

A63. Anexa 2 la prezentul ISRS conține exemple de rapoarte de compilare ale practicianului, care cuprind elementele prevăzute în raport.

Exemplu de scrisoare de misiune pentru o misiune de compilare

Următorul este un exemplu de scrisoare de misiune pentru o misiune de compilare care ilustrează cerințele și îndrumările relevante cuprinse în prezentul ISRS. Această scrisoare nu are caracter obligatoriu, ci își propune doar a servi drept îndrumare, putând fi utilizată în paralel cu considerentele subliniate în prezentul ISRS. Scrisoarea va trebui adaptată în conformitate cu cerințele și circumstanțele misiunilor de compilare individuale. Ea este concepută pentru a trata compilarea situațiilor financiare aferente unei singure perioade de raportare și ar trebui adaptată dacă se intenționează sau se dorește să fie aplicată unei misiuni recurente, așa cum prevede prezentul ISRS. Poate fi indicată solicitarea unei consilieri juridice cu privire la caracterul adecvat al oricărui proiect de scrisoare.

Această scrisoare de misiune ilustrează următoarele circumstanțe:

- Situațiile financiare urmează a fi compilate doar pentru a fi utilizate de conducerea unei companii (compania ABC) și utilizarea situațiilor financiare va fi restricționată la conducere. Utilizarea și distribuția raportului practicianului este, de asemenea, restricționată la conducere.
- Situațiile financiare compilate vor cuprinde doar bilanțul companiei la 31 decembrie 20X1 și situația veniturilor și cheltuielilor pentru anul încheiat la data respectivă, fără note. Conducerea a determinat că situațiile financiare sunt întocmite pe baza contabilității de angajamente, conform prevederilor.

* * *

Către conducerea¹ companiei ABC:

[Obiectivul și aria misiunii de compilare]

Ne-ați solicitat să furnizăm următoarele servicii:

Pe baza informațiilor pe care le veți furniza, vă vom oferi asistență la întocmirea și prezentarea următoarelor situații financiare pentru compania ABC: bilanțul companiei ABC la 31 decembrie 20X1 și situația veniturilor și cheltuielilor pentru anul încheiat la data respectivă, pe baza metodei costului istoric, reflectând toate tranzacțiile în numerar plus conturile de datorii comerciale, conturile de creanțe comerciale minus un provizion pentru creanțele incerte, stocurile fiind contabilizate

¹ Pe parcursul acestui exemplu de scrisoare de misiune, referirile la „dumneavoastră”, „noi”, „ni” „conducere”, „persoanele responsabile cu guvernanta” și „practician” vor fi utilizate sau amendate după caz, conform circumstanțelor.

pe baza metodei costului mediu ponderat, datoriile curente cu impozitul pe profit la data raportării și capitalizarea activelor semnificative pe termen lung la costul istoric amortizat pe duratele lor de viață utilă, estimate pe baza metodei liniare. Aceste situații financiare nu vor include note explicative, cu excepția unei note care descrie baza de contabilitate prevăzută în această scrisoare de misiune.

Scopul pentru care vor fi utilizate situațiile financiare este de a furniza informații financiare aferente întregului an, care să ilustreze poziția financiară a entității la data de raportare financiară de 31 decembrie 20X1 și performanța financiară pentru anul încheiat la data respectivă. Situațiile financiare vor fi destinate exclusiv utilizării dumneavoastră și nu vor fi distribuite către alte părți.

Responsabilitățile noastre

O misiune de compilare implică aplicarea expertizei contabile și de raportare financiară pentru a vă oferi asistență la întocmirea și prezentarea informațiilor financiare. Deoarece o misiune de compilare nu este o misiune de asigurare, noi nu trebuie să verificăm acuratețea sau exhaustivitatea informațiilor pe care ni le furnizați în ceea ce privește misiunea de compilare sau să obținem alte probe în vederea exprimării unei opinii de audit sau unei concluzii de revizuire. În consecință, nu vom exprima o opinie de audit sau o concluzie de revizuire cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu baza de contabilitate pe care ați specificat-o, așa cum este descrisă mai sus.

Vom efectua misiunea de compilare în conformitate cu Standardul Internațional privind Serviciile Conexe (ISRS) 4410 (Revizuit), *Misiuni de compilare*. ISRS 4410 (Revizuit) prevede ca, în desfășurarea misiunii, să ne conformăm cerințelor etice relevante, inclusiv principiilor de integritate, obiectivitate, competență profesională și atenție cuvenită. În acest context, ni se solicită să ne conformăm *Codului Etic al Profesioniștilor Contabili* (Codul IESBA).

Responsabilitățile dumneavoastră

Misiunea de compilare care va fi desfășurată este efectuată pe premisa că dumneavoastră recunoașteți și înțelegeți că rolul nostru este de a vă asista în întocmirea și prezentarea situațiilor financiare, conform cadrului de raportare financiară pe care l-ați adoptat pentru situațiile financiare. În consecință, dumneavoastră vă revin următoarele responsabilități generale, care sunt fundamentale pentru desfășurarea de către noi a misiunii de compilare, în conformitate cu ISRS 4410 (Revizuit):

- (a) Responsabilitatea pentru situațiile financiare și pentru întocmirea și prezentarea acestora în conformitate cu un cadru de raportare financiară care este acceptabil pentru utilizarea vizată a situațiilor financiare și utilizatorii vizati.
- (b) Responsabilitatea pentru acuratețea și exhaustivitatea înregistrărilor, documentelor, explicațiilor și altor informații pe care ni le furnizați în contextul compilării situațiilor financiare.

- (c) Responsabilitatea pentru raționamentele necesare întocmirii și prezentării situațiilor financiare, inclusiv pentru cele în care noi vă putem oferi asistență pe parcursul misiunii de compilare.

Raportul nostru de compilare

Ca parte a misiunii noastre, vom emite raportul nostru anexat situațiilor financiare compilate de către noi, care va descrie situațiile financiare și activitatea pe care am desfășurat-o pentru această misiune de compilare [a se vedea anexa]. Raportul va preciza, de asemenea, că utilizarea situațiilor financiare este restricționată scopului prevăzut în această scrisoare de misiune și că utilizarea și distribuția raportului nostru furnizat pe marginea misiunii de compilare este restricționată doar la dumneavoastră, conducerea companiei ABC.

Vă rugăm să semnați și să returnați copia anexată a acestei scrisori pentru a indica luarea la cunoștință și acordul dumneavoastră cu privire la aranjamentele aferente misiunii noastre de a compila situațiile financiare prevăzute și responsabilitățile corespunzătoare care ne revin.

[Alte informații relevante]

[Inserați alte informații, precum aranjamentele de plată, facturare sau alți termeni specifici, după caz.]

XYZ & Co.

Luat la cunoștință și convenit în numele conducerii companiei ABC de către

(semnătură)

.....

Nume și titlu

Data

Anexa 2

(a se vedea pct. A63)

Exemple de rapoarte de compilare ale practicianului**Misiunea de compilare a situațiilor financiare cu scop general**

- Exemplul 1: Raportul practicianului asupra unei misiuni de compilare a situațiilor financiare, în conformitate cu un cadru de raportare cu scop general.

Misiunea de compilare a situațiilor financiare întocmite cu un scop special

- Exemplul 2: Raportul practicianului asupra unei misiuni de compilare a situațiilor financiare, în conformitate cu un cadru de raportare cu scop general modificat.

Misiuni de compilare a informațiilor financiare întocmite cu un scop special, când utilizarea sau distribuția informațiilor financiare este restricționată la utilizatorii vizati

- Exemplul 3: Raportul practicianului asupra unei misiuni de compilare a situațiilor financiare, în conformitate cu baza de contabilitate specificată într-un contract.
- Exemplul 4: Raportul practicianului asupra unei misiuni de compilare a situațiilor financiare, în conformitate cu o bază de contabilitate selectată de conducerea entității pentru informațiile financiare necesare unor scopuri proprii ale conducerii.
- Exemplul 5: Raportul practicianului asupra unei misiuni de compilare a informațiilor financiare care reprezintă un element, cont sau aspect, mai precis [*inserați referința corespunzătoare la informațiile necesare în scopul conformității cu o reglementare*].

Exemplul 1: Raportul practicianului asupra unei misiuni de compilare a situațiilor financiare, în conformitate cu un cadru de raportare cu scop general.

- **Situațiile financiare cu scop general sunt prevăzute de legea aplicabilă care specifică faptul că situațiile financiare ale entității trebuie să fie întocmite în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară pentru Întreprinderile Mici și Mijlocii (IFRS pentru IMM).**

RAPORTUL DE COMPILARE AL PRACTICIANULUI

[Către conducerea companiei ABC]

Am compilat situațiile financiare anexate ale companiei ABC pe baza informațiilor pe care ni le-ați furnizat. Aceste situații financiare cuprind situația poziției financiare a companiei ABC la 31 decembrie 20X1, situația rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie pentru anul încheiat la data respectivă și un sumar al politicilor contabile semnificative și al altor informații explicative.

Am desfășurat această misiune de compilare în conformitate cu Standardul Internațional privind Serviciile Conexe 4410 (Revizuit), *Misiuni de compilare*.

Am aplicat expertiza noastră contabilă și de raportare financiară pentru a vă oferi asistență în întocmirea și prezentarea acestor situații financiare în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară pentru Întreprinderile Mici și Mijlocii (IFRS pentru IMM). Ne-am conformat cerințelor etice relevante, inclusiv principiilor de integritate, obiectivitate, competență profesională și atenție cuvenită.

Aceste situații financiare și acuratețea și exhaustivitatea informațiilor utilizate în compilarea lor sunt responsabilitatea dumneavoastră.

Deoarece o misiune de compilare nu este o misiune de asigurare, noi nu trebuie să verificăm acuratețea sau exhaustivitatea informațiilor pe care ni le-ați furnizat, în vederea compilării acestor situații financiare. În consecință, nu exprimăm o opinie de audit sau o concluzie de revizuire cu privire la măsura în care aceste situații financiare sunt întocmite în conformitate cu IFRS pentru IMM.

[Semnătura practicianului]

[Data raportului practicianului]

[Adresa practicianului]

Exemplul 2: Raportul practicianului asupra unei misiuni de compilare a situațiilor financiare, în conformitate cu un cadru de raportare cu scop general modificat.

- **Situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop general, adoptat de conducere, pe baza modificărilor.**
- **Cadrul de raportare financiară aplicabil este reprezentat de Standardele Internaționale de Raportare Financiară pentru Întreprinderile Mici și Mijlocii (IFRS pentru IMM), excepție făcând tratamentul proprietăților imobiliare, care au fost reevaluate și nu au fost înregistrate la cost istoric.**
- **Utilizarea sau distribuția situațiilor financiare nu este restricționată.**

RAPORTUL DE COMPILARE AL PRACTICIANULUI

[Către conducerea companiei ABC]

Am compilat situațiile financiare anexate ale companiei ABC pe baza informațiilor pe care ni le-ați furnizat. Aceste situații financiare cuprind declarația poziției financiare a companiei ABC la 31 decembrie 20X1, situația rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie pentru anul încheiat la data respectivă, și un sumar al politicilor contabile semnificative și al altor informații explicative.

Am desfășurat această misiune de compilare în conformitate cu Standardul Internațional privind Serviciile Conexe 4410 (Revizuit), *Misiuni de compilare*.

Am aplicat expertiza noastră contabilă și de raportare financiară pentru a vă oferi asistență în întocmirea și prezentarea acestor situații financiare conform bazei de contabilitate descrisă la nota X la situațiile financiare. Ne-am conformat cerințelor etice relevante, inclusiv principiilor de integritate, obiectivitate, competență profesională și atenție cuvenită.

Aceste situații financiare și acuratețea și exhaustivitatea informațiilor utilizate în compilarea lor sunt responsabilitatea dumneavoastră.

Deoarece o misiune de compilare nu este o misiune de asigurare, noi nu trebuie să verificăm acuratețea sau exhaustivitatea informațiilor pe care ni le-ați furnizat, în vederea compilării acestor situații financiare. În consecință, nu exprimăm o opinie de audit sau o concluzie de revizuire cu privire la măsura în care aceste situații financiare sunt întocmite în conformitate cu baza de contabilitate descrisă la nota X.

Așa cum prevede nota X, situațiile financiare sunt întocmite și prezentate în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară pentru Întreprinderile Mici și Mijlocii (IFRS pentru IMM), excepție făcând tratamentul proprietăților imobiliare, care au fost reevaluate și nu au fost înregistrate la cost istoric. Situațiile

financiare sunt întocmite în scopul descris la nota Y la situațiile financiare. În consecință, este posibil ca aceste situații financiare să nu fie adecvate în alte scopuri.

[Semnătura practicianului]

[Data raportului practicianului]

[Adresa practicianului]

Exemplul 3: Raportul practicianului asupra unei misiuni de compilare a situațiilor financiare, în conformitate cu baza de contabilitate specificată într-un contract.

- **Situațiile financiare sunt întocmite în vederea conformității cu prevederile unui contract, aplicând baza de contabilitate specificată în contract.**
- **Practicianul este contractat de o altă parte decât conducerea sau persoanele responsabile cu guvernarea entității.**
- **Situațiile financiare sunt destinate doar utilizării părților specificate în contract.**
- **Distribuția și utilizarea raportului practicianului este restricționată la utilizatorii vizați ai situațiilor financiare, specificați în contract.**

RAPORTUL DE COMPILARE AL PRACTICIANULUI

[Către partea contractantă¹]

Am compilat situațiile financiare anexate ale companiei ABC („Compania”) pe baza informațiilor furnizate de conducerea Companiei („Conducerea”). Aceste situații financiare cuprind *[precizați toate elementele situațiilor financiare întocmite conform bazei de contabilitate specificată în Contract și perioada/data la care se referă acestea]*.

Am desfășurat această misiune de compilare în conformitate cu Standardul Internațional privind Serviciile Conexe 4410 (Revizuit), *Misiuni de compilare*.

Am aplicat expertiza noastră contabilă și de raportare financiară pentru a oferi asistență conducerii la întocmirea și prezentarea acestor situații financiare, conform bazei de contabilitate descrisă la nota X la situațiile financiare. Ne-am conformat cerințelor etice relevante, inclusiv principiilor de integritate, obiectivitate, competență profesională și atenție cuvenită.

Aceste situații financiare și acuratețea și exhaustivitatea informațiilor utilizate în compilarea lor sunt responsabilitatea conducerii.

Deoarece o misiune de compilare nu este o misiune de asigurare, noi nu trebuie să verificăm acuratețea sau exhaustivitatea informațiilor furnizate de conducere, în vederea compilării acestor situații financiare. În consecință, nu exprimăm o opinie de audit sau o concluzie de revizuire cu privire la măsura în care aceste situații financiare sunt întocmite în conformitate cu baza de contabilitate descrisă la nota X.

Așa cum prevede nota X, situațiile financiare sunt întocmite și prezentate conform bazei descrise la clauza Z a prevederilor din contractul Companiei cu XYZ Ltd. din

¹ Sau către destinatarul corespunzător specificat în contractul relevant

data [inseși data contractului/acordului relevant] („Contractul”) și în scopul descris la nota Y la situațiile financiare. În consecință, aceste situații financiare sunt destinate utilizării doar de către părțile specificate în Contract și pot să nu fie adecvate în alte scopuri.

Raportul nostru de compilare este destinat exclusiv acelor părți specificate în Contract și nu ar trebui distribuit altor părți.

[Semnătura practicianului]

[Data raportului practicianului]

[Adresa practicianului]

Exemplul 4: Raportul practicianului asupra unei misiuni de compilare a situațiilor financiare, în conformitate cu o bază de contabilitate selectată de conducerea entității pentru informațiile financiare necesare unor scopuri proprii ale conducerii.

- Situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special, destinat exclusiv utilizării conducerii unei companii în scopuri proprii.
- Situațiile financiare încorporează anumite angajamente și cuprind doar un bilanț, o situație a veniturilor și cheltuielilor și o singură notă care se referă la baza de contabilitate utilizată pentru situațiile financiare.
- Situațiile financiare sunt destinate exclusiv utilizării conducerii.
- Distribuția și utilizarea raportului practicianului este restricționată la conducere.

RAPORTUL DE COMPILARE AL PRACTICIANULUI

[Către conducerea companiei ABC]

Am compilat situațiile financiare anexate ale companiei ABC pe baza informațiilor pe care ni le-ați furnizat. Aceste situații financiare cuprind bilanțul companiei ABC la 31 decembrie 20X1 și o situație a veniturilor și cheltuielilor pentru anul încheiat la data respectivă.

Am desfășurat această misiune de compilare în conformitate cu Standardul Internațional privind Serviciile Conexe 4410 (Revizuit), *Misiuni de compilare*.

Am aplicat expertiza noastră contabilă și de raportare financiară pentru a vă oferi asistență în întocmirea și prezentarea acestor situații financiare, conform bazei de contabilitate descrisă la nota X la situațiile financiare. Ne-am conformat cerințelor etice relevante, inclusiv principiilor de integritate, obiectivitate, competență profesională și atenție cuvenită.

Aceste situații financiare și acuratețea și exhaustivitatea informațiilor utilizate în compilarea lor sunt responsabilitatea dumneavoastră.

Deoarece o misiune de compilare nu este o misiune de asigurare, noi nu trebuie să verificăm acuratețea sau exhaustivitatea informațiilor pe care ni le-ați furnizat, în vederea compilării acestor situații financiare. În consecință, nu exprimăm o opinie de audit sau o concluzie de revizuire cu privire la măsura în care aceste situații financiare sunt întocmite în conformitate cu baza de contabilitate descrisă la nota X.

Nota X precizează baza conform căreia sunt întocmite aceste situații financiare iar scopul lor este descris la nota Y. În consecință, aceste situații financiare sunt des-

tinate exclusiv utilizării dumneavoastră și este posibil să nu fie adecvate în alte scopuri.

Raportul nostru de compilare este destinat exclusiv utilizării dumneavoastră, în calitatea dumneavoastră de conducere a companiei ABC și nu ar trebui distribuit altor părți.

[Semnătura practicianului]

[Data raportului practicianului]

[Adresa practicianului]

Exemplul 5: Raportul practicianului asupra unei misiuni de compilare a informațiilor financiare care reprezintă un element, cont sau aspect, mai precis [inserați referința corespunzătoare la informațiile necesare în scopul conformității cu o reglementare].

- **Informațiile financiare sunt întocmite cu un scop special, de exemplu., în vederea conformității cu cerințele de raportare financiară stabilite de o autoritate de reglementare, în conformitate cu prevederile stabilite de autoritatea de reglementare care prevăd forma și conținutul informațiilor financiare.**
- **Cadrul de raportare financiară aplicabil este un cadru de conformitate.**
- **Informațiile financiare sunt menite să răspundă nevoilor utilizatorilor specifici și utilizarea informațiilor financiare este restricționată la acești utilizatori.**
- **Distribuția raportului practicianului este restricționată la utilizatorii vizați.**

RAPORTUL DE COMPILARE AL PRACTICIANULUI

[Către conducerea companiei ABC²]

Am compilat situația anexată a [*precizați informațiile financiare compilate*] ale companiei la 31 decembrie 20X1 (“Schema”) pe baza informațiilor pe care le-ați furnizat.

Am desfășurat această misiune de compilare în conformitate cu Standardul Internațional privind Serviciile Conexă 4410 (Revizuit), *Misiuni de compilare*.

Am aplicat expertiza noastră contabilă și de raportare financiară pentru a vă oferi asistență la întocmirea și prezentarea acestei Situații, așa cum prevede [*inserați numele sau referința la autoritatea de reglementare relevantă*]. Ne-am conformat cerințelor etice relevante, inclusiv principiilor de integritate, obiectivitate, competență profesională și atenție cuvenită.

Această Situație și acuratețea și exhaustivitatea informațiilor utilizate în compilarea sa sunt responsabilitatea dumneavoastră.

Deoarece o misiune de compilare nu este o misiune de asigurare, noi nu trebuie să verificăm acuratețea sau exhaustivitatea informațiilor pe care ni le-ați furnizat, în vederea compilării Situației. În consecință, nu exprimăm o opinie de audit sau o

² Sau către destinatarul corespunzător specificat în cerințele de raportare financiară aplicabile

concluzie de revizuire cu privire la măsura în care Situația este întocmită în conformitate cu *[inserați numele sau referința la cadrul de raportare financiară aplicabil, așa cum este specificat în reglementarea relevantă]*.

Așa cum prevede nota X, Situația este întocmită și prezentată conform bazei descrise în *[inserați numele sau referința la cadrul de raportare financiară aplicabil, așa cum este specificat în reglementarea relevantă]*, în scopul conformității companiei ABC cu *[inserați numele sau referința la autoritatea de reglementare relevantă]*. În consecință, Situația este destinată exclusiv utilizării în legătură cu acest scop și este posibil să nu fie adecvată în alte scopuri.

Raportul nostru de compilare este destinat exclusiv utilizării de către compania ABC și autorității de reglementare F și nu ar trebui distribuit altor părți decât compania ABC sau autoritatea de reglementare F.

[Semnătura practicianului]

[Data raportului practicianului]

[Adresa practicianului]

ISAE™

ISRE™

ISRS™



**International
Federation
of Accountants®**



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