

International Auditing and  
Assurance Standards Board®

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

*Ediția 2015  
Volumul I*

Elaborat inițial de:

**IAASB**

International Auditing  
and Assurance  
Standards Board®

Tradus și republicat de:

*af*

CAMERA AUDITORILOR FINANCIARI  
DIN  
ROMANIA

București, 2016

IAPN™

ISA™

ISQC™

International Federation of Accountants<sup>®</sup>  
529 Fifth Avenue  
New York, New York 10017 USA

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

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

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

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

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

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

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

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

Titlu original: Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2015 Edition

ISBN: 978-1-60815-250-6

Publicat de:



**NOTE INTERNAȚIONALE DE PRACTICĂ  
PRIVIND AUDITUL**

**IAPN™**

**STANDARDELE INTERNAȚIONALE DE AUDIT**

**ISA™**

**STANDARDELE INTERNAȚIONALE PRIVIND  
CONTROLUL CALITĂȚII**

**ISQC™**

PAGINĂ NECOMPLETATĂ INTENȚIONAT

# CUVÂNT ÎNAINTE

## Manual IAASB, Ediția 2015

„Manualul de Reglementări Internaționale de Control al Calității, Audit, Revizuire, Alte Servicii de Asigurare și Servicii Conexe - Ediția 2015” (Manualul IAASB) cuprinde setul complet de standarde internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe, precum și materiale aferente, publicate în septembrie 2015 de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB) al Federației Internaționale a Contabililor (IFAC) - organismul internațional de normalizare în domeniul auditului.

Camera Auditorilor Financiari din România (CAFR), a cărei misiune este de a construi pe o bază solidă identitatea și recunoașterea publică a profesiei de auditor financiar din România, este membru cu drepturi depline al IFAC și încă de la înființarea sa a adoptat standardele internaționale emise de IAASB, promovând astfel necesitatea racordării profesiei la normele internaționale în vigoare, care să le permită membrilor Camerei să ofere servicii de o înaltă calitate, în interesul publicului, al clienților, al comunității de afaceri și al economiei, în general.

În calitatea sa de organism profesional care organizează, coordonează și autorizează desfășurarea activității de audit financiar în România, sub supravegherea Consiliului pentru Supravegherea în Interes Public a Profesiei Contabile din România (CSIPPC), CAFR a coordonat procesul de traducere în limba română și publicarea Manualului de Reglementări Internaționale de Control al Calității, Audit, Revizuire, Alte Servicii de Asigurare și Servicii Conexe - Ediția 2015, în urma unui acord de traducere semnat cu IFAC.

Pentru publicarea prezentei ediții a Manualului, Camera a urmat etapele unui proces riguros de traducere și revizuire, avizat de IFAC, respectând Procedurile proprii de traducere a standardelor publicate de către Federația Internațională a Contabililor, care au la bază *Politica de traducere și reproducere a standardelor publicate de către Federația Internațională a Contabililor*.

Textul publicat al Manualului IAASB reprezintă traducerea fidelă în limba română a reglementărilor din limba engleză, nefiind aduse niciun fel de modificări (eliminări, adăugiri sau adaptări) materialelor publicate de către IFAC. Reglementările IAASB sunt preluate și adoptate ca atare de către Camera Auditorilor Financiari din România.

Dorim să facem precizarea că în orice situație în care interpretarea textului în limba română, a unor termeni, expresii sau paragrafe din cadrul standardelor va genera unele neclarități sau ambiguități, textul de referință va fi cel original în limba engleză.

Menționăm că expresia „profesionist contabil” utilizată în cadrul acestui Manual este cea consacrată de către IFAC. Prin termenul „profesionist contabil” se înțelege orice

membru al unui organism membru al Federației Internaționale a Contabililor. Prin urmare, Camera Auditorilor Financiari din România nu își asumă responsabilitatea pentru aplicarea acestor Reglementări Internaționale de Control al Calității, Audit, Revizuire, Alte Servicii de Asigurare și Servicii Conexe de către profesioniștii contabili care nu au calitatea de auditori financiari și, implicit, de membri ai CAFR.

### Structura Manualului IAASB, Ediția 2015

- Volumul I, cuprinde o Prefață la Reglementările Internaționale de Control al Calității, Audit, Revizuire, Alte Servicii de Asigurare și Servicii Conexe, un Glosar de termeni, Standardul Internațional privind Controlul Calității (ISQC), Standardele Internaționale de Audit în vigoare (ISA) și Nota Internațională privind Practica de Audit (IAPN), precum și o serie de standarde noi și revizuite:
  - ISA 260 (Revizuit), Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta
  - ISA 570 (Revizuit), Continuitatea activității
  - ISA 700 (Revizuit), Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare
  - ISA 701 (Nou), Comunicarea aspectelor cheie de audit în raportul auditorului independent
  - ISA 705 (Revizuit), Modificări ale opiniei raportului auditorului independent
  - ISA 706 (Revizuit), Paragrafele de evidențiere a unor aspecte și paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului independent
  - ISA 720 (Revizuit), Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații
- Volumul II, cuprinde Standardele Internaționale privind Misiunile de Revizuire (ISRE), Standardele Internaționale privind Misiunile de Asigurare (ISAE) și Standardele Internaționale privind Serviciile Conexe (ISRS);
- Volumul III, cuprinde un Cadru pentru calitatea auditului - care descrie factorii ce contribuie la calitatea auditului, considerați din perspectiva misiunii, a firmei de audit și din perspectivă națională și un Cadru internațional pentru misiunile de asigurare modificat, care a înlocuit Cadrul internațional pentru misiunile de asigurare, inclus în anii trecuți în Volumul II.

*Standardele pe care trebuie să le aplice auditorii financiari din România, membri ai CAFR, sunt cele prevăzute de prezentul Manual de Reglementări Internaționale de Control al Calității, Audit, Revizuire, Alte Misiuni de Asigurare și Servicii Conexe – Ediția 2015, publicat de Camera Auditorilor Financiari din România.*

Toate hotărârile în vigoare pentru desfășurarea activității de audit financiar în România, sunt disponibile electronic, pe site-ul Camerei: <http://www.cafr.ro/legislatie.php?id=13>

Mulțumim membrilor Consiliului CAFR, personalului executiv, Comisiilor de traducere și revizuire pentru sprijinul acordat în pregătirea și publicarea acestei lucrări, care își propune să răspundă cerințelor și necesităților auditorilor financiari și stagiariilor în audit financiar, precum și altor părți interesate din România.

București, decembrie 2016

**Conf. univ. dr. GABRIEL RADU,**  
*Președintele Camerei Auditorilor  
Financiari din România*

*Traducător principal:*

Conf. Univ. Dr. Mirela Păunescu – Vicepreședinte al Consiliului CAFR

*Comisia de traducere:*

Ana-Maria Lupu, membru al Comisiei de traducere, traducător autorizat  
Liviana Teodorescu, membru al Comisiei de traducere, traducător autorizat  
Anca Amuza-Conabie, membru al Comisei de traducere, expert CAFR

*Comisia de revizuire:*

Dr. Ciprian Mihăilescu – Prim-Vicepreședinte al Consiliului CAFR  
Dr. Clemente Kiss – Vicepreședinte al Consiliului CAFR  
Prof. Univ. Dr. Tatiana Dănescu – Membru al Consiliului CAFR  
Conf. Univ. Dr. Daniel Botez – Membru al Consiliului CAFR  
Prof. Univ. Dr. Ana Morariu – Membru al Comitetului de Excelență al CAFR  
Adriana Lobdă – Audit Partner Deloitte Audit S.R.L.  
Prof. Univ. Dr. Mădălina Dumitru – Profesor, Academia de Studii Economice

PAGINĂ ALBĂ



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

## PARTEA I

### CUPRINS

	Page
Modificări de fond față de ediția din anul 2014 a Manualului și evoluții recente .....	1–3
Rolul Federației Internaționale a Contabililor .....	4
Structura Reglementărilor emise de către Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare .....	5
Prefață la Reglementările Internaționale de Control al Calității, Audit, Revizuire, Alte servicii de Asigurare și Servicii Conexes .....	6–10
Glosar de termeni .....	11–43
<b>STANDARDELE INTERNAȚIONALE PRIVIND CONTROLUL CALITĂȚII</b>	
ISQC 1, Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuirii ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe .....	44–79
<b>AUDITURI ALE INFORMAȚIILOR FINANCIARE ISTORICE</b>	
<b>200–299 PRINCIPII GENERALE ȘI RESPONSABILITĂȚI</b>	
ISA 200, Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit .....	80–110
ISA 210, Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit .....	111–134
ISA 220, Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare .....	135–153
ISA 230, Documentația de audit .....	154–166
ISA 240, Responsabilitățile auditorului privind fraudă în cadrul unui audit al situațiilor financiare .....	167–212
ISA 250, Luarea în considerare a legii și a reglementărilor într-un audit al situațiilor financiare .....	213–227
ISA 260, Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta .....	228–253
ISA 265, Comunicarea deficiențelor în controlul intern către persoanele responsabile cu guvernanta și către conducere .....	254–265

PARTEA I

**300–499 EVALUAREA RISCULUI ȘI RĂSPUNSURI LA RISCURILE EVALUATE**

ISA 300, Planificarea unui audit al situațiilor financiare .....	266–280
ISA 315 (Revizuit), Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său .....	281–335
ISA 320, Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit ...	336–344
ISA 330, Răspunsul auditorului la riscurile evaluate .....	345–368
ISA 402, Considerente de audit aferente unei entități care utilizează o organizație prestatoare de servicii .....	369–395
ISA 450, Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului .....	396–407

**500–599 PROBE DE AUDIT**

ISA 500, Probe de audit .....	408–425
ISA 501, Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate .....	426–436
ISA 505, Confirmări externe .....	437–448
ISA 510, Misiuni de audit inițiale – solduri inițiale .....	449–461
ISA 520, Proceduri analitice .....	462–470
ISA 530, Eșantionarea în audit .....	471–488
ISA 540, Auditarea estimărilor contabile, inclusiv a estimărilor contabile la valoarea justă și a prezentărilor aferente .....	489–535
ISA 550, Părți afiliate .....	536–563
ISA 560, Evenimente ulterioare .....	564–575
ISA 570, Continuitatea activității .....	576–593
ISA 580, Declarații scrise .....	594–609

**600–699 UTILIZAREA ACTIVITĂȚII ALTOR PĂRȚI**

ISA 600, Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor) .....	610–662
ISA 610 (Revizuit 2013), Utilizarea activității auditorilor interni .....	663–686
ISA 620, Utilizarea activității unui expert al auditorului .....	687–707

**700–799 CONCLUZIILE DE AUDIT ȘI RAPORTAREA**

ISA 700, Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare .....	708–736
ISA 705, Modificări ale opiniei raportului auditorului independent .....	737–764
ISA 706, Paragrafele de evidențiere a unor aspecte și paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului independent .....	765–776

PARTEA I

ISA 710, Informații comparative – Cifre corespondente și situații financiare comparative .....	777–796
ISA 720, Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații din documentele care conțin situații financiare auditate .....	797–803
<b>800–899 DOMENII SPECIALIZATE</b>	
ISA 800, Considerente speciale – auditul situațiilor financiare întocmite în conformitate cu cadrele de raportare cu scop special .....	804–819
ISA 805, Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare individuale și ale elementelor specifice, ale conturilor sau aspectelor unei situații financiare .....	820–838
ISA 810, Misiuni de raportare cu privire la situațiile financiare sintetizate ...	839–864
<b>NOTE INTERNAȚIONALE DE PRACTICĂ PRIVIND AUDITUL</b>	
IAPN 1000, Considerente speciale privind auditul instrumentelor financiare .....	865–932
<b>STANDARDE NOI ȘI REVIZUITE, CARE NU SUNT ÎNCĂ ÎN VIGOARE</b>	
ISA 260 (Revizuit), Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta .....	933–961
ISA 570 (Revizuit), Continuitatea activității .....	962–991
ISA 700 (Revizuit), Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare .....	992–1046
ISA 701, Comunicarea aspectelor cheie de audit în raportul auditorului independent .....	1047–1071
ISA 705 (Revizuit), Modificări ale opiniei raportului auditorului independent .....	1072–1103
ISA 706 (Revizuit), Paragrafele de evidențiere a unor aspecte și paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului independent.....	1104–1121
ISA 720 (Revizuit), Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații .....	1122–1171
Amendamente de conformitate la alte ISA-uri .....	1172–1246

---

## **Drepturi de autor și traducere**

IFAC publică manualele, standardele și alte publicații ale IAASB și deține drepturile de autor aferente.

IFAC recunoaște că este important ca cei care întocmesc situații financiare și utilizatorii situațiilor financiare, auditorii, autoritățile de reglementare, avocații, mediul academic, studenții și alte grupuri interesate din țări unde nu se vorbește limba engleză să aibă acces la standarde în limba lor maternă și încurajează și facilitează reproducerea, sau traducerea și reproducerea, publicațiilor sale.

Politica IFAC referitoare la traducerea și reproducerea publicațiilor sale protejate de dreptul de autor este subliniată în *Politica de traducere și reproducere a standardelor publicate de către Federația Internațională a Contabililor* și în *Politica de reproducere, sau traducere și reproducere, a publicațiilor Federației Internaționale a Contabililor*. Părțile interesate care doresc să reproducă, sau să traducă și să reproducă, acest manual ar trebui să contacteze [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org) pentru a intra în posesia termenilor și condițiilor relevante.

# MODIFICĂRI DE FOND FAȚĂ DE EDIȚIA DIN ANUL 2014 A MANUALULUI ȘI EVOLUȚII RECENTE

## Referințe

Prezentul manual conține referiri la Standardele Internaționale de Contabilitate (IAS-uri) și la Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri). Cu excepția cazurilor în care este indicat diferit, referirile la IAS-uri și IFRS-uri reprezintă referiri la IAS-urile și IFRS-urile în vigoare la data întocmirii unei reglementări. În consecință, cititorii sunt avertizați că, în cazul în care a fost emis ulterior un IAS sau un IFRS revizuit, trebuie făcută referire la cel mai recent IAS sau IFRS.

Referințele cu privire la „țară” din prezentul manual trebuie citite drept „țară sau jurisdicție”.

## Reglementări emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare

Prezentul manual conține setul complet de reglementări emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB) privind controlul calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe, precum și Note Internaționale de Practică privind Auditul (IAPN), care nu au caracter obligatoriu. De asemenea, include o prefață la reglementările IAASB, un glosar de termeni și alte materiale care nu au caracter obligatoriu. Prezentul manual înlocuiește ediția din 2014 a Manualului.

## Adăugiri

### *Partea I a Manualului*

#### Raportarea de către auditor

Partea I a Manualului include modificări la următoarele Standarde Internaționale de Audit care au fost emise de către IAASB în ianuarie 2015 în urma proiectului său de îmbunătățire a valorii comunicative a raportului auditorului:

- ISA 260 (Revizuit), *Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea;*
- ISA 570 (Revizuit), *Continuitatea activității;*
- ISA 700 (Revizuit), *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare;*
- ISA 705 (Revizuit), *Modificări ale opiniei raportului auditorului independent;*
- ISA 706 (Revizuit), *Paragrafele de evidențiere a unor aspecte și paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului independent.*

Partea I include și ISA 701, *Comunicarea aspectelor cheie de audit în raportul auditorului independent*. Acest ISA se aplică auditurilor seturilor complete de situații financiare cu scop general ale entităților cotate. De asemenea, el se aplică și când auditorul este obligat de legi sau reglementări să comunice aspectele cheie de audit pentru alte entități sau atunci când auditorul decide să comunice ACA voluntar.

Modificările la alte ISA-uri au fost realizate ca urmare a proiectului privind Raportarea de către auditor și sunt incluse, împreună cu amendamentele de conformitate ce provin din alte proiecte de normalizare, la paginile 1172-1246 din Partea I.

Standardele noi și cele revizuite incluse în proiectul privind Raportarea de către auditor intră în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care se încheie la data de 15 decembrie 2016 sau ulterior acestei date.

#### ISA 720 (Revizuit)

Partea I a Manualului include și ISA 720 (Revizuit), *Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații*, emis de IAASB în aprilie 2015. ISA-ul revizuit are drept scop să clarifice și să sporească implicarea auditorului în cazul „altor informații” – definite în standard drept informații financiare și ne-financiare, altele decât situațiile financiare auditate, care sunt incluse în rapoartele anuale ale entităților. Acest standard include și cerințe noi referitoare la raportarea de către auditor cu privire la alte informații, care completează modificările ce provin din proiectul privind Raportarea de către auditor.

Modificările la alte ISA-uri au fost realizate ca urmare a emiterii ISA 720 (Revizuit) și sunt incluse, împreună cu amendamentele de conformitate ce provin din alte proiecte de normalizare, la paginile 1172-1246 din Partea I.

ISA 720 (Revizuit) intră în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care se încheie la data de 15 decembrie 2016 sau ulterior acestei date.

#### Tratarea prezentărilor de informații în auditul situațiilor financiare

Ca urmare a proiectului privind Prezentările de informații, au fost făcute modificări la ISA-uri care au drept scop concentrarea atenției auditorului asupra prezentărilor de informații pe întreaga durată a auditului situațiilor financiare. Modificările includ cerințe îmbunătățite în ISA 315 (Revizuit), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său*, ISA 330, *Răspunsul auditorului la riscurile evaluate* și ISA 700 (Revizuit), *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*, precum și material îmbunătățit privind aplicarea în aceste standarde și în alte ISA-uri, pentru a se trata mai explicit prezentările de informații.

Aceste modificări sunt incluse împreună cu amendamentele de conformitate ce provin din alte proiecte de normalizare, la paginile 1172-1246 din Partea I.

Modificările din ISA-uri care se referă la prezentările de informații intră în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care se încheie la data de 15 decembrie 2016 sau ulterior acestei date.

#### *Partea II a Manualului*

Nu există adăugiri la Partea II a Manualului

#### *Partea III a Manualului*

Nu există adăugiri la Partea III a Manualului

### **Retrageri**

Următoarele standarde, incluse în ediția din 2014 a Manualului, au fost retrase și înlocuite cu standarde revizuite care sunt acum în vigoare:

#### *Partea II a Manualului*

- Standardul Internațional privind Misiunile de Asigurare (ISAE) 3000, *Misiunile de asigurare, altele decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice*, este înlocuit cu ISAE 3000 (Revizuit), *Misiunile de asigurare, altele decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice*, care este în vigoare pentru rapoartele de asigurare datate la 15 decembrie 2014 sau ulterior acestei date.
- *Cadrul internațional pentru misiunile de asigurare*, inclus în Partea II a Manualului, este înlocuit de *Cadrul internațional pentru misiunile de asigurare*, inclus în Partea III a Manualului.

### **Reglementări finale emise ulterior datei de 30 septembrie 2015 și proiecte de expunere**

Pentru informații referitoare la evoluții recente și pentru a intra în posesia reglementărilor finale emise ulterior datei de 30 septembrie 2015 sau a proiectelor de expunere în curs, vizitați site-ul IAASB la [www.iaasb.org](http://www.iaasb.org).

## **ROLUL FEDERAȚIEI INTERNAȚIONALE A CONTABILILOR**

Federația Internațională a Contabililor (IFAC) deservește interesul public contribuind la dezvoltarea organizațiilor, piețelor și economiilor puternice și sustenabile. Aceasta promovează transparența, responsabilitatea și comparabilitatea raportării financiare, ajută la dezvoltarea profesiei contabile și comunică importanța și valoarea contabililor față de infrastructura financiară globală. Fondată în anul 1977, IFAC este în prezent compusă din 175 de membri și asociați din 130 de țări și jurisdicții, reprezentând aproximativ 2,84 milioane de contabili din practica publică, educație, în serviciul guvernului, industrie și comerț.

Ca parte a mandatului său de interes public, IFAC contribuie la dezvoltarea, adoptarea și implementarea standardelor internaționale de audit și asigurare de înaltă calitate, în principal prin sprijinirea Consiliului pentru Standardele Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB). IFAC furnizează resursele umane, administrarea imobilelor, asistență tehnică pentru comunicații și finanțarea acestui consiliu independent de elaborare a standardelor și facilitează procesul de nominalizare și selecție a membrilor consiliului.

IAASB își stabilește propria ordine de zi și își aprobă publicațiile în conformitate cu propriul proces convenit și fără implicarea IFAC. IFAC nu are capacitatea de a influența ordinea de zi sau publicațiile. IFAC publică manualele, standardele și alte publicații și deține drepturile de autor.

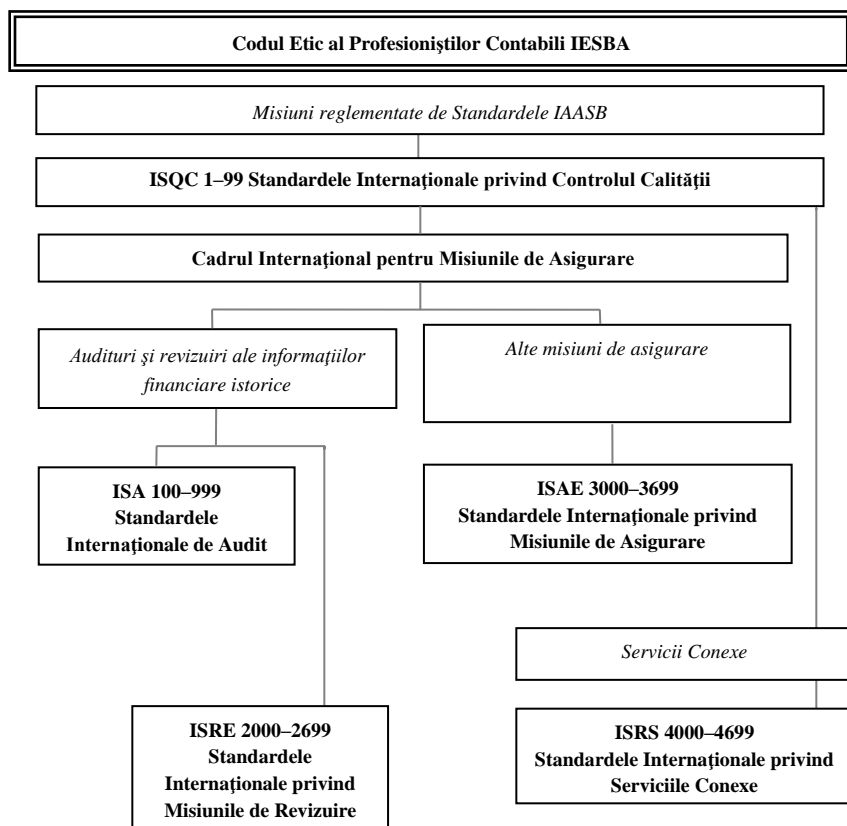
Independența IAASB este protejată în mai multe modalități:

- formal, prin supraveghere independentă în interes public pentru elaborarea standardelor, de către Consiliul pentru Supravegherea Interesului Public (a se vedea [www.ipiob.org](http://www.ipiob.org) pentru informații suplimentare), care presupune un proces riguros corespunzător ce implică o consultare publică;
- un apel public la nominalizări și supraveghere independentă, formală a procesului de nominalizare/selecție de către Consiliul pentru Supravegherea Interesului Public;
- deplină transparență, atât în ceea ce privește procesul corespunzător, cât și accesul public la materiale de pe ordinea de zi, ședințe și o bază pentru concluzii publicată pentru fiecare standard final;
- implicarea unui Grup de Asistență Consultativă și a observatorilor din cadrul procesului de elaborare a standardelor, și
- cerința ca membrii IAASB, precum și organizațiile care înaintează nominalizări/angajatoare, să se dedice misiunii Consiliului cu privire la independență, integritate și interes public

Vizitați site-ul IFAC la adresa [www.ifac.org](http://www.ifac.org) pentru informații suplimentare



# STRUCTURA REGLEMENTĂRIILOR EMISE DE CĂTRE CONSILIUL PENTRU STANDARDE INTERNAȚIONALE DE AUDIT ȘI ASIGURARE



# PREFAȚĂ LA REGLEMENTĂRILE INTERNAȚIONALE DE CONTROL AL CALITĂȚII, AUDIT, REVIZUIRE, ALTE SERVICII DE ASIGURARE ȘI SERVICII CONEXE

(În vigoare începând cu data de 15 decembrie 2011)

## CUPRINS

---

	Punct
<b>Introducere</b> .....	1–2
<b>Reglementările IAASB</b> .....	3–4
Reglementările obligatorii ale IAASB .....	3–4
<b>Autoritatea Standardelor internaționale emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare</b> .....	5–17
Standardele Internaționale de Audit .....	11
Standardele Internaționale privind Controlul Calității .....	12
Alte Standarde Internaționale.....	13–16
Raționamentul profesional .....	17
Aplicabilitatea Standardelor Internaționale.....	18–19
<b>Materiale fără caracter obligatoriu</b> .....	20–22
Note Internaționale de Practică privind Auditul ... ..	21–22
Note de practică aferente altor Standarde Internaționale .....	23
Publicațiile personalului .....	24
<b>Limba</b> .....	25

---

## Introducere

1. Prezenta prefață la *Reglementările Internaționale de Control al Calității, Audit, Revizuire, Alte Servicii de Asigurare și Servicii Conexes* este emisă pentru a facilita înțelegerea domeniului de aplicare și autorității prevederilor Consiliului pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB), așa cum sunt prezentate în Termenii de referință ai IAASB.
2. IAASB este foarte implicat în obiectivul elaborării unui set de Standarde Internaționale și alte reglementări general acceptate la nivel mondial. Membrii IAASB acționează în interesul comun al publicului larg și al profesiei contabile globale. Aceasta ar putea avea drept rezultat adoptarea unei poziții cu privire la un anumit aspect care nu este conform practicilor curente din țara sau firma lor sau nu este conformă cu poziția celor care i-au propus pentru statutul de membru al IAASB.

## Reglementările IAASB

### Reglementările obligatorii ale IAASB

3. Reglementările IAASB guvernează auditul, revizuirea, alte misiuni de asigurare și servicii conexe, care sunt efectuate în conformitate cu Standardele Internaționale. Acestea nu au prioritate față de legile și reglementările locale care guvernează auditul informațiilor financiare istorice sau misiunile de asigurare pentru alte informații dintr-o anumită țară, care trebuie efectuate în conformitate cu standardele naționale ale țării respective. În eventualitatea în care legile sau reglementările locale sunt diferite față de Standardele IAASB cu privire la un anumit subiect sau intră în conflict cu acestea, o misiune efectuată în conformitate cu legile și reglementările locale nu va fi automat conformă cu Standardele IAASB. Un profesionist contabil nu trebuie să invoce conformitatea cu Standardele IAASB decât dacă profesionistul contabil a respectat în întregime toate standardele relevante pentru misiune.
4. Reglementările obligatorii ale IAASB sunt Standardele Internaționale, care sunt emise respectând procesul corespunzător declarat al IAASB.

### Autoritatea Standardelor Internaționale emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare

5. Standardele Internaționale de Audit (ISA) se aplică auditului informațiilor financiare istorice.
6. Standardele Internaționale privind Misiunile de Revizuire (ISRE) se aplică în revizuirea informațiilor financiare istorice.
7. Standardele Internaționale privind Misiunile de Asigurare (ISAE) se aplică în misiunile de asigurare, altele decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice.

8. Standardele Internaționale privind Serviciile Conexes (ISRS) se aplică misiunilor de compilare, misiunilor de aplicare a procedurilor convenite pentru anumite informații și altor misiuni de servicii conexe, așa cum sunt specificate de către IAASB.
9. ISA-urile, ISRE-urile, ISAE-urile și ISRS-urile sunt denumite colectiv Standardele IAASB pentru Misiuni.
10. Standardele Internaționale privind Controlul Calității (ISQC) se aplică tuturor serviciilor care intră sub incidența Standardelor IAASB pentru Misiuni.

### **Standardele Internaționale de Audit**

11. ISA-urile sunt redactate în contextul unui audit al situațiilor financiare<sup>1</sup> realizat de către un auditor independent. Ele trebuie adaptate în funcție de circumstanțe atunci când se aplică auditurilor altor informații financiare istorice. Autoritatea ISA-urilor este prezentată în ISA 200.<sup>2</sup>

### **Standardele Internaționale privind Controlul Calității**

12. ISQC-urile sunt redactate pentru a fi aplicate firmelor pentru toate serviciile lor care intră sub incidența Standardelor IAASB pentru Misiuni. Autoritatea ISQC-urilor este prezentată în introducerea ISQC-urilor.

### **Alte Standarde Internaționale**

13. Unele Standarde Internaționale menționate la punctele 6-8 conțin: obiective, cerințe, materiale privind aplicarea și alte materiale explicative, un material introductiv și definiții. Acești termeni trebuie interpretați în mod direct analog, așa cum sunt explicați în contextul ISA-urilor și al auditurilor situațiilor financiare în ISA 200.
14. Alte Standarde Internaționale identificate la punctele 6-8 conțin principii de bază și proceduri esențiale (identificate prin text aldin și cuvântul „trebuie”), împreună cu îndrumările aferente sub forma materialelor explicative și altor materiale, inclusiv anexe. Principiile de bază și procedurile esențiale trebuie înțelese și aplicate în contextul materialelor explicative și al altor materiale care oferă îndrumări pentru aplicarea lor. Prin urmare, este necesar să se ia în considerare textul integral al unui Standard, pentru a înțelege și aplica principiile de bază și procedurile esențiale.
15. Principiile de bază și procedurile esențiale ale unui Standard trebuie aplicate în toate cazurile în care ele sunt relevante în circumstanțele misiunii. Totuși, în

---

<sup>1</sup> Cu excepția cazurilor în care este precizat altfel, „situațiile financiare” se referă la situațiile financiare care cuprind informațiile financiare istorice.

<sup>2</sup> ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*

circumstanțe excepționale, un profesionist contabil poate considera că este necesar să se abată de la o procedură esențială relevantă pentru a atinge scopul respectivei proceduri. Când apare o astfel de situație, profesionistul contabil trebuie să documenteze modul în care procedurile alternative efectuate ating scopul procedurii și, dacă nu reies clar din altă sursă, motivele abaterii. Se preconizează că necesitatea ca profesionistul contabil să se abată de la o procedură esențială relevantă apare numai atunci când, în circumstanțele specifice misiunii, procedura ar fi ineficace.

16. Anexele, care fac parte din materialul privind aplicarea, reprezintă o parte integrantă a Standardului. Scopul și utilizarea vizată a unei anexe sunt explicate în corpul Standardului aferent sau în titlul și introducerea anexei înseși.

### **Raționamentul profesional**

17. Natura Standardelor Internaționale îi solicită profesionistului contabil să își exercite raționamentul profesional în aplicarea lor.

### **Aplicabilitatea Standardelor Internaționale**

18. Domeniul de aplicare, data intrării în vigoare și orice limitări specifice ale aplicabilității unui anumit Standard Internațional sunt clar exprimate în Standard. Cu excepția cazurilor în care este specificat altfel în cadrul Standardului Internațional, profesionistului contabil i se permite să aplice un Standard Internațional înainte de data intrării în vigoare specificată în conținutul acestuia.
19. Standardele Internaționale sunt relevante pentru misiunile din sectorul public. Atunci când este adecvat, sunt incluse considerente suplimentare specifice entităților din sectorul public:
  - (a) În corpusul unui Standard Internațional, în cazul ISA-urilor și ISQC-urilor; sau
  - (b) Într-o Perspectivă a Sectorului Public (PSP) care apare la finalul altor Standarde Internaționale.

### **Materiale fără caracter obligatoriu**

20. Materialele fără caracter obligatoriu includ Notele de practică emise de IAASB și publicațiile personalului. Materialele fără caracter obligatoriu nu fac parte din Standardele Internaționale ale IAASB.

## **Note Internaționale de Practică privind Auditul**

21. Notele Internaționale de Practică privind Auditul (IAPN) nu impun auditorilor prevederi suplimentare dincolo de cele incluse în ISA-uri și nici nu modifică responsabilitatea auditorului de a respecta toate ISA-urile relevante pentru audit. IAPN-urile oferă asistență practică auditorilor. Scopul lor este să fie diseminate de către părțile responsabile pentru standardele naționale sau să fie utilizate în elaborarea de materiale naționale corespondente. De asemenea, ele furnizează materiale care pot fi utilizate de către firme în elaborarea programelor de formare și a îndrumărilor interne.
22. În funcție de natura temei(lor) tratate, un IAPN poate asista auditorul la:
- Înțelegerea circumstanțelor entității și exercitarea de raționamente cu privire la identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă;
  - Exercitarea raționamentelor privind modul în care se va răspunde la riscurile evaluate, inclusiv a raționamentelor cu privire la procedurile care ar putea fi adecvate în respectivele circumstanțe; sau
  - Abordarea considerentelor de raportare, inclusiv formarea unei opinii asupra situațiilor financiare și comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta.

## **Note de practică aferente altor Standarde Internaționale**

23. IAASB poate emite, de asemenea, și Note Internaționale de Practică privind Misiunile de Revizuire (IREPN), Note Internaționale de Practică privind Misiunile de Asigurare (IAEPN) și Note Internaționale de Practică privind Serviciile Conexă (IRSPN) pentru a servi aceluiași scop pentru ISRE-uri, ISAE-uri, respectiv ISRS-uri.

## **Publicațiile personalului**

24. Publicațiile personalului sunt utilizate pentru a aduce la cunoștința practicienilor aspecte semnificative noi sau în curs de apariție, făcând referire la prevederile și materialele de aplicare existente sau pentru a le direcționa atenția către prevederi relevante ale reglementărilor IAASB.

## **Limba**

Singurul text oficial al unui Standard Internațional, al unei Note de Practică, al unui proiect de expunere sau al altei publicații emise de IAASB este cel publicat de către IAASB în limba engleză

## GLOSAR DE TERMENI<sup>1</sup>

(Noiembrie 2015)

*Absorbant* – O unitate fizică sau un proces fizic de înlăturare a GES din atmosferă.

*Activități de control* – Acele politici și proceduri care ajută la oferirea unei asigurări că directivele conducerii sunt puse în aplicare. Activitățile de control sunt una dintre componentele controlului intern.

*Ajustări proforma* – În contextul informațiilor financiare neajustate, acestea includ:

- (a) Ajustări ale informațiilor financiare neajustate care ilustrează impactul unui eveniment sau unei tranzacții semnificative („eveniment” sau „tranzacție”) ca și cum evenimentul s-ar fi produs sau tranzacția ar fi fost efectuată la o dată anterioară, selectată în scopul ilustrării; și
- (b) 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.

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”).

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

*Alte informații (în contextul ISAE 3000 (Revizuit))* – 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.

*An de referință* – Un anumit an sau o perioadă medie de ani, în raport cu care sunt comparate emisiile entității, în timp.

\* Semnifică termenii definiți în ISA-uri

† Semnifică termenii definiți în ISQC 1

<sup>1</sup> În cazul misiunilor aferente sectorului public, termenii din acest glosar trebuie interpretați ca făcând referire la echivalentele lor din sectorul public.

Acolo unde termenii de contabilitate nu au fost definiți în prevederile Consiliului pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare, se recomandă consultarea Glosarului de termeni publicat de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate.

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

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

*A aprecia* – Identificarea și analizarea aspectelor relevante, inclusiv dacă este necesar, efectuarea de proceduri subsecvente pentru a ajunge la o anumită concluzie cu privire la o problemă. „Apreciera”, prin convenție, este utilizată doar în legătură cu o serie de aspecte, incluzând probele, rezultatele procedurilor și eficacitatea răspunsului conducerii la riscuri. (a se vedea, de asemenea, *A evalua*)

*Aria unei revizuirii* – Procedurile de revizuire considerate necesare în circumstanțele atingerii obiectivului revizuirii.

\**Aserțiuni* – Declarații ale conducerii, explicite sau sub altă formă, care sunt incluse în situațiile financiare, așa cum sunt utilizate de către auditor, pentru a lua în considerare diferitele tipuri de posibile denaturări ale informațiilor care pot apărea. În contextul ISAE 3410, aserțiunile sunt definite drept 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.

\*†*Asigurare* – (a se vedea *Asigurare rezonabilă*)

*Asigurare limitată (în contextul ISRE 2400 (Revizuit))* – Nivelul de asigurare obținut când riscul misiunii este redus la un nivel care este acceptabil în circumstanțele misiunii, dar în condițiile în care riscul este mai mare decât în cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă, ca bază pentru exprimarea unei concluzii în conformitate cu prezentul ISRE. Combinația dintre natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de adunare de probe este cel puțin suficientă pentru ca practicianul să obțină un nivel de asigurare adecvat. Pentru a fi adecvat, nivelul de asigurare obținut de practician are capacitatea de a întări încrederea utilizatorilor vizați în situațiile financiare.

\*†*Asigurare rezonabilă (în contextul misiunilor de audit și de control al calității)* – Un nivel de asigurare ridicat, dar nu absolut.

*Asistență directă* – Utilizarea auditorilor interni în efectuarea de proceduri de audit sub coordonarea, supravegherea și revizuirea auditorului extern.

*Asociere* – (a se vedea *Asocierea auditorului cu informațiile financiare*)

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

\**Auditor* – Termenul „auditor” este folosit pentru a face referire la persoana sau persoanele care efectuează auditul, de obicei partenerul de misiune sau alți membri ai echipei misiunii, sau, în funcție de situație, firma. Acolo unde un ISA intenționează, în mod expres, ca o cerință sau responsabilitate să fie îndeplinită de către partenerul



de misiune sau alți membri ai echipei misiunii, este folosit mai degrabă termenul „partener de misiune” decât cel de „auditor”. „Partenerul de misiune” și „firma” trebuie citați în sensul în care se referă la echivalentele lor din sectorul public, acolo unde este relevant.

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

*\* Auditor cu experiență* – O persoană fizică (din interiorul sau din afara firmei) care are experiență practică de audit și o înțelegere rezonabilă a:

- (a) Proceselor de audit;
- (b) ISA-urilor și cerințelor legale și de reglementare aplicabile;
- (c) Mediului de afaceri în care operează entitatea; și
- (d) Aspectelor privind auditul și raportarea financiară, relevante pentru domeniul în care entitatea își desfășoară activitatea.

*\*Auditorul entității utilizatoare de servicii* – Un auditor care auditează și raportează cu privire la situațiile financiare ale unei entități utilizatoare de servicii.

*Auditorul entității utilizatoare de servicii (în contextul ISAE 3402)* – Un practician care auditează și raportează cu privire la situațiile financiare ale unei entități utilizatoare de servicii.<sup>2</sup>

*\*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.

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

*\*Auditorul organizației prestatoare de servicii* – Un auditor care, la solicitarea organizației prestatoare de servicii, furnizează un raport de asigurare cu privire la controalele unei organizații prestatoare de servicii.

*Auditorul organizației prestatoare de servicii (în contextul ISAE 3402)* – Un practician care, la solicitarea organizației prestatoare de servicii, furnizează un raport de asigurare cu privire la controalele unei organizații prestatoare de servicii.

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

*\*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

<sup>2</sup> În cazul unei organizații subcontractoare de servicii, auditorul entității utilizatoare de servicii al unei organizații utilizatoare de servicii, care utilizează servicii serviciile unei organizații subcontractoare de servicii este, de asemenea, un auditor al entității utilizatoare de servicii.

utilizatori. Cadru de raportare financiară poate fi un cadru de prezentare fidelă sau un cadru de conformitate.

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

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

Termenul „cadru de conformitate” este utilizat pentru a face referire la un cadru de raportare financiară care prevede conformitatea cu cerințele cadrului, dar care nu conține confirmările de la literele (a) și (b) de mai sus.<sup>3</sup>

*\*Cadru de raportare cu scop special* – Un cadru de raportare financiară conceput pentru a îndeplini nevoile de informații financiare ale utilizatorilor specifici. Cadru de raportare financiară poate fi un cadru de prezentare fidelă sau un cadru de conformitate.<sup>4</sup>

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

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

*\*Cadru de raportare financiară aplicabil* – Cadru de raportare financiară adoptat de conducere și, acolo unde este cazul, de către persoanele responsabile cu guvernarea, în întocmirea situațiilor financiare, care este acceptabil prin prisma naturii entității și a obiectivelor situațiilor financiare sau care este impus de lege sau reglementări. În contextul ISRS 4410 (Revizuit)<sup>5</sup>, se face trimitere la informațiile financiare, mai degrabă decât la situațiile financiare.

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

- (a) Recunoaște în mod explicit sau implicit faptul că, pentru a se realiza prezentarea fidelă a situațiilor financiare, poate fi necesar pentru conducere să furnizeze prezentări mai ample decât cele solicitate, de regulă, de cadrul de raportare; sau
- (b) Recunoaște în mod explicit faptul că poate fi necesar pentru conducere să se abată de la o cerință a cadrului pentru a se realiza prezentarea fidelă a situa-

<sup>3</sup> ISA 200, punctul 13 litera (a)

<sup>4</sup> ISA 200, punctul 13 litera (a)

<sup>5</sup> ISRS 4410 (Revizuit), *Misiuni de compilare*

țiilor financiare. Astfel de abateri se preconizează a fi necesare doar în circumstanțe extrem de rare.

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

\*†*Cerințe etice relevante* – Cerințele etice sub incidența cărora intră echipa misiunii și revizorul controlului calității misiunii, care 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. În contextul ISRE 2400 (Revizuit), cerințele etice relevante sunt definite drept 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. În contextul ISRS 4410 (Revizuit), cerințele etice relevante sunt definite drept cerințele etice sub incidența cărora intră echipa misiunii, când efectuează misiuni de compilare. Aceste cerințe cuprind, în mod normal, 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.

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

*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.

*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.

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

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

\**Condiții preliminare pentru un audit* – Folosirea de către conducere a unui cadru de raportare financiară acceptabil în întocmirea situațiilor financiare și acceptul conducerii și, după caz, a persoanelor responsabile cu guvernanta cu privire la premisa<sup>6</sup> pe baza căreia este efectuat un audit.

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

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

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

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

*Controale ale accesului* – Proceduri menite să restricționeze accesul la echipamentele terminale, programele și datele online. Controalele accesului constau în „autentificarea utilizatorului” și „autorizarea utilizatorului”. „Autentificarea utilizatorului” are, în general, scopul de a identifica un utilizator prin intermediul numelui de utilizator unic, a parolelor, cardurilor de acces sau datelor biometrice. „Autorizarea utilizatorului” constă în reguli de acces pentru a determina resursele informatice la care poate avea acces fiecare utilizator. Mai precis, astfel de proceduri sunt menite să prevenă sau să detecteze:

- Accesul neautorizat la echipamentele, programele și datele online;
- Intrările tranzacțiilor neautorizate;
- Modificările neautorizate ale fișierelor;
- Folosirea programelor informatice de către personal neautorizat; și
- Folosirea programelor informatice care nu au fost autorizate.

*Controale ale aplicațiilor în sistemele informatice* – Proceduri manuale sau automate care operează, în general, la nivelul procesului de afaceri. Controalele aplicațiilor pot avea rol de prevenire sau detectare, în natura lor și sunt menite să asigure integritatea

---

<sup>6</sup> ISA 200, punctul 13

înregistrărilor contabile. În consecință, controalele aplicațiilor se referă la procedurile folosite pentru demararea, înregistrarea, procesarea și raportarea tranzacțiilor sau a altor date financiare.

*\*Controale ale entității utilizatoare de servicii* – Controalele pe care organizația prestatoare de servicii și le asumă, în proiectarea serviciilor sale, vor fi implementate de către entitățile utilizatoare de servicii, și, dacă este necesar pentru atingerea obiectivelor de control prezentate în descrierea sistemului său, sunt identificate în respectiva descriere.

*Controale generale ale sistemelor informatice* – Politici și proceduri aferente numeroaselor aplicații și care susțin funcționarea eficientă a controalelor aplicațiilor, contribuind la asigurarea funcționării continue a sistemelor informatice. Controalele generale ale sistemelor informatice includ, în general, controalele aferente centrului de date și operațiunilor de rețea; achiziția, modificarea și mentenanța sistemului de software; securitatea accesului; și achiziția, dezvoltarea și mentenanța sistemelor de aplicații.

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

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

*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.

*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.

*Criterii* – Punctele de referință utilizate pentru a măsura sau evalua subiectul implicit. „Criteriile aplicabile” sunt criteriile utilizate într-o misiune specifică.

*Criterii adecvate* – (a se vedea *Criterii*)

*\*Criterii aplicate (în contextul ISA 810<sup>7</sup>)* – Criteriile aplicate de conducere în întocmirea situațiilor financiare sintetizate.

*Criterii aplicabile (în contextul ISAE 3410<sup>8</sup>)* – Criteriile utilizate de entitate pentru a cuantifica și raporta emisiile sale în declarația referitoare la GES.

*Criterii aplicabile (în contextul ISAE 3420<sup>9</sup>)* – Criteriile utilizate de partea responsabilă atunci când compilează informațiile financiare proforma. Criteriile pot fi stabilite de o

<sup>7</sup> ISA 810, *Misiuni de raportare cu privire la situațiile financiare simplificate*

<sup>8</sup> ISAE 3410, *Misiunile de asigurare privind declarațiile referitoare la gazele cu efect de seră*

organizație autorizată sau recunoscută de normalizare sau prin lege sau reglementări. Atunci când nu există criteriile stabilite, acestea vor fi elaborate de către partea responsabilă.

*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).

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

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

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

\**Data raportului auditorului* – Data la care auditorul datează raportul cu privire la situațiile financiare, în conformitate cu ISA 700.<sup>10</sup>

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

*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.<sup>11</sup>

*Declarația organizației prestatoare de servicii* – Declarația scrisă privind aspectele la care se face referire la punctul (b) din definiția unui raport cu privire la descrierea, proiectarea și eficacitatea operațională a controalelor la nivelul unei organizații prestatoare de servicii (în cazul unui raport de tip 2) sau la punctul (b) din definiția unui raport cu privire la descrierea și proiectarea controalelor la nivelul unei organizații prestatoare de servicii (în cazul unui raport de tip 1)

\**Declarație scrisă* – O afirmație scrisă a conducerii, furnizată auditorului pentru a confirma anumite aspecte sau pentru a fundamenta alte probe de audit. În acest

<sup>9</sup> ISAE 3420, *Misiuni de asigurare pentru raportarea asupra compilării informațiilor financiare proforma incluse într-un prospect de emisiune*

<sup>10</sup> ISA 700, *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*

<sup>11</sup> ISAE 3000 (Revizuit), punctul 12(x)

context, declarațiile scrise nu includ situațiile financiare, aserțiunile din acestea, sau înregistrările și evidențele însoțitoare.

*Deducere 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, compensările achiziționate, dar poate include și o varietate de alte instrumente sau mecanisme precum credite sau cote de performanță care sunt recunoscute de o autoritate de reglementare sau o altă schemă din care face parte entitatea.

*\*Deficiență în controlul intern* – Aceasta există atunci când:

- (a) Un control este proiectat, implementat sau operat astfel încât nu poate preveni, sau detecta și corecta, în timp util denaturările situațiilor financiare; sau
- (b) Lipsește un control necesar pentru a preveni, sau detecta și corecta, în timp util denaturările din situațiile financiare.

*\*Deficiență semnificativă în controlul intern* – O deficiență sau combinație între deficiențele controlului intern care, potrivit raționamentului profesional al auditorului, este suficient de importantă pentru a atrage atenția persoanelor responsabile cu guvernanta.

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

Atunci când auditorul exprimă o opinie cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt prezentate fidel, sub toate aspectele semnificative, sau oferă o imagine corectă și fidelă, denaturările includ, de asemenea, și acele ajustări ale sumelor, clasificărilor, prezentărilor sau descrierilor care, în opinia auditorului, sunt necesare pentru ca situațiile financiare să fie prezentate fidel, sub toate aspectele semnificative, sau să ofere o imagine corectă și fidelă.

În contextul ISAE 3000 (Revizuit), o denaturare este definită drept 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.

În contextul ISRS 4410 (Revizuit), o denaturare este definită drept o diferență între suma, clasificarea, prezentarea sau descrierea unui element raportat în informațiile financiare și suma, clasificarea, prezentarea, sau descrierea care este cerută 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.

*Deturnare de active* – Implică furtul activelor unei entități și este deseori comisă de angajați în valori relativ mici și ne semnificative. Totuși, poate implica și conducerea care este mai în măsură să mascheze sau să disimuleze deturnările astfel încât să fie greu de detectat.

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

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

*Denaturarea unui fapt (în ceea ce privește alte informații) (în contextul ISAE 3000 (Revizuit))* – 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.

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

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

\**Dosar de audit* – Unul sau mai multe dosare sau alte medii de stocare, în format fizic sau electronic, ce conțin înregistrările care alcătuiesc documentația de audit a unei misiuni specifice.

*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.

\*† *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 un expert extern al auditorului contractat de firmă sau de o firmă din cadrul unei rețele. De asemenea, termenul „echipa misiunii” exclude persoanele din cadrul funcției de audit intern a clientului, care furnizează asistență directă pentru o misiune de audit, când auditorul extern se conformează cerințelor ISA 610 (Revizuit 2013)<sup>12</sup>.

---

<sup>12</sup> ISA 610 (Revizuit 2013), *Utilizarea activității auditorilor interni*, stabilește limitele utilizării asistenței directe. Acestea recunoaște, de asemenea, că auditorului extern i se poate interzice prin legi sau reglementări, să obțină asistență directă din partea auditorilor interni. Prin urmare, utilizarea asistenței directe este restricționată doar situațiilor în care este permisă.



\*† *Echipele misiunii (în contextul ISAE 3000 (Revizuit))*<sup>13</sup> – 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 un expert extern al practicianului contractat de firmă sau de o firmă din cadrul unei rețele

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

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

\**Element al unei situații financiare (în contextul ISA 805<sup>14</sup>)* – Un element, cont sau aspect al unei situații financiare.

*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 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.
- 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.
  - Emisii de tipul 3, care reprezintă toate celelalte emisii indirecte.

*Entitate (în contextul ISAE 3410)* – 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 asocieri în participație) la care se referă declarația referitoare la GES.

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

*Entitate mică* – O entitate care întrunește, de obicei, caracteristici calitative precum:

- (a) Concentrarea proprietății și conducerii la un număr mic de persoane (adesea o singură persoană- fie persoană fizică sau o altă companie care deține entitatea,

<sup>13</sup> ISAE 3000 (Revizuit), *Misiunile de asigurare, altele decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice*

<sup>14</sup> ISA 805, *Considerente speciale — audituri ale componentelor individuale ale situațiilor financiare și ale elementelor specifice, ale conturilor sau aspectelor unei situații financiare*

cu condiția ca proprietarul să îndeplinească caracteristicile calitative relevante); și

- (b) Una sau mai multe dintre următoarele:
- (i) Tranzacții directe și lipsite de complicații;
  - (ii) Contabilitate simplă;
  - (iii) Puține domenii de activitate și puține produse în cadrul domeniilor de activitate;
  - (iv) Puține controale interne;
  - (v) Puține niveluri de conducere cu responsabilități în legătură cu un spectru larg de controale; sau
  - (vi) Personal puțin, dintre care mulți cu un spectru larg de îndatoriri.

Aceste caracteristici calitative nu sunt exhaustive, ele nu se adresează exclusiv entităților mici, și entitățile mici nu îndeplinesc neapărat toate aceste caracteristici.

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

*Entitate utilizatoare de servicii (în contextul ISAE 3402)* – O entitate care utilizează o organizație prestatoare de servicii.

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

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

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

*\*Estimare contabilă* – O aproximare a unei valori monetare în absența unei modalități precise de evaluare. Acest termen se utilizează pentru o valoare evaluată la valoarea justă în condiții de incertitudine a estimării, precum și pentru alte valori care necesită estimare. Acolo unde ISA 540<sup>15</sup> tratează numai estimările contabile ce implică evaluarea la valoarea justă, se utilizează termenul de „estimări contabile la valoarea justă”.

*\*Estimarea sau intervalul de estimare al auditorului* – Valoarea sau, respectiv, intervalul de valori, derivată/e din probele de audit, care va/vor fi utilizată/e în aprecierea estimării conducerii.

---

<sup>15</sup> ISA 540, *Auditarea estimărilor contabile, inclusiv a estimărilor contabile la valoarea justă și a prezentărilor aferente*

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

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

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

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

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

*A evalua* – A analiza riscurile identificate de denaturare semnificativă, pentru a decide cu privire la dimensiunea acestora. „Evaluarea”, prin convenție, este utilizată numai în legătură cu riscurile. (a se vedea, de asemenea *A aprecia*)

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

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

\**Expert* – (a se vedea *Expert al auditorului și Expertul conducerii*)

\**Expert al auditorului* – O persoană sau o organizație care deține expertiză într-un domeniu, altul decât contabilitatea sau auditul, a cărei activitate este utilizată de auditor în vederea obținerii de probe de audit suficiente și adecvate. Un expert al auditorului poate fi fie un expert intern al auditorului (care este partener<sup>16</sup> sau angajat, inclusiv angajat temporar, al firmei auditorului sau al unei firme din cadrul unei rețele), fie un expert extern al auditorului.

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

*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

<sup>16</sup> Termenii de „partener” și „firmă” trebuie citați în sensul în care se referă la echivalentele lor din sectorul public, acolo unde este relevant.

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.

\**Expertiză* – Abilități, cunoștințe și experiență într-un anumit domeniu.

*Factor de emisie* – Un factor matematic sau o rată de conversie a măsurii unei activități (de exemplu, litrii de combustibil consumați, kilometrii parcurși, numărul de animale din gospodărie sau tonele de produs fabricate) într-o estimare a cantității de GES asociate acelei activități.

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

\*†*Firmă* – Un practician individual, parteneriat sau corporație sau altă entitate formată din profesioniști contabili. Termenul „Firmă” ar trebui citit ca făcând referire la echivalentele sale din sectorul public, acolo unde este relevant.

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

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

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

\**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.

*Gaze cu efect de seră (GES)* – Dioxidul de carbon (CO<sub>2</sub>) și orice alte gaze prevăzute de criteriile aplicabile, care trebuie incluse în declarația referitoare la GES, precum: metan, protoxid de azot, hexafluorură de sulf, hidrofluorocarburi, perfluorocarburi și fluorocarburi clorurate. Celelalte gaze diferite de dioxidul de carbon sunt denumite, de regulă, echivalente ale dioxidului de carbon (CO<sub>2</sub>-e).

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

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

- (a) Nu sunt limitate la elemente, conturi sau aspecte specifice din situațiile financiare;
- (b) În cazul în care există această limitare, reprezintă sau ar putea reprezenta o proporție substanțială din situațiile financiare; sau

(c) În relație cu prezentările, sunt fundamentale pentru înțelegerea situațiilor financiare de către utilizatori.

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

\**Guvernanță* – Descrie rolul persoanei(lor) sau organizației(ilor) cu responsabilitatea de a supraveghea strategia entității și obligațiile legate de răspunderea entității.

*Guvernanță corporativă* – (a se vedea *Guvernanță*)

*Importanță* – Importanța relativă a unui aspect, privită dintr-un anumit context. Importanța unui aspect este examinată de practician în contextul în care este analizat. Aceasta ar putea include, spre exemplu, o perspectivă rezonabilă în ceea ce privește modificarea sau influențarea deciziilor utilizatorilor vizați ai raportului întocmit de practician; sau, ca un alt exemplu, acolo unde contextul se referă la un raționament privind raportarea sau neraportarea unui aspect către persoanele responsabile cu guvernanța, a măsurii în care aspectul ar fi considerat de aceștia ca fiind important în relație cu responsabilitățile lor. Importanța poate fi examinată în contextul unor factori cantitativi și calitativi, cum ar fi magnitudinea relativă, natura și efectul asupra unui subiect specific și interesele exprimate de utilizatorii vizați sau de beneficiari.

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

\**Incertitudinea estimării* – Susceptibilitatea ca într-o estimare contabilă și în prezentările aferente de informații să existe o lipsă inerentă de precizie, în ceea ce privește evaluarea.

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

*Independența*<sup>17</sup> – Cuprinde:

- (a) *Independența de rațiune* – Starea de spirit care permite exprimarea unei opinii fără a fi afectat de influențe care compromit raționamentul profesional, permițându-i unei persoane să acționeze cu integritate și să își exercite obiectivitatea și scepticismul profesional.
- (b) *Independența de acțiune* – Evitarea faptelor și a circumstanțelor care sunt atât de semnificative încât o parte terță rezonabilă și informată, care, dispunând de toate informațiile relevante, inclusiv orice măsuri de protecție aplicate, ar ajunge în mod rezonabil la concluzia că integritatea, obiectivitatea sau scepticismul profesional al unei firme sau ale unui membru al echipei de asigurare au fost compromise.

<sup>17</sup> Potrivit definiției din *Codul Etic al profesioniștilor contabili* emis de IESBA

\* *Informații comparative* – Sumele și prezentările incluse în situațiile financiare în legătură cu una sau mai multe perioade precedente, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. În contextul ISAE 3410, informațiile comparative sunt definite ca sumele și prezentările incluse în declarație referitoare la GES, în legătură cu una sau mai multe perioade precedente.

*Informații financiare neajustate* – Informațiile financiare ale entității la care partea responsabilă aplică ajustările proforma.

*Informații financiare publicate* – Informațiile financiare ale entității sau ale unei entități dobândite sau vândute care sunt făcute publice.

*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 informațiilor financiare proforma; și (c) coloana proforma rezultată.

\**Informații financiare istorice* – Informații exprimate în termeni financiari în legătură cu o anumită entitate, derivate în principal din sistemul contabil al entității, cu privire la evenimente economice care au avut loc în perioade precedente sau în legătură cu condiții sau circumstanțe economice la anumite momente din trecut.

*Informații financiare prognozate* – Informații financiare bazate pe ipoteze în legătură cu evenimentele care pot avea loc în viitor și posibilele acțiuni ale entității. Informațiile financiare prognozate pot fi sub forma unor previziuni, proiecții sau o combinație între acestea. (a se vedea *Previziune* și *Proiecție*)

*Informații sau situații financiare interimare* – Informațiile financiare, (care pot fi mai reduse decât un set complet de situații financiare, așa cum sunt definite mai sus) emise la date interimare (de obicei semestrial sau trimestrial), referitoare la o perioadă financiară.

*Informații specifice* – Rezultatul măsurării și evaluării unui subiect implicat în raport cu criteriile, respectiv informațiile care rezultă din aplicarea criteriilor asupra subiectului implicat.

*Informații suplimentare* – Informații care sunt prezentate împreună cu situațiile financiare, dar care nu sunt prevăzute de către cadrul de raportare financiară aplicabil folosit la întocmirea situațiilor financiare, prezentate, în mod normal, fie în cadrul unor anexe suplimentare, fie sub forma unor note adiționale.

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

*Intervievare* – Intervievarea constă în solicitarea de informații financiare sau nefinanciare de la persoane în cunoștință de cauză, din cadrul sau din afara entității.

*Intervievare (în contextul ISRE 2400 (Revizuit))* – Intervievarea constă în solicitarea de informații de la persoane în cunoștință de cauză, din cadrul sau din afara entității.

*A investiga* – A cerceta unele aspecte generate de alte proceduri aplicate în soluționarea lor.

*Inspecție (ca procedură de audit)* – Examinarea înregistrărilor sau a documentelor interne sau externe, în formă tipărită, electronică sau sub altă formă, sau o examinare fizică a unui activ.

\*† *Inspecție (în legătură cu controlul de calitate)* – În ceea ce privește misiunile finalizate, procedurile instituite pentru a oferi probe ale conformității echipelor de misiune cu politicile și procedurile de control de calitate ale firmei.

*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.

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

*Liber profesionist contabil*<sup>18</sup> – Un profesionist contabil, indiferent de clasificarea funcțională (de exemplu audit, fiscalitate sau consultanță) dintr-o firmă care furnizează servicii profesionale. Acest termen este folosit și pentru o firmă de liber profesioniști contabili.

*Limita organizațională* – Limita care determină ce operațiuni trebuie incluse în declarația entității referitoare la GES.

\**Lipsa răspunsului* – Lipsa de răspuns, sau răspunsul parțial al părții care trimite confirmarea la o solicitare de confirmare pozitivă, sau o solicitare de confirmare care s-a întors fără să fi ajuns la destinatar.

*Mediu de control* – Include funcțiile de guvernare și conducere și atitudinile, sensibilizarea și acțiunile persoanelor responsabile cu guvernarea și ale conducerii entității cu privire la controlul intern al entității și importanța acestuia în cadrul entității. Mediul de control este o componentă a controlului intern.

*Medii IT* – Politicile și procedurile pe care entitatea le implementează și infrastructura IT (echipamente, sisteme de operare, etc.) și programele de aplicații utilizate de aceasta pentru susținerea operațiunilor întreprinderii și realizarea strategiilor de afaceri.

*Metodă de excludere* – Metodă de tratare a serviciilor furnizate de o organizație subcontractoare de servicii, conform căreia descrierea sistemului său efectuată de către

<sup>18</sup> Potrivit definiției din *Codul Etic al profesioniștilor contabili* emis de IESBA

organizația prestatoare de servicii include natura serviciilor furnizate de către o organizație subcontractoare de servicii, dar obiectivele relevante de control și controalele aferente ale respectivei organizații subcontractoare de servicii sunt excluse din descrierea sistemului său efectuată de către organizația prestatoare de servicii și din domeniul de aplicare al misiunii auditorului organizației prestatoare de servicii. Descrierea sistemului său efectuată de către organizația prestatoare de servicii și domeniul de aplicare al misiunii auditorului organizației prestatoare de servicii includ controalele de la organizația prestatoare de servicii prin care se monitorizează eficacitatea controalelor de la organizația subcontractoare de servicii, ceea ce ar putea include revizuirea de către organizația prestatoare de servicii a raportului de asigurare cu privire la controalele organizației subcontractoare de servicii.

*Metodă 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.

*Misiune de asigurare* – O misiune în care un practician își propune să obțină probe suficiente și 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:

- (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 de scăzut, în circumstanțele misiunii, dar în care acel risc este mai mare decât în cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă, ca bază pentru exprimarea unei concluzii într-o formă care 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.

- (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 implicat 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:
- i. Subiectul implicat 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 implicat 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 implicat în raport cu criteriile.

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

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

*Misiune de asigurare limitată* – (a se vedea *Misiune de asigurare*)

*Misiune de asigurare rezonabilă* – (a se vedea *Misiune de asigurare*)

*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 ISRS 4410 (Revizuit), termenii „a compila”, „compilare” și „compilate” sunt utilizați în acest context.

*Misiune de revizuire* – Obiectivul unei misiuni de revizuire este de a-i permite unui auditor să stabilească dacă, pe baza procedurilor care nu oferă toate probele care ar fi necesare într-un audit, auditorul 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.

*Misiune pe baza procedurilor convenite* – O misiune prin care un auditor este contractat să efectueze acele proceduri de natura unui audit, asupra cărora auditorul a convenit împreună cu entitatea și orice părți terțe relevante, și să raporteze asupra constatărilor efective. Destinatarul raportului își formează propriile lor concluzii pe baza raportului auditorului. Raportul este adresat exclusiv acelor părți care au convenit asupra procedurilor care urmează să fie efectuate, deoarece alte persoane, care nu cunosc motivele pentru care au fost aplicate procedurile, pot interpreta în mod eronat rezultatele.

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

*Monitorizarea controalelor* – Un proces de evaluare a eficacității performanței controlului intern în timp. Aceasta implică evaluarea proiectării și funcționării controalelor la momentul oportun și luarea măsurilor de remediere necesare, ajustate conform noilor condiții. Monitorizarea controalelor este o componentă a controlului intern.

\**Neconformitate (în contextul ISA 250<sup>19</sup>)* – Acte omise sau comise de către entitate, fie intenționat, fie neintenționat, care sunt contrare legilor sau reglementărilor care prevalează. Astfel de acte includ tranzacțiile încheiate de entitate sau în numele entității sau în locul acesteia de către persoanele responsabile cu guvernarea, conducerea sau angajații. Neconformitatea nu include greșelile personale (care nu se referă la activitățile de afaceri ale entității) ale persoanelor responsabile cu guvernarea, conducerea sau angajaților entității.

*Obiectivul controlului* – Țelul sau scopul unui anumit aspect al controalelor. Obiectivele controlului se referă la riscurile pe care controalele încearcă să le diminueze.

*Observare* – Constă în urmărirea unui proces sau a unei proceduri care este efectuat(ă) de către alte părți, de exemplu, observarea de către auditor a inventarierii stocurilor de către personalul entității sau a efectuării activităților de control.

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

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

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

\**Opinie nemodificată* – Opinia exprimată de auditor atunci când acesta ajunge la concluzia că situațiile financiare sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.<sup>20</sup>

<sup>19</sup> ISA 250, *Luarea în considerare a legii și a reglementărilor într-un audit al situațiilor financiare*

<sup>20</sup> ISA 700, punctele 35–36, tratează frazele utilizate pentru a exprima prezenta opinie în cazul unui cadru de prezentare fidelă și, respectiv, în cazul unui cadru de conformitate.

*\*Organizație prestatoare de servicii* – O organizație terță (sau un segment al unei organizații terțe) care furnizează servicii entităților utilizatoare de servicii, care fac parte din sistemele de informații ale acelor entități, relevante pentru raportarea financiară.

*Organizație prestatoare de servicii (în contextul ISAE 3402)* – 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.

*\*Organizație subcontractoare de servicii* – O organizație prestatoare de servicii, utilizată de altă organizație prestatoare de servicii pentru furnizarea unora dintre serviciile furnizate entităților utilizatoare, care sunt parte a sistemelor de informații ale acelor entități utilizatoare, relevante pentru raportarea financiară.

*Organizație subcontractoare de servicii (în contextul ISAE 3402)* – O organizație prestatoare de servicii, utilizată de altă organizație prestatoare de servicii pentru furnizarea unora dintre serviciile furnizate entităților utilizatoare, care este posibil să fie relevante pentru controlul intern al entităților utilizatoare, în contextul raportării financiare.

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

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

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

- (a) O parte afiliată așa cum este definită în cadrul de raportare financiară aplicabil; sau
- (b) Acolo unde cadrul de raportare financiară aplicabil nu instituie cerințe privind părțile afiliate sau instituie cerințe minimale:
  - (i) O persoană sau o altă entitate care deține controlul sau o influență semnificativă, direct sau indirect, prin unul sau mai mulți intermediari, asupra entității raportoare;
  - (ii) O altă entitate asupra căreia entitatea raportoare deține control sau o influență semnificativă, direct sau indirect, prin unul sau mai mulți intermediari; sau
  - (iii) O altă entitate care se află sub control comun cu entitatea care raportează, având:
    - a. Proprietari comuni care controlează;

- b. Proprietari cu grade de rudenie apropiate; sau
- c. Conducere cheie comună.

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

*Parte contractantă* – Partea/părțile care contractează practicianul în vederea efectuării misiunii de asigurare.

*Parte responsabilă* – Partea/părțile responsabilă/e de subiectul implicit.

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

\*† *Partener de misiune*<sup>21</sup> – 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. Termenul „Partener de misiune” ar trebui citit ca făcând referire la echivalentele sale din sectorul public, acolo unde este relevant.

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

*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.

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

\**Persoane responsabile cu guvernanta* – Persoana(ele) sau organizația(iile) (de exemplu, administratorul unei corporații) cu responsabilitatea de a supraveghea strategia entității și obligațiile legate de răspunderea entității. Aceasta include supravegherea procesului de raportare financiară. Pentru unele entități din cadrul anumitor

---

<sup>21</sup> Termenii „partener de misiune,” „partener,” și „firmă” trebuie citați în sensul în care se referă la echivalentele lor din sectorul public, acolo unde este relevant.

jurisdicției, în rândul persoanelor responsabile cu guvernanta pot fi incluși membri ai personalului de conducere, de exemplu, membri executivi ai unui consiliu de guvernanta al unei entități din sectorul public sau privat, sau un proprietar-manager.<sup>22</sup>

\*†*Personal* – Partenerii și angajații.

*Plafon și tranzacționare* – Un sistem care stabilește limitele generale ale emisiilor, alocă cotele de emisii și permite tranzacționarea cotelor și a creditelor certificatelor de emisie între ele.

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

*Practician* – Un liber profesionist contabil.

*Practician (în contextul ISAE 3000 (Revizuit))* – 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”.

*Practician (în contextul ISRE 2400 (Revizuit))* – Un liber profesionist contabil. Termenul include partenerul de misiune sau alți membri ai echipei misiunii, sau, după caz, firma. Când ISRE 2400 (Revizuit) prevede în mod expres ca o cerință sau 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.

*Practician (în contextul ISRS 4410 (Revizuit))* – 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 ISRS 4410 (Revizuit) 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.

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

\**Prag de semnificație funcțional* – Valoarea sau valorile stabilite de auditor la un nivel mai scăzut decât pragul de semnificație pentru situațiile financiare ca întreg, pentru a reduce la un nivel adecvat de scăzut probabilitatea ca totalitatea denaturărilor necorectate și nedetectate să depășească pragul de semnificație al situațiilor financiare ca întreg. Dacă este cazul, pragul de semnificație funcțional se referă, de asemenea, la valoarea sau valorile stabilite de auditor la un nivel mai scăzut decât nivelul sau nivelurile pragului de semnificație pentru anumite clase de tranzacții,

<sup>22</sup> Pentru o discuție referitoare la diversitatea structurilor de guvernanta, a se vedea punctele A1–A8 din ISA 260, *Comunicarea cu persoanele însărcinate cu guvernanta*.

solduri ale conturilor sau prezentări. În contextul ISAE 3410, pragul de semnificație funcțional este definit drept 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.

*\*Premisă, legată de responsabilitățile conducerii și, acolo unde este cazul, ale persoanelor responsabile cu guvernanta, pe baza cărora este efectuat un audit* – Faptul că membrii conducerii și, acolo unde este cazul, persoanele responsabile cu guvernanta au recunoscut și înțeleg faptul că au următoarele responsabilități care sunt fundamentale pentru efectuarea unui audit în conformitate cu ISA-urile. Și anume, responsabilitatea:

- (a) Pentru întocmirea situațiilor financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, incluzând, acolo unde este cazul, prezentarea lor fidelă;
- (b) Pentru acel control intern pe care conducerea și, după caz, persoanele responsabile cu guvernanta îl consideră necesar pentru a permite întocmirea unor situații financiare care să fie lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare; și
- (c) De a îi oferi auditorului:
  - (i) Acces la toate informațiile pe care conducerea și, după caz, persoanele responsabile cu guvernanta, le consideră relevante pentru întocmirea situațiilor financiare, cum ar fi înregistrări, documentație și alte aspecte;
  - (ii) Informații suplimentare pe care auditorul le-ar putea solicita conducerii, și, după caz, persoanelor responsabile cu guvernanta, în scopul auditului; și
  - (iii) Acces nerestricționat la persoanele din cadrul entității de la care auditorul consideră necesar să obțină probe de audit.

În cazul unui cadru de prezentare fidelă, punctul (a) de mai sus poate fi reformulat ca „pentru întocmirea și prezentarea *fidelă* a situațiilor financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară,” sau „pentru întocmirea situațiilor financiare care *oferă o imagine corectă și fidelă* în conformitate cu cadrul de raportare financiară.”

„Premisa, legată de responsabilitățile conducerii și, acolo unde este cazul, ale persoanelor responsabile cu guvernanta, pe baza cărora este efectuat un audit” poate fi, de asemenea, denumită “premisă.”

*Previțiune* – 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).

*Probe* – 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-urilor:

- (i) Suficiența probelor reprezintă măsura cantității probelor.
- (ii) Gradul de adecvare a probelor reprezintă măsura calității probelor.

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

\**Procedură de fond* – O procedură de audit menită să detecteze denaturările semnificative la nivelul aserțiunilor. Procedurile de fond cuprind:

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

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

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

*Proceduri subsecvente* – Proceduri efectuate ca răspuns la riscurile de denaturare semnificativă evaluate, inclusiv teste ale controalelor (dacă există), teste de detaliu și proceduri analitice.

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

*Procesul de evaluare a riscului entității* – O componentă a controlului intern care reprezintă procesul din cadrul entității de identificare a riscurilor de afaceri relevante pentru obiectivele de raportare financiară și de luare de decizii privind acțiunile întreprinse pentru abordarea acelor riscuri, precum și rezultatele acestora.

*Profesionist contabil*<sup>23</sup> – O persoană care este membru al unui organism membru IFAC.

*Proiecție* – Informații financiare prognozate întocmite pe baza:

<sup>23</sup> Potrivit definiției din *Codul Etic al profesioniștilor contabili* emis de IESBA

- (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.

*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.

*Raport anual* – Un document emis de o entitate, de obicei anual, care include situațiile sale financiare, împreună cu raportul auditorului cu privire la acestea.

*\*Raport cu privire la descrierea și proiectarea controalelor la nivelul unei organizații prestatoare de servicii (denumit în ISA 402<sup>24</sup> raport de tipul 1)* – Un raport care cuprinde:

- (a) O descriere, întocmită de conducere, a organizației prestatoare de servicii, a sistemului organizației, obiectivelor de control și controalelor aferente care au fost proiectate și implementate la o data specificată; și
- (b) Un raport emis de auditorul organizației prestatoare de servicii, cu scopul furnizării unei asigurări rezonabile, care cuprinde opinia acestui auditor cu privire la descrierea sistemului, obiectivelor de control și controalelor aferente organizației prestatoare de servicii și caracterul adecvat al proiectării controalelor, în vederea atingerii obiectivelor de control specificate.

*Raport cu privire la descrierea și proiectarea controalelor la nivelul unei organizații prestatoare de servicii (denumit în ISAE 3402<sup>25</sup> „raport de tipul 1”) (în contextul ISAE 3402)* – Un raport care cuprinde:

- (a) Descrierea sistemului său efectuată de către organizația prestatoare de servicii;
- (b) O declarație scrisă a organizației prestatoare de servicii că, sub toate aspectele semnificative și, pe baza criteriilor adecvate:
  - (i) Descrierea prezintă fidel sistemul organizației prestatoare de servicii, așa cum este proiectat și implementat la data specificată;
  - (ii) 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

---

<sup>24</sup> ISA 402, *Considerente de audit aferente unei entități care utilizează o organizație prestatoare de servicii*

<sup>25</sup> ISAE 3402, *Rapoarte de asigurare privind controalele din cadrul unei organizații prestatoare de servicii*



- (c) Un raport de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii care oferă o asigurare rezonabilă cu privire la aspectele de la punctul (b) (i)-(ii) de mai sus.

*\*Raport cu privire la descrierea, proiectarea și eficacitatea operațională a controalelor la nivelul unei organizații prestatoare de servicii (denumit în ISA 402 raport de tipul 2) – Un raport care cuprinde:*

- (a) O descriere, întocmită de conducere, a organizației prestatoare de servicii, a sistemului organizației, obiectivelor de control și controalelor aferente, proiectării și implementării acestora la o dată specificată sau pe parcursul unei perioade specificate și, în unele cazuri, a eficacității lor operaționale pe parcursul unei perioade specificate; și
- (b) Un raport emis de auditorul organizației prestatoare de servicii, cu scopul furnizării unei asigurări rezonabile, care cuprinde:
- (i) Opinia auditorului organizației prestatoare de servicii cu privire la descrierea sistemului organizației prestatoare de servicii, obiectivelor de control și controalelor aferente, caracterul adecvat al proiectării controalelor în vederea atingerii obiectivelor de control specificate și a eficacității operaționale a controalelor; și
- (ii) O descriere a testelor desfășurate de auditorul organizației prestatoare de servicii asupra controalelor și rezultatelor acestora.

*Raport cu privire la descrierea, proiectarea și eficacitatea operațională a controalelor la nivelul unei organizații prestatoare de servicii (denumit în ISAE 3402 „raport de tipul 2”) – Un raport care cuprinde:*

- (a) Descrierea sistemului său efectuată de către organizația prestatoare de servicii;
- (b) O declarație scrisă a organizației prestatoare de servicii că, pe baza criteriilor adecvate și sub toate aspectele semnificative:
- (i) Descrierea prezintă fidel sistemul organizației prestatoare de servicii, așa cum este proiectat și implementat pe parcursul perioadei specificate;
- (ii) 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
- (iii) Controalele aferente obiectivelor de control prezentate în descrierea sistemului său efectuată de către organizația prestatoare de servicii au funcționat eficace pe parcursul perioadei specificate; și
- (c) Un raport de asigurare al auditorului organizației prestatoare de servicii care:
- (i) Oferă o asigurare rezonabilă cu privire la aspectele de la punctul (b) (i)-(iii) de mai sus; și

(ii) Include o descriere a testelor controalelor și rezultatelor acestora.

*Raportare financiară frauduloasă* – Presupune denaturări intenționate, inclusiv omiteri de valori sau prezentări în situațiile financiare, pentru a înșela utilizatorii situațiilor financiare.

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

\* *Raționament profesional* – Aplicarea pregătirii relevante, a cunoștințelor și a experienței în contextul furnizat de audit, contabilitate și standarde etice, pentru a lua decizii în cunoștință de cauză cu privire la demersurile adecvate circumstanțelor misiunii de audit.

*Raționament profesional (în contextul ISRE 3000 (Revizuit))* – 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.

*Raționament profesional (în contextul ISRE 2400 (Revizuit))* – 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.

*Recalculare* – Constă în verificarea acurateții matematice a documentelor sau înregistrărilor.

*Repetarea executării* – Executarea de către auditor, în mod independent, a procedurilor sau controalelor care au fost efectuate inițial ca parte a controalelor interne ale entității.

\*†*Rețea* – O structură mai mare:

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

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

*Revizuire (în relație cu controlul calității)* – Aprecierea calității activității efectuate și concluziile la care au ajuns alte persoane.

\*† *Revizuirea controlului calității misiunii* – Un proces menit să furnizeze o evaluare obiectivă, la sau înainte de data raportului, cu privire la raționamentele semnificative efectuate de echipa misiunii și a concluziilor la care aceasta a ajuns în formularea raportului auditorului. Procesul de revizuire a controlului calității misiunii se referă doar la auditurile situațiilor financiare ale entităților cotate și la orice alte misiuni de audit, pentru care firma a stabilit că este necesară o revizuire a controlului calității misiunii.

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

\**Risc de audit* – Riscul ca auditorul să exprime o opinie de audit necorespunzătoare, atunci când situațiile financiare sunt denaturate semnificativ. Riscul de audit este o funcție a riscurilor de denaturare semnificativă și a riscului de nedetectare.

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

\**Risc de denaturare semnificativă* – Riscul ca situațiile financiare să fie denaturate semnificativ înainte de auditare. Acesta constă în două componente, descrise după cum urmează, la nivelul aserțiunilor:

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

*Risc de denaturare semnificativă (în contextul ISAE 3000 (Revizuit))* – Riscul ca informațiile specifice să fie denaturate semnificativ anterior misiunii.

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

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

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

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

*Risc de mediu* – În anumite circumstanțe, factorii relevanți pentru evaluarea riscului inerent pentru dezvoltarea planului general de audit pot include riscul de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, cauzat de aspecte de mediu.

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

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

*Riscul misiunii* – Riscul ca practicianul să exprime o concluzie care nu este adecvată atunci când informațiile financiare sunt denaturate semnificativ.

*Riscul misiunii de asigurare* – Riscul ca practicianul să exprime o concluzie necorespunzătoare, atunci când informațiile specifice sunt denaturate semnificativ.

*\*Risc semnificativ* – Un risc de denaturare semnificativă identificat și evaluat care, potrivit raționamentului auditorului, necesită o atenție deosebită pe parcursul auditului.

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

*Schema de tranzacționare a certificatelor de emisie* – O abordare a pieței de capital, 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.

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

*Scepticism profesional (în contextul ISAE 3000 (Revizuit))* – O atitudine care include o gândire rezervată, fiind atent la condiții care ar putea indica o posibilă denaturare datorată fraudei sau erorii și o evaluare critică a probelor.

*Scrisoarea de misiune* – Termenii scriși ai unei misiuni, sub forma unei scrisori.

*Sectorul public* – Autoritățile naționale, regionale (de exemplu cele la nivel de stat, provincie sau teritoriale), administrațiile locale (de exemplu la nivel de oraș,

municipiu) și entitățile guvernamentale aferente (de exemplu agenții, consilii, comisii și întreprinderi).

*Servicii conexe* – Cuprind procedurile convenite și compilările.

\**Sistemul organizației prestatoare de servicii* – Politicile și procedurile proiectate, implementate și menținute de către organizația prestatoare de servicii, în vederea furnizării entităților utilizatoare a serviciilor acoperite de raportul auditorului organizației prestatoare de servicii.

*Sistemul organizației prestatoare de servicii (sau sistemul) (în contextul ISAE 3402)* – 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.

\**Situații financiare* – O reprezentare structurată a informațiilor financiare istorice, incluzând notele aferente, menite să comunice resursele sau obligațiile economice ale unei entități la un anumit moment din timp sau schimbări ale acestora, pe o perioadă de timp, în conformitate cu un cadru de raportare financiară. Notele explicative conțin, de regulă, un sumar al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative. Termenul „situații financiare” se referă, de obicei, la un set complet de situații financiare așa cum se stabilește prin cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil, dar se poate referi și la o situație financiară individuală.

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

\**Situații financiare auditate (în contextul ISA 810)* – Situațiile financiare<sup>26</sup> auditate de către auditor în conformitate cu ISA-urile și din care derivă situațiile financiare sintetizate.

\**Situații financiare comparative* – Informații comparative în care sumele și celelalte prezentări pentru perioada precedentă sunt incluse pentru a fi comparate cu situațiile financiare ale perioadei curente dar, dacă sunt auditate, sunt menționate în opinia auditorului. Gradul de detaliu al informației incluse în acele situații financiare comparative este comparabil cu cel al situațiilor financiare pentru perioada curentă.

- (a) \**Situații financiare cu scop general* – Situații financiare întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop general.

<sup>26</sup> ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*, punctul 13 litera (f), definește termenul de „situații financiare.”

- (b) \**Situații financiare cu scop special* – Situații financiare întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special.

\**Situații financiare sintetizate (în contextul ISA 810)* – Informații financiare istorice care sunt derivate din situațiile financiare, dar conțin mai puține detalii decât situațiile financiare, continuând să ofere o reprezentare structurată și consecventă cu cea furnizată de situațiile financiare, cu privire la resursele economice ale entității sau obligațiile acesteia la un moment din timp sau modificările lor pe o perioadă de timp.<sup>27</sup> Diferitele jurisdicții pot utiliza o terminologie diferită pentru a descrie aceste informații financiare istorice.

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

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

\**Solicitare de confirmare negativă* – O solicitare ca partea care confirmă să îi răspundă direct auditorului, doar dacă această nu este de acord cu informațiile furnizate în solicitare.

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

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

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

†*Standarde profesionale (în contextul ISQC 1<sup>28</sup>)* – Standardele de misiune ale IAASB, așa cum sunt definite în *Prefața la Reglementările Internaționale de Control al Calității, Audit, Revizuire, Alte Servicii de Asigurare și Servicii Conexe* și cerințele etice relevante.

*Strategia generală de audit* – Definește domeniul de aplicare, plasarea în timp și direcția auditului și furnizează îndrumări privind elaborarea planului de audit mai detaliat.

<sup>27</sup> ISA 200, punctul 13 litera (f)

<sup>28</sup> ISQC 1, *Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuirii ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe*

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

\**Subiectivismul conducerii* – O lipsă de neutralitate din partea conducerii, în întocmirea informațiilor.

*Subiect implicit* – Fenomenul care este măsurat sau evaluat prin aplicarea criteriilor.

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

*Sursă* – O unitate fizică sau un proces fizic prin care sunt eliberate GES în atmosferă.

*Tehnici de audit asistate de calculator* – Aplicații ale procedurilor de audit care folosesc calculatorul drept instrument de audit (cunoscute și sub denumirea de CAAT).

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

\**Teste ale controalelor* – O procedură de audit menită să evalueze eficacitatea operațională a controalelor de a preveni, sau detecta și corecta, denaturările semnificative la nivelul aserțiunilor.

*Test al controalelor (în contextul ISAE 3402)* – 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.

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

*Tip de emisie* – Un grup de emisii clasificate, de exemplu, în funcție de sursa emisiei, tipul de gaz, regiune sau unitate.

\**Tranzacție desfășurată în condiții obiective* – O tranzacție desfășurată potrivit unor astfel de termeni și condiții, între un cumpărător dispus și un vânzător dispus, între care nu există niciun fel de legătură și care acționează independent unul față de celălalt, urmărindu-și propriile interese.

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

*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.

*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.

# STANDARDUL INTERNAȚIONAL PRIVIND CONTROLUL CALITĂȚII 1

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

(În vigoare începând cu data de 15 decembrie 2009)<sup>a</sup>

### CUPRINS

---

	Punct
<b>Introducere</b>	
Domeniul de aplicare al prezentului ISQC.....	1 – 3
Autoritatea prezentului ISQC .....	4 – 9
Data intrării în vigoare .....	10
<b>Obiectiv</b> .....	11
<b>Definiții</b> .....	12
<b>Cerințe</b>	
Aplicare și conformitatea cu cerințele relevante .....	13 – 15
Elementele unui sistem de control al calității .....	16 – 17
Responsabilitățile liderilor privind calitatea la nivelul firmei .....	18 – 19
Cerințele etice relevante .....	20 – 25
Acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor specifice ..	26 – 28
Resurse umane .....	29 – 31
Realizarea misiunii .....	32 – 47
Monitorizare .....	48 – 56
Documentația sistemului de control al calității .....	57 – 59

---

<sup>a</sup> Au fost aduse amendamente de conformitate la prezentul ISQC ca urmare a emiterii ISA 610 (Revizuit 2013), *Utilizarea activității auditorilor interni*, care sunt în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care se încheie la data de 15 decembrie 2014 sau ulterior acestei date. Amendamentele de conformitate se regăsesc în Manualul 2013, la paginile 918 – 919 și în Manualul 2014 la paginile 931-933.



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

Aplicare și conformitatea cu cerințele relevante .....	A1
Elemente unui sistem de control al calității .....	A2 – A3
Responsabilitățile liderilor privind calitatea la nivelul firmei .....	A4 – A6
Cerințele etice relevante .....	A7 – A17
Acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor specifice...	A18 – A23
Resurse umane .....	A24 – A31
Realizarea misiunii .....	A32 – A63
Monitorizare .....	A64 – A72
Documentația sistemului de control al calității .....	A73 – A75

---

Standardul Internațional privind Controlul Calității (ISQC) 1, *Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuirile informațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și efectuarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

## Introducere

### Domeniul de aplicare al prezentului ISQC

1. Prezentul standard internațional privind controlul calității (ISQC) tratează responsabilitățile unei firme pentru sistemul propriu de control al calității aferent auditurilor și revizuirilor situațiilor financiare, precum și altor misiuni de asigurare și servicii conexe. Prezentul ISQC trebuie citit în paralel cu cerințele etice relevante.
2. Alte reglementări ale Consiliului pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB) stabilesc standarde și îndrumări suplimentare referitoare la responsabilitățile personalului unei firme cu privire la procedurile de control al calității pentru anumite tipuri de misiuni. ISA 220<sup>1</sup>, de exemplu, tratează procedurile de control al calității pentru auditurile situațiilor financiare.
3. Un sistem de control al calității este format din politici create pentru atingerea obiectivelor de la punctul 11 și din proceduri necesare pentru implementarea și monitorizarea conformității cu aceste politici.

### Autoritatea prezentului ISQC

4. Prezentul ISQC se aplică tuturor firmelor de profesioniști contabili în ceea ce privește auditurile și revizuirile situațiilor financiare, și alte misiuni de asigurare și servicii conexe. Natura și amploarea politicilor și procedurilor elaborate de o firmă individuală în vederea conformității cu prezentul ISQC vor depinde de diferiți factori precum dimensiunea și caracteristicile operaționale ale firmei și dacă aceasta este sau nu parte dintr-o rețea.
5. Prezentul ISQC conține obiectivul firmei din perspectiva respectării ISQC-ului și cerințele elaborate pentru a îi permite firmei să atingă obiectivul propus. În plus, prezentul ISQC conține îndrumări aferente în secțiunea privind aplicarea și alte materiale explicative, așa cum este explicat mai în detaliu la punctul 8, precum și definiții și materiale introductive care oferă contextul relevant pentru o bună înțelegere a ISQC-ului.
6. Obiectivul furnizează contextul în cadrul căruia sunt stabilite cerințele prezentului ISQC și este menit să asiste firma în:
  - A înțelege ceea ce trebuie realizat; și
  - A decide dacă trebuie luate măsuri suplimentare în vederea atingerii obiectivului.
7. Cerințele prezentului ISQC sunt exprimate prin utilizarea sintagmei „trebuie”.

---

<sup>1</sup> ISA 220, *Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare*

8. Acolo unde este necesar, sețiunea de aplicare și alte materiale explicative oferă o explicație suplimentară a cerințelor și îndrumări cu privire la respectarea acestora. În particular, aceasta poate:
- Explica mai precis care este semnificația unei cerințe sau ce ce trebuie să acopere aceasta;
  - Include exemple de politici și proceduri care pot fi adecvate în circumstanțele date.
- Deși o astfel de îndrumare nu impune prin ea însăși o cerință, este relevantă pentru aplicarea corespunzătoare a cerințelor. Aplicarea și alte materiale explicative poate oferi, de asemenea, informații cadru cu privire la aspectele tratate în prezentul ISQC. Acolo unde este nevoie, considerente suplimentare specifice cu privire la organizațiile de audit din sectorul public sau la firmele mici sunt incluse în aplicare și în alte materiale explicative. Aceste considerente suplimentare oferă asistență în aplicarea cerințelor prezentului ISQC. Cu toate acestea, ele nu limitează și nu reduc responsabilitatea firmei de a aplica și de a se conforma cerințelor prezentului ISQC.
9. Prezentul ISQC include, în cadrul secțiunii „Definiții”, o descriere a semnificațiilor atribuite anumitor termeni în contextul prezentului ISQC. Acestea sunt furnizate pentru a oferi asistență în aplicarea și interpretarea corectă a prezentului ISQC și nu sunt menite să anuleze definiții care pot exista în alte contexte, în lege, reglementări sau altfel. Glosarul de termeni din Manualul de Reglementări Internaționale de Control al Calității, Audit, Revizuire, Alte Servicii de Asigurare și Servicii Conexes, publicat de IFAC, include termenii definiți în prezentul ISQC. De asemenea, acesta include descrieri ale altor termeni din prezentul ISQC pentru a oferi asistență în interpretarea și traducerea corectă și consecventă.

### **Data intrării în vigoare**

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

### **Obiectiv**

11. Obiectivul firmei este de a institui și menține un sistem de control al calității care să îi ofere acesteia o asigurare rezonabilă că:
- (a) Firma și personalul său se conformează standardelor profesionale și cerințelor legale și de reglementare aplicabile; și
  - (b) Rapoartele emise de firmă sau de partenerii de misiune sunt adecvate în circumstanțele date.

### **Definiții**

12. În prezentul ISQC, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:

- a) Data raportului – Data aleasă de practician pentru a data raportul.
- b) Documentația misiunii – Înregistrarea activității efectuate, a rezultatelor obținute și a concluziilor la care a ajuns practicianul (uneori se mai utilizează și termeni precum „foi de lucru” sau „documente de lucru”).
- c) Partener de misiune<sup>2</sup> – 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.
- d) Revizuirea controlului calității misiunii – Un proces menit să furnizeze o evaluare obiectivă, la sau înainte de data raportului, cu privire la raționamentele semnificative efectuate de echipa misiunii și a concluziilor la care aceasta a ajuns în formularea raportului. Procesul de revizuire a controlului calității misiunii se referă doar la auditurile situațiilor financiare ale entităților cotate și la orice alte misiuni pentru care firma a stabilit că este necesară o revizuire a controlului calității misiunii.
- e) Revizorul controlului calității misiunii – Un partener, o altă persoană din cadrul firmei, o persoană externă cu o calificare adecvată sau o echipă formată din astfel de persoane, dintre care niciuna nu face parte din echipa misiunii, cu experiență suficientă și cu autoritatea de a evalua obiectiv raționamentele semnificative efectuate de echipa misiunii și concluziile la care aceasta a ajuns în formularea raportului.
- f) Echipa misiunii – Toți partenerii și personalul care efectuează misiunea, și orice persoane contractate de firmă sau de o firmă din cadrul unei rețele care efectuează proceduri aferente misiunii. Aceasta exclude un expert extern al auditorului contractat de firmă sau de o firmă din cadrul unei rețele. De asemenea, termenul „echipa misiunii” exclude persoanele din cadrul funcției de audit intern al clientului, care furnizează asistență directă pentru o misiune de audit, când auditorul extern se conformează cerințelor ISA 610 (Revizuit 2013)<sup>3</sup>.
- g) Firmă – Un practician individual, parteneriat sau corporație sau altă entitate formată din profesioniști contabili.
- h) Inspecție – În ceea ce privește misiunile finalizate, procedurile instituite pentru a oferi probe ale conformității echipelor de misiune cu politicile și procedurile de control de calitate ale firmei.

---

<sup>2</sup> „Partener de misiune”, „Partener” și „Firmă” trebuie interpretați ca făcând referire la echivalentele lor din sectorul public, atunci unde este cazul.

<sup>3</sup> ISA 610 (Revizuit 2013), *Utilizarea activității auditorilor interni* stabilește limitele utilizării asistenței directe. De asemenea, acesta recunoaște faptul că i se poate interzice auditorului extern prin lege sau alte reglementări să obțină asistență directă din partea auditorilor interni. Prin urmare, utilizarea asistenței directe este restricționată numai la situațiile în care este permisă.

- i) Entitate cotate – O entitate ale cărei acțiuni, obligațiuni sau instrumente de datorie sunt cotate sau listate la o bursă de valori recunoscută sau sunt tranzacționate potrivit reglementărilor unei burse recunoscute sau ale unui alt organism echivalent.
- j) Monitorizare – Un proces care implică o analiză și o evaluare permanentă a sistemului de control al calității aparținând firmei, inclusiv o inspecție periodică a unei selecții de misiuni finalizate, menite să furnizeze firmei o asigurare rezonabilă că sistemul său de control al calității funcționează eficace.
- k) Firmă din cadrul unei rețele – O firmă sau o entitate care aparține unei rețele.
- l) Rețea – O structură mai mare:
  - (i) Care are drept obiectiv cooperarea, și
  - (ii) Care are drept obiectiv clar participarea în comun la profit sau la costuri sau deține în comun drepturile de proprietate, controlul sau conducerea, sau are politici și proceduri comune de control al calității, o strategie de afaceri comună, sau utilizează în comun un nume de marcă sau o parte semnificativă din resursele profesionale.
- m) Partener – Orice persoană cu autoritatea de a angaja firma cu privire la efectuarea unei misiuni de servicii profesionale.
- n) Personal – Partenerii și angajații.
- o) Standarde profesionale – Standardele de misiune ale IAASB, așa cum sunt definite în Prefața la Reglementările Internaționale de Control al Calității, Audit, Revizuire, Alte Servicii de Asigurare și Servicii Conex și cerințele etice relevante.
- p) Asigurare rezonabilă – În contextul prezentului ISQC, un nivel de asigurare ridicat, dar nu absolut.
- q) Cerințe etice relevante – Cerințele etice sub incidența cărora intră echipa misiunii și revizorul controlului calității misiunii, care 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.
- r) Angajați – Profesioniștii, alții decât partenerii, inclusiv orice experți angajați de firmă.
- s) Persoană externă cu o calificare adecvată – O persoană din afara firmei având competența și capacitatea de a acționa ca partener de misiune, de exemplu, un partener al unei alte firme sau un angajat (cu experiență adecvată), fie al unui organism profesional contabil ai cărui membri pot

efectua audituri și revizuiți ale informațiilor financiare istorice sau alte misiuni de asigurare sau servicii conexe, fie al unei organizații care oferă servicii relevante de control al calității.

## Cerințe

### Aplicarea și conformitatea cu cerințele relevante

13. Personalul din cadrul firmei, responsabil cu instituirea și menținerea sistemului de control al calității propriu firmei, trebuie să înțeleagă întregul text al prezentului ISQC, inclusiv secțiunea privind aplicarea și alte materiale explicative, în vederea înțelegerii obiectivului acestuia și aplicării cerințelor sale în mod corespunzător.
14. Firma trebuie să se conformeze cu fiecare cerință a prezentului ISQC cu excepția cazului în care, în circumstanțele proprii firmei, cerința nu este relevantă pentru serviciile furnizate cu privire la auditurile și revizuirile situațiilor financiare și la alte misiuni de asigurare și servicii conexe. (a se vedea pct. A1)
15. Cerințele sunt menite să îi permită firmei să atingă obiectivul stabilit în prezentul ISQC. Prin urmare, se așteaptă ca aplicarea corespunzătoare a cerințelor să furnizeze o bază suficientă pentru îndeplinirea obiectivului. Cu toate acestea, deoarece circumstanțele variază semnificativ și toate aceste circumstanțe nu pot fi anticipate, firma trebuie să determine dacă există aspecte sau circumstanțe speciale care prevăd ca firma să elaboreze politici și proceduri suplimentare față de cele dispuse de prezentul ISQC, în vederea atingerii obiectivului stabilit.

### Elementele unui sistem de control al calității

16. Firma trebuie să instituie și să mențină un sistem de control al calității care să includă politici și proceduri care să adreseze fiecare dintre următoarele elemente:
  - (a) Responsabilitățile liderilor privind calitatea la nivelul firmei.
  - (b) Cerințele etice relevante.
  - (c) Acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor specifice.
  - (d) Resursele umane.
  - (e) Realizarea misiunii.
  - (f) Monitorizare.
17. Firma trebuie să își documenteze politicile și procedurile și să le comunice personalului firmei. (a se vedea pct. A2-A3).

## **Responsabilitățile conducerii privind calitatea la nivelul firmei**

18. Firma trebuie să stabilească politici și proceduri menite să promoveze o cultură internă bazată pe recunoașterea ideii conform căreia, calitatea este esențială pentru realizarea misiunilor. Astfel de politici și proceduri trebuie să dispună ca directorul executiv al firmei (sau echivalentul acestuia), sau, după caz, consiliul director al partenerilor (sau echivalentul acestuia), să își asume responsabilitatea finală pentru sistemul de control al calității din cadrul firmei. (a se vedea pct. A4-A5)
19. Firma trebuie să elaboreze politici și proceduri astfel încât orice persoană sau persoane, investită(e) cu responsabilitatea operațională pentru sistemul de control al calității firmei de către directorul executiv sau consiliul director al partenerilor, să dețină aptitudinile și experiența adecvată și suficientă, precum și autoritatea necesară pentru asumarea acestei responsabilități. (a se vedea pct. A6)

## **Cerințele etice relevante**

20. Firma trebuie să elaboreze politici și proceduri menite să îi ofere o asigurare rezonabilă că firma și personalul acesteia se conformează cerințelor etice relevante. (a se vedea pct. A7-A10)

### *Independența*

21. Firma trebuie să elaboreze politici și proceduri menite să îi ofere o asigurare rezonabilă că firma, personalul acesteia și, acolo unde este cazul, alte persoane aflate sub incidența cerințelor privind independența (inclusiv personalul unei firme din rețea) își mențin independența în cazurile prevăzute de cerințele etice relevante. Astfel de politici și proceduri trebuie să permită firmei (a se vedea pct. A10):
  - (a) Să comunice cerințele de independență personalului său și, acolo unde este cazul, altor persoane care intră sub incidența acestora ; și
  - (b) Să identifice și să evalueze circumstanțele și relațiile care creează amenințări la adresa independenței și să adopte măsurile necesare pentru eliminarea acestor amenințări sau reducerea lor la un nivel acceptabil prin aplicarea de măsuri de siguranță sau, dacă este adecvată, retragerea din misiune, acolo unde retragerea este permisă de lege sau de reglementări.
22. Astfel de politici și proceduri trebuie să prevadă ca (a se vedea pct. A10):
  - (a) Partenerii de misiune să ofere firmei informații relevante despre misiunile la clienți, inclusiv domeniul de aplicare al serviciilor, pentru a îi permite firmei să evalueze, dacă este cazul, impactul general asupra cerințelor de independență;

- (b) Personalul să înștiințeze prompt firma cu privire la circumstanțele și relațiile care generează o amenințare la adresa independenței astfel încât să fie luate măsurile adecvate; și
  - (c) Informațiile relevante să fie adunate și comunicate personalului adecvat astfel încât:
    - (i) Firma și personalul său să poată determina prompt dacă aceștia îndeplinesc cerințele de independență;
    - (ii) Firma să își poată menține și actualiza evidențele referitoare la independență; și
    - (iii) Firma să poată lua măsurile necesare pentru eliminarea amenințărilor inacceptabile identificate la adresa independenței.
23. Firma trebuie să elaboreze politici și proceduri menite să îi ofere o asigurare rezonabilă că va fi înștiințată de încălcările cerințelor de independență și care să îi permită să adopte măsurile adecvate pentru rezolvarea unor astfel de situații. Politicile și procedurile trebuie să prevadă obligativitatea ca (a se vedea pct. A10):
- (a) Personalul să înștiințeze prompt firma cu privire la încălcarea lor, dacă află despre o astfel de situație;
  - (b) Firma să comunice imediat aceste încălcări ale politicilor și procedurilor:
    - i. Partenerului de misiune, care, împreună cu firma, trebuie să rezolve situația; și
    - ii. Altor persoane relevante din cadrul firmei, și, acolo unde este cazul, din cadrul rețelei, precum și celor aflați sub incidența cerințelor de independență care trebuie să adopte măsurile necesare; și
  - (c) Partenerul de misiune și celelalte persoane la care se face referire la subpunctul 23 (b) (ii), să comunice prompt firmei, dacă este necesar, măsurile adoptate pentru rezolvarea situației, astfel încât firma să stabilească dacă sunt necesare măsuri suplimentare.
24. Cel puțin anual, firma trebuie să obțină o confirmare scrisă a conformității cu politicile și procedurile legate de independență din partea tuturor membrilor personalului firmei cărora li se solicită de către cerințele etice relevante să fie independenți. (a se vedea pct. A10-A11)
25. Firma trebuie să elaboreze politici și proceduri (a se vedea pct. A10):
- (a) Pentru a stabili criteriile de determinare a necesității unor măsuri de siguranță pentru a reduce amenințarea generată de familiaritate la un nivel acceptabil în cazul în care se folosește același personal cu



experiență pentru o misiune de asigurare pe o perioadă de timp îndelungată; și

- (b) Pentru a solicita, în cazul auditurilor situațiilor financiare ale entităților cotate, rotația partenerului de misiune și a persoanelor responsabile cu revizuirea controlului calității misiunii și, acolo unde este aplicabil, a altor persoane care fac obiectul rotației, după o anumită perioadă, în conformitate cu cerințele etice relevante. (a se vedea pct. A12-A17)

### **Acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor specifice**

26. Firma trebuie să elaboreze politici și proceduri pentru acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor specifice, menite să îi ofere firmei asigurarea rezonabilă că va accepta sau va continua doar relațiile sau misiunile în care firma:

- (a) Este competentă să efectueze misiunea și deține capacitatea, timpul și resursele necesare în acest scop; (a se vedea pct. A18, A23)
- (b) Se poate conforma cerințelor etice relevante, și
- (c) A avut în vedere integritatea clientului și nu deține informații care ar face-o să concluzioneze că clientului îi lipsește integritatea. (a se vedea pct. A19-A20, A23)

27. Astfel de politici și proceduri trebuie să prevadă:

- (a) Obligatorietatea firmei de a obține acele informații pe care le consideră necesare circumstanțelor, anterior acceptării unei misiuni cu un client nou, atunci când decide dacă să continue o misiune existentă și atunci când ia în calcul acceptarea unei misiuni noi cu un client existent. (a se vedea pct. A21, A23)
- (b) Dacă este identificat un potențial conflict de interese cu privire la acceptarea unei misiuni cu un client nou, sau cu un client deja existent, firma trebuie să decidă dacă este adecvată acceptarea misiunii.
- (c) Dacă au fost identificate probleme și firma decide să accepte sau să continue relația cu clientul sau o misiune specifică, firma trebuie să documenteze modul în care au fost rezolvate acele probleme.

28. Firma trebuie să elaboreze politici și proceduri cu privire la continuarea unei misiuni și a relației cu clientul, tratând circumstanțele în care firma obține informații care ar fi determinat-o să refuze misiunea dacă acele informații ar fi fost disponibile anterior. Astfel de politici și proceduri trebuie să țină cont de:

- (a) Responsabilitățile legale și profesionale care se aplică în aceste circumstanțe, inclusiv dacă există o cerință ca firma să înștiințeze persoana, sau persoanele care au solicitat auditul sau, în unele cazuri, autoritățile competente; și

- (b) Posibilitatea de a se retrage din misiune sau, atât din misiune cât și din relația cu clientul. (a se vedea pct. A22-A23)

### **Resurse umane**

- 29. Firma trebuie să elaboreze politici și proceduri menite să îi ofere asigurarea rezonabilă că deține suficient personal, care să dețină capacitatea, competențele și angajamentul de a respecta principiile etice necesare pentru:
  - (a) A efectua misiunea în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile; și
  - (b) A îi permite firmei sau partenerilor de misiune să emită rapoarte adecvate în circumstanțele date. (a se vedea pct. A24-A29)

### *De desemnarea echipelor misiunii*

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

### **Realizarea misiunii**

- 32. Firma trebuie să elaboreze politici și proceduri menite să îi ofere o asigurare rezonabilă că misiunile sunt efectuate în conformitate cu standardele profesionale și cerințele legale și de reglementare aplicabile și că firma sau partenerul de misiune emite rapoarte adecvate în circumstanțele date. Astfel de politici și proceduri trebuie să includă:
  - (a) Aspecte relevante pentru promovarea consecvenței în calitatea efectuării misiunilor; (a se vedea pct. A32-A33)

- (b) Responsabilități de supervizare; și (a se vedea pct. A34)
  - (c) Responsabilități de revizuire. (a se vedea pct. A35)
33. Politicile și procedurile firmei privind responsabilitatea de revizuire trebuie determinate pe considerentul că activitatea membrilor mai puțin experimentați ai echipei este revizuită de membrii mai experimentați ai echipei misiunii.

#### *Consultare*

34. Firma trebuie să instituie politici și proceduri menite să îi ofere o asigurare rezonabilă cu privire la faptul că:
- (a) Au loc consultări adecvate pe marginea aspectelor dificile și discutabile;
  - (b) Sunt disponibile suficiente resurse care să permită derularea unor consultări adecvate;
  - (c) Natura și domeniul de aplicare ale acestor consultări, precum și concluziile rezultate din acestea sunt documentate și aprobate atât de persoana care solicită consultanță, cât și de persoana care oferă consultanță; și
  - (d) Concluziile rezultate din consultări sunt implementate. (a se vedea pct. A36-A40)

#### *Revizuirea controlului calității misiunii*

35. Firma trebuie să elaboreze politici și proceduri care să prevadă, în cazul unor misiuni specifice, o revizuire a controlului calității misiunii care să ofere o evaluare obiectivă a raționamentelor semnificative utilizate de echipa misiunii și a concluziilor formulate în raport. Astfel de politici și proceduri trebuie:
- (a) Să prevadă o revizuire a controlului calității misiunii pentru toate auditurile situațiilor financiare ale entităților cotate;
  - (b) Să stabilească criteriile conform cărora toate celelalte audituri și revizuiți ale informațiilor financiare istorice sau celelalte misiuni de asigurare și servicii conexe trebuie să fie evaluate pentru a se determina dacă este necesară efectuarea unei revizuiți a controlului calității misiunii; și (a se vedea pct. A41)
  - (c) Să prevadă efectuarea unei revizuiți a controlului calității misiunii pentru toate misiunile ce îndeplinesc criteriile stabilite în conformitate cu litera (b) punctul 35.
36. Firma trebuie să elaboreze politici și proceduri cu privire la natura, plasarea în timp și amploarea revizuiții controlului calității misiunii. Astfel de politici și proceduri trebuie să prevadă ca raportul misiunii să nu fie datat până la finalizarea revizuiții controlului calității misiunii. (a se vedea pct. A42-A43)

37. Firma trebuie să elaboreze politici și proceduri care să prevadă că revizuirea controlului calității misiunii va include:
- Discutarea aspectelor semnificative cu partenerul de misiune;
  - Revizuirea situațiilor financiare sau a altor informații specifice, precum și a raportului propus;
  - Revizuirea documentației selectate a misiunii, care face referire la raționamentele semnificative și la concluziile formulate de echipa misiunii; și
  - Evaluarea concluziilor la care s-a ajuns în formularea raportului și stabilirea dacă raportul propus este adecvat. (a se vedea pct. 44)
38. Pentru auditurile situațiilor financiare ale entităților cotate, firma trebuie să elaboreze politici și proceduri care să prevadă ca revizuirea controlului calității misiunii să ia în considerare și următoarele aspecte:
- Evaluarea de către echipa misiunii a independenței firmei în legătură cu respectiva misiune;
  - Dacă a avut loc o consultare adecvată cu privire la problemele legate de diferențele de opinie sau alte probleme dificile sau discutabile și concluziile rezultate în urma acelor consultări; și.
  - Dacă documentația selectată pentru revizuire reflectă activitatea efectuată în legătură cu raționamentele semnificative și dacă susține concluziile formulate. (a se vedea pct. A45-A46).

#### Criteriile de eligibilitate a revizorilor controlului calității misiunii

39. Firma trebuie să elaboreze politici și proceduri care să trateze numirea revizorilor controlului calității misiunii și să stabilească eligibilitatea acestora prin:
- Calificările tehnice necesare pentru îndeplinirea unui astfel de rol, inclusiv experiența și autoritatea necesare; și (a se vedea pct. A47)
  - Măsura în care un revizor al controlului calității misiunii poate fi consultat cu privire la misiune, fără a compromite obiectivitatea revizorului (a se vedea pct. A48)
40. Firma trebuie să elaboreze politici și proceduri menite să mențină obiectivitatea revizorului pentru controlul calității misiunii. (a se vedea pct. A49-A51)
41. Politicile și procedurile firmei trebuie să prevadă înlocuirea revizorului pentru controlul calității misiunii atunci când abilitatea acestuia de a efectua o revizuire obiectivă pare să fie împiedicată.

#### Documentarea revizuirii controlului calității misiunii

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

#### Diferențe de opinie

43. Firma trebuie să elaboreze politici și proceduri pentru a trata și rezolva diferențele de opinii din cadrul echipei misiunii, cu cei consultați și, acolo unde este cazul, între partenerul de misiune și revizorul controlului calității misiunii. (a se vedea pct. A52-A53)
44. Astfel de politici și proceduri trebuie să prevadă următoarele:
- (a) Concluziile formulate să fie documentate și implementate; și
  - (b) Raportul să nu fie datat înainte de rezolvarea problemei.

#### Documentația misiunii

##### Finalizarea întocmirii dosarelor finale ale misiunii

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

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

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

##### Păstrarea documentației misiunii

47. Firma trebuie să instituie politici și proceduri de păstrare a documentației misiunii pentru o perioadă suficientă de timp în vederea satisfacerii nevoilor firmei, în conformitate cu cerințele legale sau de reglementare. (a se vedea pct. A60-A63)

## Monitorizare

### Monitorizarea politicilor și procedurilor firmei de control al calității

48. Firma trebuie să instituie un proces de monitorizare menit să îi ofere asigurarea rezonabilă că politicile și procedurile legate de sistemul de control al calității sunt relevante, adecvate și funcționează eficient. Acest proces trebuie:
- (a) Să includă o examinare și o evaluare permanentă a sistemului firmei de control al calității, incluzând cel puțin o inspecție periodică a unei misiuni finalizate pentru fiecare partener al misiunii;
  - (b) Să prevadă ca responsabilitatea pentru procesul de monitorizare să fie desemnată unui partener sau unor parteneri sau altor persoane cu experiență și autoritate corespunzătoare din cadrul firmei, ce își pot asuma o astfel de responsabilitate; și
  - (c) Să prevadă ca persoanele care efectuează misiunea sau care efectuează revizuirea controlului calității misiunii să nu fie implicate în inspectarea misiunii. (a se vedea pct. A64-A68)

### *Evaluarea, comunicarea și remedierea deficiențelor identificate*

49. Firma trebuie să evalueze efectul deficiențelor identificate în urma procesului de monitorizare și trebuie să determine dacă acestea sunt fie:
- (a) Cazuri care nu indică neapărat că sistemul de control al firmei este insuficient pentru a oferi firmei o asigurare rezonabilă că respectă standardele profesionale și cerințele legale și de reglementare aplicabile și că rapoartele emise de firmă sau de partenerii de misiune sunt adecvate în circumstanțele date; fie
  - (b) Deficiențe sistematice, repetate sau semnificative ce necesită măsuri corective prompte.
50. Firma trebuie să comunice partenerilor de misiune relevanți și altor membri ai personalului deficiențele identificate ca rezultat al procesului de monitorizare și recomandările cu privire la măsurile adecvate de remediere. (a se vedea pct. A69)
51. Recomandările pentru acțiunile adecvate de remediere pentru deficiențele identificate trebuie să includă una sau mai multe din următoarele:
- (a) Luarea de măsuri de remediere în legătură cu o misiune individuală sau cu un membru al personalului;
  - (b) Comunicarea constatărilor celor responsabili cu formarea și pregătirea profesională;
  - (c) Modificări ale politicilor și procedurilor de control al calității; și
  - (d) Măsuri disciplinare împotriva celor care nu respectă politicile și procedurile firmei, mai ales împotriva celor care fac acest lucru în mod repetat.

52. Firma trebuie să elaboreze politici și proceduri care să trateze cazuri în care rezultatele procedurilor de monitorizare indică faptul că un raport ar putea fi inadecvat sau că s-au omis unele proceduri în timpul efectuării misiunii. Astfel de politici și proceduri trebuie să prevadă ca firma să determine ce măsuri ulterioare sunt adecvate pentru conformitatea cu standardele profesionale relevante și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile și să ia în considerare obținerea de consultanță juridică.
53. Firma trebuie să comunice, cel puțin anual, partenerilor de misiune sau altor persoane adecvate din cadrul firmei, inclusiv directorului executiv sau, dacă e cazul, consiliului director al partenerilor, rezultatele monitorizării sistemului de control al calității. O astfel de comunicare trebuie să fie suficientă pentru a permite firmei și persoanelor menționate să adopte măsurile necesare prompt, acolo unde este cazul, în conformitate cu rolurile și responsabilitățile specifice acestora. Informațiile comunicate trebuie să includă următoarele:
- Descrierea procedurilor de monitorizare utilizate;
  - Concluziile rezultate în urma procedurilor de monitorizare;
  - Când este cazul, o descriere a deficiențelor sistemice, repetitive sau semnificative și a măsurilor adoptate pentru rezolvarea sau corectarea acestor deficiențe.
54. Unele firme operează ca parte a unei rețele și, din motive de consecvență, pot implementa unele sau toate procedurile de monitorizare la nivel de rețea. În cazul în care firmele dintr-o rețea operează conform politicilor și procedurilor comune de monitorizare concepute pentru conformitatea cu prezentul ISQC și în cazul în care aceste firme se bazează pe un astfel de sistem de monitorizare, politicile și procedurile firmei trebuie să prevadă ca:
- Cel puțin anual, rețeaua să comunice domeniul de aplicare general, amploarea și rezultatele procesului de monitorizare persoanelor adecvate din cadrul firmelor din rețea; și
  - Rețeaua să comunice prompt orice deficiență identificată în sistemul de control al calității persoanelor adecvate din firma sau firmele relevante din rețea, astfel încât să se adopte măsurile necesare,
- pentru ca partenerii de misiune din firmele din cadrul rețelei să se poată baza pe rezultatele procesului de monitorizare, implementate în cadrul rețelei, în cazul în care firmele sau rețeaua nu dispun contrariul.

#### *Plângeri și alegații*

55. Firma trebuie să elaboreze politici și proceduri care să îi ofere o asigurare rezonabilă că abordează în mod adecvat:
- Plângerile și alegațiile cu privire la faptul că activitatea efectuată de firmă nu este în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile; și

- (b) Alegațiile referitoare la neconformitatea cu sistemul de control al calității firmei.

Ca parte a acestui proces, firma trebuie să instituie canale bine definite pentru a permite personalului firmei să prezinte problemele întâlnite fără teama de represalii. (a se vedea pct. A70)

56. Dacă în cursul investigațiilor privind plângerile sau alegațiile se identifică deficiențe în conceperea sau în modul de operare al politicilor și procedurilor firmei de control al calității, sau neconformitatea cu sistemul de control al calității de către una sau mai multe persoane, firma trebuie să adopte măsurile adecvate prezentate la punctul 51 (a se vedea pct. A71-A72).

### **Documentația sistemului de control al calității**

57. Firma trebuie să elaboreze politici și proceduri care să solicite documentarea adecvată pentru furnizarea de probe cu privire la funcționarea fiecărui element al sistemului său de control al calității. (a se vedea pct. A73-A75).
58. Firma trebuie să elaboreze politici și proceduri care să prevadă păstrarea documentației pe o perioadă suficientă de timp, astfel încât să permită persoanelor care efectuează procedurile de monitorizare să evalueze conformitatea firmei cu propriul sistem de control al calității, sau pe o perioadă mai lungă de timp, prevăzută de lege sau reglementări.
59. Firma trebuie să elaboreze politici și proceduri care să prevadă documentarea plângerilor și alegațiilor și a răspunsurilor oferite.

\*\*\*

## **Aplicare și alte materiale explicative**

### **Aplicare și conformitatea cu cerințele relevante**

*Considerente specifice pentru firmele mici* (a se vedea pct. 14)

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

### **Elementele unui sistem de control al calității** (a se vedea pct. 17)

- A2. În general, comunicarea politicilor și procedurilor de control al calității către personalul firmei include descrierea politicilor și procedurilor de control al



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

#### *Considerente specifice pentru firmele mici*

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

### **Responsabilitățile conducerii privind calitatea la nivelul firmei**

#### *Promovarea unei culturi interne a calității (a se vedea pct. 18)*

- A4. Liderii firmei și exemplele pe care le oferă aceștia influențează cultura internă a firmei. Promovarea unei culturi interne orientată spre calitate depinde de acțiunile și mesajele frecvente, clare și consecvente venite de la toate nivelurile de conducere din cadrul firmei, prin care să se pună accentul pe politicile și procedurile de control al calității și prin care să se solicite:

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

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

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

- (a) Stabilirea politicilor și procedurilor firmei, care privesc evaluarea performanțelor, compensarea și promovarea personalului (inclusiv sistemele de stimulare) în măsură să demonstreze implicarea firmei în verificarea calității misiunii;
- (b) Desemnarea responsabilităților de conducere din cadrul firmei, astfel încât considerentele comerciale să nu afecteze calitatea muncii prestate; și

- (c) Alocarea de resurse suficiente de către firmă pentru dezvoltarea, documentarea și sprijinirea politicilor și procedurilor de control al calității

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

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

### **Cerințele etice relevante**

*Conformitatea cu cerințele etice relevante (a se vedea pct. 20)*

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

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

- A10. Definițiile „firmei”, „rețelei” și „firmei din rețea” în cerințele etice relevante pot diferi de cele evidențiate în prezentul ISA. De exemplu, Codul IESBA definește „firma” ca fiind:

- (a) Un practician individual, parteneriat sau corporație de profesioniști contabili;

- (b) O entitate care deține controlul asupra acestor părți, în virtutea dreptului de proprietate, conducere sau prin alte mijloace; și
- (c) O entitate care se află sub controlul acestor părți, în virtutea dreptului de proprietate, conducere sau prin alte mijloace.

De asemenea, Codul IESBA furnizează îndrumări cu privire la termenii „rețea” și „firmă din cadrul unei rețele”.

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

Confirmare scrisă (a se vedea pct. 24)

A11. Confirmarea scrisă poate fi pe hârtie sau în format electronic. Prin obținerea confirmării și luarea de măsuri adecvate în urma informațiilor care indică neconformitatea, firma demonstrează importanța pe care o acordă independenței și aduce acest lucru la cunoștința personalului său.

Amenințarea generată de familiaritate (a se vedea pct. 25)

A12. Codul IESBA discută amenințarea generată de familiaritate care poate apărea prin utilizarea aceluiași personal cu experiență într-o misiune de asigurare pe parcursul unei perioade de timp îndelungate și măsurile care pot fi adecvate pentru abordarea unor astfel de amenințări.

A13. În determinarea criteriilor adecvate, se iau în considerare anumite elemente, precum:

- Natura misiunii, inclusiv măsura în care aceasta implică un aspect de interes public, și
- Amploarea serviciului oferit de personalul cu experiență în cadrul acelei misiuni.

Exemple de măsuri de siguranță pot fi rotația personalului cu experiență sau solicitarea unei revizui a controlului calității misiunii.

A14. Codul IESBA recunoaște faptul că amenințarea generată de familiaritate este relevantă mai ales în contextul auditului situațiilor financiare ale entităților cotate. Pentru aceste audituri, Codul IESBA solicită rotația partenerului-cheie de misiune<sup>3</sup> după o perioadă predeterminată, în mod normal nu mai mult de șapte ani, și oferă standarde și îndrumări aferente. Cerințele naționale pot stabili perioade de rotație mai scurte.

---

<sup>3</sup> Așa cum este definit în Codul IESBA

## Considerente specifice privind auditarea organizațiilor din sectorul public

- A15. Măsurile statutare pot furniza măsuri de protecție pentru independența auditorilor sectorului public. Cu toate acestea, amenințările la adresa independenței pot exista în continuare, în ciuda măsurilor statutare menite să o protejeze. Prin urmare, auditorul sectorului public, în elaborarea politicilor și procedurilor prevăzute la punctele 20-25, trebuie să aibă în vedere mandatul sectorului public și să abordeze orice amenințări cu privire la independență în acest context.
- A16. Entitățile cotate la care se face referire la punctul 25 și la punctul A14 nu sunt foarte des întâlnite în sectorul public. Cu toate acestea, este posibil să existe alte entități din sectorul public care să fie semnificative datorită mărimii, complexității sau aspectelor privind interesul public și care, în consecință, prezintă o gamă largă de părți interesate. Prin urmare, pot fi cazuri în care o firmă determină, în funcție de politicile și procedurile de control al calității, dacă o entitate din sectorul public este semnificativă pentru scopurile procedurilor privind controlul calității extinse.
- A17. În sectorul public, legislația poate stabili numirile și durata mandatului auditorului cu responsabilitate de partener de misiune. Drept rezultat, există posibilitatea, să nu fie în deplină conformitate cu cerințele de rotație a partenerului de misiune care se aplică entităților cotate. Cu toate acestea, pentru entitățile din sectorul public, considerate semnificative, așa cum este menționat la punctul A16, poate fi în interesul public ca organizațiile de audit din sectorul public să elaboreze politici și proceduri pentru a promova conformitatea cu ideea de rotație a responsabilității partenerului de misiune.

## Acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor specifice

### *Competență, capacități și resurse [a se vedea pct. 26 litera (a)]*

- A18. Când evaluează dacă deține capacitatea, competența și resursele necesare pentru a contracta o nouă misiune cu un client nou sau existent, firma revizuieste cerințele specifice ale misiunii, precum și profilul partenerului existent și al angajaților de la toate nivelurile relevante, inclusiv:
- Dacă personalul firmei are cunoștințe despre domenii relevante sau subiecte specifice.
  - Dacă personalul firmei are experiență în ceea ce privește cerințele de raportare și de reglementare relevante sau dacă are capacitatea de a obține aptitudinile și cunoștințele necesare în mod eficient;
  - Dacă firma are suficienți angajați care dețin competența și abilitățile necesare;
  - Dacă sunt disponibili experți, în cazul în care este nevoie;

- Dacă sunt disponibile persoane ce îndeplinesc criteriile și cerințele de eligibilitate pentru a efectua revizuirea controlului calității misiunilor, în cazul în care acest control este necesar; și
- Dacă firma poate să finalizeze misiunea până la termenul de raportare stabilit.

*Integritatea clientului* [a se vedea pct. 26 litera (c)]

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

- Identitatea și reputația profesională a principalilor proprietari ai clientului, a conducerii cheie și a persoanelor responsabile cu guvernarea clientului.
- Natura activității clientului, inclusiv practicile sale de afaceri.
- Informații legate de atitudinea proprietarilor principali, a conducerii cheie și a persoanelor responsabile cu guvernarea clientului în ceea ce privește aspecte precum interpretarea agresivă a standardelor de contabilitate și mediul de control intern.
- Dacă clientul este preocupat în mod exagerat de menținerea onorariilor firmei la un nivel cât mai scăzut.
- Indicii despre o limitare neadecvată a domeniului de aplicare a activității.
- Indicii potrivit cărora clientul ar putea fi implicat în spălarea de bani sau în alte activități contravenționale.
- Motivele pentru propunerea de numire a firmei și pentru care nu a fost numită din nou firma anterioară.
- Identitatea și reputația în afaceri a părților afiliate.

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

A20. Sursele de informare în legătură cu astfel de aspecte obținute de firmă pot include, de exemplu:

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

*Continuarea relației cu clientul [a se vedea pct. 27 litera (a)]*

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

*Retragerea din misiune (a se vedea pct. 28)*

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

- Discuții cu membrii conducerii clientului la nivelul adecvat și cu persoanele responsabile cu governanța, cu privire la măsurile adecvate pe care le poate lua firma bazându-se pe faptele și circumstanțele relevante.
- Dacă firma decide că este necesar să se retragă, discuții cu membrii conducerii clientului, la nivelul adecvat, și cu persoanele responsabile cu governanța, cu privire la retragerea din misiune, sau atât din misiune cât și din relația cu clientul, și motivele pentru retragere.
- Firma trebuie să afle dacă există o cerință profesională, de reglementare sau legală pentru a-și menține poziția sau pentru a raporta autorităților de reglementare retragerea din misiune, sau atât retragerea din misiune cât și din relația cu clientul, precum și motivele pentru retragere.
- Documentarea aspectelor, consultărilor, concluziilor semnificative și a bazei pentru concluzii.

*Considerente specifice privind auditarea organizațiilor din sectorul public (a se vedea pct. 26-28)*

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

**Resurse umane** (a se vedea pct. 29)

A24. Aspectele legate de personal relevante pentru politicile și procedurile firmei referitoare la resursele umane includ, de exemplu:

- Recrutarea
- Evaluarea performanțelor;

- Capacitățile, inclusiv timpul necesar îndeplinirii sarcinilor;
- Competența;
- Dezvoltarea profesională;
- Promovarea;
- Compensarea;
- Estimarea nevoilor de personal.

Procesele și procedurile de recrutare efective permit firmei să selecteze persoane cu integritate care au capacitatea de a-și dezvolta competența și capacitățile necesare pentru efectuarea activităților firmei și care posedă caracteristicile adecvate ce le permit să acționeze competent.

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

- Educație profesională.
- Dezvoltare profesională continuă, inclusiv formare.
- Experiență profesională.
- Instruire oferită de angajații cu mai multă experiență, de exemplu, alți membri ai echipei misiunii.
- Educarea personalului în privința independenței, acolo unde acestora li se solicită să fie independenți.

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

A27. În cazul în care nu sunt disponibile resurse tehnice și de formare interne, firma poate utiliza o persoană externe cu o calificare adecvată.

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

- Aducerea la cunoștința personalului a așteptărilor firmei, în ceea ce privește performanța și principiile de etică;

- Furnizarea de evaluări și consultanță personalului cu privire la performanță, progres și avansarea în carieră; și
- Ajutarea personalului pentru ca acesta să înțeleagă că promovarea în poziții cu o responsabilitate mai mare depinde, printre altele, de calitatea performanțelor și aderarea la principiile de etică, și că neconformitatea cu politicile și procedurile firmei poate atrage măsuri disciplinare.

#### *Considerente specifice pentru firmele mici*

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

#### *Desemnarea echipelor misiunii*

Partenerii de misiune (a se vedea pct. 30)

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

Echipele misiunii (a se vedea pct. 31)

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

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

#### **Realizarea misiunii**

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

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



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

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

*Supervizare* [a se vedea pct. 32 litera (b)]

A34. Supervizarea misiunii include următoarele:

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

*Revizuire* [a se vedea pct. 32 litera (c)]

A35. O revizuire constă în examinarea dacă:

- Activitatea a fost efectuată în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare;
- Au fost ridicate chestiuni semnificative, ce urmează a fi avute în vedere în continuare;
- Au avut loc consultări adecvate și concluziile rezultate au fost documentate și implementate;

- Este necesară revizuirea naturii, plasării în timp și amplitudinii activității efectuate;
- Activitatea efectuată sprijină concluziile formulate și este documentată adecvat;
- Probele obținute sunt suficiente și adecvate pentru a susține raportul; și
- Obiectivele procedurilor misiunii au fost îndeplinite.

*Consultare* (a se vedea pct. 34)

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

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

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

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

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

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

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

*Considerente specifice pentru firmele mici*

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

- Alte firme;
- Organismele profesionale și de reglementare, sau
- Organizații comerciale care oferă servicii de control al calității.

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

#### *Revizuirea controlului calității misiunii*

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

A41. Criteriile de care se ține cont pentru a determina ce misiuni, altele decât auditurile situațiilor financiare ale entităților cotate, urmează să facă obiectul unei revizuii a controlului calității misiunii, pot include, de exemplu:

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

Natura, plasarea în timp și amploarea revizuirii controlului calității misiunii (a se vedea pct. 36-37)

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

A43. Efectuarea revizuirii controlului calității misiunii în timp util, în stadiile corespunzătoare ale misiunii, permite rezolvarea rapidă a aspectelor semnificative spre satisfacția revizorului controlului calității misiunii, la sau înainte de data raportului.

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

Revizuirea controlului calității misiunii pentru entități cotate (a se vedea pct. 38)

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

- Riscurile semnificative identificate în timpul misiunii și răspunsurile la aceste riscuri.
- Raționamentele exercitate, mai ales referitoare la pragul de semnificație și riscurile semnificative.

- Importanța și disponerea denaturărilor corectate sau necorectate, identificate în timpul misiunii.
- Aspectele ce trebuie comunicate conducerii sau persoanelor responsabile cu guvernanta și, unde este cazul, altor părți interesate precum autoritățile de reglementare.

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

Considerente specifice privind auditarea organizațiilor din sectorul public

A46. Deși nu se face referire la ele în calitate de entități cotate, așa cum este descris la punctul A16, anumite entități din sectorul public pot fi suficient de semnificative pentru a necesita efectuarea unei revizui a controlului calității misiunii.

*Criteriile de eligibilitate a revizorilor pentru controlul calității misiunii*

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

A47. Ceea ce constituie expertiza tehnică, experiența și autoritatea suficientă și adecvată depinde de condițiile misiunii. De exemplu, este indicat ca revizorul controlului calității misiunii pentru un audit al situațiilor financiare ale unei entități cotate să dețină experiența și autoritatea suficientă și corespunzătoare pentru a acționa ca partener de misiune în cazul auditului situațiilor financiare ale entităților cotate.

Consultarea cu revizorul controlul calității misiunii [a se vedea pct. 39 litera (b)]

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

Obiectivitatea revizorului controlului calității misiunii (a se vedea pct. 40)

A49. Firma trebuie să elaboreze politici și proceduri menite să mențină obiectivitatea revizorului pentru controlul calității misiunii. În acest sens, astfel de politici și proceduri asigură că revizorul controlului calității misiunii:

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

#### Considerente specifice pentru firmele mici

A50. În cazul firmelor cu puțini parteneri, este posibil ca implicarea partenerului de misiune în selectarea revizorului pentru controlul calității misiunii să nu fie viabilă. Pot fi contractate persoane externe cu o calificare adecvată în cazul în care practicienii individuali sau firmele mici identifică misiuni ce necesită revizuiți ale controlului calității. De asemenea, unii practicieni individuali sau unele firme mici ar putea dori să utilizeze alte firme pentru a facilita revizuirile controlului calității misiunii. În cazul în care firma contractează persoane externe cu o calificare adecvată, se aplică cerințele de la punctele 39-41 și îndrumarea de la punctele A47-A48.

#### Considerente specifice privind auditarea organizațiilor din sectorul public

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

#### *Diferențe de opinie (a se vedea pct. 43)*

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

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

#### *Documentația misiunii*

#### Finalizarea întocmirii dosarelor finale de misiune (a se vedea pct. 45)

A54. Legile sau reglementările pot prescrie termene limită până la care urmează să fie întocmite dosarele de misiune finale, aferente unor tipuri de misiuni specifice. Atunci când aceste limite de timp nu sunt prescrise prin lege sau reglementări, punctul 45 prevede ca firma să își stabilească periodic limite de timp care reflectă necesitatea de a finaliza întocmirea dosarelor de misiune

finale. În cazul unui audit, de exemplu, o astfel de limită de timp nu ar trebui să depășească, în mod normal, 60 de zile de la data raportului auditorului.

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

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

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

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

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

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

- Utilizarea unei parole de către membrii echipei misiunii, pentru a se restricționa accesul utilizatorilor neautorizați la documentația misiunii în format electronic.

- Tehnici adecvate de back-up a documentației misiunii în format electronic, în anumite stadii pe parcursul misiunii.
- Proceduri de distribuire corespunzătoare a documentației echipei misiunii la începutul misiunii, de procesare a acesteia pe parcursul misiunii și de compilare la finalul misiunii.
- Proceduri de restricționare a accesului și de permitere a unei distribuiri corecte și stocări confidențiale a documentației misiunii în format hârtie.

A59. Din motive practice, documentația originală în format hârtie poate fi scanată electronic pentru a fi inclusă în dosarele misiunii. În astfel de cazuri, procedurile firmei concepute pentru păstrarea integrității, accesibilității și reconstituirii documentației poate include obligația echipelor misiunii de a:

- Genera copii scanate care să reflecte conținutul integral al documentației originale în format hârtie, inclusiv semnăturile manuale, referințele încrucișate și adnotările;
- Integra copiile scanate în dosarele misiunii, inclusiv indexând sau semnând copiile scanate, dacă este necesar; și
- Permite ca copiile scanate să fie recuperate și tipărite, după caz.
- Pot exista cerințe legale, de reglementare sau de altă natură, pentru ca firma să păstreze în format original, pe suport hârtie, documentația care a fost scanată.

Păstrarea documentației misiunii (a se vedea pct. 47)

A60. Nevoile firmei de a păstra documentația misiunii și perioada de păstrare vor varia în funcție de natura misiunii și de circumstanțele firmei, de exemplu, de măsura în care documentația misiunii este necesară pentru a furniza o evidență a aspectelor cu importanță continuă pentru misiunile viitoare. Perioada de păstrare poate depinde, de asemenea, de alți factori, precum măsura în care legile sau reglementările locale prescriu perioade specifice de păstrare pentru anumite tipuri de misiuni, sau măsura în care există perioade de păstrare general acceptate în acea jurisdicție, în absența unor cerințe legale sau de reglementare specifice.

A61. În cazuri specifice ale misiunilor de audit, perioada de păstrare nu ar trebui, în mod normal, să fie mai scurtă de cinci ani de la data raportului auditorului, sau dacă survine ulterior acestuia, de la data raportului auditorului grupului.

A62. Procedurile pe care firma le adoptă pentru păstrarea documentației misiunii le includ și pe acelea care permit respectarea cerințelor de la punctul 47 pe parcursul perioadei de păstrare, de exemplu pentru a:

- Asigura reconstituirea și accesul la documentația misiunii pe perioada păstrării, în special în cazul documentației electronice, având în vedere actualizarea sau schimbarea tehnologiei în timp.

- Furniza, acolo unde este necesar, o evidență a schimbărilor produse în documentația misiunii, după ce au fost finalizate dosarele misiunii; și
- Asigura accesul și revizuirea documentației specifice a misiunii, de către părți externe autorizate, pentru controlul calității sau în alte scopuri.

#### Dreptul de proprietate asupra documentației misiunii

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

#### Monitorizare

*Monitorizarea politicilor și procedurilor firmei de control al calității (a se vedea pct. 48)*

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

- Aderării la standardele profesionale și cerințele legale și de reglementare aplicabile;
- Măsurii în care sistemul de control al calității a fost adecvat conceput și implementat eficient; și
- Măsurii în care politicile și procedurile firmei de control al calității au fost aplicate adecvate, astfel încât rapoartele emise de firmă sau de partenerii de misiune să fie adecvate circumstanțelor.

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

- Analiza:
  - Noilor evoluții ale standardelor profesionale și cerințelor legale și de reglementare aplicabile, și a modului în care acestea sunt reflectate în politicile și procedurile firmei, dacă este necesar;
  - Confirmării scrise a conformității cu politicile și procedurile referitoare la independență;
  - Dezvoltării profesionale continue, inclusiv formării; și
  - Deciziilor legate de acceptarea sau continuarea relației cu un client și a misiunilor specifice.
- Determinarea măsurilor corective ce trebuie luate și a îmbunătățirilor sistemului, inclusiv furnizarea feedback-ului în politicile și procedurile firmei referitoare la pregătire și formare profesională.



- Comunicarea către personalul adecvat al firmei a deficiențelor identificate în sistem, în nivelul de înțelegere a sistemului, sau în conformitatea cu acesta.
- Monitorizarea implementării de către personalul adecvat din cadrul firmei, astfel încât modificările necesare să fie efectuate prompt în politicile și procedurile legate de controlul calității.

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

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

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

Considerente specifice pentru firmele mici

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

*Comunicarea deficiențelor* (a se vedea pct. 50)

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

descărcare adecvată a responsabilităților persoanelor, altele decât partenerii de misiune.

### *Plângeri și alegații*

Sursa plângerilor și alegațiilor (a se vedea pct. 55)

A70. Plângerile și alegațiile (care nu le includ pe cele care sunt evident neserioase) pot fi generate atât din interiorul firmei, cât și din afara ei. Acestea pot fi înaintate de personalul firmei, de clienți sau de părți terțe. Pot fi primite de membrii echipei misiunii sau de alți membri ai personalului firmei.

Politici și proceduri de investigație (a se vedea pct. 56)

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

- Are experiența corespunzătoare și suficientă;
- Are autoritate în cadrul firmei; și
- Nu este altfel implicat în misiune.

Partenerul care supervizează investigația poate apela la consiliere juridică, dacă este cazul.

Considerente specifice pentru firmele mici

A72. În cazul firmelor cu puțini parteneri, este posibil ca cerința care impune ca partenerul care supervizează investigația să nu fie implicat în misiune, să nu fie practică. Firmele mici și asociații unici pot utiliza serviciile unei persoane externe cu o calificare adecvată sau ale unei alte firme pentru a efectua investigația cu privire la plângeri și alegații.

**Documentația sistemului de control al calității** (a se vedea pct. 57)

A73. Forma și conținutul documentației care consemnează funcționarea fiecăruia dintre elementele sistemului de control al calității reprezintă o chestiune de raționament și depind de o serie de factori, inclusiv de următorii:

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

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

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

- Proceduri de monitorizare, inclusiv procedura pentru selectarea misiunilor finalizate ce urmează a fi inspectate;
- O înregistrare a evaluării:

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

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

*Considerente specifice pentru firmele mici*

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

**STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 200**  
**OBIECTIVE GENERALE ALE AUDITORULUI**  
**INDEPENDENT ȘI DESFĂȘURAREA UNUI AUDIT**  
**ÎN CONFORMITATE CU STANDARDELE**  
**INTERNAȚIONALE DE AUDIT**

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep cu data de 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date)

**CUPRINS**

---

	Punct
<b>Introducere</b>	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA .....	1–2
Un audit al situațiilor financiare.....	3–9
Data intrării în vigoare .....	10
<b>Obiectivele generale ale auditorului</b> .....	11–12
<b>Definiții</b> .....	13
<b>Cerințe</b>	
Cerințe etice cu privire la un audit al situațiilor financiare .....	14
Scepticismul profesional .....	15
Raționamentul profesional .....	16
Probe de audit suficiente și adecvate și riscul de audit .....	17
Efectuarea unui audit în conformitate cu ISA-urile .....	18–24
<b>Aplicare și alte materiale explicative</b>	
Un audit al situațiilor financiare.....	A1 – A13
Cerințe etice cu privire la un audit al situațiilor financiare .....	A14–A17
Scepticismul profesional.....	A18–A22
Raționamentul profesional .....	A23–A27
Probe de audit suficiente și adecvate și riscul de audit .....	A28–A52
Efectuarea unui audit în conformitate cu ISA-urile .....	A53–A76

---

## Introducere

### Domeniul de aplicare al prezentului ISA

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

### Un audit al situațiilor financiare

3. Scopul unui audit este să crească gradul de încredere al utilizatorilor vizați în situațiile financiare. Acest lucru este obținut prin exprimarea unei opinii de către auditor cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil. În cazul majorității cadrelor de raportare, opinia se referă la măsura în care situațiile financiare sunt prezentate în mod corect, sub toate aspectele semnificative, sau oferă o imagine corectă și fidelă în conformitate cu cadrul de raportare. Un audit efectuat în conformitate cu ISA-urile și cerințele etice relevante îi permite auditorului să își formeze acea opinie. (a se vedea pct. A1)
4. Situațiile financiare supuse auditării sunt acelea aparținând entității, întocmite de către conducerea entității, sub supravegherea persoanelor responsabile cu governanța. ISA-urile nu impun responsabilități conducerii sau persoanelor responsabile cu governanța și nu eludează legi și reglementări care guvernează responsabilitățile acestora. Totuși, un audit efectuat în conformitate cu ISA-urile este realizat în baza premisei că membrii conducerii și, acolo unde este cazul, persoanele responsabile cu governanța, au recunoscut o serie de responsabilități care sunt fundamentale pentru efectuarea unui audit. Auditul

situațiilor financiare nu scutește conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta de responsabilitățile lor. (a se vedea pct. A2-A11)

5. Ca bază pentru opinia auditorului, ISA-urile prevăd ca auditorul să obțină o asigurare rezonabilă în legătură cu faptul că situațiile financiare ca întreg nu conțin denaturări semnificative, fie ele datorate fraudei sau erorii. Asigurarea rezonabilă reprezintă un nivel de asigurare ridicat. Ea se obține atunci când auditorul a obținut probe de audit suficiente și adecvate pentru a reduce riscul de audit la un nivel acceptabil de scăzut (de exemplu, riscul ca auditorul să exprime o opinie neadecvată atunci când situațiile financiare sunt denaturate semnificativ). Totuși, asigurarea rezonabilă nu reprezintă un nivel absolut de asigurare, pentru că există limitări inerente ale unui audit care apar în majoritatea probelor de audit pe baza cărora auditorul formulează concluzii și își bazează opinia, fiind mai degrabă convingătoare decât concludente. (a se vedea pct. A28-A52)
6. Conceptul de prag de semnificație este aplicat de către auditor atât în planificarea și efectuarea auditului, cât și în evaluarea efectului denaturărilor identificate asupra auditului și a erorilor necorectate, dacă există, asupra situațiilor financiare.<sup>1</sup> În general, denaturările, inclusiv omisiunile, sunt considerate a fi semnificative dacă, în mod individual sau cumulativ, ele ar putea să genereze o așteptare rezonabilă cum că ar putea să influențeze deciziile economice ale utilizatorilor, luate în baza situațiilor financiare. Raționamentele cu privire la pragul de semnificație sunt afectate de percepția auditorului cu privire la nevoile de informare ale utilizatorilor în legătură cu situațiile financiare și în legătură cu mărimea sau natura unei denaturări sau o combinație a celor două. Opinia auditorului se referă la situațiile financiare ca întreg și, prin urmare, auditorul nu este responsabil pentru detectarea denaturărilor care nu sunt semnificative la nivelul situațiilor financiare ca întreg.
7. ISA-urile conțin obiective, cerințe și materiale privind aplicarea, precum și alte materiale explicative care sunt menite să îl sprijine pe auditor în obținerea unei asigurări rezonabile. ISA-urile solicită ca auditorul să exercite raționamentul profesional și să își păstreze scepticismul profesional pe parcursul planificării și efectuării auditului și printre altele:
  - Să identifice și să evalueze riscurile de denaturare semnificativă, fie ele datorate fraudei sau erorii, pe baza înțelegerii entității și a mediului său, inclusiv controlul intern al entității.
  - Să obțină probe de audit suficiente și adecvate cu privire la măsura în care denaturările semnificative există, prin proiectarea și implementarea unor răspunsuri adecvate la riscurile evaluate.

---

<sup>1</sup> ISA 320, *Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit* și ISA 450, *Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului*

- Să își formeze o opinie cu privire la situațiile financiare bazată pe concluziile trase din probele de audit obținute.
8. Forma opiniei exprimate de către auditor va depinde de cadrul de raportare financiară aplicabil și de orice alte legi sau reglementări aplicabile. (a se vedea pct. A12-A13)
  9. Auditorul ar putea să aibă, de asemenea, și alte responsabilități privind comunicarea sau raportarea față de utilizatori, conducere, persoanele responsabile cu guvernanta sau părți din afara entității, în legătură cu elemente care rezultă din audit. Acestea ar putea fi stabilite de ISA-uri sau de legile sau reglementările aplicabile.<sup>2</sup>

### Data intrării în vigoare

10. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep cu data de 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date.

### Obiectivele generale ale auditorului

11. În efectuarea unui audit al situațiilor financiare, obiectivele generale ale auditorului sunt:
  - (a) Să obțină asigurări rezonabile cu privire la măsura în care situațiile financiare ca întreg nu conțin denaturări semnificative, fie ele ca urmare a fraudei sau erorii, permițând astfel auditorului să exprime o opinie cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil; și
  - (b) Să raporteze cu privire la situațiile financiare și să comunice așa cum prevăd ISA-urile, în conformitate cu constatările auditorului.
12. În toate situațiile în care asigurarea rezonabilă nu poate fi obținută iar o opinie cu rezerve în raportul auditorului nu este suficientă, în circumstanțele date, în scopul raportării către utilizatorii vizați ai situațiilor financiare, ISA-urile prevăd ca auditorul să emită imposibilitatea exprimării unei opinii sau să se retragă (sau să demisioneze)<sup>3</sup> din misiune, acolo unde retragerea este permisă de lege sau reglementările aplicabile.

### Definiții

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

---

<sup>2</sup> A se vedea, de exemplu ISA 260, *Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta* și punctul 43 din ISA 240, *Responsabilitățile auditorului privind fraudă în cadrul unui audit al situațiilor financiare*

<sup>3</sup> În ISA-uri doar termenul de „retragere” este folosit.

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

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

- (i) Recunoaște în mod explicit sau implicit faptul că, pentru a se realiza prezentarea fidelă a situațiilor financiare, poate fi necesar pentru conducere să furnizeze prezentări mai ample decât cele solicitate, de regulă, de cadrul de raportare; sau
- (ii) Recunoaște în mod explicit faptul că poate fi necesar pentru conducere să se abată de la o cerință a cadrului pentru a se realiza prezentarea fidelă a situațiilor financiare. Astfel de abateri se preconizează a fi necesare doar în circumstanțe extrem de rare.

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

- (b) Probe de audit – Informațiile utilizate de auditor pentru emiterea de concluzii pe care se bazează opinia auditorului. Probele de audit includ atât informațiile cuprinse în înregistrările contabile pe care se bazează situațiile financiare, cât și alte informații. În scopul ISA-urilor:
- (i) Suficiența probelor de audit este măsura cantității probelor de audit. Cantitatea probelor de audit necesare este afectată de evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă și, de asemenea, de calitatea acestor probe de audit.
- (ii) Gradul de adecvare a probelor de audit este măsura calității probelor de audit, respectiv relevanța și credibilitatea lor în oferirea unui suport pentru concluziile pe care se bazează opinia auditorului.
- (c) Risc de audit – Riscul ca auditorul să exprime o opinie de audit necorespunzătoare, atunci când situațiile financiare sunt denaturate semnificativ. Riscul de audit este o funcție a riscurilor de denaturare semnificativă și a riscului de nedetectare.
- (d) Auditor – Persoana sau persoanele care efectuează auditul, de obicei partenerul de misiune sau alți membri ai echipei misiunii, sau, în funcție de situație, firma. Acolo unde un ISA intenționează, în mod expres, ca o cerință sau responsabilitate să fie îndeplinită de către



partenerul de misiune sau alți membri ai echipei misiunii, este folosit mai degrabă termenul „partener de misiune” decât cel de „auditor”. „Partenerul de misiune” și „firma” trebuie citați în sensul în care se referă la echivalentele lor din sectorul public, acolo unde este relevant.

- (e) Risc de nedetectare – Riscul ca procedurile efectuate de auditor pentru a reduce riscul de audit la un nivel acceptabil de scăzut nu vor fi în măsură să detecteze o denaturare care există și care ar putea fi semnificativă, fie individual sau cumulativ, împreună cu alte denaturări.
- (f) Situații financiare – O reprezentare structurată a informațiilor financiare istorice, incluzând notele aferente, menite să comunice resursele sau obligațiile economice ale unei entități la un anumit moment din timp sau schimbări ale acestora, pe o perioadă de timp, în conformitate cu un cadru de raportare financiară. Notele explicative conțin, de regulă, un sumar al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative. Termenul „situații financiare” se referă, de obicei, la un set complet de situații financiare așa cum se stabilește prin cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil, dar se pot referi și la o situație financiară individuală.
- (g) 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.
- (h) Conducere – Persoana(ele) cu responsabilități executive în desfășurarea operațiunilor entității. Pentru anumite entități din anumite jurisdicții, conducerea include unele sau toate persoanele responsabile cu guvernarea, ca de exemplu, membrii executivi ai consiliului de guvernare sau un proprietar-manager.
- (i) Denaturare – O diferență între suma, clasificarea, prezentarea sau descrierea unui element raportat în situațiile financiare și suma, clasificarea, prezentarea sau descrierea care este prevăzută pentru ca elementul să fie în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil. Denaturările pot apărea ca urmare a erorii sau fraudei.

Atunci când auditorul exprimă o opinie cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt prezentate fidel, sub toate aspectele semnificative, sau oferă o imagine corectă și fidelă, denaturările includ, de asemenea, și acele ajustări ale sumelor, clasificărilor, prezentărilor sau descrierilor care, în opinia auditorului, sunt necesare pentru ca situațiile financiare să fie prezentate fidel, sub toate aspectele semnificative, sau să ofere o imagine corectă și fidelă.

- (j) Premisă, legată de responsabilitățile conducerii și, acolo unde este cazul, ale persoanelor responsabile cu guvernanta, pe baza cărora este efectuat un audit – Faptul că membrii conducerii și, acolo unde este cazul, persoanele responsabile cu guvernanta au recunoscut și înțeleg faptul că au următoarele responsabilități care sunt fundamentale pentru efectuarea unui audit în conformitate cu ISA-urile. Și anume, responsabilitatea:
- (i) Pentru întocmirea situațiilor financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, incluzând, acolo unde este relevant, prezentarea lor fidelă;
  - (ii) Pentru acel control intern pe care conducerea și, după caz, persoanele responsabile cu guvernanta îl consideră necesar pentru a permite întocmirea unor situații financiare care să fie lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare; și
  - (iii) De a îi oferi auditorului:
    - a. Acces la toate informațiile pe care conducerea și, după caz, persoanele responsabile cu guvernanta, le consideră relevante pentru întocmirea situațiilor financiare, cum ar fi înregistrări, documentație și alte aspecte;
    - b. Informații suplimentare pe care auditorul le-ar putea solicita conducerii și, după caz, persoanelor responsabile cu guvernanta, în scopul auditului; și
    - c. Acces nerestricționat la persoanele din cadrul entității de la care auditorul consideră necesar să obțină probe de audit.

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

Expresia „Premisa, legată de responsabilitățile conducerii și, acolo unde este cazul, ale persoanelor responsabile cu guvernanta, pe baza cărora este efectuat un audit” poate fi, de asemenea, denumită „premisă”.

- (k) Raționament profesional – Aplicarea pregătirii relevante, a cunoștințelor și a experienței în contextul furnizat de audit, contabilitate și standarde etice, pentru a lua decizii în cunoștință de cauză cu privire la demersurile adecvate circumstanțelor misiunii de audit.

- (l) Scepticism profesional – O atitudine care include o gândire rezervată, fiind atent la condiții care ar putea indica o posibilă denaturare datorată fraudei sau erorii și o evaluare critică a probelor de audit.
- (m) Asigurare rezonabilă – În contextul unui audit al situațiilor financiare, un nivel de asigurare ridicat, dar nu absolut.
- (n) Risc de denaturare semnificativă – Riscul ca situațiile financiare să fie denaturate semnificativ înainte de auditare. Acesta constă în două componente, descrise după cum urmează, la nivelul aserțiunilor:
  - (i) Riscul inerent – Susceptibilitatea unei aserțiuni cu privire la o clasă de tranzacții, sold al contului sau prezentare de a fi denaturată semnificativ, fie individual, fie cumulată cu alte denaturări, înainte de a lua în considerare orice controale legate de acestea.
  - (ii) Riscul de control – Riscul ca o denaturare care ar putea să apară la nivelul unei aserțiuni cu privire la o clasă de tranzacții, sold al contului sau prezentare care ar putea fi semnificativă, fie individual, fie cumulată cu alte denaturări, să nu poată fi prevenită sau detectată și corectată la timp de către controlul intern al entității.
- (o) Persoane responsabile cu guvernanta – Persoana(ele) sau organizația(iile) (de exemplu, administratorul unei corporații) cu responsabilitatea de a supraveghea strategia entității și obligațiile legate de răspunderea entității. Aceasta include supravegherea procesului de raportare financiară. Pentru unele entități din cadrul anumitor jurisdicții, în rândul persoanelor responsabile cu guvernanta pot fi incluși membri ai personalului de conducere, de exemplu, membri executivi ai unui consiliu de guvernanta al unei entități din sectorul public sau privat, sau un proprietar-manager.

## Cerințe

### Cerințe etice cu privire la un audit al situațiilor financiare

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

### Scepticismul profesional

15. Auditorul trebuie să planifice și să efectueze un audit cu scepticism profesional, recunoscând faptul că ar putea să existe circumstanțe ce pot cauza denaturarea semnificativă a situațiilor financiare. (a se vedea pct. A18-A22)

### **Raționamentul profesional**

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

### **Probe de audit suficiente și adecvate și riscul de audit**

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

### **Efectuarea unui audit în conformitate cu ISA-urile**

#### *Conformitatea cu ISA-urile relevante pentru audit*

18. Auditorul trebuie să se conformeze tuturor ISA-urilor relevante pentru audit. Un ISA este relevant pentru audit când acesta este în vigoare, iar circumstanțele pe care standardul le abordează există. (a se vedea pct. A53-A57)
19. Auditorul trebuie să dispună de o înțelegere a întregului text al unui ISA, inclusiv a secțiunii privind aplicarea și alte materiale explicative, pentru a îi înțelege obiectivele și a îi aplica cerințele în mod corespunzător. (a se vedea pct. A58-A66)
20. În raportul său, auditorul nu trebuie să declare conformitatea cu ISA-urile decât dacă a respectat cerințele prezentului ISA și a tuturor celorlalte ISA-uri relevante pentru audit.

#### *Obiective declarate în ISA-urile individuale*

21. Pentru a atinge obiectivele generale ale auditorului, auditorul trebuie să utilizeze obiectivele declarate în ISA-urile relevante pentru planificarea și efectuarea auditului, având în vedere interdependența dintre ISA-uri, pentru a:  
(a se vedea pct. A67-A69)
  - (a) Determina măsura în care este necesară efectuarea oricăror altor proceduri în plus față de cele impuse de ISA-uri, pentru a atinge obiectivele declarate în ISA-uri; și (a se vedea pct. A70)
  - (b) Evalua măsura în care au fost obținute probe de audit suficiente și adecvate. (a se vedea pct. A71)

#### *Conformitatea cu cerințele relevante*

22. Sub rezerva prevederilor de la punctul 23, auditorul trebuie să se conformeze fiecărei cerințe a unui ISA, exceptând situația în care, date fiind circumstanțele auditului:
  - (a) Întregul ISA nu este relevant; sau

- (b) Cerința nu este relevantă pentru că depinde de o condiție, iar condiția nu există. (a se vedea pct. A72-A73)
23. În circumstanțe excepționale, auditorul poate considera necesar să se abată de la cerințele relevante dintr-un ISA. În asemenea circumstanțe, auditorul trebuie să efectueze proceduri de audit alternative pentru a atinge scopul cerinței. Necesitatea ca auditorul să se abată de la o cerință relevantă se așteaptă să apară doar acolo unde cerința are drept scop realizarea unei proceduri specifice, iar în circumstanțele specifice auditului acea procedură ar fi ineficace în atingerea scopului cerinței. (a se vedea pct. A74)

#### *Incapacitatea de a atinge un obiectiv*

24. Dacă un obiectiv dintr-un ISA relevant nu poate fi atins, auditorul trebuie să evalueze măsura în care acest fapt îl împiedică să își atingă obiectivele sale generale de audit, astfel fiind necesar ca acesta să își modifice opinia în conformitate cu ISA-urile sau să se retragă din misiune (acolo unde retragerea este permisă de legea sau reglementările aplicabile). Incapacitatea de a atinge un obiectiv reprezintă o chestiune importantă care necesită documentare în conformitate cu ISA 230.<sup>4</sup> (a se vedea pct. A75-A76)

\* \* \*

## **Aplicare și alte materiale explicative**

### **Un audit al situațiilor financiare**

#### *Domeniul de aplicare al unui audit (a se vedea pct. 3)*

- A1. Opinia auditorului cu privire la situațiile financiare tratează măsura în care situațiile financiare sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil. O asemenea opinie este comună pentru toate auditurile situațiilor financiare. Așadar, opinia auditorului nu asigură, de exemplu, viabilitatea în viitor a entității și nici eficiența sau eficacitatea cu care conducerea a organizat activitățile entității. Totuși, în anumite jurisdicții, legile sau reglementările aplicabile ar putea solicita ca auditorii să ofere opinii cu privire la alte aspecte specifice, cum ar fi eficacitatea controlului intern sau consecvența dintre un raport separat al conducerii și situațiile financiare. În timp ce ISA-urile includ cerințe și îndrumări în legătură cu asemenea aspecte, în măsura în care sunt relevante în formarea unei opinii cu privire la situațiile financiare, auditorul ar trebui să efectueze muncă suplimentară dacă acesta are responsabilități suplimentare de a oferi asemenea opinii.

<sup>4</sup> ISA 230, *Documentația de audit*, punctul 8 litera (c)

*Întocmirea situațiilor financiare* (a se vedea pct. 4)

- A2. Legile sau reglementările ar putea stabili responsabilitățile conducerii, iar acolo unde este cazul, ale persoanelor responsabile cu guvernanta, în legătură cu raportarea financiară. Totuși, amploarea acestor responsabilități, sau modul în care acestea sunt descrise ar putea să difere de la o jurisdicție la alta. În ciuda acestor diferențe, un audit în conformitate cu ISA-urile este efectuat pe baza premisei că membrii conducerii și, acolo unde este cazul, persoanele responsabile cu guvernanta, au recunoscut și înțeles faptul că au responsabilitatea:
- (a) Pentru întocmirea situațiilor financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, incluzând, acolo unde este cazul, prezentarea lor fidelă;
  - (b) Pentru acel control intern pe care conducerea și, acolo unde este cazul, persoanele responsabile cu guvernanta îl consideră necesar în vederea întocmirii unor situații financiare care să fie lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare; și
  - (c) Să ofere auditorului:
    - (i) Acces la toate informațiile pe care conducerea și, acolo unde este cazul, persoanele responsabile cu guvernanta le consideră a fi relevante pentru întocmirea situațiilor financiare, precum înregistrări, documentație și alte aspecte;
    - (ii) Informații suplimentare pe care auditorul le-ar putea solicita conducerii și, acolo unde este cazul, persoanelor responsabile cu guvernanta în scopul auditului; și
    - (iii) Acces nerestricționat la persoanele din cadrul entității de la care auditorul consideră necesar să obțină probe de audit.
- A3. Întocmirea situațiilor financiare de către conducere și, acolo unde este cazul, de persoanele responsabile cu guvernanta necesită:
- Identificarea cadrului de raportare financiară aplicabil, în contextul oricăror legi sau reglementări relevante.
  - Întocmirea situațiilor financiare în conformitate cu acel cadru.
  - Includerea unei descrieri adecvate a aceluia cadru în situațiile financiare.

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

- A4. Situațiile financiare pot fi întocmite în conformitate cu un cadru de raportare financiară menit să îndeplinească:
- Nevoile comune de informații financiare ale unei game largi de utilizatori (cum ar fi „situațiile financiare cu scop general”); sau
  - Nevoile de informații financiare ale unor utilizatori specifici (cum ar fi „situațiile financiare cu scop special”).
- A5. Cadrul de raportare financiară aplicabil conține adesea standarde de raportare financiară stabilite de către o organizație de normalizare autorizată sau recunoscută sau de către cerințe prevăzute în legi sau reglementări. În anumite cazuri, cadrul de raportare financiară ar putea să conțină atât standarde de raportare stabilite de către o organizație de normalizare autorizată sau recunoscută, cât și cerințe legale sau de reglementare. Alte surse ar putea să ofere indicații cu privire la modul de aplicare a cadrului de raportare financiară aplicabil. În anumite cazuri, cadrul de raportare financiară ar putea să conțină alte astfel de surse sau ar putea chiar să constea în doar astfel de surse. Astfel de alte surse ar putea să includă:
- Mediul legal și etic, inclusiv statute, reglementări, decizii ale instanțelor judecătorești și obligații etice profesionale în legătură cu aspecte contabile;
  - Interpretări contabile publicate, cu un grad de autoritate diferit, emise de organizații de normalizare, reglementare sau profesionale;
  - Opinii publicate de diferite autorități cu privire la aspectele contabile apărute, emise de organizații de normalizare, reglementare sau profesionale;
  - Practici generale și aferente sectorului de activitate larg recunoscute și prevalente; și
  - Literatură contabilă.
- Acolo unde există conflicte între cadrul de raportare financiară și sursele de la care se pot obține indicații cu privire la aplicarea acestora sau între sursele care ar putea conține cadrul de raportare financiară, va prevala sursa cu cel mai înalt grad de autoritate.
- A6. Cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil determină forma și conținutul situațiilor financiare. Deși cadrul ar putea să nu menționeze cum să se contabilizeze sau să se prezinte toate tranzacțiile sau evenimentele, acesta cuprinde, de regulă, suficiente principii cu un spectru larg, care să fie folosite ca o bază pentru dezvoltarea și aplicarea politicilor contabile care urmează aceeași linie cu conceptele care stau la baza cerințelor cadrului.
- A7. Anumite cadre de raportare financiară sunt cadre de prezentare fidelă, în timp ce restul sunt cadre de conformitate. Cadrele de raportare financiară

care conțin în principal standardele de raportare financiară stabilite de o organizație care este autorizată sau recunoscută pentru a promulga standarde care să fie folosite de entități pentru întocmirea situațiilor financiare cu scop general sunt adesea concepute pentru a oferi o prezentare fidelă, de exemplu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri) emise de către Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate (IASB).

A8. Cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil determină, de asemenea, ce anume reprezintă un set complet de situații financiare. În cazul în care există mai multe cadre, se intenționează ca situațiile financiare să ofere informații cu privire la poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie ale unei entități. Pentru asemenea cadre, un set complet de situații financiare ar include un bilanț, o situație a veniturilor și cheltuielilor, o situație a modificărilor capitalurilor proprii, o situație privind fluxurile de trezorerie și notele explicative aferente. Pentru alte cadre de raportare financiară un singur set de situații financiare și notele explicative la acestea ar putea constitui un set complet de situații financiare:

- De exemplu, Standardul Internațional de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS), „*Raportarea financiară conform contabilității pe bază de numerar*” emis de către Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public prevede că principala situație financiară este o situație a încasărilor și plăților în numerar atunci când o entitate din sectorul public își întocmește situațiile financiare în conformitate cu acel IPSAS.
- Alte exemple de componente ale situațiilor financiare, dintre care fiecare ar include note explicative aferente sunt:
  - Bilanțul.
  - Situația veniturilor sau situația privind operațiile.
  - Situația rezultatelor reportate.
  - Situația fluxurilor de trezorerie.
  - Situația activelor și datoriilor care nu include capitalurile proprii.
  - Situația modificărilor capitalurilor proprii.
  - Situația veniturilor și cheltuielilor.
  - Situația operațiunilor pe fiecare linie de produse.

A9. ISA 210 stabilește cerințe și oferă îndrumări privind determinarea gradului de acceptare a cadrului de raportare financiară aplicabil.<sup>5</sup> ISA 800 se referă

---

<sup>5</sup> ISA 210, *Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit*, punctul 6 litera (a)



la anumite considerente cu privire la cazurile în care situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special.<sup>6</sup>

- A10. Datorită importanței premisei în efectuarea unui audit, auditorul va trebui să obțină acceptul conducerii și, acolo unde este cazul, al persoanelor responsabile cu guvernarea, în legătură cu faptul că aceștia recunosc și înțeleg că au responsabilitățile stabilite la punctul A2, ca o condiție primară pentru acceptarea misiunii de audit.<sup>7</sup>

#### Considerente specifice auditurilor din sectorul public

- A11. Mandatele pentru efectuarea auditurilor situațiilor financiare ale entităților din sectorul public ar putea fi mai generale decât cele pentru alte entități. Ca rezultat, premisa legată de responsabilitățile conducerii, pe baza căreia se efectuează un audit al situațiilor financiare ale unei entități din sectorul public, ar putea include responsabilități adiacente, ca de exemplu responsabilitatea de a executa tranzacții și evenimente în conformitate cu legea, reglementările sau altă autoritate.<sup>8</sup>

#### Formarea opiniei auditorului (a se vedea pct. 8)

- A12. Opinia exprimată de auditor se referă la măsura în care situațiile financiare sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. Totuși, forma opiniei auditorului va depinde de cadrul de raportare financiară și de orice alte legi sau reglementări aplicabile. Majoritatea cerințelor cadrelor de raportare financiară includ cerințe legate de prezentarea situațiilor financiare; pentru asemenea cadre, *întocmirea* situațiilor financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil include și *prezentarea*.
- A13. Acolo unde cadrul de raportare financiară este un cadru de prezentare fidelă, așa cum este și cazul, în general, pentru situațiile financiare cu scop general, opinia cerută de ISA-uri se referă la măsura în care situațiile financiare sunt prezentate în mod fidel, sub toate aspectele semnificative sau oferă o imagine corectă și fidelă. Acolo unde cadrul de raportare financiară este un cadru de conformitate, opinia cerută se referă la măsura în care situațiile financiare sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul. Exceptând situația în care se specifică contrariul, referirile din ISA-uri în legătură cu opinia auditorului se referă la ambele forme de opinie.

---

<sup>6</sup> ISA 800, *Considerente speciale – auditul situațiilor financiare întocmite în conformitate cu cadrele de raportare cu scop special*, punctul 8

<sup>7</sup> ISA 210, punctul 6 litera (b)

<sup>8</sup> A se vedea punctul A57

**Cerințe etice cu privire la un audit al situațiilor financiare** (a se vedea pct. 14)

- A14. Auditorul este supus anumitor cerințe etice, inclusiv cele care se referă la independență, legate de misiunile de audit al situațiilor financiare. Cerințele etice relevante conțin adesea Părțile A și B din *Codul Etic al Profesioniștilor Contabili* (Codul IESBA) legate de auditul unor situații financiare împreună cu cerințele naționale care sunt mai restrictive.
- A15. Partea A a Codului IESBA stabilește principiile fundamentale de etică profesională relevante pentru auditor atunci când efectuează un audit al situațiilor financiare și furnizează un cadru conceptual pentru aplicarea acelor principii. Principiile fundamentale pe care auditorul trebuie să le respecte conform Codului IESBA sunt:
- (a) Integritatea;
  - (b) Obiectivitatea;
  - (c) Competența profesională și atenția cuvenită;
  - (d) Confidențialitatea; și
  - (e) Comportamentul profesional.

Partea B a Codului IESBA ilustrează modul în care cadrul conceptual trebuie aplicat în situații specifice.

- A16. În cazul unei misiuni de audit, se consideră a fi în interesul public, și de aceea impus de către Codul IESBA, ca auditorul să fie independent de entitatea auditată. Codul IESBA descrie independența ca o noțiune care cuprinde atât independența de rațiune cât și independența de acțiune. Independența auditorului față de entitate protejează abilitatea auditorului de a-și forma o opinie de audit fără a fi afectat de influențele care ar putea compromite acea opinie. Independența mărește abilitatea auditorului de a acționa cu integritate, de a fi obiectiv și de a menține o atitudine de scepticism profesional.
- A17. Standardul Internațional privind Controlul Calității (ISQC) 1<sup>9</sup>, sau cerințele naționale care sunt cel puțin la fel de stricte<sup>10</sup>, tratează responsabilitățile firmei de a stabili și menține propriul sistem de control al calității pentru misiunile de audit. ISQC 1 stabilește responsabilitățile firmei în ceea ce privește stabilirea de politici și proceduri proiectate pentru a-i oferi o asigurare rezonabilă privind măsura în care firma și personalul acesteia respectă cerințele etice relevante, inclusiv cele care se referă la indepen-

---

<sup>9</sup> 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*,

<sup>10</sup> A se vedea ISA 220, *Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare*, punctul 2

dență.<sup>11</sup> ISA 220 stabilește responsabilitățile partenerului misiunii în ceea ce privește cerințele etice relevante. Acestea includ păstrarea unui caracter vigilent prin observare și efectuarea de interviuări, după caz, pentru a detecta existența unor dovezi cu privire la nerespectarea cerințelor etice relevante de către membrii echipei misiunii, determinând reacția adecvată în situația în care anumite aspecte care ar indica faptul că echipa misiunii nu a respectat cerințele etice relevante vin în atenția partenerului misiunii și formularea unei concluzii cu privire la respectarea cerințelor legate de independență, care se aplică misiunii de audit.<sup>12</sup> ISA 220 recunoaște faptul că echipa misiunii are dreptul să se bazeze pe sistemul unei firme de control al calității pentru a-și îndeplini responsabilitățile cu privire la procedurile de control al calității aplicabile misiunii de audit individuale, cu excepția situației în care informațiile oferite de către firmă sau alte părți sugerează contrariul.

### **Scepticismul profesional** (a se vedea pct. 15)

- A18. Scepticismul profesional include acordarea atenției cu privire la, de exemplu:
- Probe de audit care contrazic alte probe de audit obținute.
  - Informații care pun la îndoială fiabilitatea documentelor și răspunsurile la interviuări care vor fi folosite ca probe de audit.
  - Condiții care ar putea indica o posibilă fraudă.
  - Circumstanțe care sugerează nevoia efectuării de proceduri de audit în plus față de cele prevăzute de ISA-uri.
- A19. Menținerea scepticismului profesional pe parcursul auditului este necesară dacă auditorul trebuie, de exemplu, să reducă riscul privind:
- Omiterea unor circumstanțe neobișnuite.
  - Generalizarea excesivă în momentul formulării concluziilor pe baza observațiilor de audit.
  - Folosirea unor ipoteze necorespunzătoare în determinarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de audit și în evaluarea rezultatelor acestora.
- A20. Scepticismul profesional este necesar pentru o evaluare critică a probelor de audit. Acesta include punerea la îndoială a probelor de audit contradictorii și fiabilitatea documentelor și a răspunsurilor la interviuări și alte informații obținute de la conducere și persoanele responsabile cu guvernanta. Acesta

---

<sup>11</sup> ISQC 1, punctele 20-25

<sup>12</sup> ISA 220, punctele 9-12

mai include și luarea în considerare a suficienței și gradului de adecvare a probelor de audit obținute în circumstanțele date, de exemplu în cazul în care au existat factori de risc de fraudă și un singur document, de o natură care îl face a fi susceptibil de fraudă, este singura dovadă care stă la baza unei valori semnificative la nivelul situațiilor financiare.

- A21. Auditorul poate accepta sisteme de înregistrări și documente ca fiind autentice, cu excepția cazului în care auditorul are motive să creadă contrariul. Auditorul trebuie însă să evalueze fiabilitatea informațiilor ce urmează a fi folosite ca probe de audit.<sup>13</sup> În cazuri de îndoială cu privire la fiabilitatea informațiilor sau în caz de indicii cu privire la posibile fraude (de exemplu, când condițiile identificate pe parcursul auditului îl determină pe auditor să creadă ca un document ar putea să nu fie autentic sau că termenii unui document au fost falsificați), ISA-urile prevăd ca auditorul să investigheze în continuare și să determine ce modificări sau completări la procedurile de audit sunt necesare pentru a rezolva acel aspect.<sup>14</sup>
- A22. Nu pot exista așteptări potrivit cărora auditorul nu va ține seama de experiența anterioară cu privire la onestitatea și integritatea conducerii entității și a persoanelor responsabile cu guvernanta. Totuși, încrederea în faptul că membrii conducerii și persoanele responsabile cu guvernanta sunt onești și integri nu îl exonerează pe auditor de nevoia de a menține scepticismul profesional și nu îi permit auditorului să fie satisfăcut cu probe de audit mai puțin convingătoare, în obținerea unei asigurări rezonabile.

### **Raționamentul profesional** (a se vedea pct. 16)

- A23. Raționamentul profesional este esențial pentru efectuarea unui audit adecvat. Acest lucru se datorează faptului că interpretarea cerințelor etice relevante și a ISA-urilor și luarea deciziilor necesare pe parcursul auditului în cunoștință de cauză nu se pot realiza fără aplicarea cunoștințelor relevante și experienței cu privire la fapte și circumstanțe. Raționamentul profesional este necesar în special în legătură cu decizii legate de:
- Pragul de semnificație și riscul de audit.
  - Natura, plasarea în timp și amplexarea procedurilor de audit folosite pentru a îndeplini cerințele ISA-urilor și a strânge probe de audit.
  - Evaluarea măsurii în care au fost obținute probe de audit suficiente și adecvate, și a măsurii în care trebuie făcut mai mult pentru atingerea obiectivelor ISA-urilor și prin acestea, a obiectivelor generale ale auditorului.

---

<sup>13</sup> ISA 500, *Probe de audit*, punctele 7-9

<sup>14</sup> ISA 240, punctul 13, ISA 500, punctul 11; ISA 505, *Confirmări externe*, punctele 10-11 și 16

- Evaluarea raționamentelor conducerii în aplicarea cadrului de raportare financiară aplicabil.
  - Formularea de concluzii pe baza probelor de audit obținute, de exemplu evaluarea caracterului rezonabil al estimărilor făcute de către conducere în întocmirea situațiilor financiare.
- A24. Trăsătura distinctivă a raționamentului profesional care se așteaptă de la un auditor este aceea că este exercitată de către un auditor a cărui pregătire, cunoștințe și experiență l-au asistat în dezvoltarea competențelor necesare pentru a exercita raționamente rezonabile.
- A25. Exercițarea raționamentului profesional în orice caz particular se bazează pe fapte și circumstanțe care sunt cunoscute de auditor. Consultarea cu privire la aspectele dificile și litigioase pe parcursul auditului, atât în cadrul echipei misiunii cât și între echipa misiunii și alte părți aflate la un nivel adecvat în cadrul sau în afara firmei, cum ar fi aceea prevăzută de ISA 220,<sup>15</sup> îl sprijină pe auditor în efectuarea de raționamente informate și rezonabile.
- A26. Raționamentul profesional poate fi evaluat în funcție de măsura în care raționamentul la care s-a ajuns reflectă aplicarea competenței a principiilor contabile și este adecvat și consecvent în lumina faptelor și circumstanțelor care au fost cunoscute de auditor până la data raportului auditorului.
- A27. Raționamentul profesional trebuie exercitat pe tot parcursul auditului. El trebuie, de asemenea, să fie documentat adecvat. În acest scop, auditorul trebuie să întocmească o documentație de audit suficientă pentru a-i permite unui auditor cu experiență, care nu are nicio legătură anterioară cu auditul, să înțeleagă raționamentele semnificative utilizate, în scopul atingerii concluziilor cu privire la aspecte semnificative care au rezultat în cursul auditului.<sup>16</sup> Raționamentul profesional nu va fi folosit ca o justificare a deciziilor care nu sunt, altfel, susținute de faptele și circumstanțele misiunii sau de probe de audit suficiente și adecvate.

### **Probe de audit suficiente și adecvate și riscul de audit** (a se vedea pct. 5 și 17)

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

- A28. Probele de audit sunt necesare pentru a susține opinia și raportul auditorului. Acestea sunt cumulative ca natură și sunt obținute în principal ca urmare a procedurilor de audit efectuate pe parcursul auditului. Ele ar putea totuși să includă și informații obținute din alte surse, ca de exemplu auditurile precedente (cu condiția ca auditorul să fi determinat măsura în care au avut loc schimbări de la auditul precedent care ar putea afecta relevanța acestora

<sup>15</sup> ISA 220, punctul 18

<sup>16</sup> ISA 230, punctul 8

pentru auditul curent<sup>17</sup>) sau procedurile firmei pentru controlul calității pentru acceptarea clienților și continuarea relațiilor cu aceștia. În plus față de alte surse din cadrul sau din afara entității, sistemul de înregistrări contabile al entității este o sursă importantă de probe de audit. De asemenea, informațiile care ar putea fi folosite ca probe de audit ar fi putut fi întocmite de un expert angajat sau colaborator al entității. Probele de audit cuprind atât informații care susțin și completează aserțiunile conducerii, cât și orice informație care contrazice asemenea aserțiuni. În plus, în anumite cazuri, absența informațiilor (de exemplu refuzul conducerii de a oferi informațiile solicitate) este folosită de auditor, și de aceea, și aceasta constituie probă de audit. Cea mai mare parte a muncii auditorului în formularea opiniei de audit constă în obținerea și evaluarea probelor de audit.

- A29. Suficiența și gradul de adecvare a probelor de audit sunt interdependente. Suficiența este măsura cantității de probe de audit. Cantitatea necesară de probe de audit este afectată de evaluarea auditorului cu privire la riscurile de denaturare (cu cât sunt mai mari riscurile evaluate, cu atât pot fi necesare mai multe probe de audit) și, de asemenea, de calitatea unor asemenea probe de audit (cu cât sunt de o calitate mai bună, cu atât mai puține vor fi necesare). Obținerea mai multor probe de audit poate însă să nu compenseze nivelul de calitate scăzut al acestora.
- A30. Gradul de adecvare este măsura calității probelor de audit; mai precis, relevanța și credibilitatea în oferirea suportului pentru concluziile pe care se bazează opinia de audit. Credibilitatea probelor este influențată de sursele și natura acestora și depinde de circumstanțele individuale în care au fost obținute.
- A31. Măsura în care s-au obținut probe de audit suficiente și adecvate pentru a reduce riscul de audit la un nivel acceptabil de scăzut, permițând astfel auditorului să formuleze concluzii rezonabile pe care să își bazeze opinia de audit, constituie o chestiune de raționament profesional. ISA 500 și alte ISA-uri relevante stabilesc cerințe suplimentare și oferă îndrumări suplimentare pe parcursul auditului cu privire la considerentele auditorului în legătură cu obținerea de probe de audit suficiente și adecvate.

#### *Riscul de audit*

- A32. Riscul de audit este o funcție a riscului de denaturare semnificativă și a riscului de nedetectare. Evaluarea riscurilor se bazează pe proceduri de audit efectuate pentru a obține informații necesare în acel scop și probe obținute pe parcursul auditului. Evaluarea riscurilor este o chestiune de raționament profesional, mai degrabă decât un aspect ce poate fi măsurat în mod precis.

---

<sup>17</sup> ISA 315 (Revizuit), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său*, punctul 9

A33. În contextul ISA-urilor, riscul de audit nu include riscul ca auditorul să exprime o opinie conform căreia situațiile financiare sunt denaturate semnificativ atunci când acestea nu sunt denaturate. Acest risc este de obicei nesemnificativ. În plus, riscul de audit este un termen tehnic legat de procesul de auditare; el nu se referă la riscul afacerii auditorului precum pierderile din litigii, publicitate negativă, sau alte evenimente care apar în legătură cu auditul situațiilor financiare.

#### Riscuri de denaturare semnificativă

A34. Riscurile de denaturare semnificativă pot exista la două niveluri:

- Cel al situațiilor financiare în general; și
- Nivelul de aserțiune al claselor de tranzacții, solduri ale conturilor, și prezentări.

A35. Riscurile de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare în general se referă la riscurile de denaturare semnificativă care, la rândul lor, sunt legate în mod strict de situațiile financiare ca întreg și au un posibil efect asupra multor aserțiuni.

A36. Riscurile de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor sunt evaluate pentru a determina natura, plasarea în timp și amploarea unor proceduri de audit suplimentare, necesare pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate. Aceste probe îi permit auditorului să exprime o opinie cu privire la situațiile financiare, în condițiile unui nivel acceptabil de scăzut al riscului de audit. Auditorii folosesc abordări variate pentru a atinge obiectivul de evaluare a riscurilor de denaturare semnificativă. De exemplu, auditorul va putea folosi un model care exprimă relația generală între componentele riscului de audit în termeni matematici, pentru a ajunge la un nivel acceptabil al riscului de nedetectare. Unii auditori consideră un asemenea model a fi util în planificarea procedurilor de audit.

A37. Riscurile de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor constau în două componente: riscul inerent și riscul de control. Riscul inerent și riscul de control sunt riscuri ale entității. Ele există independent de auditul situațiilor financiare.

A38. Riscul inerent este mai mare pentru anumite aserțiuni și clase de tranzacții, solduri de conturi și prezentări aferente decât pentru altele. De exemplu, ar putea fi mai mare pentru calcule complexe sau pentru conturi care constau în sume ce rezultă din estimări contabile care sunt supuse unor incertitudini semnificative de estimare. Circumstanțele externe care dau naștere la riscuri ale afacerii ar putea, de asemenea, să influențeze riscul inerent. De exemplu evoluțiile tehnologice ar putea face ca un anumit produs să devină învechit, generând astfel posibilitatea ca stocurile să fie mai susceptibile de supraevaluare. Factori din cadrul entității și din mediul său care sunt legați

de câteva sau de toate clasele de tranzacții, solduri de conturi sau prezentări ar putea, de asemenea, să influențeze riscul inerent legat de o aserțiune specifică. Astfel de factori ar putea include, de exemplu, o lipsă de fond de rulment suficient pentru a continua operațiunile sau un sector de activitate în declin, caracterizat de un număr mare de falimente.

- A39. Riscul de control este o funcție a eficacității conceperii, implementării și menținerii controlului intern de către conducere, pentru a aborda riscurile identificate care amenință atingerea obiectivelor entității, relevante pentru întocmirea situațiilor financiare ale acesteia. Totuși, controlul intern, indiferent de cât de bine este conceput și aplicat, poate doar să reducă, dar nu să elimine, riscul de denaturare semnificativă a situațiilor financiare cauzată de limitările inerente ale controlului intern. Acestea includ de exemplu, posibilitatea apariției erorilor umane sau a greșelilor sau faptul că controalele sunt evitate prin comploturi sau sunt neglijate de către conducere. În consecință va exista întotdeauna un risc de control. ISA-urile prevăd condițiile în care auditorului i se solicită, sau poate alege, să testeze eficacitatea operațională a controalelor în determinarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de fond ce urmează a fi efectuate.<sup>18</sup>
- A40. ISA-urile nu se referă, de regulă, la riscul de control și la riscul inerent în mod separat, ci mai degrabă la o evaluare combinată a „riscului de denaturare semnificativă”. Totuși, auditorul va putea să separe sau să combine evaluările riscului inerent și a celui de control în funcție de tehnicile sau metodologiile de audit preferate și de considerente practice. Evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă ar putea fi exprimată în termeni cantitativi, ca de exemplu în procente, sau în termeni necantitativi. În orice caz, nevoia ca un auditor să facă evaluări corecte ale riscurilor este mai importantă decât abordările diferite prin care ele pot fi făcute.
- A41. ISA 315 (Revizuit) stabilește cerințe și oferă îndrumări pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare și al aserțiunilor.

#### Riscul de nedetectare

- A42. Pentru un nivel dat al riscului de audit, nivelul acceptabil al riscului de nedetectare comportă o relație invers-proportională cu riscurile evaluate de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor. De exemplu, cu cât auditorul crede că riscul de denaturare semnificativă este mai mare, cu atât mai puțin poate fi acceptat riscul de nedetectare și, în consecință, cu atât mai convingătoare trebuie să fie probele de audit necesare auditorului.
- A43. Riscul de nedetectare este legat de natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor auditorului care sunt stabilite de acesta pentru a reduce riscul

---

<sup>18</sup> ISA 330, *Răspunsul auditorului la riscurile evaluate*, punctele 7-17



de audit la un nivel acceptabil de scăzut. Este, deci, o funcție a eficacității unei proceduri de audit și a aplicării sale de către auditor. Aspecte ca:

- planificarea adecvată;
- distribuirea corectă a personalului în echipa misiunii;
- aplicarea scepticismului profesional; și
- supervizarea și revizuirea muncii de audit efectuate,

sprijină creșterea eficacității unei proceduri de audit și la aplicarea acestora și reduce posibilitatea că un auditor ar putea să selecteze o procedură de audit neadecvată, să aplice în mod eronat o procedură adecvată sau să interpreteze în mod greșit rezultatele auditului.

- A44. ISA 300<sup>19</sup> și ISA 330 stabilesc cerințe și furnizează îndrumări cu privire la planificarea unui audit al situațiilor financiare și la răspunsul auditorului la riscurile evaluate. Totuși, riscul de nedetectare poate fi doar redus, nu și eliminat, ca urmare a limitărilor inerente ale unui audit. În consecință, un anumit risc de nedetectare va exista totdeauna.

#### *Limitările inerente ale unui audit*

- A45. Nu se așteaptă și nu se poate ca auditorul să reducă riscul de audit la zero și, prin urmare, auditorul nu poate obține o asigurare absolută în legătură cu măsura în care situațiile financiare nu conțin denaturări semnificative cauzate de fraudă sau eroare. Acest lucru se datorează faptului că există limitări inerente ale unui audit care rezultă, în majoritatea probelor de audit pe baza cărora auditorul formulează concluziile și își bazează opinia de audit, ca fiind convingătoare mai degrabă decât concludente. Limitările inerente ale unui audit rezultă din:

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

#### *Natura raportării financiare*

- A46. Întocmirea situațiilor financiare presupune raționamentul conducerii în aplicarea cerințelor cadrului de raportare financiară specific entității la faptele și circumstanțele entității. În plus, multe elemente ale situațiilor financiare implică decizii sau evaluări subiective sau un grad de incertitudine și ar putea exista o gamă de interpretări acceptabile sau raționamente care ar putea fi exercitate. În consecință, anumite elemente ale situațiilor financiare

---

<sup>19</sup> ISA 300, *Planificarea unui audit al situațiilor financiare*

vor face obiectul unui nivel inerent de variabilitate care nu poate fi eliminat prin aplicarea unor proceduri de audit suplimentare. De exemplu, acesta este adesea cazul în legătură cu anumite estimări contabile. Totuși ISA-urile prevăd ca auditorul să acorde o atenție specifică măsurii în care estimările contabile și prezentările legate de acestea sunt rezonabile în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil, precum și al aspectelor calitative ale practicilor contabile ale entității, inclusiv indiciilor unui posibil subiectivism în raționamentele conducerii.<sup>20</sup>

#### Natura procedurilor de audit

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

- Există posibilitatea ca, fie intenționat, fie neintenționat, conducerea sau alte părți să nu ofere informațiile complete care sunt relevante pentru întocmirea situațiilor financiare sau care au fost solicitate de către auditor. În consecință, auditorul nu poate fi sigur de caracterul complet al informațiilor, chiar dacă auditorul a efectuat proceduri de audit pentru a obține asigurări cu privire la faptul că au fost obținute toate informațiile relevante.
- Frauda ar putea implica scheme sofisticate și atent organizate pentru a ascunde. Prin urmare, procedurile de audit folosite pentru strângerea de probe de audit ar putea fi ineficace în detectarea unei denaturări intenționate care implică, de exemplu, un complot pentru falsificarea documentelor și care ar putea să îl determine pe auditor să creadă ca probele de audit sunt valabile când de fapt nu sunt. Auditorul nu este pregătit și nici nu este de așteptat să fie un expert în autentificarea documentelor.
- Un audit nu este o investigație oficială cu privire la suspiciunile de comitere de delikte. În consecință, auditorului nu i se oferă competențe juridice specifice, ca de exemplu competența de a cerceta, care ar putea fi necesară pentru o asemenea investigație.

#### Oportunitatea raportării financiare și echilibrul între beneficiu și cost

A48. Chestiunile privind dificultatea, timpul, sau costul implicat nu constituie, în sine, o baza validă pentru ca auditorul să omită o procedură de audit pentru care nu există alternativă sau să fie satisfăcut cu probele de audit care sunt mai puțin decât convingătoare. Planificarea corespunzătoare ajută la alocarea unui interval de timp și a unor resurse suficiente pentru a efectua

---

<sup>20</sup> ISA 540, *Auditarea estimărilor contabile, inclusiv a estimărilor contabile la valoarea justă și a prezentărilor aferente* și ISA 700, *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*, punctul 12

auditul. Fără a aduce atingere acestuia, relevanța informației, și prin aceasta valoarea ei, tinde să se diminueze în timp și trebuie stabilit un echilibru între fiabilitatea informației și costul său. Acest lucru este recunoscut în anumite cadre de raportare financiară (a se vedea, de exemplu, „*Cadrul pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare*” al IASB). Prin urmare, utilizatorii situațiilor financiare se așteaptă ca auditorul să își formeze o opinie cu privire la situațiile financiare în cadrul unei perioade de timp rezonabile și la un cost rezonabil, recunoscând faptul că este imposibil să abordeze toate informațiile care ar putea exista sau să urmărească fiecare aspect, în mod exhaustiv, pornind de la ipoteza că informația este eronată sau frauduloasă până la momentul la care se dovedește contrariul.

A49. În consecință, este necesar ca auditorul să:

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

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

- Aibă o bază de identificare și evaluare a riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare și la nivel de aserțiuni prin efectuarea procedurilor de evaluare a riscurilor și activităților legate de acestea;<sup>21</sup> și
- Folosească testarea și alte metode de examinare a populațiilor într-o manieră care oferă o bază rezonabilă pentru auditor, pe baza căreia să formuleze concluziile cu privire la populație.<sup>22</sup>

Alte aspecte care afectează limitările inerente ale unui audit

A51. În cazul anumitor aserțiuni sau subiecte specifice, efectele potențiale ale limitărilor inerente cu privire la capacitatea auditorului de a depista denaturări semnificative sunt deosebit de semnificative. Asemenea aserțiuni sau subiecte specifice includ:

- Frauda, în special fraudă care implică conducerea superioară sau complotul. A se vedea ISA 240 pentru o dezbatere detaliată.

<sup>21</sup> ISA 315(Revizuit), punctele 5-10

<sup>22</sup> ISA 330; ISA 500; ISA 520, *Proceduri analitice*; ISA 530, *Eșantionarea în audit*

- Existența și exhaustivitatea relațiilor și tranzacțiilor cu părțile afiliate. A se vedea ISA 550<sup>23</sup> pentru o dezbatere detaliată.
- Apariția situațiilor de neconformitate cu legile și reglementările. A se vedea ISA 250<sup>24</sup> pentru o dezbatere detaliată.
- Evenimente sau condiții viitoare care ar putea determina încetarea activității unei entități, pe baza principiului continuității activității. A se vedea ISA 570<sup>25</sup> pentru o dezbatere detaliată.

ISA-urile relevante identifică proceduri de audit specifice care ajută la atenuarea efectului limitărilor inerente.

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

## **Efectuarea unui audit în conformitate cu ISA-urile**

*Natura ISA-urilor (a se vedea pct. 18)*

- A53. ISA-urile, luate împreună, oferă standarde pentru munca auditorului în îndeplinirea obiectivelor generale ale auditorului. ISA-urile tratează responsabilitățile generale ale auditorului, precum și considerentele adiacente ale auditorului, relevante pentru aplicarea acelor responsabilități la teme specifice.
- A54. Domeniul de aplicare, data intrării în vigoare și orice limitare specifică privind aplicabilitatea unui ISA specific sunt clarificate în fiecare ISA. Excepțând situația în care standardul ISA prevede contrariul, auditorului îi este permis să aplice un ISA înainte de data intrării în vigoare specificată în acesta.
- A55. În efectuarea unui audit, se poate ca auditorului să i se solicite să respecte cerințele din legi sau din reglementări, în plus față de ISA-uri. ISA-urile nu

---

<sup>23</sup> ISA 550, *Părți afiliate*

<sup>24</sup> ISA 250, *Luarea în considerare a legii și reglementărilor într-un audit al situațiilor financiare*

<sup>25</sup> ISA 570, *Continuitatea activității*

eludează legea sau reglementările care guvernează un audit al situațiilor financiare. În eventualitatea în care astfel de legi sau reglementări diferă de ISA-uri, un audit efectuat doar în conformitate cu legea sau reglementările nu va fi considerat ca fiind în conformitate cu ISA-urile.

- A56. Auditorul poate, de asemenea, să efectueze auditul în conformitate atât cu ISA-urile, cât și cu standardele de audit ale unei anumite jurisdicții sau țări. În asemenea cazuri, în plus față de conformitatea cu fiecare ISA relevant pentru audit, poate fi necesar ca auditorul să efectueze proceduri de audit suplimentare pentru a se conforma cu standardele relevante ale acelei jurisdicții sau țări.

#### Considerente specifice auditurilor din sectorul public

- A57. ISA-urile sunt relevante pentru auditurile din sectorul public. Totuși, responsabilitățile auditorului din sectorul public pot fi afectate de mandatul de audit sau de obligațiile entităților din sectorul public care rezultă din lege, reglementări sau de la altă autoritate (cum ar fi directive ministeriale, cerințe ale politicii guvernamentale sau rezoluții ale legislativului), care pot prevedea un domeniu de aplicare mai larg decât un audit al situațiilor financiare în conformitate cu ISA-urile. Aceste responsabilități adiționale nu sunt tratate în ISA-uri. Ele pot fi tratate în deciziile pronunțate de Organizația Internațională a Instituțiilor Supreme de Audit sau de normalizatorii naționali, sau în îndrumările emise de agențiile de audit guvernamentale.

#### Conținutul ISA-urilor (a se vedea pct. 19)

- A58. În plus față de obiective și cerințe (cerințele sunt formulate în ISA-uri folosind termenul „trebuie să”), un ISA conține îndrumări legate de acestea în secțiunea de aplicare și alte materiale explicative. Standardul poate, de asemenea, să conțină un material introductiv care oferă contextul relevant pentru o înțelegere adecvată a ISA-ului și definiții. Întregul text al unui ISA este, deci, relevant pentru o înțelegere a obiectivelor stabilite într-un ISA și aplicarea corectă a cerințelor dintr-un ISA.
- A59. Acolo unde este necesar, aplicarea și celelalte materiale explicative oferă explicații suplimentare cu privire la cerințele unui ISA și îndrumări pentru îndeplinirea lor. În special, acestea ar putea să:
- Explice mai clar ce înseamnă o cerință sau ce își propune aceasta să acopere.
  - Includă exemple de proceduri care ar putea fi adecvate în circumstanțele date.

În timp ce asemenea îndrumări nu impun, prin ele însele, cerințe, ele sunt relevante pentru aplicarea adecvată a cerințelor unui ISA. Aplicarea și alte

materiale explicative vor putea, de asemenea, să ofere informații suplimentare cu privire la aspectele abordate într-un ISA.

- A60. Anexele fac parte din aplicare și alte materiale explicative. Scopul și utilizarea prevăzute ale unei anexe sunt explicate în cuprinsul ISA-ului respectiv sau în titlul și introducerea la anexa în sine.
- A61. Materialul introductiv poate include, după caz, astfel de aspecte ca explicație la:
- Scopul și domeniul de aplicare al ISA-ului, inclusiv modul în care un ISA este legat de alte ISA-uri.
  - Subiectul specific al ISA-ului.
  - Responsabilitățile respective ale auditorului și ale altor părți în legătură cu subiectul specific al ISA-ului.
  - Contextul aferent ISA-ului.
- A62. Un ISA poate include, într-o secțiune separată sub titlul „Definiții”, o descriere a înțelesurilor atribuite anumitor termeni în contextul ISA-urilor. Acestea sunt furnizate pentru a ajuta la aplicarea și interpretarea consecventă a ISA-urilor și nu se intenționează ca acestea să eludeze definițiile care ar putea fi stabilite în alte scopuri, fie în lege, reglementări sau alt context. Exceptând situația în care se indică contrariul, acei termeni vor avea același înțeles pe parcursul tuturor ISA-urilor. Glosarul de Termeni al Standardelor Internaționale emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare din *Manualul de Reglementări Internaționale de Control al Calității, Audit, Revizuire, Alte Servicii de Asigurare și Servicii Conexe*, publicat de către IFAC conține o listă completă a termenilor definiți în ISA-uri. Acesta mai include și descrierea unor alți termeni regăsiți în ISA-uri, pentru a ajuta la interpretarea și traducerea comună și consecventă.
- A63. Atunci când este cazul, considerente suplimentare specifice auditurilor unor entități mici și entități din sectorul public sunt incluse în materialele privind aplicarea și alte materiale explicative ale unui ISA. Aceste considerente suplimentare sprijină aplicarea cerințelor ISA-ului în auditul unor asemenea entități. Totuși, acestea nu limitează sau reduc responsabilitatea auditorului în a aplica și a se conforma cu cerințele ISA-urilor.

#### Considerente specifice entităților mici

- A64. În scopul identificării considerentelor suplimentare pentru auditurile entităților mici, o „entitate mică” se referă la o entitate care în mod tipic are o serie de caracteristici calitative, precum:
- (a) Concentrarea proprietății și conducerii la un număr mic de persoane (adesea o singură persoană – fie persoană fizică sau o altă companie

care deține entitatea cu condiția ca proprietarul să îndeplinească caracteristicile calitative relevante); și

- (b) Una sau mai multe din următoarele:
- (i) Tranzacții directe și lipsite de complicații;
  - (ii) Contabilitate simplă;
  - (iii) Puține domenii de activitate și puține produse în cadrul domeniilor de activitate;
  - (iv) Puține controale interne;
  - (v) Puține niveluri de conducere cu responsabilități în legătură cu un spectru larg de controale; sau
  - (vi) Personal puțin, dintre care mulți cu un spectru larg de îndatoriri.

Aceste caracteristici calitative nu sunt exhaustive, ele nu se adresează exclusiv entităților mici, și entitățile mici nu îndeplinesc neapărat toate aceste caracteristici.

- A65. Considerentele specifice entităților mici incluse în ISA-uri au fost elaborate în principal având în vedere companiile necotate. Totuși, anumite considerente ar putea fi utile în auditul unor entități cotate mai mici.
- A66. ISA-urile se referă la proprietarul unei entități mici care este implicat în coordonarea zilnică a unei entități ca și „proprietar-manager”.

*Obiective declarate în ISA-urile individuale (a se vedea pct. 21)*

- A67. Fiecare ISA conține unul sau mai multe obiective care reprezintă o conexiune între cerințele și obiectivele generale ale auditorului. Obiectivele din ISA-urile individuale au scopul de a-l determina pe auditor să se concentreze pe rezultatul dorit al ISA-ului, fiind în același timp destul de specifice pentru a îl ajuta pe auditor în:
- A înțelege ceea ce trebuie realizat și, după caz, modul adecvat de a face acest lucru; și
  - A decide cu privire la măsura în care trebuie făcut mai mult pentru a le atinge în circumstanțele particulare ale auditului.
- A68. Obiectivele trebuie înțelese în contextul obiectivelor generale ale auditorului stabilite la punctul 11 al prezentului ISA. Ca și în cazul obiectivelor generale ale auditorului, capacitatea de a atinge un obiectiv individual depinde, de asemenea, de limitările inerente ale unui audit.
- A69. În utilizarea obiectivelor, auditorul trebuie să aibă în vedere interdependența dintre ISA-uri. Aceasta deoarece, așa cum prevede punctul A53, ISA-urile

tratează în anumite cazuri responsabilitățile generale și în altele aplicarea acelor responsabilități în domenii specifice. De exemplu, prezentul ISA prevede ca auditorul să adopte o atitudine de scepticism profesional; această atitudine este necesară în toate aspectele legate de planificarea și efectuarea unui audit, dar nu se repetă ca o cerință în fiecare ISA. La un nivel mai detaliat, ISA 315 (Revizuit) și ISA 330 conțin printre altele, obiectivele și cerințele care se referă la responsabilitățile auditorului de identificare și evaluare a riscurilor de denaturare semnificativă și, respectiv, de elaborare și efectuare a unor proceduri de audit suplimentare pentru a răspunde la acele riscuri evaluate. Aceste obiective și cerințe se aplică pe tot parcursul auditului. Un ISA care tratează aspecte specifice ale auditului (de exemplu ISA 540) ar putea să detalieze modul în care obiectivele și cerințele unor ISA-uri ca ISA 315 (Revizuit) și ISA 330 trebuie aplicate în relație cu subiectul ISA-ului dar nu le repetă. Prin urmare, în atingerea obiectivului declarat în ISA 540, auditorul are în vedere obiective și cerințe ale altor ISA-uri relevante.

Utilizarea obiectivelor în determinarea nevoii de proceduri de audit suplimentare [a se vedea pct. 21 litera (a) ]

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

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

A71. Auditorul trebuie să utilizeze obiectivele pentru a evalua măsura în care au fost obținute probe de audit suficiente și adecvate în contextul obiectivelor generale ale auditorului. Dacă, drept rezultat, auditorul concluzionează că probele de audit nu sunt suficiente și adecvate, atunci acesta va putea adopta una sau mai multe dintre următoarele abordări pentru a îndeplini cerințele punctului 21 litera (b):

- Va evalua dacă s-au obținut sau urmează a fi obținute probe de audit subsecvente relevante, ca rezultat al conformității cu alte ISA-uri;
- Va extinde munca efectuată în aplicarea uneia sau mai multor cerințe; sau



- Va efectua alte proceduri considerate de auditor a fi necesare în circumstanțele date.

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

### *Respectarea cerințelor relevante*

Cerințe relevante (a se vedea pct. 22)

A72. În anumite situații, un ISA (și, prin urmare, toate cerințele acestuia) pot să nu fie relevante în circumstanțele date. De exemplu, dacă o entitate nu are o funcție de audit intern, niciuna din prevederile ISA 610 (Revizuit 2013)<sup>26</sup> nu este relevantă.

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

- Cerința de modificare a opiniei auditorului dacă există o limitare a domeniului de aplicare<sup>27</sup> reprezintă o cerință condițională explicită.
- Cerința de a comunica deficiențele semnificative în controlul intern identificate pe parcursul auditului persoanelor responsabile cu guvernanta,<sup>28</sup> care depind de existența unor astfel de deficiențe identificate; și cerința de a obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la prezentarea și descrierea informațiilor pe segment în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil,<sup>29</sup> fapt care depinde de măsura în care acel cadru solicită sau permite o asemenea prezentare, reprezintă cerințe condiționale implicite.

În anumite cazuri, o cerință poate fi exprimată ca fiind condiționată de lege sau de reglementările aplicabile. De exemplu, auditorul poate fi nevoit să se retragă din misiunea de audit, *acolo unde retragerea este posibilă conform legii sau reglementărilor aplicabile*, sau auditorul poate fi solicitat să întreprindă ceva, *exceptând situația în care acest lucru îi este interzis prin lege sau reglementări*. În funcție de jurisdicție, permisiunea sau interdicția ar putea fi explicite sau implicite.

---

<sup>26</sup> ISA 610 (Revizuit 2013), *Utilizarea activității auditorilor interni*, punctul 2

<sup>27</sup> ISA 705, *Modificări ale opiniei raportului auditorului independent*, punctul 13

<sup>28</sup> ISA 265, *Comunicarea deficiențelor în controlul intern către persoanele responsabile cu guvernanta și către conducere*, punctul 9

<sup>29</sup> ISA 501, *Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate*, punctul 13

Abateră de la o cerință (a se vedea pct. 23)

A74. ISA 230 stabilește cerințele cu privire la documentație în acele situații excepționale în care auditorul se abate de la o anumită cerință relevantă.<sup>30</sup> ISA-urile nu solicită respectarea unei cerințe care nu este relevantă în contextul auditului.

*Incapacitatea de a atinge un obiectiv* (a se vedea pct. 24)

A75. Măsura în care un obiectiv a fost atins este un aspect ce ține de raționamentul profesional al auditorului. Acel raționament ia în considerare rezultatele procedurilor de audit efectuate în respectarea cerințelor din ISA-uri și evaluarea de către auditor dacă s-au obținut probe de audit suficiente și adecvate și dacă trebuie făcut mai mult în circumstanțele particulare ale auditului, pentru a atinge obiectivele stabilite în ISA-uri. În consecință, circumstanțele care pot genera incapacitatea de a atinge un obiectiv le includ pe acelea care:

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

A76. Documentația de audit care respectă cerințele din ISA 230 și cerințele specifice documentației din alte ISA-uri relevante oferă probe pentru baza concluziilor auditorului cu privire la atingerea obiectivelor generale ale auditorului. În timp ce este inutil ca auditorul să documenteze separat (ca de exemplu într-o listă de verificare) atingerea obiectivelor individuale, documentarea unei incapacități de atingere a unui obiectiv îl ajută pe auditor în evaluarea măsurii în care o asemenea incapacitate l-a împiedicat pe acesta să își atingă obiectivele generale de audit.

---

<sup>30</sup> ISA 230, punctul 12

**STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 210**  
**CONVENIREA ASUPRA TERMENILOR MISIUNILOR**  
**DE AUDIT**

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep cu data de 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date)

**CUPRINS**

---

	Punct
<b>Introducere</b>	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA .....	1
Data intrării în vigoare .....	2
<b>Obiectiv</b> .....	3
<b>Definiții</b> ..	4-5
<b>Cerințe</b>	
Condiții preliminare pentru o misiune de audit .....	6-8
Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit .....	9-12
Misiuni de audit recurente .....	13
Acceptarea unei modificări în termenii misiunii de audit .....	14-17
Considerente suplimentare privind acceptarea unei misiuni .....	18-21
<b>Aplicare și alte materiale explicative</b>	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA .....	A1
Condiții preliminare pentru o misiune de audit .....	A2-A20
Convenirea asupra termenilor misiunii de audit .....	A21-A27
Misiuni de audit recurente .....	A28
Acceptarea unei modificări în termenii misiunii de audit .....	A29-A33
Considerente suplimentare privind acceptarea unei misiuni .....	A34-A37
Anexa 1: Exemplu de scrisoare de misiune .....	
Anexa 2: Determinarea gradului de acceptabilitate a cadrelor cu scop general	

---

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

## Introducere

### Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitățile auditorului în convenirea asupra termenilor misiunii de audit împreună cu membrii conducerii și, după caz, cu persoanele responsabile cu guvernanta. Aceasta include și stabilirea existenței anumitor condiții preliminare pentru un audit, responsabilitate care cade în sarcina conducerii și, după caz, a persoanelor responsabile cu guvernanta. ISA 220<sup>1</sup> tratează acele aspecte legate de acceptarea unei misiuni care sunt în sfera de control a auditorului. (a se vedea pct. A1)

### Data intrării în vigoare

2. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep cu data de 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date.

### Obiectiv

3. Obiectivul auditorului este acela de a accepta sau de a continua o misiune de audit doar atunci când baza pe care va fi efectuată a fost convenită prin:
  - (a) Stabilirea existenței condițiilor preliminare pentru un audit, și
  - (b) Confirmarea faptului că există o înțelegere comună cu privire la termenii misiunii de audit între auditor și conducere și, după caz, persoanele responsabile cu guvernanta.

### Definiții

4. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:  
 Condiții preliminare pentru un audit – Folosirea de către conducere a unui cadru de raportare financiară acceptabil în întocmirea situațiilor financiare și acceptul conducerii și, după caz, a persoanelor responsabile cu guvernanta cu privire la premisa<sup>2</sup> pe baza căreia este efectuat un audit.
5. În contextul prezentului ISA, referirile la „conducere” trebuie înțelese pe parcursul textului ca fiind „conducerea și, după caz, persoanele responsabile cu guvernanta”.

<sup>1</sup> ISA 220, *Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare*

<sup>2</sup> ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*, punctul 13

## Cerințe

### Condiții preliminare pentru o misiune de audit

6. Pentru a stabili dacă sunt prezente condițiile preliminare pentru un audit, auditorul trebuie să:
  - (a) Determine dacă este acceptabil cadrul de raportare financiară ce urmează a fi aplicat în întocmirea situațiilor financiare; și (a se vedea pct. A2-A10)
  - (b) Obțină acordul conducerii prin care aceasta își asumă și înțelege responsabilitatea sa: (a se vedea pct. A11-A14, A20)
    - (i) De întocmire a situațiilor financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, inclusiv, unde este relevant, de prezentarea fidelă a acestora; (a se vedea pct. A15)
    - (ii) Pentru acel control intern pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite întocmirea de situații financiare lipsite de denaturări semnificative, cauzate de fraudă sau eroare; și (a se vedea pct. A16-A19)
    - (iii) De a îi furniza auditorului:
      - 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 auditorul le poate solicita conducerii în contextul auditului; și
      - c. Acces nerestricționat la persoanele din cadrul entității, de la care auditorul consideră că este necesar să obțină probe de audit.

### *Limitarea domeniului de aplicare anterior acceptării misiunii de audit*

7. În cazul în care conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta impun o limitare a domeniului de aplicare a activității auditorului în ceea ce privește termenii unei misiuni de audit propuse, în urma căreia auditorul consideră că limitarea va avea ca rezultat imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la situațiile financiare, auditorul nu trebuie să accepte o asemenea misiune limitată drept misiune de audit, decât dacă legile sau reglementările îi impun acest lucru.

### *Alți factori care afectează acceptarea unei misiuni de audit*

8. În cazul în care condițiile preliminare ale unui audit nu sunt prezente, auditorul trebuie să discute acest aspect cu membrii conducerii. Cu excepția

cazului în care legile sau reglementările prevăd astfel, auditorul nu trebuie să accepte misiunea de audit propusă:

- (a) Dacă auditorul a determinat că nu poate fi acceptat cadrul de raportare financiară care urmează a fi aplicat în întocmirea situațiilor financiare, cu excepția prevederilor de la punctul 19; sau
- (b) Dacă acordul la care se face referire la punctul 6 litera (b) nu a fost obținut.

### **Convenirea asupra termenilor misiunii de audit**

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

trebuie să folosească descrierea de la punctul 6 litera (b). (a se vedea pct. A26)

### **Misiuni de audit recurente**

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

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

14. Auditorul nu trebuie să accepte o modificare în termenii misiunii de audit, dacă nu există o justificare rezonabilă în acest sens. (a se vedea pct. A29-A31)
15. Dacă, înainte de finalizarea misiunii de audit, auditorului i se solicită să modifice misiunea de audit într-o misiune care presupune un nivel de asigurare mai scăzut, auditorul trebuie să determine dacă există o justificare rezonabilă în acest sens. (a se vedea pct. A32-A33)
16. Dacă termenii misiunii de audit sunt modificați, auditorul și conducerea trebuie să convină asupra noilor termeni ai misiunii pe care îi vor consemna într-o scrisoare de misiune sau în altă formă adecvată de acord scris.
17. Dacă auditorul nu poate accepta o modificare în termenii misiunii de audit și nu i se permite de către conducere să continue misiunea de audit inițială, auditorul trebuie:
  - (a) să se retragă din misiunea de audit când acest lucru este permis de legea sau reglementarea aplicabilă; și
  - (b) să determine dacă există o obligație contractuală sau de altă natură, de a raporta aceste circumstanțe altor părți, precum persoanele responsabile cu guvernarea, proprietari sau autorități de reglementare.

### **Considerente suplimentare privind acceptarea unei misiuni**

#### *Standarde de raportare financiară completate de lege sau reglementări*

18. Dacă standardele de raportare financiară stabilite de către o organizație autorizată sau recunoscută de normalizare sunt completate de legi sau reglementări, auditorul trebuie să determine dacă există conflicte între standardele de raportare financiară și cerințele suplimentare. Dacă există asemenea conflicte, auditorul trebuie să discute cu membrii conducerii natura cerințelor suplimentare și să stabilească dacă:
  - (a) Cerințele suplimentare pot fi îndeplinite prin prezentări suplimentare în situațiile financiare; sau



- (b) Descrierea cadrului de raportare financiară aplicabil în situațiile financiare poate fi modificată ca atare.

Dacă niciuna din măsurile de mai sus nu este posibilă, auditorul trebuie să determine dacă va fi necesar să modifice opinia de audit în conformitate cu ISA 705.<sup>3</sup> (a se vedea pct. A34)

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

19. Dacă auditorul a determinat că ar fi inacceptabil cadrul de raportare financiară prescris de lege sau reglementări, dar, datorită faptului că este prescris de lege sau reglementări, auditorul trebuie să accepte misiunea de audit doar dacă următoarele condiții sunt prezente: (a se vedea pct. A35)
- (a) Conducerea acceptă să furnizeze prezentări suplimentare în situațiile financiare necesare pentru a evita situația în care situațiile financiare ar putea fi înșelătoare; și
- (b) Se recunoaște în termenii misiunii de audit faptul că:
- (i) Raportul auditorului cu privire la situațiile financiare va avea încorporat un Paragraf de evidențiere a unor aspecte, care să atragă atenția utilizatorilor la prezentările suplimentare, în conformitate cu ISA 706;<sup>4</sup> și
- (ii) Exceptând situația în care auditorului i se cere prin lege sau reglementări să își exprime opinia cu privire la situațiile financiare folosind expresii ca „prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative” sau „oferă o imagine corectă și fidelă” conform cadrului de raportare financiară aplicabil, opinia auditorului cu privire la situațiile financiare nu va include asemenea expresii.
20. Dacă nu sunt prezente condițiile subliniate la punctul 19 și auditorului i se impune prin lege sau reglementări să își desfășoare misiunea de audit, auditorul trebuie să:
- (a) Evalueze efectul naturii înșelătoare a situațiilor financiare asupra raportului auditorului; și
- (b) Includă referințe adecvate cu privire la acest aspect în termenii misiunii de audit.

<sup>3</sup> ISA 705, *Modificări ale opiniei raportului auditorului independent*

<sup>4</sup> ISA 706, *Paragrafele de evidențiere a unor aspecte și paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului independent*

*Raportul auditorului prescris de lege sau reglementări*

21. În anumite cazuri, legile sau reglementările jurisdicției relevante prescriu formatul și formularea raportului auditorului într-o formă sau în termeni care sunt semnificativ diferiți de cerințele ISA-urilor. În aceste circumstanțe, auditorul trebuie să evalueze:
- (a) Dacă utilizatorii ar putea înțelege eronat asigurarea obținută în urma auditului situațiilor financiare, și dacă da,
  - (b) Dacă explicațiile suplimentare în cadrul raportului auditorului ar putea înlătura o posibilă neînțelegere.<sup>5</sup>

Dacă auditorul concluzionează că explicațiile suplimentare din cadrul raportului nu pot înlătura o posibilă neînțelegere, auditorul nu trebuie să accepte misiunea de audit, decât dacă legile sau reglementările impun acest lucru. Un audit efectuat în conformitate cu astfel de legi sau reglementări nu se conformează prevederilor din ISA-uri. În consecință, auditorul nu trebuie să includă nicio referire în cadrul raportului său, la faptul că auditul ar fi fost efectuat în conformitate cu ISA-urile.<sup>6</sup> (a se vedea pct. A36-A37)

\* \* \*

**Aplicare și alte materiale explicative****Domeniul de aplicare al prezentului ISA** (a se vedea pct. 1)

- A1. Misiunile de asigurare care includ misiuni de audit pot fi acceptate doar atunci când practicianul consideră că cerințele etice relevante ca independența și competența profesională vor fi satisfăcute și când misiunea prezintă anumite caracteristici.<sup>7</sup> Responsabilitățile auditorului în legătură cu cerințele etice în contextul acceptării unei misiuni de audit și gradul în care acestea se află în sfera de control a auditorului sunt tratate în ISA 220.<sup>8</sup> Acest ISA tratează acele aspecte (sau condiții preliminare) care se află sub controlul entității și asupra cărora este necesar ca auditorul și conducerea entității să convină.

**Condiții preliminare pentru o misiune de audit***Cadrul de raportare financiară* [a se vedea punctul 6 litera (a)]

- A2. O condiție pentru acceptarea unei misiuni de asigurare este ca acele criterii la care se face referire în definiția unei misiuni de asigurare să fie adecvate

---

<sup>5</sup> ISA 706

<sup>6</sup> A se vedea, de asemenea ISA 700, *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*, punctul 43

<sup>7</sup> *Cadrul internațional pentru misiunile de asigurare*, punctul 17

<sup>8</sup> ISA 220, punctele 9-11

și disponibile pentru utilizatorii vizați.<sup>9</sup> Criteriile sunt punctele de referință folosite pentru evaluarea sau măsurarea subiectului specific incluzând, acolo unde este relevant, punctele de referință pentru prezentare și descriere. Criteriile adecvate fac posibilă o evaluare sau măsurare rezonabil de consecventă a unui subiect specific, în contextul unui raționament profesional. În contextul ISA-urilor, cadrul de raportare financiară aplicabil furnizează criteriile pe care auditorul le folosește pentru auditarea situațiilor financiare, inclusiv acolo unde este relevant, pentru prezentarea fidelă a acestora.

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

#### Determinarea gradului de acceptare a cadrului de raportare financiară

- A4. Factorii care sunt relevanți pentru determinarea gradului de acceptare a cadrului de raportare financiară ce va fi aplicat în întocmirea situațiilor financiare, includ:
- Natura entității (de exemplu, dacă este o întreprindere de afaceri, o entitate din sectorul public sau o organizație non-profit);
  - Scopul situațiilor financiare (de exemplu, dacă sunt întocmite pentru a răspunde nevoilor comune de informații financiare ale unei game largi de utilizatori sau nevoilor de informații financiare ale utilizatorilor specifici);
  - Natura situațiilor financiare (de exemplu dacă situațiile financiare reprezintă un set complet de situații financiare sau o situație financiară individuală); și
  - Dacă legile sau reglementările prescriu cadrul de raportare financiară aplicabil.
- A5. Mulți utilizatori ai situațiilor financiare nu sunt în măsură să solicite situații financiare adaptate nevoilor lor specifice de informare. Chiar dacă nu se poate răspunde tuturor nevoilor de informare ale unor utilizatori specifici, există nevoi de informații financiare comune unei game largi de utilizatori. Situațiile financiare întocmite în conformitate cu un cadru de raportare financiară pentru a răspunde nevoilor comune de informații financiare ale unei game largi de utilizatori sunt denumite situații financiare cu scop general.

<sup>9</sup> *Cadrul internațional pentru misiunile de asigurare*, punctul 17 litera (b) (ii)

- A6. În anumite cazuri, situațiile financiare vor fi întocmite în conformitate cu un cadru de raportare financiară conceput pentru a satisface nevoile de informare financiară ale unor utilizatori specifici. Asemenea situații financiare sunt denumite situații financiare cu scop special. Nevoile de informații financiare ale utilizatorilor vizați vor determina cadrul de raportare financiară aplicabil în aceste circumstanțe. ISA 800 dezbate gradul de acceptare a cadrelor de raportare financiară concepute pentru a răspunde nevoilor de informații financiare ale utilizatorilor specifici.<sup>10</sup>
- A7. Deficiențe în cadrul de raportare financiară aplicabil, care indică faptul că acel cadru nu este acceptabil, pot fi descoperite după ce misiunea de audit a fost acceptată. Atunci când folosirea acelu cadru este prescrisă de lege sau reglementări, se aplică cerințele punctelor 19-20. Atunci când folosirea acelu cadru nu este prescrisă de lege sau reglementări, conducerea poate decide să adopte un alt cadru care este acceptabil. Când conducerea face acest lucru, așa cum prevede punctul 16, se stabilesc noi termeni ai misiunii de audit pentru a reflecta schimbarea cadrului, datorită faptului că termenii acceptați anterior nu vor mai fi exacti.

#### Cadre de raportare cu scop general

- A8. În prezent, nu există o bază obiectivă și autoritară care să fi fost recunoscută în general la nivel global pentru a judeca gradul de acceptare a unor cadre de raportare cu scop general. În absența unei asemenea baze, standardele de raportare financiară stabilite de organizații care sunt autorizate sau recunoscute pentru a promulga standarde ce urmează a fi folosite de anumite tipuri de entități, se prezumă a fi acceptabile pentru situații financiare cu scop general întocmite de asemenea entități, sub condiția că entitățile urmează un proces transparent și deja stabilit, care implică deliberarea și luarea în considerare a opiniilor unei game largi de persoane interesate. Exemple de asemenea standarde de raportare financiară includ:
- Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri) emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate;
  - Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public; și
  - Principii contabile promulgate de o autoritate de normalizare autorizată sau recunoscută într-o anumită jurisdicție, cu condiția ca autoritatea să respecte un proces stabilit și transparent care implică deliberare și luarea în considerare a opiniilor unei game largi de persoane interesate.

---

<sup>10</sup> ISA 800, *Considerente speciale – auditul situațiilor financiare întocmite în conformitate cu cadrele de raportare cu scop special*, punctul 8

Aceste standarde de raportare financiară sunt de obicei identificate drept cadrul de raportare financiară aplicabil în legile sau reglementările care guvernează întocmirea situațiilor financiare cu scop general.

Cadre de raportare financiară prevăzute de lege sau reglementări

- A9. În conformitate cu punctul 6 litera (a), auditorul trebuie să determine dacă este acceptabil cadrul de raportare financiară ce urmează a fi aplicat în întocmirea situațiilor financiare. În anumite jurisdicții legile sau reglementările pot prescrie cadrul de raportare financiară ce trebuie folosit în întocmirea situațiilor financiare cu scop general pentru anumite tipuri de entități. În absența unor indicații care să prevadă contrariul, un asemenea cadru de raportare financiară se prezumă a fi acceptabil pentru situațiile financiare cu scop general întocmite de asemenea entități. În situația în care cadrul nu este considerat a fi acceptabil, se aplică punctele 19-20.

Jurisdicții care nu dispun de autorități de normalizare sau cadre de raportare financiară prescrie

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

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

- A11. Un audit în conformitate cu ISA-urile este efectuat pe baza premisei că membrii conducerii își asumă și înțeleg responsabilitățile stabilite la punctul 6 litera (b).<sup>11</sup> În anumite jurisdicții, asemenea responsabilități ar putea fi specificate în lege sau reglementări. În altele, ar putea să existe puține sau chiar nicio definiție legală sau de reglementare cu privire la astfel de aspecte. ISA-urile nu înlocuiesc legea sau reglementările în asemenea situații. Totuși, conceptul unui audit independent prevede ca rolul auditorului să nu implice asumarea responsabilității pentru întocmirea situațiilor financiare ale entității sau pentru controlul intern al acesteia și că auditorul are o așteptare rezonabilă de obținere a informațiilor necesare pentru audit în măsura în care conducerea este capabilă să le furnizeze sau să le procure. Astfel, premisa este fundamentală pentru efectuarea unui audit independent. Pentru a evita neînțelegerile, se ajunge la un acord cu membrii conducerii prin care aceștia își asumă și înțeleg aceste responsabilități ca

<sup>11</sup> ISA 200, punctul A2

parte a stabilirii și consemnării termenilor misiunii de audit de la punctele 9-12.

- A12. Modul în care responsabilitățile privind situațiile financiare sunt împărțite între conducere și persoanele responsabile cu governanța va varia în funcție de resursele și structura entității și de orice legi sau reglementări relevante, precum și în funcție de rolurile conducerii și ale persoanelor responsabile cu governanța în cadrul entității. În cele mai multe cazuri, conducerea este responsabilă pentru executare, în timp ce persoanele responsabile cu governanța supraveghează conducerea. În anumite cazuri, persoanele responsabile cu governanța vor avea sau își vor asuma responsabilitatea pentru aprobarea situațiilor financiare sau pentru monitorizarea controlului intern al entității aferent raportării financiare. În entități mai mari sau publice, un sub-grup format din persoanele responsabile cu governanța, ca de exemplu un comitet de audit, poate fi însărcinat cu anumite responsabilități de supraveghere.
- A13. ISA 580 prevede ca auditorul să îi solicite conducerii furnizarea de declarații scrise conform cărora și-a îndeplinit anumite responsabilități.<sup>12</sup> Prin urmare, poate fi necesar să se aducă la cunoștința conducerii faptul că se așteaptă să dea o asemenea declarație, împreună cu alte declarații scrise impuse de alte ISA-uri și acolo unde este necesar, declarații scrise care să susțină alte probe de audit relevante pentru situațiile financiare sau una sau mai multe afirmații specifice în situațiile financiare.
- A14. Acolo unde conducerea nu își va recunoaște responsabilitățile sau nu va fi de acord să dea declarația scrisă, auditorul nu va putea obține probe de audit suficiente și adecvate.<sup>13</sup> În asemenea circumstanțe, ar fi inadecvat ca auditorul să accepte misiunea de audit, cu excepția cazului în care legile sau reglementările îi impun acest lucru. În cazurile în care auditorului i se cere să accepte misiunea de audit, auditorul poate fi nevoit să explice conducerii importanța acestor aspecte și implicațiile pe care le au asupra raportului auditorului.

Întocmirea situațiilor financiare [a se vedea pct. 6 litera (b)(i)]

- A15. Majoritatea cadrelor de raportare financiară includ cerințe legate de prezentarea situațiilor financiare; pentru asemenea cadre, *întocmirea* situațiilor financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară include *prezentarea*. În cazurile unor cadre de prezentare fidelă, importanța obiectivului de raportare ce constă în prezentarea fidelă, este de asemenea natură încât premisa stabilită cu membrii conducerii include trimiteri specifice la prezentarea fidelă sau la responsabilitatea de a se asigura că situațiile financiare

<sup>12</sup> ISA 580, *Declarații scrise*, punctele 10-11

<sup>13</sup> ISA 580, punctul A26

„vor oferi o imagine corectă și fidelă” în conformitate cu cadrul de raportare financiară.

Controlul intern [a se vedea pct. 6 litera (b)(ii)]

- A16. Conducerea menține un asemenea control intern pe care îl consideră necesar pentru a permite întocmirea de situații financiare care să nu conțină denaturări semnificative, cauzate de fraudă sau eroare. Controlul intern, indiferent cât este de eficient, poate furniza entității doar o asigurare rezonabilă cu privire la atingerea obiectivelor financiare ale acesteia, datorită unor limitări inerente ale controlului intern.<sup>14</sup>
- A17. Un audit independent, efectuat în conformitate cu ISA-urile, nu înlocuiește menținerea controlului intern necesar pentru întocmirea situațiilor financiare de către conducere. Astfel, auditorul trebuie să obțină confirmarea conducerii privind asumarea și înțelegerea de către aceasta a responsabilității sale pentru controlul intern. Totuși, confirmarea prevăzută de punctul 6 litera (b) subpunctul (ii) nu presupune faptul că auditorul determină dacă acel control intern menținut de conducere și-a atins scopul sau nu va conține deficiențe.
- A18. Rămâne la latitudinea conducerii să determine ce tip de control intern este necesar pentru a permite întocmirea situațiilor financiare. Termenul „control intern” cuprinde o gamă largă de activități în cadrul componentelor care ar putea fi descrise ca fiind mediul de control; procesul de evaluare a riscurilor din cadrul entității; sistemul informațional, inclusiv procesele de afaceri legate de acesta, relevante pentru raportare financiară și comunicare; activitățile de control și monitorizare a controalelor. Această împărțire totuși, nu reflectă neapărat modul în care o anumită entitate și-ar putea proiecta, implementa și menține controlul intern sau modul în care și-ar putea clasifica orice componentă specifică.<sup>15</sup> Controlul intern al unei entități (în special evidențele și înregistrările contabile sau sistemul contabil) vor reflecta nevoile conducerii, complexitatea afacerii, natura riscurilor la care este supusă entitatea și legile sau reglementările relevante.
- A19. În anumite jurisdicții, legile sau reglementările se pot referi la responsabilitatea conducerii cu privire la caracterul adecvat al evidențelor și înregistrărilor contabile sau a sistemului contabil. În anumite cazuri, practica generală ar putea presupune o distincție între evidențele și înregistrările contabile și sistemele contabile pe de o parte, și controlul sau controalele interne pe de alta. Cum registrele și înregistrările contabile sau sistemele contabile sunt o parte integrantă a controlului intern la care se face referire la punctul A18, nu se face o referire specială la acestea în cadrul punctului 6 litera

<sup>14</sup> ISA 315, *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său*, punctul A46

<sup>15</sup> ISA 315, punctul A51 și Anexa 1

(b)(ii) pentru descrierea responsabilității conducerii. Pentru a evita neînțelegerile, poate fi necesar ca auditorul să explice conducerii scopul acestei responsabilități.

Considerente relevante pentru entitățile mici [a se vedea pct. 6 litera (b)]

A20. Unul din scopurile convenirii asupra termenilor de audit este acela de a evita neînțelegerile cu privire la respectivele responsabilități ale conducerii și ale auditorului. De exemplu, când o parte terță a contribuit la întocmirea situațiilor financiare, ar putea fi util să i se amintească conducerii că întocmirea situațiilor financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil rămâne responsabilitatea sa.

### **Convenirea asupra termenilor misiunii de audit**

*Convenirea asupra termenilor misiunii de audit* (a se vedea pct. 9)

A21. Rolurile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernanta în stabilirea termenilor misiunii de audit pentru entitate depind de structura de guvernantă a entității și de legile sau reglementările relevante.

*Scrisoarea de misiune sau altă formă de acord scris*<sup>16</sup> (a se vedea pct. 10-11)

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

Forma și conținutul scrisorii de misiune

A23. Forma și conținutul scrisorii de misiune pot varia pentru fiecare entitate. Informațiile incluse în scrisoarea de misiune cu privire la responsabilitățile auditorului ar putea să aibă la bază ISA 200.<sup>17</sup> Punctele 6 litera (b) și 12 ale prezentului ISA tratează descrierea responsabilităților conducerii. În plus față de includerea aspectelor cerute de punctul 10, o scrisoare de misiune ar putea face referire, de exemplu, la:

<sup>16</sup> La punctele care urmează, orice referire la o scrisoare de misiune va fi considerată drept o referință la o scrisoare de misiune sau altă formă corespunzătoare de acord scris.

<sup>17</sup> ISA 200, punctele 3-9



- Elaborarea domeniului de aplicare al auditului, inclusiv o referire la legislația aplicabilă, reglementări, ISA-uri, reglementări etice sau de altă natură ale organismelor profesionale la care auditorul aderă.
  - Forma oricăror alte comunicări cu privire la rezultatele misiunii de audit.
  - Faptul că, datorită unor limitări inerente ale auditului, împreună cu limitările inerente ale controlului intern, există un risc ce nu poate fi evitat ca anumite denaturări să nu fie detectate, chiar dacă auditul este planificat și efectuat în conformitate cu ISA-urile.
  - Acorduri privind planificarea și efectuarea auditului, inclusiv componența echipei misiunii.
  - Așteptarea ca membrii conducerii să ofere declarații scrise (a se vedea, de asemenea, pct. A13).
  - Acordul conducerii de a pune la dispoziția auditorului proiectul situațiilor financiare și orice informații însoțitoare, la timp, pentru a permite auditorului să încheie auditul în conformitate cu planificarea propusă.
  - Acordul conducerii de a informa auditorul cu privire la fapte care ar putea afecta situațiile financiare, pe care aceasta ar putea să le descopere în perioada cuprinsă între data raportului auditorului și data la care situațiile financiare sunt publicate.
  - Baza de calcul al onorariului și orice înțelegeri legate de facturare.
  - O cerință privind confirmarea de către conducere a primirii scrisorii de misiune și convenirea termenilor misiunii descriși în aceasta.
- A24. Atunci când este relevant, următoarele puncte ar putea fi, de asemenea, incluse în scrisoarea de misiune:
- Înțelegeri legate de implicarea altor auditori și experți în anumite aspecte ale auditului.
  - Înțelegeri legate de implicarea auditorilor interni și a altor angajați ai entității.
  - Înțelegeri ce urmează a fi făcute cu auditorul precedent, dacă există, în cazul unui audit inițial.
  - Orice restricție cu privire la răspunderea auditorului atunci când această posibilitate există.
  - O referință cu privire la orice alte înțelegeri între auditor și entitate.
  - Orice obligație de a oferi foile de lucru altor părți.

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

## Audituri ale componentelor

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

- Cine numește auditorul componenteii;
- Dacă se emite un raport separat al auditorului cu privire la componentă;
- Cerințe legale în relație cu numirile aferente auditului;
- Gradul de deținere de către entitatea mamă; și
- Gradul de independență a conducerii componenteii față de entitatea mamă.

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

A26. Dacă, în circumstanțele descrise la punctele A22 și A27, auditorul concluzionează că nu este necesar să documenteze anumiți termeni ai misiunii de audit într-o scrisoare de misiune, auditorul trebuie totuși, conform punctului 11, să obțină un acord scris din partea conducerii conform căruia aceasta își asumă și înțelege responsabilitățile prezentate la punctul 6 litera (b). Totuși, în conformitate cu punctul 12, un asemenea acord scris ar putea folosi formularea dintr-o lege sau reglementare, dacă o astfel de lege sau reglementare stabilește responsabilitățile conducerii care sunt echivalente ca și efect cu cele descrise la punctul 6 litera (b). Profesia contabilă, normalizatorii de audit sau organismul de reglementare în materie de audit într-o jurisdicție ar putea să fi oferit îndrumări cu privire la măsura în care descrierea din lege sau reglementare este echivalentă.

Considerente specifice pentru entitățile din sectorul public

A27. Legile sau reglementările care guvernează desfășurarea auditurilor din sectorul public impun numirea unui auditor din sectorul public și stabilesc în comun responsabilitățile și autoritatea auditorului din sectorul public, inclusiv autoritatea de a accesa înregistrările unei entități și alte informații. Atunci când legile sau reglementările prescriu în suficient detaliu termenii misiunii de audit, auditorul din sectorul public poate totuși considera că există avantaje în emiterea unei scrisori de misiune mai complexe decât cea permisă de punctul 11.

**Misiuni de audit recurente** (a se vedea pct. 13)

A28. Auditorul poate decide să nu trimită o nouă scrisoare de misiune sau un alt acord scris pentru fiecare perioadă. Totuși, următorii factori pot indica

necesitatea de a revizui termenii misiunii de audit sau de a reaminti entității termenii existenți:

- Orice indicație cu privire la faptul că entitatea înțelege greșit obiectivul și domeniul de aplicare al auditului.
- Orice termeni revizuiți sau speciali ai misiunii de audit.
- O modificare recentă în conducerea superioară.
- O modificare semnificativă a drepturilor de proprietate.
- O modificare semnificativă a naturii sau dimensiunii activității entității.
- O modificare a cerințelor legale sau de reglementare.
- O modificare a cadrului de raportare financiară adoptat în întocmirea situațiilor financiare.
- O modificare în alte cerințe de raportare.

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

*Solicitarea de a modifica termenii misiunii de audit* (a se vedea pct. 14)

- A29. O solicitare din partea entității ca auditorul să modifice termenii misiunii de audit poate rezulta dintr-o modificare a circumstanțelor care afectează nevoia pentru serviciul respectiv, o neînțelegere cu privire la natura unui audit așa cum a fost solicitat inițial sau o restricție cu privire la domeniul de aplicare al misiunii de audit, fie că sunt impuse de conducere sau cauzate de alte circumstanțe. Auditorul, așa cum se prevede la punctul 14, ia în considerare justificarea oferită pentru solicitarea făcută, în special implicațiile unei restricții cu privire la aria de aplicabilitate a misiunii de audit.
- A30. O modificare în circumstanțele care afectează cerințele entității sau o neînțelegere cu privire la natura serviciului solicitat inițial pot fi considerate motive rezonabile pentru a solicita o modificare a misiunii de audit.
- A31. 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 auditorul nu poate obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la creanțele entității, iar entitatea solicită modificarea misiunii de audit într-o misiune de revizuire, pentru a evita o opinie cu rezerve sau imposibilitatea exprimării unei opinii.

*Solicitarea de modificare într-o revizuire sau un serviciu conex* (a se vedea pct. 15)

- A32. Înainte de a accepta modificarea unei misiuni de audit într-o misiune de revizuire sau un serviciu conex, un auditor care a fost contractat să efectueze un audit în conformitate cu ISA-urile poate fi nevoit să evalueze,

în plus față de aspectele abordate la punctele A29 – A31 de mai sus, orice implicații legale sau contractuale ale modificării.

- A33. Dacă auditorul concluzionează că există o justificare rezonabilă pentru modificarea misiunii de audit într-o revizuire sau un serviciu conex, munca de audit efectuată până la acea dată ar putea fi relevantă pentru misiunea nouă; totuși, munca prevăzută a fi efectuată și raportul ce urmează a fi emis vor corespunde noii misiuni. Pentru a evita inducerea în eroare a cititorului, raportul cu privire la serviciul conex nu va include referiri la:
- (a) Misiunea de audit inițială; sau
  - (b) Orice proceduri care se poate să fi fost efectuate în cadrul misiunii de audit inițiale, cu excepția cazului în care o misiune de audit este modificată într-o misiune pe bază de proceduri convenite și astfel, referința la procedurile efectuate constituie o parte normală a raportului.

### **Considerente suplimentare privind acceptarea unei misiuni**

*Standarde de raportare financiară completate de lege sau reglementări* (a se vedea pct. 18)

- A34. În anumite jurisdicții, legea sau reglementările pot suplimenta standardele de raportare financiară, emise de o organizație autorizată sau recunoscută de normalizare, cu cerințe suplimentare legate de întocmirea situațiilor financiare. În acele jurisdicții, cadrul de raportare financiară aplicabil în scopul aplicării ISA-urilor, cuprinde atât cadrele de raportare financiară identificate și orice alte cerințe suplimentare cu condiția să nu intre în conflict cu cadrul de raportare financiară identificat. De exemplu, acesta ar putea să fie cazul atunci când legile sau reglementările prescriu prezentări suplimentare celor impuse de standardele de raportare financiară sau atunci când restrâng aria opțiunilor acceptabile care pot fi făcute în cadrul standardelor de raportare financiară.<sup>18</sup>

*Cadrul de raportare financiară prescris de lege sau reglementări – alte aspecte care afectează acceptarea* (a se vedea pct. 19)

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

---

<sup>18</sup> ISA 700, punctul 15, include o cerință legată de evaluarea măsurii în care situațiile financiare se referă sau descriu, în mod adecvat, cadrul de raportare financiară aplicabil.

*Raportul auditorului prescris de lege sau reglementări (a se vedea pct. 21)*

- A36. ISA-urile prevăd ca auditorul să nu invoce conformitatea cu ISA-urile decât dacă auditorul s-a conformat tuturor ISA-urilor relevante pentru audit.<sup>19</sup> Atunci când legea sau reglementările prescriu formatul sau exprimarea raportului auditorului într-o formă sau în termeni care sunt semnificativ diferiți de cerințele ISA-urilor, iar auditorul concluzionează că explicațiile suplimentare în raportul auditorului nu pot elimina o posibilă neînțelegere, auditorul poate lua în considerare includerea unei declarații în raportul auditorului conform căreia auditul nu a fost efectuat în conformitate cu ISA-urile. Auditorul este totuși încurajat să aplice ISA-urile, inclusiv ISA-urile care se referă la raportul auditorului, în limita practicabilă, luând în considerare faptul că auditorului nu îi este permis să se refere la audit ca fiind efectuat în conformitate cu ISA-urile.

## Considerente specifice entităților din sectorul public

- A37. În sectorul public, pot exista cerințe specifice în legislația care guvernează un mandat de audit; de exemplu, auditorului i se poate solicita să raporteze direct unui minister, legislativului sau publicului, dacă entitatea încearcă să limiteze domeniul de aplicare al auditului.

---

<sup>19</sup> ISA 200, punctul 20

**Anexa 1**

(a se vedea pct. A23-24)

**Exemplu de scrisoare de misiune**

Următorul este un exemplu de scrisoare de misiune pentru un audit al unor situații financiare cu scop general, întocmite în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară. Această scrisoare nu are caracter obligatoriu, ci își propune doar a servi drept îndrumare, putând fi utilizată în paralel cu considerentele subliniate în prezentul ISA. Aceasta va trebui adaptată în funcție de cerințele și circumstanțele individuale. Ea a fost elaborată pentru a trata auditul situațiilor financiare aferente unei singure perioade și ar trebui adaptată dacă se intenționează sau se dorește să fie aplicată unei misiuni de audit recurente (a se vedea punctul 13 al prezentului ISA). 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:<sup>1</sup>

*[Obiectivul și domeniul de aplicare al auditului]*

Ați<sup>2</sup> solicitat să audităm situațiile financiare ale companiei ABC, care conțin bilanțul la 31 decembrie 20X1, situația veniturilor și cheltuielilor, 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 audit, prin intermediul acestei scrisori. Auditul nostru va fi efectuat în scopul îndeplinirii obiectivului de a ne exprima o opinie cu privire la situațiile financiare.

*[Responsabilitățile auditorului]*

Vom efectua auditul în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA). Aceste standarde prevăd conformitatea cu cerințele etice și planificarea și desfășurarea auditului în vederea obținerii unei asigurări rezonabile cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt lipsite de denaturări semnificative. Un audit implică desfășurarea de proceduri în vederea obținerii de probe de audit cu privire la valorile și prezentările din situațiile financiare. Procedurile selectate depind de raționamentul

---

<sup>1</sup> Destinatarii și referințele la aceștia din această scrisoare ar fi cei adecvați în circumstanțele misiunii, inclusiv în jurisdicția relevantă. Este important să se facă referire la persoanele adecvate – a se vedea punctul A21.

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

auditorului, inclusiv de evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, cauzată fie de fraudă, fie de eroare. Un audit include, de asemenea, evaluarea gradului de adecvare a politicilor contabile și a caracterului rezonabil al estimărilor contabile efectuate de către conducere, precum și evaluarea prezentării generale a situațiilor financiare.

Datorită limitărilor inerente ale auditului, împreună cu limitările inerente ale controlului intern, există un risc inevitabil ca anumite denaturări semnificative să nu fie detectate, chiar dacă auditul este planificat în mod corect și efectuat în conformitate cu ISA-urile.

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

*[Responsabilitățile conducerii și identificarea cadrului de raportare financiară aplicabil (în contextul acestui exemplu se presupune că auditorul nu a determinat faptul că legile sau reglementările prescriu acele responsabilități în termeni adecvați; prin urmare, sunt utilizate descrierile de la punctul 6 litera (b)).]*

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

- (a) De întocmire și prezentare fidelă a situațiilor financiare în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară;<sup>4</sup>
- (b) Pentru acel control intern pe care [conducerea] îl consideră necesar în vederea întocmirii de situații financiare lipsite de denaturări semnificative, cauzate de fraudă sau eroare; și
- (c) De a furniza:
  - (i) Acces la toate informațiile despre care [conducerea] știe că sunt relevante pentru întocmirea situațiilor financiare ca de exemplu, înregistrări, documentație și alte aspecte;
  - (ii) Informațiile suplimentare pe care le-am putea solicita din partea [conducerii] în scopul auditului; și
  - (iii) Acces nerestricționat la persoanele din entitate de la care considerăm că este necesar să obținem probe de audit.

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

<sup>4</sup> Sau, dacă este cazul, „De întocmire a unor situații financiare care oferă o imagine corectă și fidelă în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară”.

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

Ne așteptăm la cooperarea tuturor angajaților dumneavoastră pe parcursul auditului.

*[Alte informații relevante]*

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

*[Raportarea]*

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

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

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 pentru auditul efectuat de noi cu privire la situațiile financiare, inclusiv responsabilitățile noastre legate de aceasta.

XYZ & Co.

Luat la cunoștință și convenit în numele companiei ABC de către

(semnătură)

.....

Nume și funcție

Data



**Anexa 2**

(a se vedea pct. A10)

**Determinarea gradului de acceptabilitate a cadrelor de raportare cu scop general****Jurisdicții care nu dispun de autorități de normalizare autorizate sau recunoscute sau cadre de raportare financiară prescrise de legi sau reglementări**

1. Așa cum este explicat la punctul A10 al prezentului ISA, atunci când o entitate este înregistrată sau activează într-o jurisdicție care nu dispune de o organizație autorizată sau recunoscută de normalizare sau acolo unde folosirea cadrului de raportare financiară nu este prescrisă de lege sau reglementări, conducerea identifică un cadru de raportare financiară aplicabil. Practica într-o asemenea jurisdicție este adesea aceea de a folosi standardele de raportare financiară adoptate de una din organizațiile descrise la punctul A8 al prezentului ISA.
2. În mod alternativ, într-o anumită jurisdicție ar putea să fie stabilite convenții contabile care sunt general recunoscute drept cadrul de raportare financiară pentru situațiile financiare cu scop general întocmite de anumite entități specifice care activează în acea jurisdicție. Când un asemenea cadru de raportare financiară este adoptat, auditorul trebuie, conform punctului 6 litera (a) din prezentul ISA, să determine măsura în care convențiile contabile, în mod colectiv, pot fi considerate ca reprezentând un cadru de raportare financiară acceptabil pentru situațiile financiare cu scop general. Atunci când convențiile contabile sunt folosite în mod extins într-o anumită jurisdicție, profesia contabilă din acea jurisdicție se poate să fi luat în considerare gradul de acceptabilitate a cadrului de raportare financiară în numele auditorilor. În mod alternativ, auditorul poate determina acest lucru evaluând măsura în care convențiile contabile prezintă atributele prezentate în mod normal de către cadrele de raportare financiară acceptabile (a se vedea punctul 3 de mai jos), sau prin compararea convențiilor contabile cu cerințele unui cadru de raportare financiară considerat a fi acceptabil (a se vedea punctul 4 de mai jos).
3. Cadrele de raportare financiară acceptabile prezintă în mod normal următoarele atribute care rezultă din informațiile oferite în situațiile financiare care sunt utile utilizatorilor vizați:
  - (a) Relevanța, în sensul că informațiile oferite în situațiile financiare sunt relevante pentru natura entității și pentru scopul situațiilor financiare. De exemplu, în cazul unei întreprinderi de afaceri care întocmește situații financiare cu scop general, relevanța este evaluată în termenii informației necesare pentru a satisface nevoile comune de informații financiare ale unei game largi de utilizatori în luarea deciziilor

economice. Aceste nevoi sunt de obicei satisfăcute prin prezentarea poziției financiare, performanței financiare și a fluxurilor de trezorerie ale companiei comerciale.

- (b) Exhaustivitatea, în sensul că tranzacțiile și evenimentele, soldurile conturilor și prezentările care ar putea afecta concluziile bazate pe situațiile financiare, nu sunt omise.
  - (c) Fiabilitate, în sensul că informațiile oferite în situațiile financiare:
    - (i) Acolo unde este cazul, reflectă substanța economică a evenimentelor și tranzacțiilor și nu doar forma legală a acestora; și
    - (ii) Au drept rezultat evaluări, măsurători, prezentări și descrieri rezonabile și consecvente atunci când sunt folosite în circumstanțe similare.
  - (d) Neutralitatea, contribuind la informații din situațiile financiare, lipsite de subiectivism.
  - (e) Inteligibilitatea, în sensul că informațiile din situațiile financiare sunt clare și cuprinzătoare și nu sunt supuse unor interpretări care diferă semnificativ una de alta.
4. Auditorul poate decide să compare convențiile contabile cu cerințele unui cadru de raportare existent, considerat a fi acceptabil. De exemplu, auditorul poate compara convențiile contabile cu IFRS-urile. Pentru auditul unei entități mici, auditorul poate decide să compare convențiile contabile cu un cadru de raportare financiară elaborat în mod specific pentru asemenea entități de către o autoritate autorizată sau recunoscută de normalizare. Atunci când auditorul face o asemenea comparație și sunt identificate diferențe, decizia cu privire la măsura în care convențiile contabile adoptate pentru întocmirea situațiilor financiare constituie un cadru de raportare financiară acceptabil include și analiza motivelor pentru care există diferențele și dacă aplicarea convențiilor contabile, sau descrierea cadrului de raportare financiară în situațiile financiare, ar putea avea drept rezultat situații financiare înșelătoare.
5. O conglomerată de convenții contabile elaborate pentru a răspunde preferințelor individuale nu reprezintă un cadru de raportare financiară acceptabil pentru situațiile financiare cu scop general. În mod similar, un cadru de conformitate nu va fi un cadru de raportare financiară acceptabil, exceptând situația în care este acceptat în general în anumite jurisdicții atât de către cei ce întocmesc situațiile financiare cât și de utilizatori.

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

(În vigoare pentru perioadele care încep cu data de 15 decembrie 2009  
sau ulterior acestei date)<sup>a</sup>

**CUPRINS**

	Punct
<b>Introducere</b>	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA .....	1
Sistemul de control al calității și rolul echipelor misiunii.....	2-4
Data intrării în vigoare .....	5
<b>Obiectiv</b> .....	6
<b>Definiții</b> .....	7
<b>Cerințe</b>	
Responsabilitățile liderilor pentru calitatea auditurilor.....	8
Cerințe etice relevante .....	9-11
Acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor de audit ....	12-13
Desemnarea echipelor misiunii.....	14
Desfășurarea misiunii .....	15-22
Monitorizare .....	23
Documentație .....	24-25
<b>Aplicare și alte materiale explicative</b>	
Sistemul de control al calității și rolul echipelor misiunii.....	A1-A2
Responsabilitățile liderilor pentru calitatea auditurilor .....	A3
Cerințe etice relevante .....	A4-A7
Acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor de audit ....	A8-A9
Desemnarea echipelor misiunii.....	A10-A12

<sup>a</sup> Au fost aduse amendamente de conformitate la prezentul ISA ca urmare a emiterii ISA 610 (Revizuit 2013), *Utilizarea activității auditorilor interni*, care este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care se încheie la data de 15 decembrie 2014 sau ulterior acestei date. Amendamentele de conformitate se regăsesc în Manualul 2013, la paginile 918-919 și în Manualul 2014 la paginile 931-933.

Desfășurarea misiunii.....	A13-A31
Monitorizare.....	A32-A34
Documentație .....	A35

---

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

## Introducere

### Domeniul de aplicare al prezentului ISA

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

### Sistemul de control al calității și rolul echipelor misiunii

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

Prezentul ISA are la bază premisa că firma aplică ISQC 1 sau cerințe naționale care sunt cel puțin la fel de stricte. (a se vedea pct. A1)

3. În contextul sistemului de control al calității aparținând firmei, echipele misiunii au responsabilitatea de a implementa proceduri de control al calității care sunt aplicabile misiunii de audit și care furnizează firmei informații relevante care să permită funcționarea acelei părți a sistemului său de control al calității referitor la independență.
4. Echipele misiunii au dreptul să se bazeze pe sistemul firmei de control al calității, cu excepția cazului în care informațiile furnizate de către firmă sau de către alte părți sugerează contrariul. (a se vedea pct. A2)

### Data intrării în vigoare

5. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep cu data de 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date.

### Obiectiv

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

<sup>1</sup> ISQC 1, *Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuirii ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe*, punctul 11

## Definiții

7. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
- (a) Partener de misiune<sup>2</sup> – Partenerul sau o altă persoană din cadrul firmei care este responsabilă pentru misiunea de audit și de efectuarea acesteia și de raportul auditorului care este emis în numele firmei și care, după caz, are autoritatea adecvată conferită de un organism profesional, legal sau de reglementare.
  - (b) Revizuirea controlului calității misiunii – Un proces menit să furnizeze o evaluare obiectivă, la sau înainte de data raportului auditorului, cu privire la raționamentele semnificative efectuate de echipa misiunii și a concluziilor la care aceasta a ajuns în formularea raportului auditorului. Procesul de revizuire a controlului calității misiunii se referă doar la auditurile situațiilor financiare ale companiilor cotate și la orice alte misiuni de audit, pentru care firma a stabilit că este necesară o revizuire a controlului calității misiunii.
  - (c) Revizorul controlului calității misiunii – Un partener, o altă persoană din cadrul firmei, o persoană externă cu o calificare adecvată sau o echipă formată din astfel de persoane, dintre care niciuna nu face parte din echipa misiunii, cu experiență suficientă și adecvată și cu autoritatea de a evalua obiectiv raționamentele semnificative efectuate de echipa misiunii și concluziile la care aceasta a ajuns în formularea raportului auditorului.
  - (d) Echipa misiunii – Toți partenerii și personalul care efectuează misiunea, și orice persoane contractate de firmă sau de o firmă din cadrul unei rețele care efectuează proceduri de audit aferente misiunii. Aceasta exclude un expert extern al auditorului contractat de firmă sau de o firmă din cadrul unei rețele.<sup>3</sup> De asemenea, termenul „echipa misiunii” exclude persoanele din cadrul funcției de audit intern a clientului, care furnizează asistență directă pentru o misiune de audit, când auditorul extern se conformează cerințelor ISA 610 (Revizuit 2013)<sup>4</sup>
  - (e) Firmă – Un practician individual, parteneriat sau corporație sau altă entitate formată din profesioniști contabili.

---

<sup>2</sup> Termenii „partener de misiune”, „partener” și „firmă” trebuie citați cu referire la echivalentele lor din sectorul public, acolo unde este relevant.

<sup>3</sup> ISA 620, *Utilizarea activității unui expert din partea auditorului*, punctul 6 litera (a), definește termenul de „expert al auditorului”.

<sup>4</sup> ISA 610 (Revizuit 2013) *Utilizarea activității auditorilor interni*, stabilește limitele utilizării asistenței directe. De asemenea, acesta recunoaște că i se poate interzice auditorului extern, prin lege sau alte reglementări, să obțină asistență directă din partea auditorilor interni. Prin urmare, utilizarea asistenței directe este restricționată numai la situațiile în care este permisă.

- (f) Inspecție – În ceea ce privește misiunile de audit finalizate, procedurile instituite pentru a oferi probe ale conformității echipelor de misiune cu politicile și procedurile de control de calitate ale firmei.
- (g) Entitate cotate – O entitate ale cărei acțiuni, obligațiuni sau instrumente de datorie sunt cotate sau listate la o bursă de valori recunoscută sau sunt tranzacționate potrivit reglementărilor unei burse recunoscute sau ale unui alt organism echivalent.
- (h) Monitorizare – Un proces care implică o analiză și o evaluare permanentă a sistemului de control al calității aparținând firmei, inclusiv o inspecție periodică a unei selecții de misiuni finalizate, menite să furnizeze firmei o asigurare rezonabilă că sistemul său de control al calității funcționează eficient.
- (i) Firmă din cadrul unei rețele – O firmă sau o entitate care aparține unei rețele.
- (j) Rețea – O structură mai mare:
  - (i) Care are drept obiectiv cooperarea; și
  - (ii) Care are drept obiectiv clar participarea în comun la profit sau la costuri sau deține în comun drepturile de proprietate, controlul sau conducerea, sau are politici și proceduri comune de control al calității, o strategie de afaceri comună, sau utilizează în comun un nume de marcă sau o parte semnificativă din resursele profesionale.
- (k) Partener – Orice persoană cu autoritatea de a angaja firma cu privire la efectuarea unei misiuni de servicii profesionale.
- (l) Personal – Partenerii și angajații.
- (m) Standarde profesionale – Standardele Internaționale de Audit (ISA-urile) și cerințele etice relevante.
- (n) Cerințe etice relevante – Cerințele etice sub incidența cărora intră echipa misiunii și revizorul controlului calității misiunii, care 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) referitoare la un audit al situațiilor financiare, alături de cerințele naționale care sunt mai restrictive.
- (o) Angajați – Profesioniștii, alții decât partenerii, inclusiv orice experți angajați de firmă.
- (p) Persoană externă cu o calificare adecvată – O persoană din afara firmei având competența și capacitatea de a acționa ca partener de misiune, de exemplu un partener al unei alte firme sau un angajat (cu experiența adecvată), fie al unui organism profesional contabil ai cărui membri

pot efectua audituri ale informațiilor financiare istorice, fie al unei organizații care oferă servicii relevante de control al calității.

## Cerințe

### Responsabilitățile liderilor pentru calitatea auditurilor

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

### Cerințe etice relevante

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

### Independența

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



**Acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor de audit**

12. Partenerul de misiune trebuie să fie convins că au fost respectate procedurile adecvate cu privire la acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor de audit și trebuie să determine dacă concluziile la care s-a ajuns în această privință sunt adecvate. (a se vedea pct. A8-A9)
13. Dacă partenerul de misiune obține informații care ar fi putut duce la declinarea de către firmă a misiunii de audit dacă acele informații ar fi fost disponibile anterior, partenerul de misiune trebuie să comunice cu promptitudine acele informații firmei, astfel încât firma și partenerul de misiune să poată lua măsurile adecvate. (a se vedea pct. A9)

**Desemnarea echipelor misiunii**

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

**Desfășurarea misiunii***Coordonarea, supervizarea și desfășurarea*

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

*Revizuri*

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

*Consultare*

18. Partenerul de misiune trebuie:

- (a) Să își asume responsabilitatea pentru efectuarea de către echipa misiunii a consultărilor adecvate în legătură cu aspectele dificile sau contencioase;
- (b) Să fie convins că membrii echipei misiunii au întreprins consultări adecvate pe parcursul misiunii, atât în cadrul echipei misiunii, cât și între echipa misiunii și alte persoane la un nivel adecvat din cadrul firmei sau din afara acesteia;
- (c) Să fie convins că natura și domeniul de aplicare al acestor consultări și concluziile rezultate în urma acestora, sunt convenite cu partea consultată; și
- (d) Să stabilească dacă au fost implementate concluziile rezultate de pe urma acestor consultări. (a se vedea pct. A21-A22)

*Revizuirea controlului calității misiunii*

- 19. Pentru auditurile situațiilor financiare ale entităților cotate și ale altor misiuni de audit, dacă există, pentru care firma a stabilit că este necesară o revizuire a controlului calității misiunii, partenerul de misiune trebuie:
  - (a) Să determine dacă a fost numit un revizor al controlului calității misiunii;
  - (b) Să discute aspectele semnificative apărute pe parcursul misiunii de audit, inclusiv cele identificate pe parcursul revizuirii controlului calității misiunii, cu revizorul controlului calității misiunii; și
  - (c) Să nu dateze raportul auditorului până la finalizarea revizuirii controlului calității misiunii. (a se vedea pct. A23-A25)
- 20. Revizorul controlului calității misiunii trebuie să efectueze o evaluare obiectivă a raționamentelor semnificative efectuate de echipa misiunii și a concluziilor la care s-a ajuns în formularea raportului auditorului. Această evaluare trebuie să implice:
  - (a) Discutarea aspectelor semnificative cu partenerul de misiune;
  - (b) Revizuirea situațiilor financiare și a proiectului de raport al auditorului;
  - (c) Revizuirea documentelor de audit selectate, referitoare la raționamentele semnificative efectuate de echipa misiunii și a concluziilor obținute; și
  - (d) Evaluarea concluziilor la care s-a ajuns în formularea raportului auditorului și evaluarea măsurii în care proiectul de raport al auditorului este adecvat. (a se vedea pct. A26-A27, A29-A31)

21. Pentru auditurile situațiilor financiare ale entităților cotate, revizorul controlului calității misiunii, trebuie să ia în considerare, la efectuarea unei revizuri a controlului calității misiunii, următoarele:
- (a) Evaluarea de către echipa misiunii a independenței firmei în raport cu misiunea de audit;
  - (b) Dacă a avut loc o consultare adecvată în legătură cu aspectele care implică divergențe de opinie sau alte opinii sau alte aspecte dificile sau contencioase și concluziile care decurg de pe urma acestor consultări; și
  - (c) Dacă documentația de audit selectată pentru revizuire reflectă activitatea desfășurată în raport cu raționamentele semnificative și sprijină concluziile obținute. (a se vedea pct. A28-A31)

#### *Diferențe de opinie*

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

#### **Monitorizare**

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

#### **Documentație**

24. Auditorul trebuie să includă în documentația de audit:<sup>5</sup>
- (a) Problemele identificate în ceea ce privește conformitatea cu cerințele etice relevante și modul în care acestea au fost rezolvate.
  - (b) Concluziile referitoare la respectarea cerințelor de independență care se aplică misiunii de audit și orice discuții relevante cu firma care sprijină aceste concluzii.
  - (c) Concluziile la care s-a ajuns cu privire la acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor de audit.

<sup>5</sup> ISA 230, *Documentația de audit*, punctele 8-11 și A6

- (d) Natura, întinderea și concluziile consultărilor întreprinse pe parcursul misiunii de audit. (a se vedea pct. A35)
25. Revizorul controlului calității misiunii trebuie să documenteze, pentru misiunea de audit revizuită, că:
- (a) Procedurile prevăzute de politicile firmei privind revizuirea controlului calității misiunii au fost efectuate;
  - (b) Revizuirea controlului calității misiunii a fost finalizată la sau înainte de data raportului auditorului; și
  - (c) Revizorul nu are cunoștință de niciun fel de aspecte nerezolvate care l-ar putea face să creadă că raționamentele semnificative pe care echipa misiunii le-a efectuat și concluziile la care aceasta a ajuns nu ar fi adecvate.

\* \* \*

## Aplicare și alte materiale explicative

### Sistemul de control al calității și rolul echipelor misiunii (a se vedea pct. 2)

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

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

Cerințele naționale 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 elementele la care se face referire la acest punct și impun firmei obligații care au drept rezultat îndeplinirea obiectivelor cerințelor prevăzute în ISQC 1.

### Credibilitatea sistemului firmei de control al calității (a se vedea pct. 4)

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

- Competența personalului, prin recrutarea și pregătirea sa formală.

- Independența, prin acumularea și comunicarea informațiilor relevante cu privire la independență.
- Menținerea relațiilor cu clienții, prin sistemele de acceptare și continuare.
- Aderarea la cerințe legale și de reglementare aplicabile, prin procesul de monitorizare.

### **Responsabilitățile liderilor pentru calitatea auditurilor** (a se vedea pct. 8)

A3. În asumarea responsabilității pentru calitatea generală a fiecărei misiuni de audit, acțiunile partenerului de misiune și mesajele adecvate către ceilalți membri ai echipei misiunii subliniază:

- (a) Importanța pentru calitatea auditului a:
  - (i) Desfășurării activității în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile;
  - (ii) Conformității cu politicile și procedurile firmei de control al calității, după caz;
  - (iii) Emiterii de rapoarte ale auditorului care sunt adecvate circumstanțelor; și
  - (iv) Abilității echipei misiunii de a indica elementele de îngrijorare fără teama de represalii; și
- (b) Faptul că în desfășurarea misiunilor de audit calitatea este esențială.

### **Cerințe etice relevante**

*Conformitatea cu cerințele etice relevante* (a se vedea pct. 9)

- A4. Codul IESBA stabilește principiile fundamentale de etică profesională, care includ:
- (a) Integritatea;
  - (b) Obiectivitatea;
  - (c) Competența profesională și atenția cuvenită;
  - (d) Confidențialitatea; și
  - (e) Comportamentul profesional.

Definiția „Firmei”, „Rețelei” și „Firmei din cadrul unei rețele” (a se vedea pct. 9-11)

- A5. Definițiile „firmei”, „rețelei” sau „firmei din cadrul unei rețele” din cadrul cerințelor etice relevante pot diferi de cele prevăzute în prezentul ISA. De exemplu, Codul IESBA definește „firma” drept:

- (a) Un practician individual, parteneriat sau corporație de profesioniști contabili;
- (b) O entitate care deține controlul asupra acestor părți, în virtutea dreptului de proprietate, conducere sau prin alte mijloace; și
- (c) O entitate care se află sub controlul acestor părți, în virtutea dreptului de proprietate, conducere sau prin alte mijloace.

De asemenea, Codul IESBA furnizează îndrumări cu privire la termenii „rețea” și „firmă din cadrul unei rețele”.

În conformitate cu cerințele de la punctele 9-11, definițiile utilizate în cerințele etice relevante se aplică în măsura în care este necesar pentru interpretarea acelor cerințe etice.

*Amenințări la adresa independenței [a se vedea pct. 11 litera (c)]*

- A6. Partenerul de misiune poate identifica o amenințare la adresa independenței aferente misiunii de audit pe care măsurile de protecție nu au putut să o elimine sau să o reducă la un nivel acceptabil. În acest caz, așa cum prevede punctul 11 litera (c), partenerul de misiune raportează către persoana (persoanele) relevantă(e) din cadrul firmei pentru a determina măsurile adecvate, care pot include eliminarea activității sau interesului care generează acea amenințare, sau retragerea din misiunea de audit, atunci când retragerea este permisă de legea sau reglementările aplicabile.

*Considerente specifice entităților din sectorul public*

- A7. Măsurile statutare pot furniza măsuri de protecție a independenței auditorilor din sectorul public. Totuși, auditorii din sectorul public sau firmele de audit care efectuează audituri în sectorul public în numele auditorului statutar, în funcție de termenii mandatului dintr-o anumită jurisdicție, pot fi nevoiți să își adapteze abordarea pentru a promova conformitatea în spiritul punctului 11. Aceasta poate include, atunci când mandatul auditorului din sectorul public nu permite retragerea din misiune, prezentarea prin intermediul unui raport public a circumstanțelor care au apărut și care, dacă ar fi apărut în sectorul privat, ar fi condus la retragerea auditorului.

**Acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor de audit** (a se vedea pct. 12)

- A8. ISQC 1 prevede ca firma să obțină informații considerate necesare în circumstanțele dinaintea acceptării unei misiuni cu un nou client, atunci când se decide dacă ar trebui continuată o misiune existentă, dar și atunci când se ia în considerare acceptarea unei noi misiuni cu un client existent.<sup>6</sup> Informațiile precum cele de mai jos ajută partenerul de misiune la determinarea

---

<sup>6</sup> ISQC 1, punctul 27 litera (a)

măsurii în care concluziile obținute cu privire la acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor de audit sunt adecvate:

- Integritatea proprietarilor principali, a conducerii cheie și persoanelor responsabile cu guvernanta entității;
- Dacă echipa misiunii este competentă pentru a desfășura misiunea de audit și dispune de capacitățile necesare, inclusiv de timp și resurse;
- Dacă firma și echipa misiunii se pot conforma cerințelor etice relevante; și
- Aspectele semnificative care au apărut pe parcursul misiunii de audit curente sau anterioare, și implicațiile lor asupra continuării relației.

*Considerente specifice entităților din sectorul public (a se vedea pct. 12-13)*

A9. În sectorul public, auditorii pot fi numiți în conformitate cu procedurile statutare. În consecință, unele dintre cerințele și considerentele cu privire la acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și a misiunilor de audit stabilite la punctele 12, 13 și A8 pot să nu fie relevante. Cu toate acestea, informațiile colectate drept rezultat al procesului descris pot fi valoroase pentru auditorii din sectorul public în efectuarea de evaluări ale riscului și în îndeplinirea responsabilităților de raportare.

**Desemnarea echipelor misiunii** (a se vedea pct. 14)

A10. O echipă a misiunii include, dacă este cazul, o persoană care beneficiază de expertiză într-un domeniu specializat de contabilitate sau audit, contractat sau angajat de firmă, care efectuează proceduri de audit aferente misiunii. Cu toate acestea, o persoană cu o astfel de expertiză nu este membru al echipei misiunii dacă implicarea sa în cadrul misiunii constă doar în consultare. Consultările sunt abordate la punctele 18, A21 și A22.

A11. În examinarea competenței adecvate și a abilităților așteptate din partea echipei misiunii ca întreg, partenerul de misiune poate lua în considerare astfel de aspecte precum:

- Înțelegerea și experiența practică a echipei cu privire la misiunile de audit de natură și complexitate similare dobândite printr-o pregătire și participare adecvate.
- Înțelegerea standardelor profesionale și a cerințelor legale și de reglementare aplicabile de către echipă.
- Expertiza tehnică a echipei, inclusiv expertiza aferentă tehnologiei relevante a informațiilor și domeniilor specializate de contabilitate sau audit.
- Cunoașterea de către echipă a domeniilor relevante în care clientul își desfășoară activitatea.

- Capacitatea echipei de a aplica raționamentul profesional.
- Înțelegerea de către echipă a politicilor și procedurilor firmei de control al calității.

#### *Considerente specifice entităților din sectorul public*

- A12. În sectorul public, competența adecvată suplimentară poate include aptitudini care sunt necesare respectării termenilor mandatului de audit într-o jurisdicție specifică. O astfel de competență poate include o înțelegere a acordurilor de raportare aplicabile, inclusiv raportarea către legislativ sau alt organism administrativ sau în interes public. Domeniul de aplicare mai larg al unui audit din sectorul public poate include, de exemplu, unele aspecte privind desfășurarea auditului sau o evaluare exhaustivă a conformității cu legile, reglementările sau cu alte cerințe autoritare și prevenirea și detectarea fraudei și actelor de corupție.

#### **Desfășurarea misiunii**

##### *Coordonarea, supervizarea și desfășurarea [a se vedea pct. 15, litera (a)]*

- A13. Coordonarea echipei misiunii implică informarea membrilor echipei misiunii cu privire la aspecte precum:
- Responsabilităților lor, inclusiv necesitatea de a se conforma cerințelor etice relevante și de a planifica și desfășura un audit cu scepticism profesional, așa cum prevede ISA 200.<sup>7</sup>
  - Responsabilitățile partenerilor respectivi, atunci când mai mult de un partener este implicat în derularea unei misiuni de audit.
  - Obiectivele activității care urmează a fi efectuată.
  - Natura activității entității.
  - Aspecte legate de riscuri.
  - Probleme care pot apărea.
  - Abordarea detaliată a desfășurării misiunii.

Discuțiile dintre membrii echipei misiunii le permit membrilor mai puțin experimentați din cadrul echipei să adreseze întrebări membrilor cu mai multă experiență, astfel că se poate crea o comunicare corespunzătoare în cadrul membrilor echipei misiunii.

- A14. Munca în cadrul echipei și formarea adecvată ajută membrii mai puțin experimentați din cadrul echipei să înțeleagă clar obiectivele activității alocate.

---

<sup>7</sup> ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*, punctul 15



A15. Supervizarea include aspecte precum:

- Urmărirea progresului misiunii de audit.
- Luarea în considerare a competenței și capacităților membrilor individuali ai echipei misiunii, inclusiv a măsurii în care aceștia dispun de suficient timp pentru a-și desfășura activitatea, a măsurii în care își înțeleg instrucțiunile și a măsurii în care activitatea este derulată în conformitate cu abordarea planificată a misiunii de audit.
- Abordarea aspectelor semnificative care apar pe parcursul misiunii de audit, luarea în considerare a importanței acestora și modificarea corespunzătoare a abordării planificate.
- Identificarea aspectelor care trebuie discutate cu membrii mai experimentați ai echipei pe parcursul misiunii de audit sau analizate de către aceștia.

### *Revizuri*

Responsabilitățile de revizuire (a se vedea pct. 16)

- A16. Potrivit ISQC 1, politicile și procedurile firmei privind responsabilitățile de revizuire sunt determinate pe baza faptului că activitatea membrilor mai puțin experimentați din cadrul echipei este revizuită de membrii cu mai multă experiență.<sup>8</sup>
- A17. O revizuire constă în luarea în considerare a măsurii în care, de exemplu:
- Activitatea a fost desfășurată în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile;
  - Aspectele semnificative au fost semnalate pentru a fi analizate mai în detaliu;
  - Au avut loc consultări corespunzătoare, iar concluziile obținute au fost documentate și implementate;
  - Este necesară revizuirea naturii, plasării în timp și amplexarea activității desfășurate;
  - Activitatea desfășurată sprijină concluziile obținute și este documentată corespunzător;
  - Probele obținute sunt suficiente și adecvate pentru a sprijini raportul auditorului; și
  - Obiectivele procedurilor misiunii au fost îndeplinite.

<sup>8</sup> ISQC 1, punctul 33

Revizuirea de către partenerul de misiune a activității desfășurate (a se vedea pct. 17)

A18. Revizuirile la timp ale următoarelor aspecte de către partenerul de misiune, la stadiile corespunzătoare pe parcursul unei misiuni, permit, spre satisfacția partenerului de misiune, rezolvarea unor aspecte semnificative în timp util la sau înainte de data raportului auditorului:

- Domeniile critice ale raționamentului, în special cele referitoare la aspecte dificile sau contencioase identificate pe parcursul misiunii;
- Riscurile semnificative; și
- Alte aspecte pe care partenerul de misiune le consideră importante.

Partenerul de misiune nu trebuie să revizuiască toată documentația de audit, dar poate face acest lucru. Cu toate acestea, așa cum prevede ISA 230, partenerul documentează amploarea și plasarea în timp a revizuirilor.<sup>9</sup>

A19. Un partener de misiune care preia un audit pe parcursul unei misiuni poate aplica procedurile de revizuire descrise la punctul A18 în vederea revizuirii activității desfășurate până la data modificării, pentru a-și asuma responsabilitățile partenerului de misiune.

*Considerente relevante atunci când este utilizat un membru al echipei misiunii cu expertiză într-un domeniu specializat de contabilitate sau audit (a se vedea pct. 15-17)*

A20. Atunci când este utilizat un membru al echipei misiunii cu expertiză într-un domeniu specializat de contabilitate sau audit, coordonarea, supervizarea și revizuirea activității membrului echipei misiunii pot include aspecte precum:

- Convenirea cu membrul echipei asupra naturii, domeniului de aplicare și obiectivelor activității acelu membru; și a rolurilor respective și a naturii, plasării în timp și amplitudinii comunicării dintre membru și ceilalți membri ai echipei misiunii.
- Evaluarea caracterului adecvat al activității acelu membru, inclusiv a caracterului relevant și rezonabil al constatărilor sau concluziilor acelu membru și a consecvenței acestora cu alte probe de audit.

*Consultarea (a se vedea pct. 18)*

A21. Se poate realiza o consultare eficientă pe probleme semnificative tehnice, etice sau de altă natură în cadrul firmei sau, acolo unde este aplicabil, în afara firmei, atunci când persoanele consultate:

- Sunt informate cu privire la toate faptele relevante care le vor permite să ofere sfaturi în cunoștință de cauză; și

---

<sup>9</sup> ISA 230, punctul 9 litera (c)

- Dețin cunoștințele, vechimea în muncă și experiența corespunzătoare.
- A22. Poate fi adecvat ca echipa misiunii să aibă consultări în afara firmei, de exemplu, atunci când firmei îi lipsesc resursele interne adecvate. Membrii echipei misiunii pot beneficia de serviciile de consultanță furnizate de alte firme, organisme profesionale și de reglementare, sau organizații comerciale care oferă servicii relevante de control al calității.

### *Revizuirea controlului calității misiunii*

Finalizarea revizurii controlului calității misiunii înainte de datarea raportului auditorului [a se vedea pct. 19 litera (c)]

- A23. ISA 700 prevede ca raportul auditorului să nu fie datat anterior datei la care auditorul a obținut probe de audit suficiente și adecvate pe care să își bazeze opinia auditorului cu privire la situațiile financiare.<sup>10</sup> În cazurile unui audit al situațiilor financiare ale entităților cotate sau atunci când o misiune îndeplinește criteriile unei revizurii a controlului calității misiunii, o astfel de revizuire ajută auditorul în determinarea măsurii în care au fost obținute probe suficiente și adecvate.
- A24. Derularea unei revizurii a controlului calității misiunii în timp util, la diferite stadii pe parcursul misiunii, permite, spre satisfacția revizorului controlului calității misiunii, rezolvarea promptă a aspectelor semnificative la sau înainte de data raportului auditorului.
- A25. Finalizarea revizurii controlului calității misiunii înseamnă îndeplinirea de către revizorul controlului calității misiunii a cerințelor de la punctele 20-21 și, acolo unde este aplicabil, respectarea cerințelor de la punctul 22. Documentația revizurii controlului calității misiunii poate fi finalizată după data raportului auditorului, ca parte a întocmirii dosarului final de audit. ISA 230 stabilește cerințe și furnizează îndrumări în această privință.<sup>11</sup>

Natura, amploarea și plasarea în timp a revizurii controlului calității misiunii (a se vedea pct. 20)

- A26. Acordarea de atenție modificărilor circumstanțelor îi permite partenerului de misiune să identifice situațiile în care revizuirea controlului calității misiunii este necesară, chiar dacă la începutul misiunii nu era prevăzută o astfel de revizuire.
- A27. Amplaarea revizurii controlului calității misiunii poate depinde, printre altele, de complexitatea misiunii de audit, de măsura în care entitatea este o companie cotată și de riscul ca raportul auditorului să nu fie adecvat circumstanțelor. Desfășurarea unei revizurii a controlului calității misiunii

<sup>10</sup> ISA 700, *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*, punctul 41

<sup>11</sup> ISA 230, punctele 14-16

nu reduce responsabilitățile partenerului de misiune cu privire la misiunea de audit și derularea sa.

Revizuirea controlului calității misiunii entităților cotate (a se vedea pct. 21)

A28. Alte aspecte relevante pentru evaluarea raționamentelor semnificative efectuate de către echipa misiunii care pot fi luate în considerare într-o revizuire a controlului calității misiunii unei entități cotate includ:

- Riscurile semnificative identificate pe parcursul misiunii în conformitate cu ISA 315 (Revizuit),<sup>12</sup> și răspunsurile la aceste riscuri în conformitate cu ISA 330,<sup>13</sup> inclusiv evaluarea efectuată de către echipa misiunii cu privire la riscul de fraudă și răspunsul la acesta, în conformitate cu ISA 240.<sup>14</sup>
- Raționamentele aplicate, în special cu privire la pragul de semnificație și la riscurile semnificative.
- Importanța și caracterul denaturărilor corectate și necorectate, identificate pe parcursul auditului.
- Aspectele care urmează a fi comunicate conducerii și persoanelor responsabile cu guvernanta și, acolo unde este aplicabil, altor părți, precum organismele de reglementare.

Aceste alte aspecte, în funcție de circumstanțe, pot fi aplicabile, de asemenea, revizuirilor controlului calității misiunii pentru auditurile situațiilor financiare ale altor entități.

Considerente specifice entităților mici (a se vedea pct. 20-21)

A29. În plus față de auditurile situațiilor financiare ale entităților cotate, o revizuire a controlului calității misiunii este necesară pentru misiunile de audit care îndeplinesc criteriile stabilite de firmă pentru a supune misiunile unei revizuirii a controlului calității. În anumite cazuri, se poate întâmpla ca niciuna din misiunile de audit ale firmei să nu îndeplinească criteriile care ar supune-o unei astfel de revizuirii.

Considerente specifice entităților din sectorul public (a se vedea pct. 20-21)

A30. În sectorul public, un auditor numit statutar (de exemplu, un Auditor General, sau altă persoană care deține calificarea adecvată numită în locul Auditorului General), poate avea un rol echivalent cu cel al partenerului de misiune cu responsabilitate generală pentru auditurile sectorului public. În

---

<sup>12</sup> ISA 315 (Revizuit), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său*

<sup>13</sup> ISA 330, *Răspunsul auditorului la riscurile evaluate*

<sup>14</sup> ISA 240, *Responsabilitățile auditorului privind fraudă în cadrul unui audit al situațiilor financiare*

astfel de circumstanțe, acolo unde se aplică, selectarea revizorului controlului calității misiunii include considerarea necesității de independență față de entitatea auditată și abilitatea revizorului controlului calității misiunii de a furniza o evaluare obiectivă.

- A31. Entitățile cotate la care se face referire la punctele 21 și A28 nu sunt comune pentru sectorul public. Cu toate acestea, pot exista alte entități din sectorul public care sunt semnificative, datorită dimensiunii, complexității sau aspectelor lor legate de interesul public și care au, în consecință, o gamă largă de părți interesate. Exemplele includ corporațiile deținute de stat și utilitățile publice. Transformările permanente din cadrul sectorului public pot genera, de asemenea, noi tipuri de entități semnificative. Nu există criterii fixe și obiective în funcție de care se determină importanța. Totuși, auditorii din sectorul public evaluează acele entități care pot avea o importanță suficientă pentru a garanta desfășurarea unei revizui a controlului calității misiunii.

### **Monitorizare** (a se vedea pct. 23)

- A32. ISQC 1 prevede ca firma să stabilească un proces de monitorizare menit să îi furnizeze o asigurare rezonabilă că politicile și procedurile referitoare la sistemul de control al calității sunt relevante, adecvate și funcționează eficient.<sup>15</sup>
- A33. În analizarea deficiențelor care pot afecta misiunea de audit, partenerul de misiune poate ține cont de măsurile pe care firma le-a luat pentru a rectifica situația și pe care partenerul de misiune le consideră suficiente în contextul celui audit.
- A34. O deficiență în sistemul firmei de control al calității nu indică, neapărat, că o misiune specifică de audit nu a fost efectuată în conformitate cu standardele profesionale și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile, sau că raportul auditorului nu a fost adecvat.

### **Documentație**

#### *Documentația consultărilor* [a se vedea pct. 24 litera (d)]

- A35. Documentația suficient de completă și detaliată a consultărilor cu alți profesioniști, pe subiecte care implică aspecte dificile sau contencioase contribuie la înțelegerea:
- Aspectului care a necesitat consultarea; și
  - Rezultatelor consultării, inclusiv a oricăror decizii luate, a bazei acelor decizii și a și a modului în care acestea au fost implementate.

<sup>15</sup> ISQC 1, punctul 48

# STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 230

## DOCUMENTAȚIA DE AUDIT

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep cu data de 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date)

### CUPRINS

---

	Punct
<b>Introducere</b>	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA .....	1
Natura și scopurile documentației de audit .....	2-3
Data intrării în vigoare .....	4
<b>Obiectiv</b> .....	5
<b>Definiții</b> .....	6
<b>Cerințe</b>	
Întocmirea la timp a documentației de audit .....	7
Documentarea procedurilor de audit efectuate și a probelor de audit obținute .....	8-13
Alcătuirea dosarului final de audit .....	14
<b>Aplicare și alte materiale explicative</b>	
Întocmirea la timp a documentației de audit .....	A1
Documentarea procedurilor de audit efectuate și a probelor de audit obținute .....	A2-A20
Alcătuirea dosarului final de audit .....	A21-A24
Anexă: Cerințe specifice privind documentația de audit din alte ISA-uri	

---

Standardul Internațional de Audit (ISA) 230, *Documentația de audit* trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

## Introducere

### Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitatea auditorului de a întocmi documentația de audit pentru un audit al situațiilor financiare. Anexa enumeră alte ISA-uri care conțin cerințe și îndrumări specifice privind documentația. Cerințele specifice privind documentația din alte ISA-uri nu limitează aplicarea prezentului ISA. Legea sau reglementările pot stabili cerințe suplimentare privind documentația.

### Natura și scopurile documentației de audit

2. Documentația de audit care îndeplinește cerințele prezentului ISA și cerințele specifice privind documentația din alte ISA-uri relevante, furnizează:
  - (a) Dovada modului în care s-a fundamentat concluzia auditorului cu privire la atingerea obiectivelor generale ale auditorului<sup>1</sup>; și
  - (b) Dovada faptului că auditul a fost planificat și efectuat în conformitate cu ISA-urile și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile.
3. Documentația de audit servește unui număr de scopuri suplimentare, incluzând următoarele:
  - Sprijină echipa misiunii în planificarea și efectuarea auditului.
  - Sprijină membrii echipei misiunii responsabili cu supervizarea, în îndrumarea și supervizarea activității de audit și în îndeplinirea responsabilităților de revizuire, în conformitate cu ISA 220<sup>2</sup>.
  - Permite ca echipa misiunii să fie responsabilă pentru activitatea sa.
  - Menținerea unei evidențe a aspectelor de importanță continuă pentru auditurile viitoare.
  - Permite efectuarea inspecțiilor și revizuirilor controlului calității în conformitate cu ISQC 1<sup>3</sup>, sau cu cerințele naționale care sunt cel puțin la fel de stricte<sup>4</sup>.
  - Permite efectuarea inspecțiilor externe în conformitate cu cerințele legale, de reglementare sau de altă natură, aplicabile.

---

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

<sup>2</sup> ISA 220, *Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare*, punctele 15 – 17

<sup>3</sup> ISQC 1, *Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuirile ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe*, punctele 32-33, 35-38 și 48

<sup>4</sup> ISA 220, punctul 2

**Data intrării în vigoare**

4. Prezentul ISA se aplică pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep cu data de 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date.

**Obiectiv**

5. Obiectivul auditorului este de a întocmi o documentație care furnizează:
  - (a) O evidență suficientă și adecvată a modului în care este fundamentat raportul auditorului; și
  - (b) Dovada faptului că auditul a fost planificat și efectuat în conformitate cu ISA-urile și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile.

**Definiții**

6. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos
  - (a) Documentația de audit – Înregistrarea procedurilor de audit efectuate, a probelor de audit relevante obținute, precum și a concluziilor la care a ajuns auditorul (se utilizează uneori și termenii „documente de lucru” sau „foi de lucru”).
  - (b) Dosar de audit – Unul sau mai multe foldere sau alte medii de stocare, în format fizic sau electronic, ce conțin înregistrările care alcătuiesc documentația de audit a unei misiuni specifice.
  - (c) Auditor cu experiență – O persoană fizică (din interiorul sau din afara firmei) care are experiență practică de audit și o înțelegere rezonabilă a:
    - (i) Proceselor de audit;
    - (ii) ISA-urilor și cerințelor legale și de reglementare aplicabile;
    - (iii) Mediului de afaceri în care operează entitatea; și
    - (iv) Aspectelor privind auditul și raportarea financiară, relevante pentru domeniul în care entitatea își desfășoară activitatea.

**Cerințe****Întocmirea la timp a documentației de audit**

7. Auditorul trebuie să întocmească la timp documentația de audit. (a se vedea pct. A1)



**Documentarea procedurilor de audit efectuate și a probelor de audit obținute***Forma, conținutul și amploarea documentației de audit*

8. Auditorul trebuie să întocmească o documentație de audit suficientă pentru ca un auditor cu experiență, fără nicio legătură anterioară cu auditul, să înțeleagă: (a se vedea pct. A2-A5, A16-A17)
  - (a) Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de audit efectuate în vederea conformității cu ISA-urile și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile; (a se vedea pct. A6-A7)
  - (b) Rezultatele procedurilor de audit efectuate și probele de audit obținute; și
  - (c) Aspectele semnificative ce au apărut în timpul auditului, concluziile la care s-a ajuns pe marginea acestora și raționamente profesionale semnificative aplicate în vederea formulării acelor concluzii (a se vedea pct. A8-A11)
9. În documentarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de audit efectuate, auditorul trebuie să înregistreze:
  - (a) Caracteristicile de identificare a elementelor sau aspectelor specifice testate; (a se vedea pct. A12)
  - (b) Persoana care a efectuat activitatea de audit și data la care acea activitate a fost finalizată; și
  - (c) Persoana care a revizuit activitatea de audit efectuată, precum și data și amploarea revizuirii. (a se vedea pct. A13)
10. Auditorul trebuie să documenteze discuțiile asupra aspectelor semnificative purtate cu membrii conducerii, cu persoanele responsabile cu guvernarea și cu alții, incluzând natura aspectelor semnificative discutate, precum și momentul și persoana cu care au fost purtate discuțiile. (a se vedea pct. A14)
11. Dacă auditorul a identificat informații inconsecvente față de concluziile finale ale auditorului cu privire la un aspect semnificativ, acesta trebuie să documenteze modul în care a tratat inconsecvența. (a se vedea pct. A15)

*Abaterea de la o cerință relevantă*

12. Dacă, în circumstanțe excepționale, auditorul consideră că este necesar să se abată de la o cerință relevantă a unui ISA, auditorul trebuie să documenteze modul în care procedurile alternative de audit efectuate duc la atingerea scopului acelei cerințe, precum și motivele abaterii. (a se vedea pct. A18-A19)

*Aspecte ce apar ulterior datei raportului auditorului*

13. Dacă, în circumstanțe excepționale, auditorul efectuează proceduri de audit noi sau suplimentare sau formulează concluzii noi ulterior datei raportului auditorului, acesta trebuie să documenteze: (a se vedea pct. A20)
- (a) Circumstanțele întâlnite;
  - (b) Procedurile noi sau suplimentare efectuate, probele de audit obținute și concluziile la care a ajuns, precum și efectul acestora asupra raportului auditorului; și
  - (c) În ce moment și de către cine au fost efectuate și revizuite modificările rezultate cu privire la documentația de audit.

**Alcătuirea dosarului final de audit**

14. Auditorul trebuie să compileze documentația de audit într-un dosar de audit și să finalizeze procesul administrativ de alcătuire a dosarului final de audit în timp util, ulterior datei raportului auditorului. (a se vedea pct. A21-A22)
15. După finalizarea alcătuirii dosarului final de audit, auditorul nu trebuie să elimine și nici să înlăture documentația de audit de orice natură, înainte de sfârșitul perioadei de păstrare. (a se vedea pct. A23)
16. În alte circumstanțe decât cele menționate la punctul 13, în care auditorul consideră necesar să modifice documentația de audit existentă sau să adauge o nouă documentație de audit ulterior alcătuirii dosarului final de audit, auditorul, indiferent de natura modificărilor sau adăugirilor, trebuie să documenteze: (a se vedea pct. A24)
- (a) Motivele specifice pentru care au fost efectuate; și
  - (b) Data și persoana care le-a efectuat și revizuit.

\* \* \*

**Aplicare și alte materiale explicative****Întocmirea la timp a documentației de audit** (a se vedea pct. 7)

- A1. Întocmirea la timp a unei documentații de audit suficiente contribuie la creșterea calității auditului și facilitează revizuirea și evaluarea eficace a probelor de audit obținute și a concluziilor la care s-a ajuns anterior finalizării raportului auditorului. Este mai probabil ca documentația întocmită ulterior efectuării activității de audit să fie mai puțin exactă decât cea întocmită în timpul efectuării unei astfel de activități.

**Documentarea procedurilor de audit efectuate și a probelor de audit obținute**

*Forma, conținutul și amploarea documentației de audit (a se vedea pct. 8)*

- A2. Forma, conținutul și amploarea documentației de audit depind de factori precum:
- Dimensiunile și complexitatea entității.
  - Natura procedurilor de audit ce urmează a fi efectuate.
  - Riscurile de denaturare semnificativă identificate.
  - Importanța probelor de audit obținute.
  - Natura și amploarea excepțiilor identificate.
  - Necesitatea de a documenta o concluzie sau o bază pentru o concluzie ce nu poate fi determinată imediat în urma documentației activității efectuate sau din probele de audit obținute.
  - Metodologia și instrumentele de audit folosite.
- A3. Documentația de audit poate fi înregistrată pe hârtie sau în format electronic sau prin alte mijloace. Exemplele de documentație de audit includ:
- Programe de audit.
  - Analize.
  - Procese verbale ale problemelor.
  - Rezumate ale aspectelor semnificative.
  - Scrisori de confirmare și reprezentare.
  - Liste de verificare.
  - Corespondență (inclusiv corespondența electronică) privind aspectele semnificative.
- Auditorul poate include rezumate sau copii ale evidențelor entității (de exemplu, contracte și acorduri semnificative și specifice) ca parte a documentației de audit. Totuși, documentația de audit nu înlocuiește înregistrările contabile ale entității.
- A4. Nu este necesar ca auditorul să includă în documentația de audit foi de lucru sau situații financiare preliminare înlocuite, note care reflectă considerente preliminare sau incomplete, copii anterioare ale documentelor corectate pentru erori tipografice sau de altă natură și dubluri ale documentelor.
- A5. Explicațiile verbale ale auditorului, de sine stătătoare, nu reprezintă o justificare adecvată pentru activitatea efectuată de auditor și concluziile auditorului, dar pot fi folosite pentru a explica sau clarifica informațiile conținute în documentația de audit.

Documentarea conformității cu ISA-urile [a se vedea pct. 8 litera (a)]

- A6. În principiu, respectarea cerințelor prezentului ISA va avea drept rezultat o documentație de audit suficientă și adecvată în circumstanțele date. Alte ISA-uri conțin cerințe specifice privind documentația, care au scopul de a clarifica modul de aplicare al prezentului ISA în condițiile particulare ale respectivelor ISA-uri. Cerințele specifice privind documentația prevăzute de alte ISA-uri nu limitează aplicarea prezentului ISA. Mai mult, absența dintr-un anumit ISA a cerințelor privind documentația, nu este menită să sugereze faptul că nu se întocmește niciun fel de documentație ca urmare a respectării respectivului ISA.
- A7. Documentația de audit furnizează dovezi cu privire la faptul că auditul se conformează ISA-urilor. Totuși, nu este nici necesar, nici posibil, ca auditorul să documenteze fiecare aspect analizat sau raționament profesional formulat într-un audit. Mai mult, nu este necesar ca auditorul să documenteze separat (într-o listă de verificare, de exemplu) conformitatea cu aspecte pentru care conformitatea a fost demonstrată implicit prin documente incluse în dosarul de audit. De exemplu:
- Existența unui plan de audit documentat în mod adecvat demonstrează faptul că auditorul a planificat auditul.
  - Existența unei scrisori de misiune semnate în dosarul de audit demonstrează faptul că auditorul a convenit cu membrii conducerii sau, după caz, cu persoanele responsabile cu guvernarea, asupra termenilor misiunii de audit.
  - Un raport al auditorului conținând o opinie cu rezerve adecvată asupra situațiilor financiare demonstrează faptul că auditorul a respectat cerința de a exprima o opinie cu rezerve în circumstanțele specificate în ISA-uri.
  - În ceea ce privește cerințele general aplicabile pe parcursul auditului, pot exista mai multe modalități prin care se poate demonstra conformitatea cu acestea în dosarul de audit:
    - De exemplu, nu există o singură modalitate prin care se poate documenta scepticismul profesional al auditorului. Dar, cu toate acestea, documentația de audit poate furniza dovezi privind exercitarea de către auditor a scepticismului profesional în conformitate cu ISA-urile. Astfel de dovezi pot include proceduri specifice îndeplinite de auditor pentru a corobora răspunsurile conducerii cu interviurile auditorului.
    - În mod similar, faptul că partenerul de misiune și-a asumat responsabilitatea pentru îndrumarea, supervizarea și efectuarea auditului în conformitate cu ISA-urile poate fi dovedit în mai multe moduri în documentația de audit. Acestea pot include

documentarea implicării în timp util a partenerului de misiune în aspecte ale auditului, precum participarea la discuțiile din cadrul echipei, participare prevăzută de ISA 315<sup>5</sup>.

Documentarea aspectelor semnificative și a raționamentelor profesionale aferente [a se vedea pct. 8 litera (c)]

- A8. Evaluarea importanței unui aspect presupune o analiză obiectivă a faptelor și circumstanțelor. Astfel de exemple de aspecte semnificative includ:
- Aspecte ce duc la apariția unor riscuri semnificative (așa cum sunt definite în ISA 315<sup>6</sup>).
  - Rezultate ale procedurilor de audit care indică (a) faptul că situațiile financiare ar putea fi denaturate în mod semnificativ sau (b) necesitatea de a revizui evaluarea anterioară a auditorului cu privire la riscurile unor denaturări semnificative și reacțiile auditorului la acele riscuri.
  - Circumstanțe care produc dificultăți semnificative în aplicarea de către auditor a procedurilor necesare de audit.
  - Constatări care ar putea rezulta într-o modificare a opiniei de audit sau în includerea unui paragraf de evidențiere a unor aspecte în raportul auditorului.
- A9. Un factor important în determinarea formei, conținutului și amplitudinii documentației de audit corespunzătoare aspectelor semnificative este măsura în care s-a exercitat raționamentul profesional în efectuarea activității și în evaluarea rezultatelor. Documentarea raționamentelor profesionale efectuate, atunci când sunt semnificative, ajută la explicarea concluziilor auditorului și la îmbunătățirea calității raționamentului. Aceste aspecte prezintă un interes special pentru cei responsabili de revizuirea documentației de audit, inclusiv pentru cei care efectuează audituri ulterioare atunci când examinează aspectele cu semnificație continuă (de exemplu, atunci când efectuează o revizuire retrospectivă a estimărilor contabile).
- A10. Printre exemplele de circumstanțe în care, în conformitate cu punctul 8, întocmirea documentației de audit corespunzătoare utilizării raționamentului profesional este adecvată se numără, în cazul în care aspectele și raționamentele sunt semnificative:
- Argumentarea concluziilor auditorului, atunci când o cerință prevede faptul că auditorul „trebuie să ia în considerare” anumite informații sau factori, iar acea luare în considerare este semnificativă în contextul misiunii respective.

<sup>5</sup> ISA 315 (Revizuit), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său*, punctul 10

<sup>6</sup> ISA 315, punctul 4 litera (e)

- Baza pentru concluzia auditorului cu privire la caracterul rezonabil al domeniilor în care s-au aplicat raționamente subiective (de exemplu, caracterul rezonabil al estimărilor contabile semnificative).
- Baza pentru concluziile auditorului cu privire la autenticitatea unui document atunci când se efectuează investigații suplimentare (precum utilizarea adecvată a activității unui expert sau a procedurilor de confirmare) ca răspuns la împrejurările identificate în timpul auditului care i-au creat auditorului impresia că documentul poate să nu fie autentic.

A11. Auditorul ar putea considera utile întocmirea și păstrarea ca parte a documentației de audit a unui rezumat (cunoscut uneori drept proces verbal de finalizare) care să descrie aspectele semnificative identificate în timpul auditului și modul în care au fost tratate, sau care să includă referințe cu privire la alte documentații justificative de audit relevante care furnizează astfel de informații. Un astfel de rezumat poate facilita efectuarea unor examinări și inspecții eficiente și eficiente asupra documentației de audit, în special pentru auditurile mari și complexe. Mai mult, întocmirea unui astfel de rezumat poate contribui la modul în care auditorul ia în considerare aspectele semnificative. De asemenea, îl poate ajuta pe auditor să analizeze dacă, din perspectiva procedurilor de audit efectuate și a concluziilor la care a ajuns, există vreun obiectiv individual dintr-un ISA relevant pe care auditorul nu îl poate realiza, care ar împiedica îndeplinirea de către auditor a obiectivelor generale ale auditului.

*Identificarea elementelor specifice sau a aspectelor testate, precum și a persoanei care întocmește și a celei care revizuieste (a se vedea pct. 9)*

A12. Înregistrarea caracteristicilor de identificare servește mai multor scopuri. De exemplu, permite ca echipa misiunii să fie responsabilă pentru activitatea sa și facilitează investigarea excepțiilor și a inconsecvențelor. Caracteristicile de identificare vor varia în funcție de natura procedurilor de audit și de elementul sau aspectul testat. De exemplu:

- Pentru un test de detaliu al ordinelor de cumpărare generate de entitate, auditorul poate identifica documentele selectate pentru testare după dată și numerele unice ale ordinelor de cumpărare.
- Pentru o procedură ce necesită selectarea sau revizuirea tuturor elementelor peste o anumită valoare dintr-o populație dată, auditorul poate înregistra domeniul de aplicare a procedurii și identifica populația (de exemplu, toate înregistrările zilnice ce depășesc o anumită valoare din registrul jurnal).
- Pentru o procedură ce necesită eșantionarea sistematică dintr-o populație totală de documente, auditorul poate identifica documentele selectate prin înregistrarea sursei, a punctului de începere și a intervalului de eșantionare (de exemplu, un eșantion sistematic de rapoarte de

transport selectat din registrul de transport pentru perioada cuprinsă între 1 aprilie și 30 septembrie, începând cu raportul numărul 12345 și selectarea fiecărui al 125-lea raport).

- Pentru o procedură ce necesită interviuarea anumitor membri ai personalului entității, auditorul poate înregistra datele la care au avut loc interviuările, precum și numele membrilor personalului entității și denumirea funcțiilor acestora.
- Pentru o procedură de observare, auditorul poate înregistra procesul sau aspectele ce sunt observate, persoanele relevante și responsabilitățile lor, precum și locul și momentul în care s-a desfășurat observarea.

A13. ISA 220 prevede ca auditorul să revizuiască activitatea de audit efectuată prin revizuirea documentației de audit<sup>7</sup>. Cerința privind documentarea persoanei care a revizuit activitatea de audit efectuată nu implică necesitatea ca fiecare foaie de lucru să includă dovezi ale revizuirii. Cerința presupune, totuși, documentarea activității de audit ce a fost revizuită, a persoanei care a efectuat revizuirea acestei activități și a momentului la care a fost revizuită.

Documentarea discuțiilor cu membrii conducerii, cu persoanele responsabile cu guvernanta sau cu alții privind aspectele semnificative (a se vedea pct. 10)

A14. Documentația nu se limitează la înregistrările întocmite de auditor, ci poate include și alte evidențe adecvate, precum minute ale ședințelor, întocmite de personalul entității și asupra cărora s-a convenit cu auditorul. Auditorul poate purta discuții cu privire la aspectele semnificative și cu alte persoane, membri ai personalului entității și părți externe, precum persoanele ce prestează servicii de consiliere profesională pentru entitate.

Documentarea modului în care au fost tratate inconsecvențele (a se vedea pct. 11)

A15. Cerința de a documenta modul în care auditorul a tratat inconsecvențele din cadrul informațiilor nu presupune păstrarea de către auditor a documentației incorecte sau perimate.

Considerente specifice entităților mici (a se vedea pct. 8)

A16. Documentația de audit aferentă auditului unei entități mici este în general mai puțin complexă decât cea aferentă auditului unei entități mari. Mai mult, în cazul unui audit în care partenerul de misiune efectuează toată activitatea de audit, documentația de audit nu va cuprinde aspecte care ar trebui documentate numai pentru a informa sau instrui membrii unei echipe a misiunii sau pentru a furniza dovada revizuirii de către alți membri ai echipei misiunii (de exemplu, nu se vor documenta aspectele privind

<sup>7</sup> ISA 220, punctul 17

discuțiile din cadrul echipei sau aspectele privind supervizarea). Cu toate acestea, partenerul de misiune va respecta cerința de la punctul 8 de a întocmi documentația de audit astfel încât să poată fi înțeleasă de un auditor cu experiență, având în vedere că documentația de audit poate face obiectul unei revizuirii de către părțile externe în scop de reglementare sau în alte scopuri.

- A17. La întocmirea documentației de audit, auditorul unei entități mici poate considera util și eficient să înregistreze diferitele aspecte ale auditului împreună, într-un singur document cu referințe încrucișate, făcând referire la foile de lucru justificative, după caz. Exemple de aspecte ce pot fi documentate împreună în cazul auditului unei entități mici includ înțelegerea entității și a controlului său intern, a strategiei generale de audit și a planului de audit, a pragului de semnificație stabilit în conformitate cu ISA 320<sup>8</sup>, a riscurilor evaluate, a aspectelor semnificative notate pe parcursul auditului și a concluziilor formulate.

*Abaterea de la o cerință relevantă (a se vedea pct. 12)*

- A18. Cerințele ISA-urilor sunt menite să îi permită auditorului să îndeplinească obiectivele specificate în ISA-uri și, prin urmare, obiectivele generale ale auditorului. Astfel, cu excepția circumstanțelor excepționale, ISA-urile prevăd respectarea fiecărei cerințe relevante în circumstanțele auditului.
- A19. Cerința de documentație se aplică doar cerințelor care sunt relevante în circumstanțele auditului. O cerință nu este relevantă<sup>9</sup> doar în cazurile în care:
- Întregul ISA nu este relevant (de exemplu, dacă o entitate nu are o funcție de audit intern, nicio prevedere din ISA 610(Revizuit 2013)<sup>10</sup> nu este relevantă); sau
  - Cerința este condiționată, iar condiția nu există (de exemplu, cerința de a modifica opinia auditorului atunci când nu se pot obține probe de audit suficiente și adecvate, dar nu există o astfel de imposibilitate).

*Aspecte ce apar ulterior datei raportului auditorului (a se vedea pct. 13)*

- A20. Exemplele de circumstanțe excepționale includ faptele care sunt aduse la cunoștința auditorului ulterior datei raportului auditorului, dar care existau la acea dată și care, dacă ar fi fost cunoscute la acea dată, ar fi putut duce la modificarea situațiilor financiare sau la modificarea de către auditor a opiniei din raportul de audit<sup>11</sup>. Modificările survenite în documentația de

<sup>8</sup> ISA 320, *Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit*

<sup>9</sup> ISA 200, punctul 22

<sup>10</sup> ISA 610 (Revizuit 2013), *Utilizarea activității auditorilor interni*

<sup>11</sup> ISA 560, *Evenimente ulterioare*, punctul 14



audit sunt revizuite în conformitate cu responsabilitățile de revizuire stabilite în ISA 220<sup>12</sup>, partenerul de misiune asumându-și responsabilitatea finală pentru modificări.

### **Alcătuirea dosarului final de audit** (a se vedea pct. 14-16)

- A21. ISQC 1 (sau cerințele naționale care sunt cel puțin la fel de stricte) prevede ca firmele să stabilească politici și proceduri pentru finalizarea la timp a alcătuirii dosarelor de audit<sup>13</sup>. Un termen limită adecvat pentru finalizarea alcătuirii dosarului de audit final este în mod obișnuit de maxim 60 de zile de la data raportului auditorului<sup>14</sup>.
- A22. Finalizarea alcătuirii dosarului final de audit, ulterior datei raportului auditorului este un proces administrativ ce nu implică aplicarea de noi proceduri de audit sau formularea de noi concluzii. Totuși, pot fi efectuate modificări în documentația de audit în timpul procesului final de alcătuire, dacă acestea sunt de natură administrativă. Exemplele de astfel de schimbări includ:
- Eliminarea sau înlăturarea documentației înlocuite.
  - Sortarea, colaționarea și stabilirea referințelor încrucișate pentru foile de lucru.
  - Semnarea listelor de verificare aferente finalizării procesului de alcătuire a dosarului.
  - Documentarea probelor de audit obținute de către auditor, discutate și convenite cu membrii relevanți ai echipei misiunii anterior datei raportului auditorului.
- A23. ISQC 1 (sau cerințele naționale care sunt cel puțin la fel de stricte) prevede ca firmele să stabilească politici și proceduri pentru păstrarea documentației misiunii<sup>15</sup>. Perioada de păstrare pentru misiunile de audit nu este, de regulă, mai scurtă de cinci ani de la data raportului auditorului sau, dacă este ulterioară, de la data raportului auditorului la nivelul grupului<sup>16</sup>.
- A24. Un exemplu de circumstanță în care auditorul ar putea considera necesar să modifice documentația de audit sau să adauge o nouă documentație de audit, ulterior finalizării alcătuirii dosarului final de audit, îl reprezintă necesitatea de a clarifica documentația de audit existentă ce provine din comentariile primite în timpul inspecțiilor de monitorizare efectuate de părțile interne

---

<sup>12</sup> ISA 220, punctul 16

<sup>13</sup> ISQC 1, punctul 45

<sup>14</sup> ISQC 1, punctul A54

<sup>15</sup> ISQC 1, punctul 47

<sup>16</sup> ISQC 1, punctul 61

**Anexă**

(a se vedea pct. 1)

**Cerințe specifice privind documentația de audit din alte ISA-uri**

Prezenta anexă identifică puncte din alte ISA-uri aplicabile pentru auditurile situațiilor financiare, pentru perioadele care încep cu data 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date, care conțin cerințe specifice privind documentația de audit. Lista nu înlocuiește luarea în considerare a cerințelor și a secțiunii privind aplicarea și alte materiale explicative din ISA-uri.

- ISA 210, *Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit*, punctele 10-12
- ISA 220, *Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare*, punctele 24-25
- ISA 240, *Responsabilitățile auditorului privind fraudă în cadrul unui audit al situațiilor financiare*, punctele 44-47
- ISA 250, *Luarea în considerare a legii și reglementărilor într-un audit al situațiilor financiare*, punctul 29
- ISA 260, *Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea*, punctul 23
- ISA 300, *Planificarea unui audit al situațiilor financiare*, punctul 12.
- ISA 315 (Revizuit), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său*, punctul 32
- ISA 320, *Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit*, punctul 14
- ISA 330, *Răspunsul auditorului la riscurile evaluate*, punctele 28-30.
- ISA 450, *Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului*, punctul 15
- ISA 540, *Auditarea estimărilor contabile, inclusiv a estimărilor contabile la valoarea justă, și a prezentărilor aferente*, punctul 23
- ISA 550, *Părți afiliate*, punctul 28
- ISA 600, *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)*, punctul 50
- ISA 610 (Revizuit 2013), *Utilizarea activității auditorilor interni*, punctul 13

**STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 240**  
**RESPONSABILITĂȚILE AUDITORULUI PRIVIND FRAUDA**  
**ÎN CADRUL UNUI AUDIT AL SITUAȚIILOR FINANCIARE**

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep cu data de 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date)<sup>a</sup>

**CUPRINS**

	Punct
<b>Introducere</b>	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA .....	1
Caracteristici ale fraudei .....	2-3
Responsabilitatea de a preveni și detecta fraudă.....	4-8
Data intrării în vigoare .....	9
<b>Obiective</b> .....	10
<b>Definiții</b> .....	11
<b>Cerințe</b>	
Scepticismul profesional.....	12-14
Discuții în cadrul echipei misiunii .....	15
Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe .....	16-24
Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei .....	25-27
Răspunsuri la riscurile evaluate de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei.....	28-33
Evaluarea probelor de audit .....	34-37
Imposibilitatea continuării misiunii de către auditor .....	38
Declarații scrise .....	39
Comunicarea cu membrii conducerii și persoanele responsabile cu guvernanța .....	40-42

<sup>a</sup> Au fost aduse amendamente de conformitate la prezentul ISA ca urmare a emiterii ISA 610 (Revizuit), *Utilizarea activității auditorilor interni*, care sunt în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care se încheie la 15 decembrie 2013 sau ulterior acestei date. Amendamentele de conformitate se regăsesc în Manualul 2012, la paginile 948-955.

Comunicarea cu autoritățile de reglementare și de aplicare .....	43
Documentația .....	44-47
<b>Aplicare și alte materiale explicative</b>	
Caracteristici ale fraudei .....	A1-A6
Scepticismul profesional.....	A7-A9
Discuții în cadrul echipei misiunii .....	A10-A11
Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe .....	A12-A27
Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei .....	A28-A32
Răspunsuri la riscurile evaluate de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei .....	A33-A48
Evaluarea probelor de audit .....	A49-A53
Imposibilitatea continuării misiunii de către auditor.....	A54-A57
Declarații scrise .....	A58-A59
Comunicarea cu membrii conducerii și persoanele responsabile cu guvernanța.....	A60-A64
Comunicarea cu autoritățile de reglementare și de aplicare.....	A65-A67
Anexa 1: Exemple de factori de risc de fraudă	
Anexa 2: Exemple de posibile proceduri de audit pentru tratarea riscurilor evaluate de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei	
Anexa 3: Exemple de circumstanțe care indică posibilitatea existenței fraudei	

Standardul Internațional de Audit (ISA) 240, *Responsabilitățile auditorului privind fraudă în cadrul unui audit al situațiilor financiare*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

## Introducere

### Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează subiectul responsabilităților auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor financiare. Mai exact, dezvoltă modul în care se aplică ISA 315 (Revizuit)<sup>1</sup> și ISA 330<sup>2</sup> în legătură cu riscurile de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei.

### Caracteristici ale fraudei

2. Denaturări ale situațiilor financiare pot apărea fie ca rezultat al unei fraude, fie al unei erori. Factorul care face distincția între fraudă și eroare este măsura în care acțiunea ce a stat la baza denaturării situațiilor financiare este intenționată sau neintenționată.
3. Deși fraudă este un concept juridic larg, în contextul ISA, auditorul este interesat de fraudă ce produce denaturări semnificative ale situațiilor financiare. Există două tipuri de denaturări intenționate ce sunt relevante pentru auditor – denaturări ce rezultă din raportarea financiară frauduloasă și denaturări ce rezultă din deturnarea de active. Deși auditorul poate suspecta sau, mai rar, identifica producerea fraudei, auditorul nu face determinări juridice asupra faptului dacă fraudă a avut într-adevăr loc. (a se vedea pct. A1-A6)

### Responsabilitatea de a preveni și detecta fraudă

4. Responsabilitatea primară pentru prevenirea și detectarea fraudei revine atât persoanelor responsabile cu guvernanta entității, cât și conducerii. Este important ca membrii conducerii, sub supravegherea persoanelor responsabile cu guvernanta, să pună un accent puternic atât pe prevenirea fraudei, care ar putea conduce la reducerea oportunităților de producere a fraudei, cât și pe combaterea fraudei, care ar putea convinge indivizii să nu comită fraude, datorită probabilității de a fi descoperiți și pedepsiți. Acest lucru presupune un angajament pentru crearea unei culturi caracterizate de onestitate și comportament etic, care poate fi consolidată de o supraveghere activă din partea persoanelor responsabile cu guvernanta. Supravegherea de către persoanele responsabile cu guvernanta include analizarea posibilităților de evitare a controalelor sau de influențare necorespunzătoare a procesului de raportare financiară, precum eforturi din partea conducerii de a manipula veniturile pentru a influența percepția analiștilor asupra performanței și profitabilității entității.

### Responsabilitățile auditorului

5. Un auditor ce efectuează un audit în conformitate cu ISA este responsabil pentru obținerea unei asigurări rezonabile cu privire la faptul că situațiile

---

<sup>1</sup> ISA 315 (Revizuit), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său*

<sup>2</sup> ISA 330, *Răspunsul auditorului la riscurile evaluate*

financiare luate ca întreg nu conțin denaturări semnificative, cauzate de fraudă sau eroare. Datorită limitărilor inerente ale unui audit, există un risc inevitabil ca unele denaturări semnificative ale situațiilor financiare să nu fie detectate, chiar în condițiile în care auditul este planificat și efectuat în mod corespunzător, în conformitate cu ISA-urile<sup>3</sup>.

6. Așa cum este prezentat în ISA 200<sup>4</sup>, efectele potențiale ale limitărilor inerente sunt importante în special în cazul denaturărilor rezultate ca urmare a fraudei. Riscul de a nu detecta o denaturare semnificativă produsă ca urmare a fraudei este mai mare decât riscul de a nu detecta o denaturare ce rezultă ca urmare a erorii. Acest lucru se datorează faptului că fraudă poate implica planuri sofisticate și atent organizate menite să o disimuleze, precum falsul, neînregistrarea deliberată a tranzacțiilor, sau declarații false intenționate adresate auditorului. Astfel de încercări de disimulare pot fi și mai greu de detectat atunci când sunt însoțite de complicitate. Complicitatea îl poate face pe auditor să creadă că probele de audit sunt convingătoare, când acestea sunt, de fapt, false. Capacitatea auditorului de a detecta o fraudă depinde de factori precum priceperea autorului, frecvența și amploarea manipulării, gradul de complicitate, importanța relativă a sumelor manipulate și gradul ierarhic al celor implicați. Deși auditorul poate identifica posibile oportunități de comitere a fraudei, este dificil pentru acesta să determine dacă denaturările din domeniile în cazul cărora se aplică raționamentul profesional, precum estimările contabile, sunt cauzate de fraudă sau eroare.
7. Mai mult, riscul ca auditorul să nu detecteze o denaturare semnificativă ca urmare a fraudei efectuată de conducere este mai mare decât cel aferent fraudei angajaților, având în vedere faptul că aceasta se află frecvent în poziția de a manipula direct sau indirect înregistrările contabile, de a prezenta informații financiare frauduloase sau de a evita procedurile de control menite să prevină fraude similare din partea altor angajați.
8. În obținerea unei asigurări rezonabile, auditorul trebuie să dea dovadă de scepticism profesional pe întreg parcursul auditului, să aibă în vedere posibilitatea ca membrii conducerii să evite controalele și să recunoască faptul că procedurile de audit care sunt eficace pentru detectarea erorilor ar putea să nu fie eficace pentru detectarea fraudei. Cerințele prezentului ISA au ca scop asistarea auditorului în identificarea și evaluarea riscurilor unor denaturări semnificative ca urmare a fraudei și în elaborarea procedurilor de detectare a unor astfel de denaturări.

### **Data intrării în vigoare**

9. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditul situațiilor financiare care încep cu data de 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date\*.

---

<sup>3</sup> ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*, punctele A51-A52

<sup>4</sup> ISA 200, punctul A51

## Obiective

10. Obiectivele auditorului sunt:
  - (a) Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ca urmare a fraudei;
  - (b) Obținerea de probe de audit suficiente și adecvate privind riscurile evaluate de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ca urmare a fraudei, prin elaborarea și implementarea unor răspunsuri adecvate; și
  - (c) Răspunsul adecvat în cazul fraudelor identificate sau suspectate în timpul auditului.

## Definiții

11. În contextul prezentului ISA, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
  - (a) Fraudă – Un act intenționat comis de unul sau mai mulți indivizi din cadrul conducerii, persoanelor responsabile cu guvernanta, angajaților sau unor părți terțe, ce implică utilizarea înșelăciunii pentru a obține un avantaj injust sau ilegal.
  - (b) Factori de risc de fraudă – Evenimente sau condiții care indică o incitare sau o presiune de a comite fraudă sau care oferă o ocazie de a comite fraudă.

## Cerințe

### Scepticismul profesional

12. În conformitate cu ISA 200<sup>5</sup>, auditorul trebuie să mențină scepticismul profesional pe întreg parcursul auditului, recunoscând posibilitatea ca o denaturare semnificativă ca urmare a fraudei să existe, făcând abstracție de experiența auditorului cu privire la onestitatea și integritatea conducerii și a persoanelor responsabile cu guvernanta entității. (a se vedea pct. A7- A8)
13. Cu excepția cazului în care auditorul are motive să creadă contrariul, acesta poate accepta documentele și înregistrările ca fiind autentice. În cazul în care, în urma condițiilor identificate în timpul auditului, auditorul este determinat să creadă că un document ar putea să nu fie autentic sau că termenii unui document au fost modificați fără ca acest lucru să îi fie dezvăluit, auditorul trebuie să continue investigarea. (a se vedea pct. A9)
14. Atunci când răspunsurile conducerii sau ale persoanelor responsabile cu guvernanta în cadrul interviurilor sunt inconsecvente, auditorul trebuie să investigheze inconsecvențele.

---

<sup>5</sup> ISA 200, punctul 15

### **Discuții în cadrul echipei misiunii**

15. ISA 315 (Revizuit) prevede derularea unei discuții între membrii echipei misiunii și o hotărâre a partenerului de misiune asupra aspectelor care vor fi comunicate membrilor echipei ce nu au fost implicați în discuție<sup>6</sup>. În cadrul discuției se va pune accentul în mod special asupra modului și momentului în care situațiile financiare ale entității ar putea fi susceptibile de a fi denaturate semnificativ ca urmare a fraudei, inclusiv modul în care fraudă poate avea loc. Discuția se va purta ignorând orice convingeri ale membrilor echipei misiunii potrivit cărora conducerea și persoanele responsabile cu guvernanta sunt oneste și au integritate. (a se vedea pct. A10-A11)

### **Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe**

16. Atunci când aplică procedurile de evaluare a riscului și activitățile conexe pentru a obține o înțelegere a entității și a mediului său, inclusiv asupra controlului intern al entității, așa cum prevede ISA 315 (Revizuit)<sup>7</sup>, auditorul trebuie să efectueze procedurile menționate la punctele 17-24 pentru a obține informații ce pot fi folosite în identificarea riscurilor de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei.

#### *Conducerea și alte persoane din cadrul entității*

17. Auditorul trebuie să efectueze interviuri ale conducerii cu privire la:
- (a) Evaluarea de către conducere a riscului ca situațiile financiare să fie denaturate semnificativ ca urmare a fraudei, inclusiv natura, amploarea și frecvența acestor evaluări; (a se vedea pct. A12-A13)
  - (b) Procedura prin care conducerea identifică și răspunde la riscurile de fraudă din cadrul entității, inclusiv orice riscuri specifice de fraudă pe care le-a identificat conducerea sau care au fost aduse în atenția sa, sau clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări pentru care este foarte probabil să existe un risc de fraudă; (a se vedea pct. A14)
  - (c) Comunicarea conducerii, dacă există, cu persoanele responsabile cu guvernanta, privind procedurile sale de identificare și răspuns la riscurile de fraudă din cadrul entității; și
  - (d) Comunicarea conducerii, dacă există, cu angajații privind viziunea sa cu privire la practicile de afaceri și comportamentul etic.
18. Auditorul trebuie să efectueze interviuri ale conducerii și ale altor persoane din cadrul entității, după caz, pentru a determina dacă au cunoștință de fraude reale, suspectate sau presupuse ce afectează entitatea. (a se vedea pct. A15-A17)

---

<sup>6</sup> ISA 315 (Revizuit) punctul 10

<sup>7</sup> ISA 315 (Revizuit) punctele 5-24



19. Pentru acele entități care au o funcție de audit intern, auditorul trebuie să efectueze interviuri ale persoanelor adecvate din cadrul funcției pentru a determina dacă acestea au cunoștință de orice fraudă reală, suspectată sau presupusă ce afectează entitatea, și pentru a obține opiniile lor cu privire la riscurile de fraudă. (a se vedea pct. A18)

#### *Persoanele responsabile cu guvernanta*

20. Cu excepția cazului în care toate persoanele responsabile cu guvernanta sunt implicate în conducerea entității<sup>8</sup>, auditorul trebuie să obțină o înțelegere a modului în care persoanele responsabile cu guvernanta exercită supravegherea proceselor conducerii de identificare și răspuns la riscurile de fraudă în cadrul entității și a controlului intern stabilit de conducere pentru a diminua aceste riscuri. (a se vedea pct. A19-A21)
21. Cu excepția cazului în care toți cei responsabili cu guvernanta sunt implicați în conducerea entității, auditorul trebuie să efectueze interviuri ale persoanelor responsabile cu guvernanta pentru a determina dacă au cunoștință despre orice fraudă reală, suspectată sau presupusă care afectează entitatea. Aceste interviuri se derulează și pentru a corobora răspunsurile cu interviurile conducerii.

#### *Relații neobișnuite sau neașteptate identificate*

22. Auditorul trebuie să evalueze dacă anumite relații neobișnuite sau neașteptate care au fost identificate în timpul procedurilor analitice, inclusiv cele legate de conturile de venituri, pot indica riscuri de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei.

#### *Alte informații*

23. Auditorul trebuie să analizeze dacă alte informații obținute de auditor indică riscuri de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei (a se vedea pct. A22)

#### *Evaluarea factorilor de risc de fraudă*

24. Auditorul trebuie să evalueze dacă informațiile obținute prin alte proceduri de evaluare a riscurilor și activități conexe indică faptul că există unul sau mai multe riscuri de fraudă. În timp ce este posibil ca factorii de risc de fraudă să nu indice neapărat existența fraudei, aceștia au fost deseori prezenți în circumstanțe în care au fost comise fraude și, astfel, pot indica riscuri de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei. (a se vedea pct. A23-A27)

### **Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei**

25. În conformitate cu ISA 315 (Revizuit), auditorul trebuie să identifice și să evalueze riscurile de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei la nivelul

---

<sup>8</sup> ISA 260, *Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta*, punctul 13

situațiilor financiare și la nivelul aserțiunilor pentru clase de tranzacții, solduri ale conturilor și prezentări<sup>9</sup>.

26. Atunci când identifică și evaluează riscurile de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei, auditorul, pe baza ipotezei că există riscuri de fraudă în recunoașterea veniturilor, trebuie să evalueze ce tipuri de venituri, tranzacții cu venituri sau aserțiuni duc la apariția unor astfel de riscuri. Punctul 47 specifică documentația necesară pentru cazul în care auditorul stabilește că ipoteza nu este aplicabilă în condițiile misiunii și, în consecință, nu a identificat recunoașterea veniturilor ca pe un risc de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei. (a se vedea pct. A28-A30).
27. Auditorul trebuie să trateze riscurile evaluate de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei drept riscuri semnificative și, prin urmare, în măsura în care nu a procedat deja astfel, trebuie să obțină o înțelegere a controalelor aferente ale entității, inclusiv a activităților de control relevante pentru astfel de riscuri. (a se vedea pct. A31-A32)

### **Răspunsuri la riscurile evaluate de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei**

#### *Răspunsuri generale*

28. În conformitate cu ISA 330, auditorul trebuie să determine răspunsurile generale cu care va trata riscurile evaluate de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei la nivelul situațiilor financiare<sup>10</sup>. (a se vedea pct. A33)
29. Pentru determinarea răspunsurilor generale de tratare a riscurilor evaluate de denaturare semnificativă, ca urmare a fraudei la nivelul situațiilor financiare, auditorul trebuie:
  - (a) Să aloce și să supravegheze personalul ținând cont de cunoștințele, capacitatea și abilitatea celor cărora li se vor acorda responsabilități semnificative în cadrul misiunii și de evaluarea auditorului cu privire la riscurile de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei pentru misiune; (a se vedea pct. A34-A35)
  - (b) Să evalueze dacă selectarea și aplicarea politicilor contabile de către entitate, în special cele privind cuantificările subiective și tranzacțiile complexe, ar putea indica o raportare financiară frauduloasă ca urmare a eforturilor conducerii de a manipula veniturile; și
  - (c) Să încorporeze un element de imprevizibilitate în modul de selectare a naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de audit (a se vedea pct. A36)

---

<sup>9</sup> ISA 315 (Revizuit), punctul 25

<sup>10</sup> ISA 330, punctul 5

*Proceduri de audit ca răspuns la riscurile evaluate de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei la nivelul aserțiunilor*

30. În conformitate cu ISA 330, auditorul trebuie să elaboreze și să aplice proceduri de audit subsecvente a căror natură, plasare în timp și amploare răspund la riscurile evaluate de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei la nivelul aserțiunilor<sup>11</sup>. (a se vedea pct. A37-A40)

*Proceduri de audit ca răspuns la riscurile de evitare a controalelor de către conducere*

31. Conducerea se găsește într-o poziție unică de a comite fraudă datorită capacității sale de a manipula înregistrările contabile și de a întocmi situații financiare frauduloase prin evitarea controalelor care, în alte condiții, par a funcționa în mod eficace. Deși nivelul riscului de evitare a controalelor de către conducere variază de la o entitate la alta, acest risc este totuși prezent în toate entitățile. Datorită modului imprezvizibil în care se pot comite astfel de acțiuni de evitare, acestea reprezintă un risc de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei și, în consecință, un risc semnificativ.
32. Indiferent de evaluarea auditorului cu privire la riscurile de evitare a controalelor de către conducere, auditorul trebuie să elaboreze și să aplice proceduri de audit pentru a:
- (a) Testa gradul de adecvare a înregistrărilor contabile din registrul cartea mare și al altor ajustări efectuate în cadrul procesului de întocmire a situațiilor financiare. La proiectarea și aplicarea procedurilor de audit pentru astfel de teste, auditorul trebuie:
    - (i) Să efectueze interviuri ale persoanelor implicate în procesul de raportare financiară cu privire la activități nepotrivite sau neobișnuite în legătură cu procesarea înregistrărilor contabile și a altor ajustări;
    - (ii) Să selecteze înregistrările contabile și alte ajustări efectuate la sfârșitul perioadei de raportare; și
    - (iii) Să analizeze necesitatea de a testa înregistrările contabile și alte ajustări pe întreg parcursul perioadei. (a se vedea pct. A41-A44)
  - (b) Revizui estimările contabile din perspectiva subiectivismului acestora și evalua măsura în care circumstanțele care permit exercitarea acestui subiectivism, dacă există, reprezintă un risc de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei. În efectuarea acestei revizui, auditorul trebuie:
    - (i) Să evalueze dacă raționamentele și deciziile luate de conducere în realizarea estimărilor contabile incluse în situațiile financiare,

<sup>11</sup> ISA 330, punctul 6

chiar dacă acestea sunt rezonabile, în mod individual, indică un posibil subiectivism al conducerii entității care ar putea reprezenta un risc de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei. În acest caz, auditorul trebuie să reevalueze estimările contabile luate ca întreg; și

- (ii) Să efectueze o revizuire retrospectivă a raționamentelor și ipotezelor conducerii cu privire la estimările contabile semnificative reflectate în situațiile financiare ale anului anterior. (a se vedea pct. A45-A47)
  - (c) Pentru tranzacțiile semnificative care au loc în afara cursului normal al activității entității, sau care par a fi neobișnuite în orice alt fel, având în vedere înțelegerea auditorului asupra entității și a mediului său, precum și alte informații obținute în timpul auditului, auditorul trebuie să evalueze dacă raționamentul economic (sau lipsa acestuia) ce stă la baza tranzacțiilor sugerează că ar fi putut fi generate în scopul raportării financiare frauduloase sau pentru a disimula deturnarea de active. (a se vedea pct. A48)
33. Auditorul trebuie să determine dacă, pentru a reacționa în privința riscurilor identificate de evitare a controalelor de către conducere, auditorul trebuie să efectueze alte proceduri de audit, în plus față de cele la care se face referire în mod specific mai sus (mai exact, atunci când există riscuri specifice suplimentare de evitare a controalelor de către conducere care nu sunt acoperite ca parte a procedurilor efectuate în vederea respectării cerințelor de la punctul 32).

#### **Evaluarea probelor de audit** (a se vedea pct. A49)

34. Auditorul trebuie să evalueze dacă procedurile analitice aplicate spre sfârșitul auditului în vederea formării unei concluzii generale asupra măsurii în care situațiile financiare ca întreg sunt consecvente cu înțelegerea auditorului asupra entității, indică un risc nerecunoscut anterior de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei. (a se vedea pct. A50)
35. Dacă auditorul identifică o denaturare, acesta trebuie să evalueze dacă acea denaturare indică o fraudă. Dacă există un astfel de indiciu, auditorul trebuie să evalueze implicațiile denaturării în relație cu alte aspecte ale auditului, în special cu fiabilitatea declarațiilor conducerii, recunoscând faptul că este puțin probabil ca un caz de fraudă să constituie o întâmplare izolată. (a se vedea pct. A51)
36. Dacă auditorul identifică o denaturare, semnificativă sau nu, iar auditorul are motive să creadă că este sau că ar putea fi rezultatul unei fraude, precum și faptul că este implicată conducerea (în special conducerea superioară), auditorul trebuie să reevalueze riscurile de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei și impactul lor asupra naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor

de audit ca răspuns la riscurile evaluate. Auditorul trebuie să analizeze și dacă circumstanțele și condițiile indică o posibilă înțelegere secretă între angajați, conducere sau părți terțe, atunci când reanalizează fiabilitatea probelor obținute anterior. (a se vedea pct. A52)

37. Dacă auditorul confirmă, sau nu este în măsură să concluzioneze, că situațiile financiare sunt denaturate semnificativ ca urmare a fraudei, acesta trebuie să evalueze implicațiile acestui fapt pentru audit. (a se vedea pct. A53)

### **Imposibilitatea continuării misiunii de către auditor**

38. Dacă, în urma unei denaturări ca urmare a fraudei sau a suspiciunii de fraudă, auditorul se confruntă cu circumstanțe excepționale care pun la îndoială capacitatea sa de a continua efectuarea auditului, acesta trebuie:
- (a) Să determine responsabilitățile profesionale și legale aplicabile în circumstanțele date, inclusiv dacă este necesar ca auditorul să raporteze persoanei sau persoanelor care au solicitat auditul sau, în unele cazuri, autorităților de reglementare;
  - (b) Să analizeze dacă este adecvat să se retragă din misiune, când retragerea din misiune este permisă de legi sau reglementări; și
  - (c) Dacă auditorul se retrage:
    - (i) Să discute cu nivelul adecvat de conducere și persoanele responsabile cu guvernanta retragerea sa din misiune și motivele retragerii; și
    - (ii) Să determine dacă există o cerință profesională sau legală de a raporta persoanei sau persoanelor care au organizat auditul, sau, în unele cazuri, autorităților de reglementare, retragerea sa din misiune și motivele retragerii. (a se vedea pct. A54-A57)

### **Declarații scrise**

39. Auditorul trebuie să obțină declarații scrise din partea conducerii și, după caz, de la persoanele responsabile cu guvernanta, prin care acestea:
- (a) Își asumă responsabilitate privind elaborarea, implementarea și menținerea controlului intern pentru prevenirea și detectarea fraudei;
  - (b) Au prezentat auditorului rezultatele evaluării conducerii asupra riscului ca situațiile financiare să fie denaturate semnificativ ca urmare a fraudei;
  - (c) Au prezentat auditorului cazurile de fraudă sau suspiciune de fraudă care afectează entitatea și care implică:
    - (i) Conducerea
    - (ii) Angajații cu rol important în controlul intern; sau

- (iii) Alte persoane, în cazul în care fraudă ar putea avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare; și
- (d) Au prezentat auditorului acuzațiile de fraudă sau suspiciune de fraudă ce afectează situațiile financiare ale entității despre care au cunoștință, comunicate de angajați, foști angajați, analiști, autorități de reglementare sau alte persoane. (a se vedea pct. A58-A59)

### **Comunicarea cu membrii conducerii și persoanele responsabile cu guvernanta**

- 40. Dacă auditorul a identificat o fraudă sau a obținut informații care indică faptul că ar putea exista o fraudă, acesta trebuie să comunice aceste aspecte în timp util către nivelul adecvat de conducere, pentru a-i informa pe principalii responsabili de prevenirea și detectarea fraudelor asupra aspectelor relevante pentru responsabilitățile lor. (a se vedea pct. A60)
- 41. Cu excepția cazului în care toate persoanele responsabile cu guvernanta sunt implicate în conducerea entității, dacă auditorul a identificat sau suspectează producerea unei fraude ce implică:
  - (a) conducerea;
  - (b) angajații cu roluri importante în controlul intern: sau
  - (c) alte persoane, atunci când fraudă are ca rezultat o denaturare semnificativă a situațiilor financiare,

auditorul trebuie să comunice aceste aspecte persoanelor responsabile cu guvernanta în timp util. Dacă auditorul suspectează că în fraudă este implicată conducerea, acesta trebuie să comunice aceste suspiciuni persoanelor responsabile cu guvernanta și să discute cu aceștia natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de audit necesare pentru finalizarea auditului. (a se vedea pct. A61-A63)

- 42. Auditorul trebuie să comunice persoanelor responsabile cu guvernanta orice alte aspecte privind fraudă care sunt, în opinia sa, relevante pentru responsabilitățile pe care acestea le dețin (a se vedea pct. A64).

### **Comunicarea cu autoritățile de reglementare și de aplicare**

- 43. Dacă auditorul a identificat sau suspectează o fraudă, acesta trebuie să stabilească dacă are responsabilitatea de a raporta faptele sau suspiciunea unei părți din afara entității. Deși datoria profesională a auditorului de a menține confidențialitatea cu privire la informațiile clientului ar putea să nu permită o astfel de raportare, responsabilitățile legale ale auditorului ar putea prevala, în unele circumstanțe, față de datoria de păstrare a confidențialității. (a se vedea pct. A65-A67)

## Documentația

44. Auditorul trebuie să includă următoarele în documentația de audit<sup>12</sup> aferentă înțelegerii entității și a mediului său și evaluării riscurilor de denaturare semnificativă prevăzute de ISA 315 (Revizuit)<sup>13</sup>:
- (a) Deciziile importante luate pe parcursul discuției din cadrul echipei misiunii privind susceptibilitatea ca situațiile financiare ale entității să fie denaturate semnificativ ca urmare a fraudei; și
  - (b) Riscurile identificate și evaluate de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei la nivelul situațiilor financiare și la nivelul aserțiunilor.
45. Auditorul trebuie să includă următoarele în documentația de audit aferentă răspunsurilor la riscurile evaluate de denaturare semnificativă prevăzute de ISA 330<sup>14</sup>:
- (a) Răspunsurile generale la riscurile evaluate de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei la nivelul situațiilor financiare și natura, plasarea în timp și amplexarea procedurilor de audit, precum și legătura acestor proceduri cu riscurile de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei la nivelul aserțiunilor; și
  - (b) Rezultatele procedurilor de audit, inclusiv a celor elaborate pentru a trata riscul de evitare a controalelor de către conducere.
46. Auditorul trebuie să includă în documentația de audit comunicările cu privire la fraudă transmise conducerii, persoanelor responsabile cu governanța, autorităților de reglementare și altor părți.
47. Dacă auditorul a concluzionat că ipoteza potrivit căreia există un risc de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei în legătură cu recunoașterea veniturilor nu este aplicabilă în contextul misiunii, auditorul trebuie să documenteze motivele acestei concluzii.

\* \* \*

## Aplicare și alte materiale explicative

### Caracteristici ale fraudei (a se vedea pct. 3)

- A1. Frauda, fie sub forma raportării financiare frauduloase, fie a deturnării de active, presupune existența unei incitări sau a unei presiuni de a comite

---

<sup>12</sup> ISA 230, *Documentația de audit*, punctele 8-11 și punctul A6

<sup>13</sup> ISA 315 (Revizuit), punctul 32

<sup>14</sup> ISA 330, punctul 28

frauda, o ocazie sesizată de a proceda în acest fel și o anumită conștientizare a acțiunii. De exemplu:

- Incitarea sau presiunea de a comite o raportare financiară frauduloasă pot exista în cazul în care conducerea se află sub presiune, din partea surselor din afara sau din cadrul entității, de a obține anumite venituri sau rezultate financiare țintă așteptate (și posibil nerealiste) – în special în cazul în care consecințele ratării de către conducere a obiectivelor financiare pot fi semnificative. În mod similar, indivizii pot fi încurajați să deturneze active, de exemplu, pentru că acești indivizi duc un stil de viață ce le depășește posibilitățile.
- O ocazie sesizată de a comite fraudă poate exista atunci când un individ crede că poate evita controalele interne, de exemplu, pentru că acesta se află într-o poziție de încredere sau are cunoștințe cu privire la unele deficiențe specifice din controlul intern.
- Persoanele pot fi capabile să conștientizeze comiterea unui act fraudulos. Unele persoane posedă o atitudine, un caracter sau un set de valori etice ce le permite să comită fapte necinstite cu bună știință și intenționat. Cu toate acestea, chiar și persoane care în alte condiții ar fi oneste, pot comite o fraudă dacă mediul în care se află exercită suficientă presiune asupra lor.

A2. Raportarea financiară frauduloasă presupune denaturări intenționate, inclusiv omiterea unor valori sau prezentări în situațiile financiare pentru a înșela utilizatorii situațiilor financiare. Aceasta poate fi cauzată de eforturile conducerii de a manipula câștigurile pentru a înșela utilizatorii situațiilor financiare prin influențarea percepției lor asupra performanței și profitabilității entității. Astfel de manipulări ale câștigurilor pot începe cu mici acțiuni sau ajustări inadecvate ale ipotezelor și modificări ale raționamentelor conducerii. Presiunile și incitățile pot conduce la intensificarea acestor acțiuni până la punctul în care au ca rezultat raportarea financiară frauduloasă. O astfel de situație poate apărea atunci când, din cauza presiunilor de a corespunde așteptărilor pieței sau a unei dorințe de a maximiza compensările bazate pe rezultate, conducerea adoptă în mod intenționat anumite poziții care duc la raportarea financiară frauduloasă prin denaturarea semnificativă a situațiilor financiare. În unele entități, conducerea poate fi motivată să reducă câștigurile cu o valoare semnificativă pentru a minimiza impozitele sau să crească câștigurile pentru a asigura finanțare din partea băncilor.

A3. Raportarea financiară frauduloasă poate fi săvârșită prin următoarele:

- Manipularea, falsificarea (inclusiv producerea de documente false) sau modificarea înregistrărilor contabile sau a documentației justificative pe baza cărora sunt întocmite situațiile financiare.



- Prezentarea eronată sau omiterea intenționată din situațiile financiare a evenimentelor, tranzacțiilor sau a altor informații importante.
  - Aplicarea intenționat greșită a principiilor contabile în privința valorilor, clasificării, modalității de prezentare sau descriere.
- A4. Raportarea financiară frauduloasă implică deseori evitarea de către conducere a controalelor care, de altfel, par că funcționează eficace. Frauda poate fi comisă de conducere prin evitarea controalelor utilizând tehnici precum:
- Înregistrări fictive în registrul jurnal, în special în apropierea sfârșitului unei perioade contabile, pentru a manipula rezultatele din exploatare sau pentru a atinge alte obiective.
  - Ajustarea inadecvată a ipotezelor și modificarea raționamentelor utilizate pentru estimarea soldurilor conturilor.
  - Omiterea, avansarea sau întârzierea recunoașterii în situațiile financiare a evenimentelor sau tranzacțiilor care au avut loc în timpul perioadei de raportare.
  - Disimularea sau neprezentarea faptelor care ar putea afecta valorile înregistrate în situațiile financiare.
  - Implicarea în tranzacții complexe care sunt structurate pentru a prezenta eronat poziția financiară sau performanța financiară a entității.
  - Modificarea înregistrărilor și termenilor aferenți unor tranzacții semnificative și neobișnuite.
- A5. Deturnarea de active implică furtul activelor unei entități și este deseori comisă de angajați în valori relativ mici și ne semnificative. Totuși, poate implica și conducerea, care este mai în măsură să mascheze sau să disimuleze deturnările astfel încât să fie greu de detectat. Deturnarea de active poate avea loc în mai multe moduri, inclusiv prin:
- Delapidarea încasărilor (de exemplu, colectarea eronată a creanțelor sau deturnarea încasărilor aferente conturilor de datorii foarte vechi (prescrise), către conturile bancare personale).
  - Furtul activelor corporale sau a proprietății intelectuale (de exemplu, furtul din stocuri pentru uz personal sau pentru vânzare, furtul activelor scoase din uz pentru revânzare, înțelegerea secretă cu un competitor și dezvăluirea unor informații de natură tehnică în schimbul plății).
  - Obligarea unei entități la plata unor bunuri și servicii pe care nu le-a primit (de exemplu, plăți către vânzători fictivi, comisioane secrete/mită plătite de vânzători către agenții de achiziții ai entității în schimbul umflării prețurilor, plăți către angajați fictivi).

- Utilizarea activelor unei entități pentru uz personal (de exemplu, utilizarea activelor entității drept garanție pentru un împrumut personal sau un împrumut pentru o parte afiliată).

Deturnarea de active este deseori însoțită de înregistrări sau documente false sau înșelătoare pentru a disimula faptul că activele au dispărut sau că au fost puse gaj fără obținerea unei autorizări corespunzătoare.

#### *Considerente specifice pentru entitățile din sectorul public*

- A6. Responsabilitățile auditorului din sectorul public cu privire la fraudă pot fi rezultatul legilor, reglementărilor sau ale altei autorități aplicabile entităților din sectorul public sau pot fi cuprinse separat în mandatul auditorului. În consecință, responsabilitățile unui auditor implicat într-un audit în sectorul public ar putea să nu fie limitate la examinarea riscurilor de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, ci ar putea presupune o responsabilitate mai largă de examinare a riscurilor de fraudă.

#### **Scepticismul profesional** (a se vedea pct. 12-14)

- A7. Menținerea unei atitudini de scepticism profesional necesită punerea în permanență sub semnul întrebării a măsurii în care informațiile și probele de audit obținute sugerează că ar putea exista o denaturare semnificativă ca urmare a fraudei. Aceasta presupune analizarea fiabilității informațiilor ce urmează a fi folosite drept probe de audit și a controalelor aplicate asupra procesului de întocmire și păstrare a acestora, acolo unde este relevant. Datorită caracteristicilor fraudei, scepticismul profesional al auditorului este deosebit de important în analizarea riscurilor de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei.
- A8. Deși auditorului nu i se poate solicita să ignore experiența sa cu privire la onestitatea și integritatea conducerii entității și a persoanelor responsabile cu governanța, scepticismul profesional al auditorului este deosebit de important în examinarea riscurilor de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei, pentru că ar fi putut avea loc modificări ale circumstanțelor.
- A9. Un audit efectuat în conformitate cu ISA-urilor implică rareori autentificarea documentelor, iar auditorul nu este instruit în acest sens și nu se așteaptă din partea sa să fie expert în astfel de autentificări<sup>15</sup>. Totuși, în cazul în care auditorul identifică anumite situații care îl fac să creadă faptul că un document ar putea să nu fie autentic sau că elemente dintr-un document au fost modificate fără ca acest lucru să fie dezvăluit auditorului, posibilele proceduri de investigare pot include:
- Confirmarea directă cu partea terță.
  - Utilizarea unui expert pentru evaluarea autenticității documentului.

---

<sup>15</sup> ISA 200, punctul A47

**Discuții în cadrul echipei misiunii** (a se vedea pct. 15)

- A10. Discutarea cu echipa misiunii a susceptibilității ca situațiile financiare ale entității să fie denaturate semnificativ ca urmare a fraudei:
- Oferă ocazia ca membrii mai experimentați ai echipei misiunii să comunice punctul lor de vedere detaliat asupra modului și a momentului în care situațiile financiare ar putea fi susceptibile de denaturări semnificative ca urmare a fraudei.
  - Permite auditorului să analizeze reacțiile adecvate la o astfel de susceptibilitate și să determine persoanele din cadrul echipei misiunii ce vor efectua anumite proceduri de audit.
  - Permite auditorului să determine modul în care rezultatul procedurilor de audit vor fi dezvăluite în cadrul echipei misiunii și modul în care va fi tratată orice acuzație de fraudă ce poate veni în atenția auditorului.
- A11. Discuția poate include aspecte precum:
- Un schimb de idei între membrii echipei misiunii despre modul și locul în care consideră că situațiile financiare ale entității ar putea fi susceptibile de a fi denaturate semnificativ ca urmare a fraudei, modul în care conducerea ar putea comite și disimula raportarea financiară frauduloasă și modul în care activele entității ar putea fi deturnate.
  - O examinare a circumstanțelor care ar putea indica manipularea câștigurilor și a practicilor care ar putea fi aplicate de către conducere pentru a manipula câștigurile și care ar putea duce la raportare financiară frauduloasă.
  - O examinare a factorilor externi și interni cunoscuți ce afectează integritatea și care ar putea incita sau exercita o presiune asupra conducerii sau a altora de a comite fraudă, care oferă ocazia de a săvârși fraudă și care indică o cultură sau un mediu care permite conducerii sau altora să conștientizeze comiterea unei fraude.
  - O examinare a implicării conducerii în supravegherea angajaților ce au acces la lichidități sau alte active susceptibile de a fi deturnate.
  - O examinare a oricăror modificări neobișnuite sau neexplicate în comportamentul sau modul de viață al conducerii sau angajaților care au fost aduse în atenția echipei misiunii.
  - O evidențiere a importanței păstrării unei atitudini adecvate pe întreg parcursul auditului, cu privire la posibilitatea existenței unor denaturări semnificative ca urmare a fraudei.
  - O examinare a tipurilor de condiții care, dacă sunt întâlnite, ar putea indica posibilitatea fraudei.

- O examinare a modului în care va fi încorporat un element de imprevizibilitate în natura, plasarea în timp și amplexarea procedurilor de audit ce vor fi aplicate.
- O examinare a procedurilor de audit care ar putea fi selectate ca răspuns la posibilitatea ca situațiile financiare ale entității să fie denaturate semnificativ ca urmare a fraudei și a măsurii în care anumite tipuri de proceduri de audit sunt mai eficiente decât altele.
- O examinare a oricăror acuzații de fraudă care au fost aduse în atenția auditorului.
- O examinare a riscului de evitare a controalelor de către conducere.

### **Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe**

#### *Intervievări ale conducerii*

Evaluarea de către conducere a riscului de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei [a se vedea pct. 17 litera (a)]

- A12. Conducerea își asumă responsabilitatea cu privire la controlul intern al entității și la întocmirea situațiilor financiare ale entității. În consecință, este adecvat ca auditorul să intervieveze conducerea cu privire la evaluarea sa proprie asupra riscului de fraudă și controalele implementate pentru a-l preveni și detecta. Natura, amplexarea și frecvența evaluării de către conducere a unor astfel de riscuri și controale pot varia de la o entitate la alte. În unele entități, conducerea poate efectua anual evaluări detaliate sau ca parte a unei monitorizări continue. În alte entități, analiza conducerii poate fi mai puțin structurată și mai puțin frecventă. Natura, amplexarea și frecvența analizei conducerii sunt relevante pentru înțelegerea de către auditor a mediului de control al entității. De exemplu, lipsa evaluării de către conducere a riscurilor de fraudă poate, în unele condiții, să indice importanța scăzută pe care o acordă conducerea controlului intern.

Considerente specifice entităților mici

- A13. În unele entități, în special în entitățile mici, evaluarea conducerii ar putea să se concentreze pe riscurile de fraudă a angajaților sau de deturnare de active.

Procesul conducerii de identificare și răspuns la riscurile de fraudă [a se vedea pct. 17 litera (b)]

- A14. În cazul entităților cu mai multe locații, procesele conducerii pot include diferite niveluri de monitorizare a locațiilor operaționale sau a segmentelor afacerii. Conducerea poate, de asemenea, să identifice anumite locații operaționale sau segmente ale afacerii pentru care existența riscului de fraudă este mai probabilă.

*Intervievarea conducerii și a altor persoane din cadrul entității (a se vedea pct. 18)*

- A15. Intervievarea de către auditor a conducerii poate furniza informații utile cu privire la riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare rezultate în urma fraudei angajaților. Totuși, este puțin probabil ca astfel de interviu să furnizeze informații utile cu privire la riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare rezultate în urma fraudei conducerii. Intervievarea altor persoane din cadrul entității le-ar putea oferi acestora ocazia de a transmite auditorului anumite informații, pe care altfel nu le-ar fi comunicat.
- A16. Exemple de alte persoane din cadrul entității pe care auditorul le-ar putea intervieva cu privire la existența sau suspiciunea de fraudă includ:
- Personalul operativ care nu este implicat direct în procesul de raportare financiară.
  - Angajați cu diferite niveluri de autoritate.
  - Angajați implicați în inițierea, procesarea și înregistrarea unor tranzacții complexe sau neobișnuite și cei care supraveghează sau monitorizează astfel de angajați.
  - Consilierii juridici proprii.
  - Responsabilul șef cu etica sau persoana echivalentă.
  - Persoana sau persoanele responsabile de tratarea acuzațiilor de fraudă.
- A17. Conducerea se află deseori în cea mai bună poziție de comitere a unei fraude. În consecință, în cazul în care auditorul evaluează răspunsurile conducerii la interviu cu o atitudine de scepticism profesional, acesta poate considera necesar să coroboreze răspunsurile la interviu cu alte informații.

*Intervievarea auditului intern (a se vedea pct. 19)*

- A18. ISA 315 (Revizuit) și ISA 610 (Revizuit 2013) stabilesc cerințe și furnizează îndrumări relevante pentru auditurile acelor entități care dispun de o funcție de audit intern.<sup>16</sup> În aplicarea cerințelor acestor ISA-uri în contextul fraudei, auditorul poate efectua interviu asupra activităților specifice ale funcției incluzând, de exemplu:
- Procedurile efectuate, dacă există, de către funcția auditorului intern pe parcursul anului, pentru a detecta fraudă.
  - Măsura în care conducerea a răspuns corespunzător la orice constatări ce au rezultat din aceste proceduri.

<sup>16</sup> ISA 315 (Revizuit), punctele 6(a) și 23 și ISA 610 (Revizuit 2013), *Utilizarea activității auditorilor interni*

*Obținerea unei înțelegeri a supravegherii exercitate de către persoanele responsabile cu guvernanta (a se vedea pct. 20)*

- A19. Persoanele responsabile cu guvernanta unei entități supraveghează sistemele de monitorizare a riscului, control financiar și respectare a legii. În multe țări, practicile guvernantei corporative sunt bine dezvoltate, iar persoanele responsabile cu guvernanta joacă un rol activ în supravegherea evaluării riscurilor de fraudă de către entitate și a controalelor interne relevante. Având în vedere faptul că responsabilitățile persoanelor responsabile cu guvernanta și ale conducerii pot varia în funcție de entitate sau de țară, este important ca auditorul să înțeleagă responsabilitățile lor respective pentru a-i permite să obțină o înțelegere a supravegherii exercitate de persoanele adecvate<sup>17</sup>.
- A20. O înțelegere a supravegherii exercitate de către persoanele responsabile cu guvernanta poate oferi o imagine de ansamblu asupra susceptibilității unei fraude a conducerii în cadrul entității, caracterului adecvat al controalelor interne aferente riscurilor de fraudă și competenței și integrității conducerii. Auditorul poate obține această înțelegere în mai multe moduri, precum participarea la ședințele în care au loc astfel de discuții, citirea minutelor unor astfel de ședințe sau interviuarea persoanele responsabile cu guvernanta.

*Considerente specifice entităților mici*

- A21. În unele cazuri, toate persoanele responsabile cu guvernanta sunt implicate în conducerea entității. Acesta ar putea fi cazul entităților mici, în care un proprietar unic gestionează entitatea și nimeni altcineva nu deține un rol de guvernanta. În aceste cazuri, de regulă, auditorul nu acționează în nici un fel pentru că nu există nicio supraveghere separată de cea a conducerii.

*Examinarea altor informații (a se vedea pct. 23)*

- A22. În plus față de informațiile obținute prin aplicarea procedurilor analitice, alte informații obținute despre entitate și mediul său pot fi folositoare pentru identificarea riscurilor de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei. Discuțiile între membrii echipei misiunii pot furniza informații utile pentru identificare unor astfel de riscuri. În plus, informațiile obținute în urma proceselor auditorului de acceptare și menținere a clientului, precum și experiența acumulată în alte misiuni efectuate pentru entitate, de exemplu misiuni de revizuire a informațiilor financiare interimare, pot fi relevante pentru identificarea riscurilor de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei.

*Evaluarea factorilor de risc de fraudă (a se vedea pct. 24)*

- A23. Faptul că fraudă este de obicei disimulată, o poate face foarte dificil de detectat. Cu toate acestea, auditorul poate identifica evenimente sau condiții

---

<sup>17</sup> ISA 260, *Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta*, punctele A1-A8, prevede cu cine comunică auditorul în cazul în care structura de guvernanta a entității nu este bine definită

care indică incitarea sau exercitarea unei presiuni de a comite fraudă sau oferă o ocazie de a comite fraudă (factori de risc de fraudă). De exemplu:

- Necesitatea de a răspunde așteptărilor unor părți terțe pentru a obține finanțare de capital suplimentară poate crea presiunea de a comite fraudă;
- Acordarea unor prime importante în cazul atingerii unor ținte de profit nerealiste poate incita la comiterea unei fraude; și
- Un mediu de control ineficace poate crea ocazia de a comite fraudă.

A24. Factorii de risc de fraudă nu pot fi clasificați cu ușurință în ordinea importanței lor. Importanța factorilor de risc de fraudă variază mult. Unii dintre acești factori vor fi prezenți în entități în care condițiile specifice nu prezintă riscuri de denaturare semnificativă. În consecință, determinarea măsurii în care factorii de risc de fraudă sunt prezenți și dacă trebuie luați în considerare în evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ca urmare a fraudei necesită exercitarea raționamentului profesional.

A25. Exemple de factori de risc de fraudă aferenți raportării financiare frauduloase și deturnării de active sunt prezentate în Anexa 1. Aceste exemple de factori de risc sunt clasificate pe baza celor trei condiții care sunt în general prezente atunci când există fraudă:

- O incitare sau o presiune de a comite fraudă;
- O ocazie sesizată de a comite fraudă; și
- O capacitate de a conștientiza acțiunea frauduloasă.

Este posibil ca factorii de risc să reflecte o atitudine care permite conștientizarea acțiunii frauduloase să nu fie susceptibili de a fi observați de către auditor. Totuși, auditorul poate deveni conștient de existența unor astfel de informații. Deși factorii de risc de fraudă descriși în Anexa 1 acoperă o gamă largă de situații cu care s-ar putea confrunta auditorii, aceștia reprezintă doar exemple, și este posibil să existe și alți factori de risc.

A26. Caracteristicile referitoare la dimensiune, complexitate și structura de proprietate a entității au o influență semnificativă asupra examinării factorilor de risc de fraudă relevanți. De exemplu, în cazul unei entități mari, ar putea exista factori care limitează, în general, comportamentul inadecvat al conducerii, precum:

- Supravegherea eficientă din partea persoanelor responsabile cu guvernanta.
- O funcție de audit intern eficientă.
- Existența și aplicarea unui cod de conduită scris.

Mai mult, factorii de risc de fraudă luați în considerare la nivelul operațional al unui segment al afacerii pot facilita observarea unor aspecte diferite față de cele obținute atunci când sunt considerați la nivelul întregii entități.

Considerente specifice entităților mici

- A27. În cazul unei entități mici, toate sau o parte dintre aceste considerente pot fi inaplicabile sau mai puțin relevante. De exemplu, este posibil ca o entitate mică să nu aibă un cod de conduită scris dar, în loc de acesta, a dezvoltat o cultură care subliniază importanța integrității și comportamentului etic prin comunicare verbală și prin exemplul conducerii. În general, dominarea conducerii de către un singur individ într-o entitate mică, nu indică, prin ea însăși, eșecul conducerii de a arăta și comunica o atitudine adecvată în privința controlului intern și a procesului de raportare financiară. În unele entități, necesitatea de a obține autorizarea din partea conducerii poate compensa controalele deficiente și reduce riscul de fraudă a angajaților. Totuși, dominarea conducerii de către un singur individ poate reprezenta o posibilă deficiență în controlul intern, având în vedere faptul că există oportunitatea de evitare a controalelor de către conducere.

### **Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei**

*Riscuri de fraudă în recunoașterea veniturilor (a se vedea pct. 26)*

- A28. Denaturarea semnificativă ca urmare a raportării financiare frauduloase aferentă recunoașterii veniturilor rezultă deseori dintr-o supraevaluare a veniturilor prin, de exemplu, recunoașterea prematură a veniturilor sau înregistrarea unor venituri fictive. Poate rezulta și dintr-o subevaluare a veniturilor prin, de exemplu, transferarea necorespunzătoare a veniturilor către o perioadă ulterioară.
- A29. Riscurile de fraudă în recunoașterea veniturilor pot fi mai mari în unele entități decât în altele. De exemplu, ar putea exista presiuni sau o incitare a conducerii de a comite raportare financiară frauduloasă prin recunoașterea inadecvată a veniturilor în cazul entităților cotate la bursă atunci când, de exemplu, performanța se cuantifică în termeni de creștere de la un an la altul a veniturilor sau a profiturilor. În mod similar, de exemplu, ar putea exista un risc mai mare de fraudă în recunoașterea veniturilor în cazul entităților care generează o porțiune substanțială a veniturilor din vânzări cu plata în numerar.
- A30. Ipoteza potrivit căreia există riscuri de fraudă în recunoașterea veniturilor poate fi respinsă. De exemplu, auditorul poate ajunge la concluzia că nu există niciun risc de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei legată de recunoașterea veniturilor în cazul în care există un singur tip de tranzacție simplă care generează venituri, de exemplu, venitul din arendarea (închirierea) unei singure proprietăți.



*Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei și înțelegerea controalelor aferente ale entității (a se vedea pct. 27)*

- A31. Conducerea își poate exercita raționamentul în privința naturii și amplitudinii controalelor pe care alege să le implementeze, și a naturii și amplitudinii riscurilor pe care alege să și le asume<sup>18</sup>. În determinarea controalelor pe care le implementează pentru prevenirea și detectarea fraudei, conducerea ia în considerare riscurile ca situațiile financiare să fie denaturate semnificativ ca urmare a fraudei. Ca parte a acestei considerări, conducerea poate hotărî că nu este eficient din punct de vedere al costurilor să implementeze și să mențină un anumit control pentru reducerea riscurilor de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei.
- A32. În consecință, este important ca auditorul să obțină o înțelegere a controalelor pe care conducerea le-a proiectat, implementat și menținut pentru prevenirea și detectarea fraudei. Astfel, auditorul poate afla, de exemplu, faptul că a fost alegera conștientă a conducerii de a accepta riscurile asociate cu lipsa separării responsabilităților. Informațiile provenite din obținerea acestei înțelegeri pot fi utile și pentru identificarea factorilor de risc de fraudă care ar putea afecta evaluarea auditorului privind riscurile ca situațiile financiare să conțină o denaturare semnificativă ca urmare a fraudei.

**Răspunsuri la riscurile evaluate de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei**

*Răspunsuri generale (a se vedea pct. 28)*

- A33. Determinarea răspunsurilor generale pentru tratarea riscurilor evaluate de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei include, în general, examinarea modului în care desfășurarea generală a auditului poate reflecta un scepticism profesional accentuat, de exemplu, prin:
- Creșterea sensibilității în selectarea naturii și amplitudinii documentației ce urmează a fi examinată pentru justificarea tranzacțiilor semnificative.
  - Recunoașterea accentuată a necesității de a corobora explicațiile sau declarațiile conducerii cu privire la aspectele semnificative.

Aceasta implică, de asemenea, considerente mai generale, altele decât procedurilor specifice altfel planificate; aceste considerente includ aspectele enumerate la punctul 29, care sunt discutate mai jos.

*Alocarea și supravegherea personalului [a se vedea pct. 29 litera (a)]*

- A34. Auditorul poate reacționa la riscurile identificate de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei prin, de exemplu, desemnarea unor persoane supli-

---

<sup>18</sup> ISA 315 (Revizuit), punctul A55

mentare cu abilități și cunoștințe specializate, precum experți judiciari și IT, sau prin desemnarea unor persoane cu mai multă experiență, în cadrul misiunii.

- A35. Amplasarea supravegherii reflectă evaluarea efectuată de auditor cu privire la riscurile de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei și competențelor membrilor echipei misiunii care efectuează auditul.

*Imprevizibilitatea în selectarea procedurilor de audit [a se vedea pct. 29 litera (c)]*

- A36. Încorporarea unui element de imprevizibilitate în selectarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de audit ce urmează a fi efectuate este importantă, pentru că persoanele din cadrul entității care sunt familiarizate cu procedurile de audit efectuate în mod normal în misiuni, ar putea disimula mai bine raportarea financiară frauduloasă. Aceasta se poate obține, de exemplu, prin:

- Efectuarea unor proceduri de fond asupra unor solduri ale conturilor și unor aserțiuni selectate, care nu ar fi fost testate în alte condiții, datorită pragului de semnificație sau riscului acestora.
- Ajustarea plasării în timp a procedurilor de audit, diferit față de așteptările anterioare.
- Utilizarea unor metode de eșantionare diferite.
- Efectuarea unor proceduri de audit în locații diferite sau în locații în mod inopinat.

*Proceduri de audit ca răspuns la riscurile evaluate de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei la nivelul aserțiunilor (a se vedea pct. 30)*

- A37. Răspunsurile auditorului pentru a trata riscurile evaluate de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei la nivelul aserțiunilor pot include modificarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de audit în următoarele moduri:

- Ar putea fi necesară modificarea naturii procedurilor de audit ce urmează a fi efectuate pentru a obține probe de audit mai fiabile și mai relevante sau pentru a obține informații coroborative suplimentare. Aceasta poate afecta atât tipurile de proceduri de audit ce urmează a fi efectuate, cât și combinarea lor. De exemplu:
  - Observarea sau inspecția fizică a anumitor active ar putea deveni mai importantă sau auditorul ar putea opta să folosească tehnici de audit asistate de calculator pentru a aduna mai multe probe despre datele conținute în anumite conturi importante sau fișiere electronice de tranzacții.
  - Auditorul poate elabora proceduri pentru a obține informații coroborative suplimentare. De exemplu, dacă auditorul identifică

faptul că se exercită presiune asupra conducerii pentru a răspunde așteptărilor cu privire la venituri, poate exista riscul aferent de umflare a vânzărilor de către conducere prin încheierea unor contracte de vânzare care includ termeni ce nu permit recunoașterea veniturilor sau prin facturarea unor vânzări înainte de livrare. În aceste condiții, auditorul poate, de exemplu, proiecta confirmări externe, nu numai pentru a confirma sumele neprimite încă, dar și pentru a confirma detaliile contractelor de vânzare, inclusiv data și orice alți termeni privind condițiile de retur și livrare. În plus, auditorul poate considera eficace să adauge la astfel de confirmări externe, interviuarea personalului non-financiar din cadrul entității cu privire la orice modificări apărute în contractele de vânzări și termenii de livrare.

- Ar putea fi necesară ajustarea plasării în timp a procedurilor de fond. Auditorul poate ajunge la concluzia că efectuarea testării de fond la, sau aproape de, sfârșitul perioadei, tratează mai bine riscurile evaluate de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei. Auditorul poate ajunge la concluzia că, având în vedere riscurile evaluate de denaturare intenționată sau manipulare, procedurile de audit de extindere a concluziilor auditului de la o dată intermediară la sfârșitul perioadei, nu ar fi eficace. Prin contrast, din cauza unei denaturări intenționate – de exemplu, o denaturare ce implică recunoașterea necorespunzătoare a veniturilor – care ar fi putut fi inițiată într-o perioadă interimară, auditorul poate decide aplicarea unor proceduri de fond asupra tranzacțiilor ce au avut loc mai devreme în perioada de raportare sau pe tot parcursul acesteia.
  - Amplasarea procedurilor aplicate reflectă evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei. De exemplu, ar putea fi oportună creșterea dimensiunilor eșantioanelor sau efectuarea unor proceduri analitice la un nivel mai detaliat. De asemenea, tehnicile de audit asistate de calculator pot permite o testare mai cuprinzătoare a tranzacțiilor electronice și fișierelor de cont. Astfel de tehnici pot fi utilizate pentru a selecta eșantioane de tranzacții din fișiere cheie, pentru a sorta tranzacțiile cu caracteristici specifice, sau a testa o întregă populație, în loc de un eșantion.
- A38. Dacă auditorul identifică un risc de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei care afectează cantitățile de stocuri, examinarea înregistrărilor privind stocurile entității poate ajuta la identificarea locațiilor sau elementelor care prevăd o atenție specială în timpul sau după efectuarea inventarierii fizice a stocurilor. O astfel de revizuire poate duce la luarea deciziei de a observa efectuarea inventarului la anumite locații inopinat sau de a efectua un inventar al stocurilor în toate locațiile în aceeași zi.

- A39. Auditorul poate identifica un risc de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei ce afectează un anumit număr de conturi și aserțiuni. Acestea pot include evaluarea activelor, estimări aferente unor tranzacții specifice (precum achiziții, restructurări sau desființări ale unor segmente ale afacerii), și alte datorii semnificative acumulate (precum pensii și alte obligații aferente beneficiilor post-angajare, sau datorii legate de reabilitarea mediului). Riscul ar putea privi și modificările semnificative în ipotezele aferente estimărilor recurente. Informațiile culese prin obținerea unei înțelegeri asupra entității și a mediului său pot sprijini auditorul în evaluarea caracterului rezonabil al unor astfel de estimări ale conducerii, precum și a ipotezelor și a raționamentelor ce stau la baza acestora. O revizuire retrospectivă a unor raționamente și ipoteze similare aplicate de către conducere în alte perioade poate, de asemenea, furniza o viziune detaliată asupra caracterului rezonabil al raționamentelor și a ipotezelor ce justifică estimările conducerii.
- A40. Exemple de proceduri de audit posibile pentru tratarea riscurilor evaluate de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei, inclusiv cele care ilustrează încorporarea unui element de imprevizibilitate, sunt prezentate în Anexa 2. Anexa include exemple de răspunsuri la evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă efectuată de auditori, ce rezultă atât din raportarea financiară frauduloasă, inclusiv raportarea financiară frauduloasă ce rezultă din recunoașterea veniturilor, cât și din deturnarea de active.

*Proceduri de audit ca răspuns la riscurile de evitare a controalelor de către conducere*

Înregistrări contabile și alte ajustări [a se vedea pct. 32 litera (a)]

- A41. Denaturările semnificative ca urmare a fraudei implică deseori manipularea procesului de raportare financiară prin înregistrări contabile neadecvate sau neautorizate. Acestea pot avea loc pe tot parcursul anului sau la sfârșitul perioadei, sau prin efectuarea de către conducere a unor ajustări asupra valorilor raportate în situațiile financiare, care nu sunt reflectate în înregistrările contabile, precum ajustări pentru consolidare și reclasificări.
- A42. Mai mult, este important modul în care auditorii iau în considerare faptul că riscurile unor denaturări semnificative asociate cu evitarea neadecvată a controalelor asupra înregistrărilor contabile, având în vedere că procesele și controalele automatizate pot reduce riscul de eroare din neatenție, dar nu anulează riscul ca persoanele să evite în mod neadecvat astfel de procese automatizate, de exemplu, prin modificarea valorilor trecute automat în registrul cartea mare sau în sistemul de raportare financiară. Mai mult, în cazul în care se utilizează tehnologia informației pentru transferul automat al informațiilor, este posibil să existe foarte puține, sau să nu existe deloc, dovezi vizibile cu privire la o astfel de intervenție în sistemele informatice.
- A43. La identificarea și selectarea înregistrărilor contabile și altor ajustări pentru testare și determinarea metodei corespunzătoare de examinare a documen-

telor justificative ce stau la baza elementelor selectate, următoarele elemente sunt relevante:

- *Evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei* – prezența factorilor de risc de fraudă și a altor informații obținute în timpul evaluării efectuate de către auditor cu privire la riscurile de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei poate sprijini auditorul în identificarea unor clase specifice de înregistrări contabile și alte ajustări pentru testare.
- *Controalele care au fost implementate cu privire la înregistrările contabile și alte ajustări* – controalele eficace asupra întocmirii și înscrierii înregistrărilor contabile și a altor ajustări pot reduce amploarea testelor de fond necesare, cu condiția ca auditorul să fi testat eficacitatea operațională a controalelor.
- *Procesul de raportare financiară al entității și natura probelor care pot fi obținute* – pentru multe entități, procesarea de rutină a tranzacțiilor implică o combinație de pași și proceduri automatizate sau manuale. În mod similar, procesarea înregistrărilor contabile și a altor ajustări poate implica proceduri și controale atât automatizate cât și manuale. În cazul în care se utilizează tehnologia informației în procesul de raportare financiară, este posibil ca înregistrările contabile și alte ajustări să existe numai în format electronic.
- *Caracteristicile înregistrărilor contabile și a altor ajustări frauduloase* – înregistrările contabile sau alte ajustări neadecvate au deseori anumite caracteristici unice. Astfel de caracteristici pot include înregistrări (a) efectuate în conturi nerelevante, neobișnuite sau rar utilizate, (b) efectuate de persoane care, de regulă, nu efectuează înregistrări contabile, (c) efectuate la sfârșitul perioadei sau ca înregistrări după închiderea exercițiului cu explicații sau descrieri foarte puține, sau deloc, (d) efectuate fie înainte de, sau după, întocmirea situațiilor financiare care nu au numere de conturi, sau (e) care conțin numere rotunde sau numere cu aceeași terminație.
- *Natura și complexitatea conturilor* – înregistrările contabile și alte ajustări neadecvate pot fi aplicate unor conturi care (a) conțin tranzacții de natură complexă și neobișnuită, (b) conțin estimări semnificative și ajustări la sfârșitul perioadei, (c) au mai fost predispuse la denaturări în trecut, (d) nu au fost reconciliate în timp util sau conțin diferențe nereconciliate, (e) conțin tranzacții efectuate în cadrul companiei, sau (f) sunt asociate în orice alt fel cu un risc identificat de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei. În auditul entităților care au mai multe locații sau componente, se acordă atenție necesității de a selecta înregistrări contabile din mai multe locații.

- *Înregistrările contabile și alte ajustări procesate în afara cursului normal al activității* – înregistrările contabile non-standard ar putea să nu facă obiectul aceluiași nivel de control intern ca cel aferent înregistrărilor contabile utilizate în mod recurent pentru înregistrarea tranzacțiilor precum vânzări lunare, achiziții sau plăți în numerar.

A44. Auditorul utilizează raționamentul profesional în determinarea naturii, plasării în timp și amplitudinii testelor aplicate înregistrărilor contabile și altor ajustări. Totuși, din cauză că înregistrările contabile și alte ajustări frauduloase se efectuează deseori la sfârșitul unei perioade de raportare, punctul 32 litera (a)(ii) prevede obligația auditorului de a selecta înregistrările contabile și alte ajustări făcute în acel moment. Mai mult, deoarece denaturările semnificative ca urmare a fraudei pot avea loc pe întreg parcursul perioadei și pot implica eforturi însemnate de a disimula modul în care a fost comisă fraudă, punctul 32 litera (a)(iii) prevede că auditorul trebuie să analizeze dacă este necesar să testeze și înregistrările contabile și alte ajustări pe întreg parcursul perioadei.

*Estimări contabile* [a se vedea pct. 32 litera (b)]

- A45. Întocmirea situațiilor financiare solicită conducerii să efectueze un anumit număr de raționamente sau ipoteze care afectează estimările contabile semnificative și pentru monitorizarea caracterului rezonabil al unor astfel de estimări în mod constant. Raportarea financiară frauduloasă se comite deseori prin denaturarea intenționată a estimărilor contabile. Aceasta poate fi înfăptuită prin, de exemplu, subevaluarea sau supraevaluarea tuturor provizioanelor și rezervelor în același mod, astfel încât acestea să fie alcătuite fie pentru a egaliza nivelul veniturilor pe două sau mai multe perioade contabile, fie pentru a obține un anumit nivel al veniturilor și a induce în eroare utilizatorii situațiilor financiare prin influențarea percepțiilor lor asupra performanței și profitabilității entității.
- A46. Scopul efectuării unei revizuri retrospective a raționamentelor și ipotezelor conducerii legate de estimările contabile semnificative reflectate în situațiile financiare ale anului anterior este de a determina dacă există un indiciu asupra unui posibil subiectivism al conducerii. Scopul acesteia nu este de a pune la îndoială raționamentele profesionale efectuate de auditor în anul anterior, care se bazează pe informațiile disponibile la acea dată.
- A47. Obligatorietatea unei revizuri retrospective este prevăzută și de ISA 540<sup>19</sup>. Acea revizuire se efectuează ca procedură de evaluare a riscului, pentru a obține informații privind eficacitatea procesului de estimare realizat de conducere în perioada anterioară, probele de audit aferente rezultatului sau, după caz, reestimarea ulterioară a estimărilor contabile din perioada anteri-

---

<sup>19</sup> ISA 540, *Auditarea estimărilor contabile, inclusiv a estimărilor contabile la valoarea justă și a prezentărilor aferente*, punctul 9

oară, care este pertinentă pentru efectuarea estimărilor contabile pentru perioada curentă și probele de audit privind unele aspecte, precum incertitudinea estimării, care ar putea fi necesar să fie prezentată în situațiile financiare. În mod practic, revizuirea de către auditor a raționamentelor și ipotezelor conducerii din perspectiva subiectivismului exercitat de aceasta, care ar putea prezenta un risc de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei în conformitate cu prezentul ISA, poate fi efectuată în conjuncție cu revizuirea prevăzută de ISA 540.

*Raționamentul de afaceri pentru tranzacțiile semnificative* [a se vedea pct. 32 litera (c)]

A48. Indiciile care ar putea sugera faptul că anumite tranzacții semnificative ce au avut loc în afara cursului normal al activității entității, sau care par neobișnuite în orice alt mod, ar fi putut fi încheiate pentru a comite o raportare financiară frauduloasă sau pentru a disimula deturnarea de active, includ:

- Forma unor astfel de tranzacții pare a fi extrem de complexă (de exemplu, tranzacția implică entități multiple din cadrul unui grup consolidat sau multiple părți terțe neafiliate).
- Conducerea nu a discutat natura sau tratamentul contabil al acestor tranzacții cu persoanele responsabile cu guvernarea entității, iar documentația este necorespunzătoare.
- Conducerea pune mai mult accent pe necesitatea unui anumit tratament contabil decât pe raționamentul economic ce stă la baza tranzacției.
- Tranzacțiile care implică părțile afiliate neconsolidate, inclusiv entitățile cu scop special, nu au fost revizuite sau aprobate corespunzător de către persoanele responsabile cu guvernarea entității.
- Tranzacțiile care implică părți afiliate neidentificate anterior sau părți care nu au capacitatea sau puterea financiară de a susține tranzacția fără sprijinul entității auditate.

**Evaluarea probelor de audit** (a se vedea pct. 34-37)

A49. ISA 330 prevede că auditorul, pe baza procedurilor de audit efectuate și a probelor de audit obținute, trebuie să evalueze dacă evaluările riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor rămân adecvate<sup>20</sup>. Această evaluare este în primul rând de natură calitativă, bazată pe raționamentul auditorului. O astfel de evaluare poate furniza o viziune detaliată asupra riscurilor de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei și a măsurii în care este necesar să se efectueze proceduri de audit suplimentare sau

<sup>20</sup> ISA 330, punctul 25

diferite. Anexa 3 conține exemple de circumstanțe care ar putea indica posibilitatea existenței fraudei.

*Procedurile analitice efectuate spre sfârșitul auditului în formarea unei concluzii generale* (a se vedea pct. 34)

A50. Identificarea tendințelor și relațiilor particulare care pot indica un risc de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei necesită exercitarea raționamentului profesional. Relațiile neobișnuite care implică veniturile și câștigurile de la închiderea exercițiului financiar sunt deosebit de relevante. Acestea pot include, de exemplu: câștiguri neobișnuit de mari raportate în ultimele câteva săptămâni ale perioadei de raportare sau tranzacții neobișnuite; sau câștiguri care nu sunt consecvente cu tendințele fluxului de trezorerie din exploatare.

*Examinarea denaturărilor identificate* (a se vedea pct. 35-37)

A51. Deoarece fraudă presupune existența unei incitări sau presiuni de a comite fraudă, o ocazie sesizată de a o comite sau o conștientizare a faptei, un caz de fraudă este puțin probabil să constituie o întâmplare izolată. În consecință, denaturările, precum existența unor numeroase denaturări într-o anumită locație, chiar dacă efectul lor cumulativ nu este semnificativ, poate constitui un indiciu pentru riscul de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei.

A52. Implicațiile fraudelor identificate depind de anumite circumstanțe. De exemplu, o fraudă care în alte condiții ar fi ne semnificativă, poate fi semnificativă dacă este implicată conducerea superioară. În astfel de situații, fiabilitatea probelor obținute anterior poate fi pusă la îndoială, deoarece pot exista îndoieli cu privire la exhaustivitatea și acuratețea declarațiilor făcute și asupra autenticității înregistrărilor contabile și a documentației. Există, de asemenea, posibilitatea existenței unor înțelegeri secrete între angajați, conducere sau părți terțe.

A53. ISA 450<sup>21</sup> și ISA 700<sup>22</sup> stabilesc cerințe și oferă îndrumări cu privire la evaluarea și tratarea denaturărilor și la efectul acestora asupra opiniei auditorului din raportul de audit.

**Imposibilitatea continuării misiunii de către auditor** (a se vedea pct. 38)

A54. Exemple de circumstanțe excepționale care pot apărea și care pot pune la îndoială capacitatea auditorului de a continua efectuarea auditului, includ:

- Entitatea nu ia măsurile corespunzătoare în privința fraudei, pe care auditorul le consideră necesare în condițiile date, chiar și în cazul în care fraudă nu este semnificativă pentru situațiile financiare;

---

<sup>21</sup> ISA 450, *Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului*

<sup>22</sup> ISA 700, *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*



- Examinarea auditorului cu privire la riscurile de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei și rezultatele testelor de audit indică un risc important de fraudă semnificativă și gravă; sau
  - Auditorul are îndoieli semnificative în privința competenței și integrității conducerii sau a persoanelor responsabile cu guvernanta.
- A55. Datorită varietății circumstanțelor care pot apărea, nu este posibilă descrierea completă a situațiilor în care retragerea dintr-o misiune este adecvată. Factori ce afectează decizia auditorului includ consecințele implicării unui membru al conducerii sau unei persoane responsabile cu guvernanta (care ar putea afecta fiabilitatea declarațiilor conducerii) și efectele continuării asocierii cu entitatea asupra auditorului.
- A56. Auditorul are responsabilități profesionale și legale în astfel de circumstanțe, iar aceste responsabilități pot varia de la o țară la alta. În unele țări, de exemplu, auditorul poate fi îndreptățit sau poate avea obligația de a emite o declarație sau un raport către persoana sau persoanele care au solicitat auditul sau, în unele cazuri, către autoritățile de reglementare. Având în vedere natura excepțională a circumstanțelor și a necesității de a lua în considerare cerințele legale, auditorul poate considera adecvat să solicite consultanță juridică atunci când ia decizia de a se retrage dintr-o misiune și când determină modul corespunzător de a acționa, inclusiv posibilitatea de a raporta către acționari, autorități de reglementare sau alte părți<sup>23</sup>.

#### *Considerente specifice entităților din sectorul public*

- A57. În multe situații, în cazul sectorului public, este posibil ca auditorul să nu aibă la dispoziție opțiunea de retragere din misiune, datorită naturii mandatului sau considerentelor privind interesul public.

#### **Declarații scrise (a se vedea pct. 39)**

- A58. ISA 580<sup>24</sup> stabilește cerințe și oferă îndrumări cu privire la obținerea unor declarații adecvate din partea conducerii și, după caz, a persoanelor responsabile cu guvernanta în cadrul auditului. În plus față de asumarea faptului că și-au îndeplinit responsabilitățile de întocmire a situațiilor financiare, este important ca, indiferent de dimensiunea entității, conducerea să își asume responsabilitatea cu privire la controlul intern proiectat, implementat și menținut pentru a preveni și detecta fraudă.
- A59. Din cauza naturii fraudei și a dificultăților cu care se confruntă auditorii în detectarea denaturărilor semnificative din situațiile financiare ca urmare a fraudei, este important ca auditorul să obțină declarații scrise din partea conducerii și, după caz, a persoanelor responsabile cu guvernanta, care să confirme că au prezentat auditorului:

<sup>23</sup> *Codul Etic al Profesioniștilor Contabili* al IESBA oferă recomandări cu privire la comunicarea cu un auditor succesori propus

<sup>24</sup> ISA 580, *Declarații scrise*

- (a) Rezultatele evaluării efectuate de conducere asupra riscului ca situațiile financiare să fie denaturate semnificativ ca urmare a fraudei; și
- (b) Cunoștințele lor cu privire la fraudele reale, suspectate sau presupuse care afectează entitatea.

### **Comunicarea cu membrii conducerii și persoanele responsabile cu guvernanta**

#### *Comunicarea cu membrii conducerii (a se vedea pct. 40)*

A60. În cazul în care auditorul a obținut probe privind existența sau posibilitatea existenței fraudei, este important ca aspectul să fie adus în atenția nivelului de conducere corespunzător cât de curând posibil. Această cerință se aplică chiar dacă problema ar putea fi considerată ca lipsită de importanță (de exemplu, o delapidare minoră comisă de un angajat situat la un nivel inferior în organizarea entității). Determinarea nivelului de conducere adecvat este un aspect ce ține de aplicarea raționamentului profesional și este afectat de factori precum probabilitatea existenței unor înțelegeri secrete și natura și magnitudinea fraudei suspectate. De obicei, nivelul adecvat al conducerii este unul cu cel puțin o treaptă deasupra persoanei care pare a fi implicată în fraudă suspectată.

#### *Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta (a se vedea pct. 41)*

- A61. Comunicarea auditorului cu persoanele responsabile cu guvernanta poate avea loc verbal sau în scris. ISA 260 identifică factorii pe care auditorul îi va lua în considerare atunci când hotărăște dacă va comunica verbal sau în scris<sup>25</sup>. Datorită naturii și sensibilității fraudelor în care este implicată conducerea superioară, sau a fraudelor care produc denaturarea semnificativă a situațiilor financiare, auditorul raportează astfel de aspecte în timp util și poate considera necesar să raporteze aceste aspecte și în scris.
- A62. În unele cazuri, auditorul poate considera că este adecvat să comunice cu persoanele responsabile cu guvernanta atunci când ia cunoștință de o fraudă în care sunt implicați angajați care nu fac parte din conducere și care nu are ca rezultat o denaturare semnificativă. În mod similar, persoanele responsabile cu guvernanta pot dori să fie informate de astfel de circumstanțe. Convenirea de la începutul auditului între auditor și persoanele responsabile cu guvernanta a naturii și amplitudinii comunicărilor auditorului în această privință, facilitează procesul de comunicare.
- A63. În circumstanțele excepționale în care auditorul are îndoieli cu privire la integritatea și onestitatea conducerii sau a persoanelor responsabile cu guvernanta, acesta poate considera adecvat să obțină consiliere juridică pentru a-l ajuta să decidă calea de acțiune potrivită.

---

<sup>25</sup> ISA 260, punctul A42

*Alte aspecte privind fraudă (a se vedea pct. 42)*

- A64. Alte aspecte legate de fraudă ce trebuie discutate cu persoanele responsabile cu guvernarea entității includ, de exemplu:
- Îngrijorări ce țin de natura, amploarea și frecvența evaluării efectuate de conducere asupra controalelor implementate pentru prevenirea și detectarea fraudei și a riscului de denaturare a situațiilor financiare.
  - Eșecul conducerii de a trata în mod corespunzător deficiențele semnificative identificate în controlul intern sau de a reacționa adecvat în privința unei fraude identificate.
  - Evaluarea de către auditor a mediului de control al entității, inclusiv problemele legate de competența și integritatea conducerii.
  - Acțiuni ale conducerii care ar putea constitui un indiciu de raportare financiară frauduloasă, precum selectarea și aplicarea de către conducere a unor politici contabile care ar putea indica eforturi ale conducerii de a manipula veniturile pentru a induce în eroare utilizatorii situațiilor financiare prin influențarea percepțiilor lor asupra performanței și profitabilității entității.
  - Îngrijorări privind caracterul adecvat și exhaustivitatea autorizării tranzacțiilor ce par a fi în afara cursului normal al activității.

**Comunicarea cu autoritățile de reglementare și aplicare (a se vedea pct. 43)**

- A65. Datoria profesională a auditorului de a păstra confidențialitatea cu privire la informațiile clientului poate împiedica raportarea unei fraude către o parte din afara entității client. Totuși, responsabilitățile legale ale auditorului variază de la o țară la alta și în anumite circumstanțe statutul, legislația sau instanțele judecătorești pot prevala asupra datoriei de confidențialitate. În unele țări, auditorul unei instituții financiare are o datorie statutară de a raporta cazurile de fraudă către autoritățile de supraveghere. De asemenea, în unele țări auditorul are datoria de a raporta denaturările către autorități în acele cazuri în care conducerea și persoanele responsabile cu guvernarea nu întreprind măsuri corective.
- A66. Auditorul poate considera adecvat să solicite consiliere juridică pentru a hotărî calea de acțiune potrivită în circumstanțele date, cu scopul de a stabili pașii necesari pentru a analiza aspectele ce țin de interesul public a fraudelor identificate.

*Considerente specifice entităților din sectorul public*

- A67. În sectorul public, cerințele de raportare a fraudei, descoperite sau nu prin procesul de audit, pot face obiectul unor prevederi specifice ale mandatului de audit sau ale legii și reglementărilor aferente sau a unei alte autorități.

## **Anexa 1**

(a se vedea pct. A25)

### **Exemple de factori de risc de fraudă**

Factorii de risc de fraudă identificați în această Anexă constituie exemple de astfel de factori care pot fi întâlniți de auditor într-o gamă largă de situații. Sunt prezentate separat exemple privind cele două tipuri de fraudă relevante pentru auditori – raportarea financiară frauduloasă și deturnarea de active. Pentru fiecare dintre aceste tipuri de fraudă, factorii de risc sunt clasificați mai departe pe baza celor trei condiții ce sunt în general prezente atunci când au loc denaturări semnificative ca urmare a fraudei: (a) incitări/presiuni, (b) oportunități și (c) atitudini/raționalizări. Deși factorii de risc acoperă o gamă largă de situații, nu constituie decât exemple și, în consecință, auditorul poate identifica factori de risc suplimentari sau diferiți. Nu toate aceste exemple sunt relevante în toate circumstanțele, iar unele pot avea o semnificație mai mare sau mai mică în cazul entităților de diferite dimensiuni sau cu diferite caracteristici sau structuri de proprietate. De asemenea, ordinea exemplurilor de factori de risc prezentați nu reflectă importanța lor relativă sau frecvența de apariție.

### **Factori de risc aferenți denaturărilor generate de raportarea financiară frauduloasă**

În cele ce urmează sunt prezentate exemple de factori de risc aferenți denaturărilor ce apar ca urmare a raportării financiare frauduloase.

#### *Incitări/presiuni*

Stabilitatea financiară sau profitabilitatea sunt amenințate de condiții economice specifice sectorului de activitate sau operațiunilor entității, precum (sau indicate de):

- O concurență crescută sau o saturație a pieței, însoțite de marje de profit în scădere.
- Vulnerabilitate mare la schimbări rapide, precum schimbările tehnologice, ieșirea din uz a produselor sau ratele de dobândă.
- Scăderea semnificativă a cererii din partea consumatorilor și creșterea ratei falimentelor, fie în sectorul de activitate respectiv, fie în întreaga economie.
- Pierderile din exploatare care fac iminentă amenințarea cu falimentul, prescrierea ipotecară sau preluarea ostilă.
- Fluxuri de trezorerie din exploatare negative în mod recurent sau incapacitatea de a genera fluxuri de trezorerie din exploatare și, în paralel, raportarea câștigurilor și a creșterii veniturilor.
- Creșterea rapidă sau profitabilitatea neobișnuită în special în comparație cu cea a altor companii din același domeniu de activitate.

- Noi cerințe contabile, statutare sau de reglementare.

Se exercită o presiune excesivă asupra conducerii de a îndeplini cerințele și așteptările unor părți terțe, datorită următoarelor:

- Așteptări cu privire la nivelul de profitabilitate sau evoluție ale analiștilor de investiții, investitorilor instituționali, creditorilor importanți sau ale altor părți externe (în special așteptări care sunt agresive sau nerealiste în mod nejustificat), inclusiv așteptările create de conducere prin, de exemplu, comunicate de presă sau mesaje privind raportul anual exagerat de optimiste.
- Nevoia de a obține credite sau capital suplimentar pentru a rămâne competitiv – inclusiv finanțarea unor cheltuieli majore de capital sau de cercetare și dezvoltare.
- Capacitatea marginală de a îndeplini cerințele de cotare la bursă sau rambursare a datoriilor sau cerințele pentru alte datorii contractate.
- Efecte negative percepute sau reale ale raportării unor rezultate financiare slabe cu privire la tranzacții importante în curs de desfășurare, precum combinări de întreprinderi sau atribuiri de contracte.

Informațiile disponibile indică faptul că situația financiară personală a conducerii sau a persoanelor responsabile cu guvernanta este amenințată de performanța financiară a entității ca urmare a:

- Intereselor financiare semnificative în entitate.
- Faptului că părți semnificative din indemnizațiile lor (de exemplu, prime, opțiuni pentru acțiuni, acorduri de tip „earn-out”) depind de atingerea unor obiective agresive privind prețul acțiunilor, rezultatele din exploatare, poziția financiară sau fluxul de trezorerie 1.
- Garantarea personală a datoriilor entității.

Se exercită o presiune excesivă asupra conducerii sau personalului operațional de a atinge obiectivele financiare stabilite de persoanele responsabile cu guvernanta, inclusiv țintele de vânzări sau profitabilitate.

### *Oportunități*

Natura sectorului de activitate sau a operațiunilor entității oferă oportunități pentru a comite o raportare financiară frauduloasă, care pot apărea din următoarele:

- Tranzacții semnificative cu părți afiliate în afara cursului normal al activității sau cu entități afiliate neauditate sau auditate de o altă firmă.

---

<sup>1</sup> Planurile de stimulare a conducerii pot depinde de atingerea unor obiective doar pentru anumite conturi sau activități selectate ale entității, chiar dacă respectivele conturi sau activități ar putea să nu fie importante pentru entitate ca întreg.

- O prezență financiară puternică sau capacitatea de a domina un anumit sector de activitate care permite entității să dicteze furnizorilor sau clienților termenii sau condițiile, ceea ce ar putea avea ca efect încheierea tranzacțiilor în condiții neobiective sau inadecvate.
- Active, datorii, venituri sau cheltuieli pe baza estimărilor semnificative care implică raționamente subiective sau incertitudini dificil de coroborat.
- Tranzacții semnificative, neobișnuite sau deosebit de complexe, în special cele apropiate de sfârșitul perioadei care pun o problemă dificilă de „formă sau fond”.
- Operațiuni semnificative localizate sau desfășurate peste granițele internaționale în jurisdicții în care există medii de afaceri și culturi diferite.
- Utilizarea unor intermediari de afaceri pentru care nu pare a exista o justificare clară de afaceri.
- Conturi bancare semnificative sau operațiuni cu filiale sau sucursale din paradisuri fiscale pentru care nu pare a exista o justificare clară de afaceri.

Monitorizarea conducerii este ineficace ca urmare a:

- Dominării conducerii de către o singură persoană sau un grup restrâns (într-o companie care nu este condusă de proprietar) fără controale compensatorii.
- Supravegherea de către persoanele responsabile cu guvernanta a procesului de raportare financiară și a controlului intern nu este eficace.

Există o structură organizatorică complexă și instabilă, evidențiată de următoarele:

- Dificultăți în determinarea organizației sau a indivizilor care au interese de control în entitate.
- Structură organizațională excesiv de complexă ce implică, de obicei, entități juridice sau direcții de autoritate neobișnuite ale conducerii.
- Rată mare de fluctuație a personalului în cadrul conducerii superioare, a serviciului de consiliere juridică sau a persoanelor responsabile cu guvernanta.

Componentele de control intern sunt deficiente ca urmare a:

- Monitorizării inadecvate a controalelor, inclusiv a controalelor automatizate și a controalelor asupra raportării financiare interimare (când este prevăzută raportarea externă).
- Ratelor mari de fluctuație sau forță de muncă ale angajaților din contabilitate, tehnologia informației sau funcția de audit intern care nu sunt eficace.
- Sistemelor de contabilitate și informaționale care nu sunt eficace, inclusiv situații care implică deficiențe semnificative în controlul intern.

### *Atitudini/raționalizări*

- Comunicarea, implementarea, sprijinirea sau aplicarea ineficace a valorilor entității și a standardelor de etică de către conducere, sau comunicarea unor valori și standarde de etică necorespunzătoare.
- Participarea sau preocuparea excesivă a conducerii non-financiare față de selectarea politicilor contabile sau de determinare a estimărilor semnificative.
- Un istoric cunoscut de încălcări ale legislației privind titlurile de valoare sau a altor legi și reglementări, sau reclamații împotriva entității, a conducerii superioare sau a persoanelor responsabile cu guvernanta privind fraude sau încălcări ale legilor și reglementărilor.
- Un interes excesiv din partea conducerii pentru menținerea sau creșterea prețului acțiunilor entității sau a evoluției câștigurilor.
- Practica membrilor conducerii de a face promisiuni către analiști, creditori și alte părți terțe în privința îndeplinirii unor previziuni agresive sau nerealiste.
- Eșecul conducerii de a remedia în timp util deficiențele semnificative cunoscute în controlul intern.
- Un interes al conducerii pentru utilizarea unor mijloace nepotrivite de minimizare a veniturilor raportate din motive legate de fiscalitate.
- Un moral scăzut în rândul conducerii superioare.
- Proprietarul-manager nu face distincția între tranzacțiile personale și cele de afaceri.
- Dispute între acționari într-o entitate închisă (cu structură închisă a acționariatului).
- Încercări repetate din partea conducerii de a motiva contabilizarea marginale sau neadecvate pe baza pragului de semnificație.
- Relația dintre conducere și auditorul curent sau precedent este încordată, fapt ilustrat de următoarele:
  - Dispute frecvente între auditorul curent sau precedent cu privire la aspecte ce țin de contabilitate, audit sau raportare.
  - Solicitări nerezonabile adresate auditorului, precum termene nerealiste pentru finalizarea auditului sau pentru emiterea raportului de audit.
  - Restricții impuse auditorului care limitează în mod necorespunzător accesul acestuia la informații sau persoane, sau posibilitatea de a comunica în mod eficace cu persoanele responsabile cu guvernanta.
  - Comportament dominator al conducerii în relație cu auditorul, în special în ceea ce privește încercările de a influența aria activității audit-

rului sau cu privire la selecția sau menținerea personalului desemnat sau consultat pentru misiunea de audit.

### **Factori de risc ce apar ca urmare a denaturărilor apărute ca urmare a deturnării de active**

Factorii de risc asociați cu denaturările apărute ca urmare a deturnării de active sunt clasificați, de asemenea, pe baza a trei condiții prezente, în general, atunci când are loc o fraudă: incitări/presiuni, ocazii și atitudini/raționalizări. O parte dintre factorii de risc ce apar ca urmare a raportării financiare frauduloase pot fi prezenți și atunci când au loc denaturări ce apar ca urmare a deturnării de active. De exemplu, monitorizarea ineficace de către conducere și alte deficiențe în controlul intern pot fi prezente atunci când au loc denaturări cauzate fie de raportarea financiară frauduloasă, fie de deturnarea de active. În cele ce urmează sunt prezentate exemple de factori de risc asociați cu denaturări ce apar ca urmare a deturnării de active.

#### *Incitări/presiuni*

Obligațiile financiare personale pot crea presiuni asupra conducerii sau angajaților ce au acces la numerar sau alte active susceptibile de furt, de a deturna acele active.

Relațiile ostile între entitate și angajații cu acces la numerar sau la alte active susceptibile de furt îi poate motiva pe acei angajați să deturneze acele active.

De exemplu, relațiile ostile pot fi generate de următoarele situații:

- Viitoare concedieri ale angajaților, cunoscute sau anticipate.
- Modificări recente sau anticipate ale planurilor de pensii sau de beneficii ale angajaților.
- Promovări, compensații sau alte recompense care nu sunt conforme cu așteptările.

#### *Ocazii*

Anumite caracteristici sau circumstanțe pot crește susceptibilitatea ca activele să fie deturnate. De exemplu, ocaziile de a deturna active cresc atunci când se întâmplă următoarele:

- Sume mari de disponibil în casă sau manipulate.
- Elemente ale stocurilor de dimensiuni reduse, de valoare mare sau cu cerere mare.
- Active ușor convertibile, precum obligațiuni la purtător, diamante sau chip-uri de calculator.
- Imobilizări de dimensiuni mici, care pot fi vândute pe piață sau care nu au un însemn observabil de identificare a proprietarului.



Controlul intern inadecvat asupra activelor poate crește susceptibilitatea de deturnare a acelor active. De exemplu, deturnarea de active poate avea loc din următoarele cauze:

- O separare a funcțiilor sau verificări independente neadecvate.
- Supravegherea neadecvată a cheltuielilor conducerii superioare, precum călătorii și alte decontări.
- Supravegherea neadecvată de către conducere a angajaților responsabili de active, de exemplu, supravegherea sau monitorizarea neadecvată a locațiilor aflate la distanță.
- Selecția neadecvată a candidaților pentru posturile ce presupun acces la active.
- Evidența neadecvată a activelor.
- Sistem neadecvat de autorizare și aprobare a tranzacțiilor (de exemplu, în cazul achizițiilor).
- Sisteme fizice de protecție neadecvate ale numerarului, investițiilor, stocurilor sau imobilizărilor.
- Lipsa reconcilierilor complete și la timp a activelor.
- Lipsa documentării corespunzătoare și la timp a tranzacțiilor, de exemplu, a creditelor pentru returnări de mărfuri.
- Lipsa vacanțelor periodice obligatorii pentru angajații care dețin funcții cheie de control.
- Înțelegerea neadecvată de către conducere a tehnologiei informației, ceea ce le permite angajaților responsabili cu tehnologia informației să comită deturnări.
- Controale ale accesului neadecvate în cazul înregistrărilor automatizate, inclusiv controalele și revizuirile jurnalelor de evenimente ale sistemelor informatice.

#### *Atitudini/raționalizări*

- Desconsiderarea necesității de a monitoriza sau reduce riscurile asociate cu deturnările de active.
- Desconsiderarea controlului intern asupra deturnărilor de active prin evitarea controalelor existente sau prin neluarea de măsuri de corectare a deficiențelor cunoscute ale controlului intern.
- Un comportament ce indică nemulțumirea sau insatisfacția față de entitate sau modul acesteia de a-și trata angajații.
- Modificări de comportament sau de stil de viață care ar putea indica faptul că au fost deturnate active.
- Toleranță față de furturile de mică valoare.

## Anexa 2

(a se vedea pct. A40)

### **Exemple de posibile proceduri de audit pentru tratarea riscurilor evaluate de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei**

În cele ce urmează sunt prezentate exemple de posibile proceduri de audit pentru tratarea riscurilor evaluate de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei, ce rezultă atât din raportarea financiară frauduloasă, cât și din deturnarea de active. Deși aceste proceduri acoperă o gamă largă de situații, acestea reprezintă doar exemple și, în consecință este posibil să nu fie nici cele mai adecvate, nici necesare, în toate situațiile. De asemenea, ordinea în care sunt prezentate procedurile nu reflectă importanța lor relativă.

#### **Considerente la nivelul aserțiunilor**

Răspunsurile specifice la evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei variază în funcție de tipurile sau combinațiile de factori de risc de fraudă sau de condiții identificate și de clasele de tranzacții, solduri ale conturilor, prezentări și afirmații pe care le-ar putea afecta.

Următoarele sunt exemple de răspunsuri specifice:

- Vizitarea locațiilor sau efectuarea anumitor teste prin surprindere sau inopinat. De exemplu, observarea efectuării inventarului în locațiile în care participarea auditorului nu a fost anunțată înainte sau numărarea banilor lichizi la o anumită dată în mod surprinzător.
- Solicitarea ca inventarierea stocurilor să fie efectuată la sfârșitul perioadei de raportare sau la o dată mai apropiată de sfârșitul perioadei pentru a minimiza riscul de manipulare a soldurilor în perioada dintre data finalizării inventarului și sfârșitul perioadei de raportare.
- Modificarea modului de abordare a auditului în anul în curs. De exemplu, contactarea verbală a clienților și furnizorilor importanți, în plus față de transmiterea confirmărilor scrise, transmiterea cererilor de confirmare către o anumită parte din cadrul unei organizații, sau căutarea mai multor informații sau a unor informații diferite.
- Efectuarea unei revizui detaliate asupra ajustărilor de la închiderea trimestrului sau închiderea exercițiului financiar și investigarea acelor care par a fi neobișnuite în privința naturii sau valorii.
- Pentru tranzacțiile semnificative sau neobișnuite, în special cele care au loc la, sau aproape de, închiderea exercițiului financiar, investigarea posibilității ca părțile afiliate și sursele resurselor financiare să justifice tranzacțiile.

- Efectuarea unor proceduri analitice de fond utilizând date dezagregate. De exemplu, compararea vânzărilor și a costurilor vânzărilor în funcție de locație, linie de activitate sau lună cu așteptările auditorului.
- Efectuarea unor interviuri cu personalul implicat în domenii în care a fost identificat un risc de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei, pentru a obține viziunea sa detaliată asupra riscului și a măsurii în care, sau modului în care, controalele tratează acest risc.
- În cazul în care alți auditori independenți auditează situațiile financiare ale uneia sau ale mai multor filiale, divizii sau sucursale, discutarea cu aceștia a amplitudinii activităților necesare pentru tratarea riscurilor de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei ce rezultă din tranzacțiile și activitățile ce au loc între aceste componente.
- Dacă activitatea unui expert devine deosebit de semnificativă cu privire la un element al situației financiare pentru care riscul evaluat de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei este mare, efectuarea unor proceduri suplimentare cu privire la unele dintre, sau la toate, ipotezele, metodele sau constatările experților, pentru a determina caracterul rezonabil al constatărilor sau angajarea unui alt expert în acest scop.
- Efectuarea unor proceduri de audit de analiză a soldurilor inițiale ale conturilor bilanțiere din situațiile financiare auditate anterior pentru a evalua modul în care anumite aspecte ce implică estimări contabile și raționamente, de exemplu, un provizion pentru returnări de marfă, au fost rezolvate pe baza înțelegerii ulterioare.
- Efectuarea unor proceduri asupra conturilor sau a altor reconcilieri întocmite de entitate, inclusiv examinarea reconcilierilor efectuate la perioade intermediare.
- Efectuarea unor proceduri de audit asistate de calculator, precum extragerea datelor („data mining”), pentru a testa anomaliile dintr-o populație.
- Testarea integrității înregistrărilor sau tranzacțiilor produse de calculator.
- Căutarea de probe de audit suplimentare din surse exterioare entității auditate.

### **Răspunsuri specifice – denaturări ce rezultă din raportarea financiară frauduloasă**

Următoarele sunt exemple de răspunsuri la evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă ca urmare a raportării financiare frauduloase:

#### *Recunoașterea veniturilor*

- Aplicarea unor proceduri analitice de fond asupra veniturilor utilizând date dezagregate, de exemplu, compararea venitului raportat în fiecare lună și pe fiecare linie de produse sau segment de afaceri în timpul perioadei curente cu perioadele anterioare comparabile. Procedurile de audit asistate de calculator

pot fi utile în identificarea relațiilor sau tranzacțiilor neobișnuite sau neașteptate între venituri.

- Confirmarea cu clienții a anumitor termeni contractuali relevanți și absența acordurilor secrete, deoarece contabilitatea adecvată este deseori influențată de astfel de termeni și acorduri, iar baza de acordare a reducerilor sau perioada aferentă, sunt deseori slab documentate. De exemplu, criteriile de acceptare, termenii de livrare și plată, absența obligațiilor viitoare sau continue ale vânzătorului, dreptul de a returna produsul, valorile de revânzare garantate sau prevederile de anulare sau rambursare sunt deseori relevante în astfel de circumstanțe.
- Interviewarea personalului din cadrul entității responsabil de vânzări și marketing sau a serviciului de consiliere juridică cu privire la vânzările sau expedierile efectuate în apropierea sfârșitului perioadei și cunoștințele lor cu privire la anumiți termeni sau condiții neobișnuite asociate cu aceste tranzacții.
- Prezența fizică la una sau mai multe locații la sfârșitul perioadei pentru a observa bunurile ce se expediază sau sunt pregătite pentru expediere (sau returnările ce urmează a fi procesate) și efectuarea altor proceduri necesare pentru determinarea unei valori minime a vânzărilor și stocurilor.
- Pentru acele situații în care tranzacțiile generatoare de venit sunt inițiate, procesate și înregistrate electronic, testarea controalelor pentru a determina dacă acestea asigură faptul că tranzacțiile generatoare de venit înregistrate au avut loc și sunt înregistrate corespunzător.

#### *Cantitățile de stocuri*

- Examinarea registrelor de inventar ale entității pentru a identifica locații sau elemente care necesită o atenție specială în timpul sau după inventarierea fizică a stocurilor.
- Observarea inventarului la anumite locații în mod inopinat sau desfășurarea inventarului în toate locațiile la aceeași dată.
- Desfășurarea inventarului la, sau aproape de, sfârșitul perioadei de raportare pentru a minimiza riscul de manipulare neadecvată în timpul perioadei dintre data efectuării inventarului și sfârșitul perioadei de raportare.
- Efectuarea unor proceduri suplimentare în timpul observării inventarului, de exemplu, examinarea mai riguroasă a conținutului elementelor aflate în cutii, modul în care sunt etichetate sau stivuite bunurile (de exemplu, perimetre goale) și calitatea (precum, puritatea, gradația sau concentrația) substanțelor lichide precum parfumuri sau substanțe chimice specializate. Utilizarea unui expert ar putea fi utilă în acest scop.
- Compararea cantităților perioadei curente cu cele din perioadele anterioare, după clase sau categorii ale stocurilor, locație sau alte criterii, sau compararea cantităților inventariate cu înregistrările permanente.

- Utilizarea tehnicilor de audit asistate de calculator pentru a testa mai departe compilarea inventarului fizic al stocurilor – de exemplu, sortarea pe baza numerelor de etichetare pentru a testa controalele etichetărilor sau pe baza numărului curent al elementelor pentru a testa posibilitatea omiterii sau dublării unui element.

#### *Estimările conducerii*

- Utilizarea unui expert pentru a elabora estimări independente spre a fi comparate cu estimările conducerii.
- Extinderea interviurilor la persoanele din afara conducerii și a departamentului de contabilitate pentru a corobora capacitatea și intenția conducerii de a pune în aplicare planuri relevante pentru dezvoltarea estimărilor.

#### **Răspunsuri specifice – denaturări ce rezultă din deturnări de active**

Circumstanțe diferite ar dicta în mod necesar răspunsuri diferite. În mod normal, răspunsul de audit la un risc evaluat de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei asociate cu deturnarea de active ar fi direcționa asupra anumitor solduri ale conturilor și clase de tranzacții. Deși unele răspunsuri de audit menționate în cele două categorii de mai sus pot fi aplicabile în astfel de circumstanțe, domeniul de aplicare a activității trebuie legat de informații specifice privind riscul de deturnare care a fost identificat.

Următoarele sunt exemple de răspunsuri la evaluarea de către auditor a riscului de denaturare semnificativă ca urmare a deturnării de active:

- Numărarea banilor lichizi sau a titlurilor de valoare la sau aproape de încheierea exercițiului financiar.
- Confirmarea activității din cont direct cu clienții (inclusiv notificarea de scădere a sumei din cont, și activitatea de returnări de mărfuri vândute, precum și data la care au fost executate plățile) pentru perioada auditată.
- Analiza recuperărilor din conturile compensate.
- Analiza absenței stocurilor după locație sau tip de produs.
- Compararea indicilor cheie pentru stocuri cu normele sectorului de activitate.
- Revizuirea documentației justificative pentru reduceri în registrele permanente de inventar.
- Efectuarea unei analize comparative computerizate a listei de vânzători cu o listă a angajaților pentru a identifica similitudini între adrese sau numere de telefon.
- Efectuarea unei căutări computerizate a statelor de plată pentru a identifica dubluri ale adreselor, datelor de identificare ale angajaților sau numere ale autorităților fiscale sau conturilor bancare.

RESPONSABILITĂȚILE AUDITORULUI PRIVIND FRAUDA ÎN CADRUL  
UNUI AUDIT AL SITUAȚIILOR FINANCIARE

- Analiza reducerilor aplicate sau retururilor de mărfuri vândute pentru a identifica anumite tendințe sau modele neobișnuite.
- Confirmarea prevederilor contractuale specifice cu părți terțe.
- Obținerea unor probe privind desfășurarea contractelor conform prevederilor.
- Revizuirea conformității cheltuielilor mari și neobișnuite.
- Revizuirea autorizării și a valorii contabile a împrumuturilor contractate de conducerea superioară și părțile afiliate.
- Revizuirea nivelului și conformității rapoartelor de cheltuieli prezentate de conducerea superioară.

## Anexa 3

(a se vedea pct. A49)

### Exemple de circumstanțe care indică posibilitatea existenței fraudei

În cele ce urmează sunt prezentate exemple de circumstanțe care indică posibilitatea ca situațiile financiare să conțină denaturări semnificative ca urmare a fraudei.

*Discrepanțe în înregistrările contabile, inclusiv:*

- Tranzacții care nu sunt înregistrate în mod complet și la timp sau sunt înregistrate necorespunzător din punct de vedere al valorii, perioadei contabile, clasificării sau politicii entității.
- Solduri sau tranzacții nejustificate sau neautorizate.
- Ajustări efectuate în ultimul moment ce afectează rezultatele financiare.
- Dovezi privind accesul angajaților la sisteme și înregistrări incompatibile cu necesitățile legate de îndeplinirea obligațiilor pentru care sunt autorizați.
- Informații sau reclamații comunicate auditorului asupra unor fraude presupuse.

*Probe contradictorii sau lipsă, inclusiv:*

- Documente lipsă.
- Documente care par a fi fost modificate.
- Indisponibilitatea altor documente decât cele fotocopyate sau transmise electronic, atunci când se presupune existența documentelor în format original.
- Elemente semnificative neexplicate în reconcilieri.
- Modificări neobișnuite în bilanț, sau modificări ale tendințelor sau indicatorilor, sau ale unor relații și corelații importante din situațiile financiare – de exemplu, creanțele care cresc mai repede decât veniturile.
- Răspunsuri inconsecvente, vagi sau neplauzibile din partea conducerii sau angajaților obținute în urma interviurilor sau a procedurilor analitice.
- Discrepanțe neobișnuite între înregistrările entității și răspunsurile de confirmare.
- Un număr mare de înregistrări pe credit sau alte ajustări în conturile de creanțe.
- Diferențe neexplicate sau explicate necorespunzător între sub-registrul conturilor de creanțe și contul de control, sau între declarațiile clienților și sub-registrul conturilor de creanțe.

- Cecuri anulate care lipsesc sau nu există, în condițiile în care cecurile anulate sunt de obicei returnate entității cu un extras de cont.
- Lipsa unor stocuri sau active corporale de dimensiuni semnificative.
- Probe electronice indisponibile sau lipsă, inconsecvente cu politicile sau practicile entității de ținere a evidenței.
- Mai puține răspunsuri la confirmări decât se anticipa sau un număr mai mare de răspunsuri decât se anticipa.
- Incapacitatea de a produce dovezi cu privire la unele activități de testare și implementare a dezvoltării sistemelor și modificărilor de programe pentru modificările și desfășurările de sisteme din anul curent.

*Relații problematice sau neobișnuite între auditor și conducere, inclusiv:*

- Interzicerea accesului la înregistrări, echipamente, anumiți angajați, clienți, vânzători sau alții de la care ar putea fi obținute probe de audit.
- Presiuni inutile legate de timp impuse de către conducere pentru rezolvarea unor aspecte complexe sau discutabile.
- Reclamații din partea conducerii cu privire la modul de desfășurare a auditului sau intimidarea de către conducere a membrilor echipei misiunii, în special în legătură cu evaluarea critică a auditorului cu privire la probele de audit sau rezolvarea unor eventuale neînțelegeri cu membrii conducerii.
- Întârzieri neobișnuite din partea entității în furnizarea informațiilor solicitate.
- Refuzul de a acorda acces auditorului la fișiere electronice cheie pentru a fi testate prin utilizarea tehnicilor de audit asistate de calculator.
- Interzicerea accesului la angajați sau facilitățile de operațiuni IT, inclusiv la personalul implicat în securitate, operațiuni și dezvoltare de sisteme.
- Un refuz de a adăuga sau revizui prezentări în situațiile financiare pentru a le face mai complete și mai inteligibile.
- Un refuz de a trata la timp deficiențele identificate în controlul intern.

*Altele*

- Refuzul conducerii de a permite auditorului să se întâlnească în particular cu persoanele responsabile cu guvernarea.
- Politici contabile care par a diferi de normele specifice sectorului de activitate.
- Modificări frecvente ale estimărilor contabile care nu par a rezulta din modificarea condițiilor date.
- Toleranță față de încălcările codului de conduită al entității.



# STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 250

## LUAREA ÎN CONSIDERARE A LEGII ȘI REGLEMENTĂRILOR ÎNTR-UN AUDIT AL SITUAȚIILOR FINANCIARE

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep cu data de 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date)

### CUPRINS

	Punct
<b>Introducere</b>	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA .....	1
Efectul legilor și reglementărilor .....	2
Responsabilitatea pentru conformitatea cu legile și reglementările .....	3 – 8
Data intrării în vigoare .....	9
<b>Obiective</b> .....	10
<b>Definiție</b> .....	11
<b>Cerințe</b>	
Luarea în considerare de către auditor a conformității cu legile și reglementările.....	12 – 17
Proceduri de audit atunci când neconformitatea este identificată sau suspectat.....	18 – 21
Raportarea neconformității identificate sau suspectate .....	22– 28
Documentația .....	29
<b>Aplicare și alte materiale explicative</b>	
Responsabilitatea pentru conformitatea cu legile și reglementările .....	A1 – A6
Luarea în considerare de către auditor a conformității cu legile și reglementările .....	A7 – A12
Proceduri de audit atunci când neconformitatea este identificată sau suspectată .....	A13 – A18
Raportarea neconformității identificate sau suspectate .....	A19 – A20
Documentația .....	A21

Standardul Internațional de Audit (ISA) 250, *Luarea în considerare a legii și reglementărilor într-un audit al situațiilor financiare*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

## Introducere

### Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitatea auditorului de a lua în considerare legea și reglementările într-un audit al situațiilor financiare. Prezentul ISA nu se aplică altor misiuni de asigurare în care auditorul este contractat în mod specific pentru a testa și raporta separat cu privire la conformitatea cu legea sau reglementările specifice.

### Efectul legilor și reglementărilor

2. Efectul legilor și reglementărilor asupra situațiilor financiare variază în mod considerabil. Acele legi și reglementări al căror subiect este o entitate constituie cadrul legal și de reglementare. Prevederile anumitor legi sau reglementări au un efect direct asupra situațiilor financiare, prin faptul că acestea determină valorile raportate și prezentările din situațiile financiare ale unei entități. Alte legi sau reglementări trebuie să fie respectate de către conducere sau stabilesc prevederi în conformitate cu care entității i se permite să își desfășoare activitatea, dar nu au un efect direct asupra situațiilor financiare ale unei entități. Unele entități activează în sectoare foarte strict reglementate (precum băncile și companiile chimice). Altele fac doar obiectul multor legi și reglementări care se referă, în general, la aspectele operaționale ale activității (precum cele legate de siguranța și sănătatea la locul de muncă și șanse egale de angajare). Neconformitatea cu legea și reglementările poate avea drept rezultat amenzi, litigii sau alte consecințe pentru entitate, care pot avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare.

### Responsabilitatea pentru conformitatea cu legea și reglementările (a se vedea pct. A1-A6)

3. Este responsabilitatea conducerii, sub supravegherea persoanelor responsabile cu guvernanta, să se asigure că operațiunile entității se desfășoară în conformitate cu prevederile legilor și reglementărilor, inclusiv în conformitate cu prevederile legilor și reglementărilor care determină valorile și prezentările din situațiile financiare ale unei entități.

#### *Responsabilitatea auditorului*

4. Cerințele din prezentul ISA sunt instituite pentru a-l asista pe auditor în identificarea denaturării semnificative a situațiilor financiare cauzată de neconformitatea cu legea și reglementările. Cu toate acestea, auditorul nu este responsabil de prevenirea neconformității și nu se poate aștepta ca el să detecteze neconformitatea cu legea și reglementările.

5. Auditorul este responsabil de obținerea unei asigurări rezonabile că situațiile financiare, luate ca întreg, nu conțin o denaturare semnificativă, cauzată de fraudă sau eroare.<sup>1</sup> În desfășurarea unui audit al situațiilor financiare, auditorul ia în calcul cadrul legal și de reglementare aplicabil. Din cauza limitărilor inerente ale unui audit, există un risc ce nu poate fi evitat, ca unele denaturări semnificative din situațiile financiare să nu poată fi detectate, chiar dacă auditul este planificat și efectuat corect în conformitate cu ISA-urile.<sup>2</sup> În contextul legilor și reglementărilor, efectele posibile ale limitărilor inerente ale abilității auditorului de a detecta denaturările semnificative sunt mai mari, din motive precum:

- Existența unui număr mare de legi și reglementări, care se referă în principal la aspectele operaționale ale unei entități, care, în mod obișnuit, nu afectează situațiile financiare și nu sunt captate de sistemele informaționale ale entității, relevante pentru raportarea financiară;
- Neconformitatea poate implica comportamente destinate tănuirii acestora, precum înțelegeri secrete, falsificări, neînregistrarea deliberată a tranzacțiilor, neglijarea controalelor de către conducere sau efectuarea de declarații false intenționate către auditor.
- Dacă o acțiune ce constituie o neconformitate reprezintă, în cele din urmă, un aspect de determinat, potrivit cerințelor legale, de către o curte judecătorească.

De obicei, cu cât este mai îndepărtată data neconformității de evenimentele și tranzacțiile reflectate în situațiile financiare, cu atât mai mici sunt șansele auditorului de a lua la cunoștință sau de a recunoaște neconformitatea.

6. Prezentul ISA distinge responsabilitățile auditorului în raport cu conformitatea cu două categorii distincte de legi și reglementări, după cum urmează:

- (a) Prevederile acelor legi și reglementări recunoscute ca având, în general, un efect direct asupra determinării valorilor și prezentărilor semnificative în situațiile financiare, precum legile și reglementările fiscale și cele aferente pensiilor (a se vedea pct. 13); și
- (b) Alte legi și reglementări care nu au un efect direct asupra determinării valorilor și prezentărilor din situațiile financiare, dar cu care conformitatea poate fi fundamentală în aspectele operaționale ale entității, până la abilitatea unei entități de a-și continua activitatea sau de a evita penalități majore (de exemplu, conformitatea cu termenii unei licențe de exploatare, conformitatea cu cerințele de reglementare aferente solvabilității, sau conformitatea cu cerințele de mediu); neconformitatea cu

---

<sup>1</sup> ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*, punctul 5

<sup>2</sup> ISA 200, punctele A51-A52

astfel de legi și reglementări poate avea, deci, un efect semnificativ asupra situațiilor financiare (a se vedea pct. 14).

7. În prezentul ISA, sunt specificate cerințe diferite pentru fiecare dintre categoriile de legi și reglementări de mai sus. Pentru categoria la care se face referire la punctul 6 litera (a), responsabilitatea auditorului este de a obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la conformitatea cu prevederile acestor legi și reglementări. Pentru categoria la care se face referire la punctul 6 litera (b), responsabilitatea auditorului este limitată la efectuarea de proceduri de audit specifice care să ajute la identificarea neconformității cu acele legi și reglementări care pot avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare.
8. Auditorului i se impune prin acest ISA să rămână atent la posibilitatea ca alte proceduri de audit aplicate în scopul formulării unei opinii cu privire la situațiile financiare să aducă în atenția auditorului cazuri identificate sau suspectate de neconformitate. Păstrarea scepticismului profesional pe parcursul auditului, așa cum prevede ISA 200<sup>3</sup>, este importantă în acest context, dată fiind amploarea legilor și reglementărilor care afectează entitatea.

#### **Data intrării în vigoare**

9. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep cu data de 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date.

#### **Obiective**

10. Obiectivele auditorului sunt:
  - (a) Obținerea de probe de audit suficiente și adecvate cu privire la conformitatea cu prevederile acelor legi și reglementări recunoscute, în general, ca având un efect direct asupra determinării valorilor și prezențelor semnificative din situațiile financiare;
  - (b) Efectuarea de proceduri specifice de audit pentru a ajuta la identificarea acelor cazuri de neconformitate cu alte legi și reglementări care pot avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare; și
  - (c) Furnizarea de răspunsuri adecvate cazurilor de neconformitate sau neconformitate suspectată față de legile și reglementările identificate pe parcursul unui audit.

---

<sup>3</sup> ISA 200, punctul 15

## Definiție

11. În contextul prezentului ISA, următorul termen are înțelesul atribuit mai jos:

Neconformitate – Acte omise sau comise de către entitate, fie intenționat, fie neintenționat, care sunt contrare legilor sau reglementărilor care prevalează. Astfel de acte includ tranzacțiile încheiate de entitate sau în numele entității sau în locul acesteia de către persoanele responsabile cu guvernanta, conducere sau angajați. Neconformitatea nu include greșelile personale (care nu se referă la activitățile de afaceri ale entității) ale persoanelor responsabile cu guvernanta, conducerii sau angajaților entității.

## Cerințe

### Luarea în considerare de către auditor a conformității cu legile și reglementările

12. Ca parte a obținerii unei înțelegeri a entității și a mediului său, în conformitate cu ISA 315 (Revizuit),<sup>4</sup> auditorul trebuie să obțină o înțelegere generală a:
- (a) Cadrului legal și de reglementare aplicabil entității și domeniului sau sectorului de activitate în care operează entitatea; și
  - (b) Modulului în care entitatea se conformează acelu cadru. (a se vedea pct. A7)
13. Auditorul trebuie să obțină probe de audit suficiente și adecvate cu privire la conformitatea cu prevederile acelor legi și reglementări recunoscute, în general, ca având un efect direct asupra determinării valorilor și prezentărilor semnificative din situațiile financiare. (a se vedea pct. A8)
14. Auditorul trebuie să efectueze următoarele proceduri de audit pentru a ajuta la identificarea cazurilor de neconformitate cu alte legi și reglementări care pot avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare:
- (a) Interviewarea conducerii și, acolo unde este aplicabil, a persoanelor responsabile cu guvernanta cu privire la măsura în care entitatea este în conformitate cu astfel de legi și reglementări; și
  - (b) Inspectarea corespondenței, dacă există, cu autoritățile relevante de autorizare sau reglementare. (a se vedea pct. A9-A10)
15. Pe parcursul auditului, auditorul trebuie să rămână alert la posibilitatea ca alte proceduri de audit aplicate să aducă în atenția auditorului cazuri de neconformitate sau neconformitate suspectată cu legile și reglementările. (a se vedea pct. A11)

---

<sup>4</sup> ISA 315, *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său*, punctul 11

16. Auditorul trebuie să solicite conducerii și, după caz, persoanelor responsabile cu governanța să furnizeze declarații scrise cu privire la faptul că toate cazurile de neconformitate sau neconformitate suspectată cu legile și reglementările al căror efect ar trebui luat în considerare la întocmirea situațiilor financiare au fost prezentate auditorului. (a se vedea pct. A12)
17. În absența neconformității identificate sau suspectate, auditorului nu i se cere să efectueze proceduri de audit cu privire la conformitatea entității cu alte legi și reglementări decât cele stabilite la punctele 12-16.

### **Proceduri de audit atunci când neconformitatea este identificată sau suspectată**

18. Dacă auditorul ia cunoștință de informații privind un posibil caz de neconformitate sau neconformitate suspectată cu legile și reglementările, auditorul trebuie să obțină: (a se vedea pct. A13)
  - a) Înțelegerea naturii actului și circumstanțelor în care acesta a avut loc; și
  - b) Alte informații suplimentare pentru a evalua posibilul efect asupra situațiilor financiare. (a se vedea pct. A14)
19. Dacă auditorul suspectează posibilitatea neconformității, auditorul trebuie să discute situația cu membrii conducerii și, acolo unde este adecvat, cu persoanele responsabile cu governanța. Dacă membrii conducerii sau, după caz, persoanele responsabile cu governanța nu furnizează suficiente informații care să sprijine conformitatea entității cu legile și reglementările și, potrivit raționamentului auditorului, efectul neconformității suspectate poate fi semnificativ pentru situațiile financiare, auditorul trebuie să ia în considerare necesitatea obținerii unei consilieri juridice. (a se vedea pct. A15-A16)
20. Dacă nu se pot obține suficiente informații despre neconformitatea suspectată, auditorul trebuie să evalueze efectul lipsei de probe de audit suficiente și adecvate asupra opiniei auditorului.
21. Auditorul trebuie să evalueze implicațiile neconformității în raport cu alte aspecte ale auditului, inclusiv evaluarea riscului de către auditor și credibilitatea declarațiilor scrise ale conducerii și să ia măsurile corespunzătoare. (a se vedea pct. A17-A18)

### **Raportarea neconformității identificate sau suspectate**

#### *Raportarea neconformității către persoanele responsabile cu governanța*

22. Cu excepția cazului în care persoanele responsabile cu governanța sunt implicate în conducerea entității, și sunt deci la curent cu aspectele care implică o neconformitate identificată sau suspectată deja comunicată de către auditor,<sup>5</sup>

---

<sup>5</sup> ISA 260, *Comunicarea cu persoanele responsabile cu governanța*, punctul 13

auditorul trebuie să le comunice persoanelor responsabile cu guvernanta aspectele care implică neconformitatea cu legile și reglementările de care ia cunoștință auditorul pe parcursul auditului, altele decât acele aspecte care sunt, în mod evident, inconsecvente.

23. Dacă, potrivit raționamentului auditorului, neconformitatea la care se face referire la punctul 22 este considerată a fi intenționată și semnificativă, auditorul trebuie să comunice acest aspect persoanelor responsabile cu guvernanta cât de curând posibil.
24. Dacă auditorul suspectează că membrii conducerii sau persoanele responsabile cu guvernanta sunt implicați în situația de neconformitate, auditorul trebuie să comunice acest aspect nivelului imediat superior de autoritate din cadrul entității, dacă există, precum un comitet de audit sau un consiliu de supraveghere. Atunci când nu există o autoritate superioară, sau dacă auditorul consideră că nu se vor lua măsuri în urma comunicării, sau persoana căreia i se raportează nu prezintă credibilitate, auditorul trebuie să ia în considerare necesitatea obținerii de consultanță juridică.

#### *Raportarea neconformității în raportul auditorului asupra situațiilor financiare*

25. Dacă auditorul concluzionează că neconformitatea are un efect semnificativ asupra situațiilor financiare și că nu a fost reflectată în mod corespunzător în situațiile financiare, auditorul trebuie, în conformitate cu ISA 705, să exprime o opinie cu rezerve sau o opinie contrară asupra situațiilor financiare.<sup>6</sup>
26. Dacă auditorul este împiedicat de conducere sau de către persoanele responsabile cu guvernanta să obțină probe de audit suficiente și adecvate pentru a evalua măsura în care neconformitatea care poate fi semnificativă pentru situațiile financiare a avut loc sau este posibil să fi avut loc, auditorul trebuie să exprime o opinie cu rezerve sau să declare imposibilitatea exprimării unei opinii asupra situațiilor financiare pe baza unei limitări a domeniului de aplicare a auditului, în conformitate cu ISA 705.
27. Dacă auditorul nu poate determina măsura în care neconformitatea a avut loc, mai degrabă din cauza limitărilor impuse de circumstanțe decât a celor impuse de conducere sau de către persoanele responsabile cu guvernanta, auditorul trebuie să evalueze efectul asupra opiniei auditorului în conformitate cu ISA 705.

#### *Raportarea neconformității către autoritățile de reglementare și de aplicare*

28. Dacă auditorul a identificat sau suspectează o neconformitate cu legile și reglementările, auditorul trebuie să determine dacă auditorul are responsabilitatea de a raporta neconformitatea identificată sau suspectată către părți din afara entității. (a se vedea pct. A19-A20)

---

<sup>6</sup> ISA 705, *Modificări ale opiniei raportului auditorului independent*, punctele 7-8



## Documentația

29. Auditorul trebuie să includă în documentația de audit neconformitatea identificată sau suspectată cu legile și reglementările și rezultatele discuției cu membrii conducerii și, după caz, cu persoanele responsabile cu governanța și cu alte părți din afara entității.<sup>7</sup> (a se vedea pct. A21)

\* \* \*

## Aplicare și alte materiale explicative

### Responsabilitatea pentru conformitatea cu legile și reglementările

(a se vedea pct. 3-8)

- A1. Este responsabilitatea conducerii, sub supravegherea persoanelor responsabile cu governanța, să se asigure că operațiunile entității sunt derulate în conformitate cu legile și reglementările. Legile și reglementările pot afecta situațiile financiare ale unei entități în diferite moduri: de exemplu, cel mai direct, ele pot afecta prezentările specifice prevăzute de entitate în situațiile financiare sau pot prescrie cadrul de raportare financiară aplicabil. Ele pot stabili, de asemenea, anumite drepturi și obligații legale ale entității, dintre care unele pot fi recunoscute în situațiile financiare ale entității. În plus, legile și reglementările pot impune penalizări în cazurile de neconformitate.
- A2. Următoarele sunt exemple de tipuri de politici și proceduri pe care o entitate le poate implementa pentru a ajuta la prevenirea și detectarea neconformității cu legile și reglementările:
- Monitorizarea cerințelor legale și implementarea de politici și proceduri pentru a garanta că sunt instituite proceduri operaționale pentru îndeplinirea acestor cerințe.
  - Instituirea și funcționarea sistemelor adecvate de control intern.
  - Elaborarea, promovarea și respectarea unui cod de conduită.
  - Asigurarea că angajații sunt pregătiți corespunzător pentru a înțelege codul de conduită.
  - Monitorizarea conformității cu codul de conduită și desfășurarea de acțiuni corespunzătoare în vederea disciplinării angajaților care nu reușesc să se conformeze acestuia.
  - Contractarea de consilieri juridici care să asiste în monitorizarea cerințelor legale.
  - Menținerea unui registru al legilor și reglementărilor semnificative cu care entitatea trebuie să se conformeze în cadrul sectorului său specific de activitate și a unei evidențe a reclamațiilor.

<sup>7</sup> ISA 230, *Documentația de audit*, punctele 8-11 și A6

În entitățile mari, aceste politici și proceduri pot fi completate prin desemnarea de responsabilități corespunzătoare următoarelor:

- Unei funcții de audit intern.
- Unui comitet de audit.
- Unei funcții de conformitate.

### *Responsabilitatea auditorului*

- A3. Neconformitatea de către entitate cu legile și reglementările poate avea drept rezultat o denaturare semnificativă a situațiilor financiare. Detectarea neconformității, indiferent de pragul de semnificație, poate afecta alte aspecte ale auditului, inclusiv, de exemplu, luarea în considerare de către auditor a integrității conducerii sau angajaților.
- A4. Măsura în care un act constituie o neconformitate cu legile și reglementările care depășește, de obicei, competența profesională a auditorului, este un aspect de determinat juridic. Cu toate acestea, pregătirea, experiența și înțelegerea entității și a sectorului de activitate de către auditor pot furniza o bază pentru a recunoaște că anumite fapte, care atrag atenția auditorului, pot constitui o neconformitate cu legile și reglementările.
- A5. În conformitate cu cerințele statutare specifice, auditorului i se poate impune, în mod specific, să raporteze, ca parte a auditului situațiilor financiare, asupra măsurii în care entitatea se conformează cu anumite prevederi din legi sau reglementări. În aceste circumstanțe, ISA 700<sup>8</sup> sau ISA 800<sup>9</sup> tratează modul în care aceste responsabilități de audit sunt abordate în raportul auditorului. Mai mult, atunci când există cerințe statutare de raportare specifice, poate fi necesar ca planul de audit să includă teste adecvate ale conformității cu aceste prevederi ale legilor și reglementărilor.

Considerente specifice pentru entitățile din sectorul public

- A6. În sectorul public, pot exista responsabilități de audit suplimentare în raport cu luarea în considerare a legilor și reglementărilor care pot face referire la auditul situațiilor financiare sau se pot extinde la alte aspecte ale operațiunilor entității.

### **Luarea în considerare de către auditor a conformității cu legile și reglementările**

*Obținerea unei înțelegeri a cadrului legal și de reglementare (a se vedea pct. 12)*

- A7. Pentru a obține o înțelegere generală a cadrului legal și de reglementare și a modului în care entitatea se conformează acelu cadru, auditorul poate, de exemplu:

---

<sup>8</sup> ISA 700, *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*, punctul 38

<sup>9</sup> ISA 800, *Considerente speciale – auditul situațiilor financiare întocmite în conformitate cu cadrele de raportare cu scop special*, punctul 11

- Să utilizeze înțelegerea existentă a auditorului asupra sectorului de activitate al entității, factorilor de reglementare și altor factori externi;
- Să actualizeze înțelegerea legilor și reglementărilor care determină direct valorile și prezentările raportate în situațiile financiare;
- Să intervieveze conducerea cu privire la alte legi sau reglementări care se estimează că vor avea un efect fundamental asupra operațiunilor entității;
- Să intervieveze conducerea cu privire la politicile și procedurile entității cu privire la conformitatea cu legile și reglementările; și
- Să intervieveze conducerea cu privire la politicile și procedurile adoptate pentru identificarea, evaluarea și contabilizarea despăgubirilor legate de litigii.

*Legile și reglementările recunoscute, în general, a avea un efect direct asupra determinării valorilor și prezentărilor semnificative din situațiile financiare (a se vedea pct. 13)*

A8. Anumite legi și reglementări sunt bine stabilite, cunoscute entității și din cadrul domeniului sau sectorului de activitate al entității și relevante pentru situațiile financiare ale entității [așa cum sunt descrise la pct. 6 litera (a)]. Acestea le-ar putea include pe acelea referitoare la, de exemplu:

- Forma și conținutul situațiilor financiare;
- Aspectele de raportare financiară specifice domeniului de activitate;
- Contabilizarea tranzacțiilor aferente contractelor guvernamentale; sau
- Contabilitatea de angajamente sau recunoașterea cheltuielilor aferente impozitului pe profit sau a costurilor cu pensiile.

Unele prevederi din aceste legi și reglementări pot fi direct relevante pentru aserțiunile specifice din situațiile financiare (de exemplu, caracterul exhaustiv al prevederilor impozitului pe profit), în timp ce altele pot fi direct relevante pentru situațiile financiare ca întreg (de exemplu, situațiile necesare pentru a constitui un set complet de situații financiare). Scopul cerinței de la punctul 13 este ca auditorul să obțină probe de audit suficiente și adecvate cu privire la determinarea valorilor și prezentărilor din situațiile financiare în conformitate cu prevederile relevante din aceste legi și reglementări.

Neconformitatea cu alte prevederi ale unor astfel de legi și reglementări și cu alte legi și reglementări poate avea drept rezultat amenzi, litigii sau alte consecințe pentru entitate, ale căror costuri pot necesita a fi prevăzute în situațiile financiare, dar care nu se consideră că ar avea un efect direct asupra situațiilor financiare, așa cum se descrie la punctul 6 litera (a).

*Proceduri de identificare a situațiilor de neconformitate – alte legi și reglementări (a se vedea pct. 14)*

- A9. Anumite legi și reglementări pot necesita o atenție specială din partea auditorului deoarece au un efect fundamental asupra operațiunilor entității [așa cum se descrie la punctul 6 litera (b)]. Neconformitatea cu legile și reglementările poate avea un efect fundamental asupra operațiunilor entității, deoarece poate determina entitatea să își înceteze activitatea sau poate aduce în discuție continuitatea activității entității. De exemplu, neconformitatea cu cerințele aferente autorizării entității sau alt drept de a își desfășura operațiunile ar putea avea un asemenea impact (de exemplu, în cazul unei bănci, neconformitatea cu cerințele legate de capital sau investiții). Există, de asemenea, numeroase legi și reglementări care se referă, în principal, la aspectele funcționale ale entității care, în mod normal, nu afectează situațiile financiare și nu sunt reflectate de sistemele informaționale relevante pentru raportarea financiară.
- A10. Cum consecințele asupra raportării financiare a altor legi și reglementări pot varia în funcție de operațiunile entității, procedurile de audit prevăzute la punctul 14 sunt menite a aduce în atenția auditorului situațiile de neconformitate cu legile și reglementările care pot avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare.

*Neconformitatea adusă în atenția auditorului de alte proceduri de audit (a se vedea pct. 15)*

- A11. Procedurile de audit aplicate în vederea formulării unei opinii asupra situațiilor financiare pot aduce în atenția auditorului situații de neconformitate sau neconformitate suspectată cu legile și reglementările. De exemplu, astfel de proceduri de audit pot include:
- Citirea minutelor;
  - Interviewarea conducerii entității și a consilierilor juridici interni sau externi cu privire la litigii, despăgubiri și evaluări; și
  - Efectuarea de teste de fond asupra detaliilor claselor de tranzacții, soldurilor conturilor sau prezentărilor de informații.

*Declarații scrise (a se vedea pct. 16)*

- A12. Din cauza faptului că efectul legilor și reglementărilor asupra situațiilor financiare poate varia considerabil, declarațiile scrise furnizează probe de audit necesare despre cunoștința conducerii cu privire la neconformitatea identificată sau suspectată cu legile și reglementările, ale căror efecte pot avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare. Cu toate acestea, declarațiile scrise nu oferă ele însele probe de audit suficiente și adecvate și, în consecință, nu afectează natura și amploarea altor probe de audit care urmează a fi obținute de auditor.<sup>10</sup>

---

<sup>10</sup> ISA 580, *Declarații scrise*, punctul 4

## **Proceduri de audit atunci când neconformitatea este identificată sau suspectată**

*Indicații ale neconformității cu legile și reglementările (a se vedea pct. 18)*

A13. Pot fi indicii ale neconformității cu legile și reglementările situațiile în care auditorul ia cunoștință de existența, sau este informat cu privire la următoarele aspecte:

- Investigații efectuate de către organizațiile de reglementare și departamentele guvernamentale sau plata unor amenzi sau penalități.
- Plăți pentru servicii nespecificate sau împrumuturi acordate consultantilor, părților afiliate, angajaților sau angajaților guvernamentali.
- Comisioane pentru vânzări sau onorarii ale agenților care par exagerate în raport cu cele plătite în mod obișnuit de către entitate sau practicate în sectorul său de activitate sau pentru serviciile primite în mod real.
- Achiziții la prețuri semnificativ mai ridicate sau mai scăzute decât prețul pieței.
- Plăți neobișnuite efectuate în numerar, achiziții sub formă de cecuri plătibile la purtător sau transferuri către conturi bancare numerotate.
- Tranzacții neobișnuite cu societăți înregistrate în țări considerate a fi paradisuri fiscale.
- Plăți pentru bunuri sau servicii făcute către alte țări decât cele din care au provenit bunurile sau serviciile.
- Plăți efectuate în lipsa unei documentații corespunzătoare de control al schimbului valutar.
- Existența unui sistem informatic care, prin proiectare sau accidental, nu reușește să furnizeze o pistă de audit suficientă sau o probă de audit adecvată.
- Tranzacții neautorizate sau tranzacții înregistrate necorespunzător.
- Comentariile negative din media.

*Aspecte relevante pentru evaluarea auditorului [a se vedea pct. 18 litera (b)]*

A14. Aspectele relevante pentru evaluarea de către auditor a efectului posibil asupra situațiilor financiare includ:

- Consecințele financiare posibile ale neconformității cu legile și reglementările asupra situațiilor financiare, inclusiv, de exemplu impozitarea amenzilor, penalităților, daunelor, amenințarea cu exproprierea activelor, oprirea forțată a activității și litigiile.
- Măsura în care consecințele financiare posibile impun prezentare.
- Măsura în care consecințele financiare posibile sunt atât de serioase încât pun în discuție prezentarea corectă a situațiilor financiare, sau induc, în alt mod, denaturarea situațiilor financiare.

*Proceduri de audit (a se vedea pct. 19)*

- A15. Auditorul poate discuta constatările cu persoanele responsabile cu guvernanta atunci când acestea pot furniza probe de audit suplimentare. De exemplu, auditorul poate confirma că persoanele responsabile cu guvernanta au aceeași înțelegere a faptelor și circumstanțelor relevante pentru tranzacțiile sau evenimentele care au generat posibilitatea neconformității cu legile și reglementările.
- A16. Dacă membrii conducerii sau, după caz, persoanele responsabile cu guvernanta nu îi furnizează auditorului suficiente informații că entitatea este, de fapt, în conformitate cu legile și reglementările, auditorul poate lua în considerare consultarea consilierilor juridici interni sau externi ai entității cu privire la aplicarea legilor și reglementărilor în circumstanțele respective, inclusiv cu privire la posibilitatea fraudei și a efectelor posibile asupra situațiilor financiare. Dacă nu se consideră adecvată consultarea consilierilor juridici ai entității sau dacă auditorul nu este mulțumit de opinia consilierului juridic, auditorul poate considera adecvată consultarea propriului său consilier juridic cu privire la măsura în care este vorba despre încălcarea unei legi sau reglementări, consecințele legale posibile, inclusiv posibilitatea fraudei și ce măsuri viitoare, dacă există, ar trebui luate de auditor.

*Evaluarea implicațiilor neconformității (a se vedea pct. 21)*

- A17. Așa cum prevede punctul 21, auditorul evaluează implicațiile neconformității în raport cu alte aspecte ale auditului, inclusiv evaluarea riscurilor de către auditor și credibilitatea declarațiilor scrise. Implicațiile cazurilor specifice de neconformitate identificate de auditor vor varia în funcție de relația dintre comiterea și tănuirea unei fapte, dacă există, aferente activităților specifice de control și în funcție de nivelul conducerii sau angajaților implicați, în special în funcție de implicațiile generate din implicarea celei mai înalte autorități din cadrul entității.
- A18. În situații excepționale, auditorul poate considera dacă retragerea din misiune, în cazul în care retragerea este permisă de legile și reglementările aplicabile, este necesară atunci când conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta nu iau măsuri de remediere pe care auditorul le consideră adecvate circumstanțelor, chiar atunci când neconformitatea nu este semnificativă pentru situațiile financiare. Atunci când se decide dacă retragerea din misiune este necesară, auditorul poate lua în considerare solicitarea de asistență juridică. Dacă retragerea din misiune nu este posibilă, auditorul poate lua în considerare acțiuni alternative, inclusiv descrierea neconformității într-un Paragraf privind alte aspecte din raportul auditorului.<sup>11</sup>

---

<sup>11</sup> ISA 706, *Paragrafele de evidențiere a unor aspecte și paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului independent*, punctul 8

## **Raportarea neconformității identificate sau suspectate**

*Raportarea neconformității către autoritățile de reglementare și de aplicare (a se vedea pct. 28)*

A19. Obligația profesională a auditorului de a păstra confidențialitatea informațiilor cu privire la client poate interzice raportarea neconformității identificate sau suspectate cu legile și reglementările către o parte externă entității. Cu toate acestea, responsabilitățile legale ale auditorului variază în funcție de jurisdicție și, în unele circumstanțe, prin statut, lege sau hotărâre judecătorească se poate să nu se țină cont de obligația de confidențialitate. În unele jurisdicții, auditorul unei instituții financiare are obligația statutară de a raporta către autoritățile de supraveghere apariția, sau apariția suspectată, a neconformității cu legile și reglementările. De asemenea, în unele jurisdicții, auditorul are obligația de a raporta denaturările către autorități, în acele situații în care conducerea și, după caz, persoanele responsabile cu guvernanta nu reușesc să ia măsuri corective. Auditorul poate considera adecvată obținerea de asistență juridică pentru a decide acțiunile viitoare adecvate.

Considerente specifice entităților din sectorul public

A20. Un auditor din sectorul public poate fi obligat să raporteze cu privire la situațiile de neconformitate către legislativ sau alt organ administrativ sau să raporteze aceste situații în raportul auditorului.

**Documentația** (a se vedea pct. 29)

A21. Documentarea de către auditor a constatărilor cu privire la neconformitatea identificată sau suspectată cu legile și reglementările poate include, de exemplu:

- Copii ale înregistrărilor sau documentelor.
- Minutele discuțiilor purtate cu membrii conducerii, cu persoanele responsabile cu guvernanta sau cu alte părți din afara entității.

**STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 260**  
**COMUNICAREA CU PERSOANELE RESPONSABILE**  
**CU GUVERNANȚA**

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep cu data de 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date)<sup>a, b</sup>

**CUPRINS**

---

	Punct
<b>Introducere</b>	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA .....	1-3
Rolul comunicării .....	4-7
Data intrării în vigoare .....	8
<b>Obiective</b> .....	9
<b>Definiții</b> .....	10
<b>Cerințe</b>	
Persoanele responsabile cu guvernanta.....	11-13
Aspecte ce trebuie comunicate.....	14-17
Procesul de comunicare .....	18-22
Documentație .....	23
<b>Aplicare și alte materiale explicative</b>	
Persoanele responsabile cu guvernanta.....	A1-A8
Aspecte ce trebuie comunicate.....	A9-A27
Procesul de comunicare .....	A28-A44
Documentație .....	A45

---

<sup>a</sup> Au fost aduse amendamente de conformitate la prezentul ISA, ca urmare a emiterii ISA 610 (Revizuit), *Utilizarea activității auditorilor interni* și sunt în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care se încheie la data de 15 decembrie 2013 sau ulterior acestei date. Amendamentele de conformitate se regăsesc în Manualul 2012, la paginile 948-955.

<sup>b</sup> Au fost aduse amendamente de conformitate la prezentul ISA, ca urmare a emiterii ISA 610 (Revizuit în 2013), *Utilizarea activității auditorilor interni* și sunt în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care se încheie la data de 15 decembrie 2014 sau ulterior acestei date. Amendamentele de conformitate se regăsesc în Manualul 2013, la paginile 918-919 și în Manualul 2014 la paginile 931-933.



Anexa 1: Cerințe specifice din ISQC 1 și din alte ISA-uri, care se referă la comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta

Anexa 2: Aspecte calitative ale practicilor contabile

---

Standardul Internațional de Audit (ISA) 260, *Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiectivele generale al auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

## Introducere

### Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează subiectul responsabilității auditorului de a comunica cu persoanele responsabile cu guvernanta, într-un audit al situațiilor financiare. Deși prezentul ISA se aplică indiferent de structura sau dimensiunea guvernantei unei entități, considerente speciale se aplică atât în cazul în care toate persoanele responsabile cu guvernanta sunt implicate în conducerea entității, cât și pentru entitățile cotate. Prezentul ISA nu stabilește cerințe privind comunicarea auditorului cu conducerea entității sau cu proprietarii, cu excepția cazului în care aceștia au un rol în guvernanta.
2. Prezentul ISA este emis în contextul unui audit al situațiilor financiare, dar poate fi aplicabil, adaptat în funcție de circumstanțe, auditurilor altor informații financiare istorice, în cazul în care persoanele responsabile cu guvernanta au ca responsabilitate supravegherea întocmirii altor informații financiare istorice.
3. Recunoscând importanța unei comunicări reciproce și eficace într-un audit al situațiilor financiare, prezentul ISA oferă un cadru comprehensiv pentru comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta și identifică unele aspecte specifice ce trebuie discutate cu acestea. Aspectele suplimentare ce trebuie comunicate, care completează cerințele prezentului ISA, sunt identificate în alte ISA-uri (a se vedea Anexa 1). În completare, ISA 265<sup>1</sup> stabilește cerințe specifice cu privire la comunicarea către persoanele responsabile cu guvernanta, a deficiențelor semnificative în controlul intern pe care auditorul le-a identificat pe parcursul auditului. Comunicarea altor aspecte, care nu sunt prevăzute de prezentul ISA sau de alte ISA-uri, ar putea fi cerută prin lege sau reglementări, printr-un acord încheiat cu entitatea sau prin cerințe suplimentare aplicabile misiunii ca, de exemplu, prin standardele unui organism profesional național de contabilitate. Nici o prevedere din prezentul ISA nu îl împiedică pe auditor să comunice orice alte aspecte persoanelor responsabile cu guvernanta. (a se vedea pct. A24-A27)

### Rolul comunicării

4. Prezentul ISA se concentrează în primul rând asupra transferului de informații de la auditor către persoanele responsabile cu guvernanta. Totuși, comunicarea eficace reciprocă este importantă pentru a sprijini:
  - (a) Auditorul și persoanele responsabile cu guvernanta, atât în înțelegerea aspectelor legate de audit în contextul dat, cât și în dezvoltarea unei relații de lucru constructive. Această relație se dezvoltă păstrând independența și obiectivitatea auditorului;

---

<sup>1</sup> ISA 265, *Comunicarea deficiențelor în controlul intern către persoanele însărcinate cu guvernanta și către conducere*

- (b) Auditorul, în obținerea informațiilor relevante pentru audit, din partea persoanelor responsabile cu guvernanta. De exemplu, persoanele responsabile cu guvernanta îl pot sprijini pe auditor în înțelegerea entității și a mediului său, în identificarea unor surse adecvate pentru obținerea probelor de audit și în furnizarea unor informații despre tranzacții sau evenimente specifice; și
  - (c) Persoanele responsabile cu guvernanta, în îndeplinirea responsabilităților lor de supraveghere a procesului de raportare financiară, reducând astfel riscurile unor denaturări semnificative ale situațiilor financiare.
5. Deși auditorul este responsabil de comunicarea aspectelor prevăzute de prezentul ISA, conducerea are, de asemenea, responsabilitatea de a comunica aspectele de interes pentru guvernanta către persoanele responsabile cu guvernanta. Comunicarea de către auditor nu absolvă conducerea de această responsabilitate. În mod similar, comunicarea de către conducere a aspectelor pe care trebuie să le comunice auditorul către persoanele responsabile cu guvernanta, nu îl absolvă pe auditor de responsabilitatea de a le comunica la rândul său. Comunicarea acestor aspecte de către conducere poate, totuși, afecta forma sau momentul comunicării auditorului cu persoanele responsabile cu guvernanta.
  6. Transmiterea clară a aspectelor specifice, a căror comunicare este prevăzută de ISA-uri, reprezintă o parte integrantă din fiecare audit. Totuși, ISA-urile nu prevăd obligativitatea ca auditorul să efectueze, în mod special, proceduri pentru a identifica orice alte aspecte ce trebuie comunicate persoanelor responsabile cu guvernanta.
  7. Legile sau reglementările pot restricționa comunicarea de către auditor a anumitor aspecte către persoanele responsabile cu guvernanta. De exemplu, anumite legi sau reglementări pot interzice în mod specific comunicarea unui anumit aspect, sau o altă acțiune, care ar putea prejudicia o anchetă desfășurată de un organism cu o autoritate corespunzătoare, cu privire la un act ilegal sau suspectat a fi ilegal. În unele circumstanțe, conflictele potențiale între obligațiile de confidențialitate și cele referitoare la comunicare ale auditorului pot fi complexe. În astfel de cazuri, auditorul poate avea în vedere obținerea de consultanță juridică.

### Data intrării în vigoare

8. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep cu data de 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date.\*

### Obiective

9. Obiectivele auditorului sunt:
  - (a) Să comunice în mod clar persoanelor responsabile cu guvernanta responsabilitățile auditorului în legătură cu auditul situațiilor financiare, precum și un rezumat al domeniului de aplicare planificat și a plasării în timp a auditului;

- (b) Să obțină informații relevante pentru audit de la persoanele responsabile cu guvernanta;
- (c) Să le furnizeze la timp persoanelor responsabile cu guvernanta observațiile ce rezultă din audit și care sunt semnificative și relevante pentru responsabilitatea lor de supraveghere a procesului de raportare financiară; și
- (d) Să promoveze o comunicare reciprocă eficace între auditor și persoanele responsabile cu guvernanta.

## Definiții

10. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:

- (a) Persoane responsabile cu guvernanta – Persoana(ele) sau organizația(iile) (de exemplu, administratorul unei corporații) cu responsabilitatea de a supraveghea strategia entității și obligațiile legate de răspunderea entității. Aceasta include supravegherea procesului de raportare financiară. Pentru unele entități din cadrul anumitor jurisdicții, în rândul persoanelor responsabile cu guvernanta pot fi incluși membri ai personalului de conducere, de exemplu, membri executivi ai unui consiliu de guvernanta al unei entități din sectorul public sau privat, sau un proprietar-manager. A se vedea punctele A1 – A8 pentru o discuție despre diversitatea structurilor de guvernanta.
- (b) Conducere – Persoana(ele) cu responsabilități executive în desfășurarea operațiunilor entității. Pentru anumite entități din anumite jurisdicții, conducerea include unele sau toate persoanele responsabile cu guvernanta, ca de exemplu, membrii executivi ai consiliului de guvernanta sau un proprietar-manager.

## Cerințe

### Persoanele responsabile cu guvernanta

11. Auditorul trebuie să stabilească persoana(ele) adecvată(e) din cadrul structurii de guvernanta a entității cu care va comunica. (a se vedea pct. A1-A4)

#### *Comunicarea cu un subgrup din cadrul persoanelor responsabile cu guvernanta*

12. Dacă auditorul discută cu un subgrup din cadrul persoanelor responsabile cu guvernanta, de exemplu un comitet de audit sau o persoană, auditorul trebuie să stabilească dacă trebuie să comunice și cu structura de guvernanta. (a se vedea pct. A5-A7)

#### *Cazul în care toate persoanele responsabile cu guvernanta sunt implicate în conducerea entității*

13. În unele cazuri, toate persoanele responsabile cu guvernanta sunt implicate în conducerea entității, de exemplu, o întreprindere mică în care un proprietar unic conduce entitatea și nimeni altcineva nu deține un rol în cadrul guver-

nanței. În aceste cazuri, dacă aspectele dispuse de prezentul ISA sunt comunicate persoanei(elor) cu responsabilități de conducere, iar acea(acele) persoană(e) deține și responsabilități de guvernanta, nu mai este nevoie ca respectivele aspecte să fie comunicate din nou, aceleiași (acelorași) persoană(e), în funcția sa (lor) de guvernanta. Aceste aspecte sunt menționate la punctul 16 litera (c). Cu toate acestea, auditorul trebuie să se asigure că în cadrul procesului de comunicare cu persoana(ele) cu responsabilități de conducere, au fost informați în mod adecvat toți cei cu care auditorul ar fi comunicat în calitatea lor de guvernanta. (a se vedea pct. A8)

### **Aspecte ce trebuie comunicate**

#### *Responsabilitățile auditorului în raport cu auditul situațiilor financiare*

14. Auditorul trebuie să comunice persoanelor responsabile cu guvernanta responsabilitățile auditorului în legătură cu auditul situațiilor financiare, inclusiv faptul că:
  - (a) Auditorul este responsabil cu formarea și exprimarea unei opinii asupra situațiilor financiare care au fost întocmite de conducere, sub supravegherea persoanelor responsabile cu guvernanta; și
  - (b) Auditul situațiilor financiare nu absolvă conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta de responsabilitățile pe care le dețin. (a se vedea pct. A9-A10)

#### *Planificarea domeniului de aplicare și a plasării în timp a auditului*

15. Auditorul trebuie să comunice persoanelor responsabile cu guvernanta un rezumat al planificării domeniului de aplicare și a plasării în timp a auditului. (a se vedea pct. A11-A15)

#### *Constatări semnificative rezultate în urma efectuării auditului*

16. Auditorul trebuie să comunice persoanelor responsabile cu guvernanta: (a se vedea pct. A16)
  - (a) Punctul de vedere al auditorului cu privire la aspectele calitative semnificative ale practicilor contabile ale entității, inclusiv politicile contabile, estimările contabile și prezentările de informații din situațiile financiare. Acolo unde este cazul, auditorul trebuie să explice persoanelor responsabile cu guvernanta de ce consideră că o practică contabilă importantă, care este acceptabilă conform cadrului de raportare financiară aplicabil, nu este cea mai potrivită în circumstanțele specifice ale entității; (a se vedea pct. A17)
  - (b) Dificultățile semnificative, dacă există, întâlnite pe parcursul auditului; (a se vedea pct. A18)
  - (c) Cu excepția cazului în care toate persoanele responsabile cu guvernanta sunt implicate în conducerea entității;

- (i) Aspectele semnificative, dacă există, apărute în urma efectuării auditului, care au fost discutate sau au făcut obiectul unei corespondențe cu conducerea; și (a se vedea pct. A19)
- (ii) Declarațiile scrise solicitate de către auditor; și
- (d) Alte aspecte, dacă există, apărute cu ocazia efectuării auditului care, conform raționamentului profesional al auditorului, sunt semnificative pentru supravegherea procesului de raportare financiară. (a se vedea pct. A20)

### *Independența auditorului*

17. În cazul entităților cotate, auditorul trebuie să comunice persoanelor responsabile cu guvernanta:
- (a) O declarație potrivit căreia echipa misiunii și alte persoane din cadrul firmei, după caz, firma și, în funcție de circumstanțe, firmele din cadrul unei rețele au respectat cerințele etice relevante privind independența; și
    - (i) Toate relațiile și alte aspecte dintre firmă, firmele din cadrul unei rețele și entitate care, conform raționamentului profesional al auditorului ar putea, în mod rezonabil, avea un impact asupra independenței. Acestea trebuie să includă onorariile totale facturate pe parcursul perioadei acoperite de situațiile financiare pentru serviciile de audit și non-audit prestate de firmă și de firmele din rețea pentru entitate și pentru componentele controlate de entitate. Aceste onorarii trebuie să fie împărțite pe categorii adecvate pentru a le permite persoanelor responsabile cu guvernanta să evalueze efectul serviciilor asupra independenței auditorului; și
    - (ii) Măsurile de protecție ce au fost aplicate pentru a elimina amenințările identificate la adresa independenței sau pentru a le reduce la un nivel acceptabil. (a se vedea pct. A21-A23)

### **Procesul de comunicare**

#### *Stabilirea procesului de comunicare*

18. Auditorul trebuie să comunice persoanelor responsabile cu guvernanta forma, plasarea în timp și conținutul general preconizat al comunicărilor. (a se vedea pct. A28-A36)

#### *Forme de comunicare*

19. Auditorul trebuie să comunice în scris cu persoanele responsabile cu guvernanta constatările semnificative ale auditului dacă, conform raționamentului profesional al auditorului, comunicarea verbală nu ar fi adecvată. Nu este necesar ca aceste comunicări scrise să includă toate aspectele apărute pe parcursul auditului. (a se vedea pct. A37-A39)

20. Auditorul trebuie să comunice în scris cu persoanele responsabile cu guvernanta în privința independenței auditorului, atunci când acest lucru este prevăzut de dispozițiile de la punctul 17.

#### *Plasarea în timp a comunicărilor*

21. Auditorul trebuie să comunice periodic cu persoanele responsabile cu guvernanta. (a se vedea pct. A40-A41)

#### *Caracterul adecvat al procesului de comunicare*

22. Auditorul trebuie să evalueze măsura în care comunicarea reciprocă între auditor și persoanele responsabile cu guvernanta a fost adecvată în scopul auditului. Dacă nu este așa, auditorul trebuie să evalueze efectul, dacă există, asupra evaluării de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă, precum și a capacității de a obține probe de audit suficiente și adecvate și trebuie să ia măsurile adecvate. (a se vedea pct. A42-A44)

### **Documentație**

23. Atunci când prezentul ISA prevede comunicarea verbală a anumitor aspecte, auditorul trebuie să le includă în documentația de audit indicând momentul și persoana când/ căreia (i-)au fost comunicate. Atunci când aspectele au fost comunicate în scris, auditorul trebuie să păstreze copii ale comunicărilor ca parte a documentației de audit<sup>2</sup>. (a se vedea pct. A45)

\* \* \*

## **Aplicare și alte materiale explicative**

### **Persoanele responsabile cu guvernanta** (a se vedea pct. 11)

- A1. Structurile de guvernanta variază în funcție de jurisdicție și de entitate, reflectând influențe precum medii culturale și juridice diferite, precum și caracteristici privind dimensiunea și forma de proprietate. De exemplu:
- În anumite jurisdicții există un consiliu de supraveghere (în întregime sau în mare parte non-executiv), separat din punct de vedere juridic de un consiliu (de conducere) executiv (o structură de tipul „consiliu pe două niveluri”). În alte jurisdicții, atât funcțiile de supraveghere cât și cele executive se află în responsabilitatea legală a unui consiliu unic sau unitar (o structură de tipul „consiliu pe un singur nivel”).
  - În cadrul anumitor entități, persoanele responsabile cu guvernanta dețin funcții care fac parte integrantă din structura legală a entității, de exemplu, directorii companiei. În altele, de exemplu, unele entități de stat, un organism care nu face parte din entitate este însărcinat cu guvernanta.

<sup>2</sup> ISA 230, *Documentația de audit*, punctele 8-11 și A6

- În anumite cazuri, unele sau toate persoanele responsabile cu guvernarea sunt implicate în conducerea entității. În alte situații, persoanele responsabile cu guvernarea și conducerea sunt persoane diferite.
  - În unele cazuri, persoanele responsabile cu guvernarea sunt responsabile de aprobarea<sup>3</sup> situațiilor financiare ale entității (în alte cazuri, conducerea este cea care deține această responsabilitate).
- A2. În majoritatea entităților, guvernarea este în responsabilitatea colectivă a unei structuri de guvernare, precum consiliul de administrație, consiliul de supraveghere, parteneri, proprietari, un comitet de conducere, un consiliu de guvernare, administratori sau persoane echivalente. Totuși, în unele entități mici, poate exista o singură persoană responsabilă cu guvernarea, de exemplu, proprietarul-manager atunci când nu există alți proprietari, sau un administrator unic. Atunci când guvernarea este o responsabilitate colectivă, un subgrup, precum un comitet de audit sau chiar un individ, poate fi însărcinat cu anumite îndatoriri care să sprijine organismul de guvernare în îndeplinirea responsabilităților sale. În mod alternativ, un subgrup sau un individ poate avea responsabilități specifice, identificate prin lege, care diferă de cele ale structurii de guvernare.
- A3. O asemenea diversitate înseamnă că nu este posibil ca prezentul ISA să specifice, pentru toate auditurile, persoana(ele) cu care auditorul trebuie să comunice anumite aspecte. De asemenea, în anumite cazuri, persoana(ele) cu care trebuie să comunice nu poate(pot) fi identificată(e) în mod clar pe baza cadrului legal aplicabil sau a altor circumstanțe ale misiunii, de exemplu, în entități pentru care structura de guvernare nu este definită în mod formal, precum entitățile care sunt în proprietatea unei familii, unele organizații non-profit sau unele entități guvernamentale. În aceste cazuri, poate fi necesar ca auditorul să discute și să convină cu partea contractantă, care este (sunt) persoana(ele) relevantă(e) cu care va comunica. În stabilirea celor cu care va comunica, este relevantă înțelegerea auditorului în ceea ce privește structura și procesele de guvernare ale unei entități, în conformitate cu ISA 315 (Revizuit)<sup>4</sup>. Persoana(ele) corespunzătoare cu care va comunica poate(pot) varia în funcție de aspectele ce trebuie comunicate.
- A4. ISA 600 include aspecte specifice ce trebuie comunicate de auditorul grupului persoanelor responsabile cu guvernarea<sup>5</sup>. În cazul în care entitatea este o componentă a unui grup, persoana(ele) corespunzătoare cu care comunică

---

<sup>3</sup> Conform punctului A40 din ISA 700, *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*, a fi responsabil cu aprobarea lor în acest context înseamnă a avea autoritatea de a concluziona că au fost întocmite toate declarațiile cuprinse în situațiile financiare, inclusiv notele aferente.

<sup>4</sup> ISA 315 (Revizuit), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său*

<sup>5</sup> ISA 600, *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)*, punctele 46-49



auditorul la nivelul componentei depind(e) de circumstanțele misiunii și de aspectele ce trebuie comunicate. În anumite cazuri, mai multe componente pot desfășura aceleași tipuri de activități, în același sistem de control intern, și pot utiliza aceleași practici contabile. În cazul în care persoanele responsabile cu guvernarea acestor componente sunt aceleași (de exemplu, un consiliu de administrație comun), poate fi evitată dublarea activității prin tratarea simultană a acestor componente în scopul comunicării.

*Comunicarea cu un subgrup din cadrul persoanelor responsabile cu guvernarea (a se vedea pct. 12)*

- A5. Atunci când se analizează comunicarea cu un subgrup din cadrul persoanelor responsabile cu guvernarea, auditorul poate lua în considerare aspecte precum:
- Responsabilitățile corespunzătoare ale subgrupului și ale structurii de guvernare.
  - Natura aspectelor ce trebuie comunicate.
  - Cerințele legale sau de reglementare relevante.
  - Dacă subgrupul are autoritatea de a lua măsuri în legătură cu informațiile comunicate și poate furniza informații și explicații suplimentare de care auditorul ar putea avea nevoie.
- A6. Atunci când decide dacă este necesar să comunice informații, în întregime sau în formă simplificată, către structura de guvernare, auditorul poate fi influențat de evaluarea pe care o face cu privire la gradul de eficacitate și adecvare a modului în care subgrupul comunică informațiile relevante către structura de guvernare. Auditorul poate menționa, în mod explicit, în stabilirea termenilor misiunii că, exceptând cazul în care îi este interzis prin lege sau reglementări, auditorul își menține dreptul de a comunica direct cu structura de guvernare.
- A7. În multe jurisdicții există comitete de audit (sau subgrupuri similare cu nume diferite). Deși autoritatea și funcțiile lor specifice pot varia, comunicarea cu comitetul de audit, în cazul în care există, a devenit un element cheie în comunicarea auditorului cu persoanele responsabile cu guvernarea. Principiile de bună guvernare sugerează că:
- Auditorul va fi invitat să participe în mod periodic la ședințele comitetului de audit.
  - Președintele comitetului de audit și, atunci când este relevant, ceilalți membri ai comitetului de audit, vor lua periodic legătura cu auditorul.
  - Comitetul de audit se va întâlni cu auditorul, în absența conducerii, cel puțin o dată pe an.

*Cazul în care toate persoanele responsabile cu guvernanta sunt implicate în conducerea entității (a se vedea pct. 13)*

- A8. În anumite cazuri, toate persoanele responsabile cu guvernanta sunt implicate în conducerea entității, iar aplicarea cerințelor de comunicare se modifică pentru a recunoaște această poziție. În astfel de cazuri, comunicarea auditorului cu persoana(ele) cu responsabilități de conducere poate să nu ducă la informarea adecvată a tuturor celor cu care auditorul ar comunica în calitatea lor de persoane responsabile cu guvernanta. De exemplu, într-o companie în care toți directorii sunt implicați în conducerea entității, este posibil ca o parte dintre directori (de exemplu, cel responsabil de marketing) să nu fie la curent cu unele aspecte semnificative discutate cu un alt director (de exemplu, cel responsabil de întocmirea situațiilor financiare).

### **Aspecte ce trebuie comunicate**

*Responsabilitățile auditorului în raport cu auditul situațiilor financiare (a se vedea pct. 14)*

- A9. Responsabilitățile auditorului în raport cu auditul situațiilor financiare sunt, de obicei, incluse în scrisoarea de misiune sau într-o altă formă corespunzătoare de acord scris, care precizează termenii conveniți ai misiunii. Punerea la dispoziția persoanelor responsabile cu guvernanta a unei copii a scrisorii de misiune sau a unei alte forme corespunzătoare de acord scris poate constitui un mod adecvat de comunicare către aceștia a unor aspecte precum:
- Responsabilitatea auditorului de a efectua auditul în conformitate cu ISA-urile, care are drept scop emiterea unei opinii asupra situațiilor financiare. De aceea, prevederile ISA-urilor privind aspectele ce trebuie comunicate, includ aspecte semnificative ce decurg din auditarea situațiilor financiare, care sunt relevante pentru persoanele responsabile cu guvernanta în supravegherea procesului de raportare financiară.
  - Faptul că ISA-urile nu prevăd că auditorul trebuie să proiecteze proceduri cu scopul de a identifica aspectele suplimentare ce trebuie comunicate persoanelor responsabile cu guvernanta.
  - După caz, responsabilitatea auditorului de a comunica anumite aspecte prevăzute de lege sau reglementări, de acordul cu entitatea sau de cerințele suplimentare aplicabile misiunii cum ar fi, de exemplu, standardele unui organism profesional național de contabilitate.
- A10. Legea sau reglementările, un acord cu entitatea sau cerințele suplimentare aplicabile misiunii pot implica o comunicare mai extinsă cu persoanele responsabile cu guvernanta. De exemplu, (a) un acord cu entitatea poate specifica faptul că trebuie comunicate anumite aspecte, atunci când acestea decurg din alte servicii prestate de o firmă sau o firmă din cadrul unei rețele, decât serviciile privind auditul situațiilor financiare; sau (b) mandatul unui auditor din sectorul public poate specifica faptul că trebuie comunicate

anumite aspecte ce ajung în atenția auditorului, ca urmare a unei alte activități, cum ar fi auditurile de performanță.

*Planificarea domeniului de aplicare și a plasării în timp a auditului* (a se vedea pct. 15)

- A11. Comunicarea privind planificarea domeniului de aplicare și a momentului auditului poate:
- (a) Să sprijine persoanele responsabile cu guvernanta în a înțelege mai bine consecințele activității auditorului, a discuta aspectele legate de risc și conceptul de prag de semnificație cu auditorul și a identifica domenii în care acestea ar putea cere auditorului să îndeplinească proceduri suplimentare; și
  - (b) Să sprijine auditorul în a înțelege mai bine entitatea și mediul său.
- A12. Este nevoie de atenție atunci când se comunică persoanelor responsabile cu guvernanta, în ceea ce privește planificarea domeniului de aplicare și a plasării în timp a auditului, astfel încât să nu fie compromisă eficacitatea auditului, în special în cazul în care unele sau toate persoanele responsabile cu guvernanta sunt implicate în conducerea entității. De exemplu, comunicarea naturii și plasării în timp a procedurilor de audit detaliate poate reduce eficacitatea acestora, făcându-le prea previzibile.
- A13. Aspectele comunicate pot include:
- Modul în care auditorul propune să trateze riscurile de denaturare semnificativă, fie ca urmare a fraudei, fie ca urmare a erorii.
  - Abordarea auditorului cu privire la controlul intern relevant pentru audit.
  - Aplicarea conceptului de prag de semnificație în contextul unui audit<sup>6</sup>.
- A14. Alte aspecte legate de planificare care ar putea fi discutate, în mod adecvat, cu persoanele responsabile cu guvernanta includ:
- În cazul în care entitatea are o funcție de audit intern, măsura în care auditorul extern și auditorii interni pot lucra în mod constructiv și complementar, inclusiv în ceea ce privește planificarea activității funcției de audit intern, precum și natura și dimensiunea oricărei utilizări planificate a auditorilor interni pentru a asigura asistență directă<sup>7</sup>.
  - Punctele de vedere ale persoanelor responsabile cu guvernanta cu privire la:
    - Persoana(ele) adecvată(e) din cadrul structurii de guvernanta a entității, cu care se va comunica.

<sup>6</sup> ISA 320, *Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit*

<sup>7</sup> ISA 610 (Revizuit), punctele 20 și 31

- Alocarea responsabilităților între persoanele responsabile cu guvernanta și conducere.
  - Obiectivele și strategiile entității, precum și riscurile aferente ale afacerii, care ar putea genera denaturări semnificative.
  - Aspectele cărora persoanele responsabile cu guvernanta le vor acorda o atenție specială în timpul auditului, precum și domeniile în care acestea solicită derularea unor proceduri suplimentare.
  - Comunicări importante cu autoritățile de reglementare.
  - Alte aspecte care, în viziunea persoanelor responsabile cu guvernanta, ar putea influența auditul situațiilor financiare.
- Atitudinile, cunoștințele și acțiunile persoanelor responsabile cu guvernanta, cu privire la: (a) controlul intern al entității și importanța acestuia în cadrul entității, inclusiv modul în care persoanele responsabile cu guvernanta supraveghează eficacitatea controlului intern și (b) detectarea sau posibilitatea fraudei.
  - Acțiunile persoanelor responsabile cu guvernanta, ca reacție la evoluția standardelor de contabilitate, practicilor de guvernanta corporativă, regulilor de cotare la bursă și a altor aspecte aferente.
  - Răspunsurile persoanelor responsabile cu guvernanta la comunicările anterioare cu auditorul.

A15. Deși comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta poate sprijini auditorul în planificarea domeniului de aplicare și a plasării în timp a auditului, aceasta nu modifică responsabilitatea individuală a auditorului de a stabili strategia generală de audit și planul de audit, inclusiv natura, plasarea în timp și amplexarea procedurilor necesare în vederea obținerii de probe de audit suficiente și adecvate.

*Constatări semnificative ale auditului (a se vedea pct. 16)*

A16. Comunicarea constatărilor semnificative, rezultate ca urmare a auditului, poate include solicitarea unor informații suplimentare din partea persoanelor responsabile cu guvernanta, pentru a completa probele de audit obținute. De exemplu, auditorul poate confirma faptul că persoanele responsabile cu guvernanta înțeleg în același mod faptele și circumstanțele relevante pentru tranzacții sau evenimente specifice.

Aspecte calitative semnificative cu privire la practicile de contabilitate [a se vedea pct. 16 litera (a)]

A17. Cadrele de raportare financiară îi permit, de obicei, entității să efectueze estimări contabile și raționamente asupra politicilor contabile și prezentărilor situațiilor financiare. Comunicarea deschisă și constructivă asupra aspectelor calitative semnificative ale practicilor de contabilitate ale entității poate include comentarii asupra acceptabilității practicilor semnificative de

contabilitate. Anexa 2 identifică aspecte care ar putea fi incluse în această comunicare.

Dificultăți semnificative întâlnite în timpul auditului [a se vedea pct. 16 litera (b)]

A18. Dificultățile semnificative întâlnite în timpul auditului pot include aspecte precum:

- Întârzieri semnificative din partea conducerii, în furnizarea informațiilor solicitate.
- O perioadă de timp exagerat de scurtă pentru finalizarea auditului.
- Un efort suplimentar neașteptat, necesar pentru obținerea probelor de audit suficiente și adecvate.
- Indisponibilitatea unor informații așteptate.
- Restricții impuse auditorului de către conducere.
- Refuzul conducerii de a efectua sau extinde analiza sa asupra capacității entității de a-și desfășura operațiunile pe baza continuității activității, atunci când i se solicită acest lucru.

În anumite circumstanțe, astfel de dificultăți pot constitui o limitare a domeniului de aplicare care conduce la modificarea opiniei auditorului<sup>8</sup>.

Aspecte semnificative discutate, sau care fac obiectul unei corespondențe cu conducerea [a se vedea pct. 16 (c) (i)].

A19. Aspectele semnificative discutate, sau care fac obiectul unei corespondențe cu conducerea pot include aspecte precum:

- Condiții de afaceri ce afectează entitatea, precum și planurile și strategiile de afaceri ce pot afecta riscurile de denaturare semnificativă.
- Preocupări referitoare la consultările conducerii cu alți contabili, asupra aspectelor contabile sau de audit.
- Discuții sau corespondență în legătură cu desemnarea inițială sau recurentă a auditorului, în ceea ce privește practicile de contabilitate, aplicarea standardelor de audit sau onorariile pentru servicii de audit sau de altă natură.

Alte aspecte semnificative relevante pentru procesul de raportare financiară [a se vedea pct. 16 litera (d)]

A20. Alte aspecte semnificative ce apar ca urmare a auditului și care sunt relevante, în mod direct, pentru persoanele responsabile cu guvernanta în supravegherea procesului de raportare financiară pot include aspecte precum

<sup>8</sup> ISA 705, *Modificări ale opiniei raportului auditorului independent*

denaturările semnificative ale informațiilor sau inconsecvențe semnificative în informațiile ce însoțesc situațiile financiare auditate care au fost corectate.

*Independența auditorului (a se vedea pct. 17)*

- A21. Auditorului i se impune să se conformeze cerințelor etice relevante, inclusiv celor care fac referire la independență, în ceea ce privește misiunile de audit ale situațiilor financiare<sup>9</sup>.
- A22. Relațiile și alte aspecte, precum și măsurile de siguranță ce trebuie comunicate, variază în funcție de circumstanțele misiunii, dar, în general, tratează:
- (a) Amenințările la adresa independenței, care pot fi clasificate ca: amenințări de interes propriu, amenințări de auto-revizuire, amenințări de reprezentare, amenințări de familiaritate și amenințări de intimidare; și
  - (b) Măsurile de siguranță create de profesie, legislație sau reglementări, măsurile de siguranță din cadrul entității, precum și măsurile de siguranță din cadrul propriilor sisteme și proceduri ale firmei.

Comunicarea prevăzută la punctul 17 litera (a) poate include o încălcare neintenționată a unor cerințe etice relevante, legate de independența auditorului, precum și orice acțiuni de remediere întreprinse sau propuse.

- A23. Cerințele de comunicare legate de independența auditorului, care se aplică în cazul entităților cotate, pot fi relevante și în cazul altor entități, în special cele care pot prezenta un interes public semnificativ deoarece, ca urmare a domeniului de activitate, dimensiunii sau statutului corporativ, implică o gamă largă de părți interesate. Exemple de astfel de entități care nu sunt cotate, dar în cazul cărora comunicarea independenței auditorului poate fi adecvată, includ entitățile din sectorul public, instituțiile de credit, companiile de asigurări și fondurile de pensii. Pe de altă parte, pot exista situații în care comunicările privind independența pot să nu fie relevante, de exemplu, atunci când toate persoanele responsabile cu guvernanta au fost informate cu privire la faptele relevante, ca urmare a activităților lor de conducere. Acest lucru este foarte probabil în cazul în care entitatea este condusă de proprietar, iar auditorul firmei și firmele din cadrul unei rețele sunt foarte puțin implicate în relația cu entitatea, în afara auditului situațiilor financiare.

*Aspecte suplimentare (a se vedea pct. 3)*

- A24. Supravegherea conducerii de către persoanele responsabile cu guvernanta include asigurarea faptului că entitatea elaborează, implementează și

---

<sup>9</sup> ISA 200, *Obiective generale al auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*, punctul 14

menține un control intern adecvat cu privire la credibilitatea raportării financiare, a eficacității și eficienței operațiunilor și a conformității cu legea și reglementările aplicabile.

- A25. Auditorul poate lua cunoștință de unele aspecte suplimentare, care nu au neapărat legătură cu supravegherea procesului de raportare financiară, dar care pot fi, totuși, semnificative pentru responsabilitățile persoanelor responsabile cu guvernanta, în ceea ce privește supravegherea direcției strategice a entității sau obligațiile entității cu privire la răspundere. Astfel de aspecte pot include, de exemplu, aspecte semnificative în structurile sau procesele de guvernanta și decizii sau acțiuni semnificative, neautorizate în mod adecvat, ale conducerii superioare.
- A26. Pentru a stabili dacă aceste aspecte suplimentare trebuie comunicate persoanelor responsabile cu guvernanta, auditorul poate discuta, cu nivelul adecvat de conducere, aspectele de acest fel de care acesta a luat cunoștință, cu excepția cazului în care acest lucru este inadecvat în circumstanțele date.
- A27. Dacă un aspect suplimentar este comunicat, ar putea fi adecvat ca auditorul să aducă la cunoștință persoanelor responsabile cu guvernanta faptul că:
- Identificarea și comunicarea unor astfel de aspecte este incidentală scopului auditului, care este acela de a formula o opinie asupra situațiilor financiare;
  - Nu au fost efectuate proceduri cu privire la alte aspecte decât cele necesare, pentru formularea unei opinii asupra situațiilor financiare; și
  - Nu au fost efectuate proceduri pentru a stabili dacă există alte aspecte de acest fel.

### Procesul de comunicare

*Stabilirea procesului de comunicare* (a se vedea pct. 18)

- A28. Comunicarea clară a responsabilităților auditorului, a planificării domeniului de aplicare și a plasării în timp a auditului și a conținutului general preconizat al comunicărilor, ajută la stabilirea unei baze de comunicare reciprocă eficace.
- A29. Aspecte care ar putea contribui, de asemenea, la o comunicare reciprocă eficace includ discutarea:
- Scopului comunicărilor. În cazul în care scopul este clar, auditorul și persoanele responsabile cu guvernanta pot ajunge mai ușor la o înțelegere comună a aspectelor relevante și a acțiunilor preconizate ce decurg din procesul de comunicare.
  - Formei în care se vor efectua comunicările.
  - Persoanei(lor) din cadrul echipei misiunii și dintre cele responsabile cu guvernanta care vor comunica referitor la anumite aspecte specifice.

- Așteptărilor auditorului cu privire la reciprocitatea comunicării și la faptul că persoanele responsabile cu guvernanta vor comunica auditorului aspectele pe care le consideră relevante pentru audit, de exemplu, deciziile strategice care ar putea afecta în mod semnificativ natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de audit, suspectarea sau detectarea fraudei și preocupările legate de integritatea sau competența conducerii superioare.
- Procesului de luare de măsuri și raportare cu privire la aspectele comunicate de auditor.
- Procesului de luare de măsuri și raportare cu privire la aspectele comunicate de persoanele responsabile cu guvernanta.

A30. Procesul de comunicare va diferi în funcție de circumstanțe, inclusiv cele legate de dimensiunea și structura de guvernanta a entității, de modul în care operează persoanele responsabile cu guvernanta și de viziunea auditorului cu privire la semnificația aspectelor ce trebuie comunicate. Dificultățile în stabilirea unei comunicări reciproce și eficiente pot indica faptul că între auditor și persoanele responsabile cu guvernanta nu există o comunicare adecvată în contextul auditului (a se vedea pct. A44).

#### Considerente specifice entităților mici

A31. În cazul entităților mici, auditorul poate comunica cu persoanele responsabile cu guvernanta într-o manieră mai puțin structurată decât cea utilizată în cazul entităților cotate sau mari.

#### Comunicarea cu conducerea

A32. Multe aspecte pot fi discutate cu conducerea în cursul normal al auditului, inclusiv aspectele prevăzute de prezentul ISA pentru a fi comunicate către persoanele responsabile cu guvernanta. Astfel de discuții recunosc responsabilitatea conducerii executive pentru desfășurarea operațiunilor entității și, în special, responsabilitatea conducerii pentru întocmirea situațiilor financiare.

A33. Înainte de a comunica anumite aspecte cu persoanele responsabile cu guvernanta, auditorul le poate discuta cu conducerea, dacă acest lucru nu este inadecvat. De exemplu, discutarea cu conducerea a unor chestiuni cu privire la competența sau integritatea conducerii ar putea fi nepotrivită. În completare față de recunoașterea responsabilității conducerii executive, aceste discuții inițiale pot clarifica anumite fapte sau aspecte și îi pot oferi conducerii o ocazie de a furniza informații și explicații suplimentare. În mod similar, când entitatea are o funcție de audit intern, auditorul poate discuta anumite aspecte cu auditorul intern, înainte de a comunica cu persoanele responsabile cu guvernanta.



## Comunicarea cu părți terțe

- A34. Persoanele responsabile cu guvernanta pot dori să ofere unor părți terțe cum ar fi, de exemplu, bancheri sau anumite organe de reglementare, copii ale comunicării scrise cu auditorul. În anumite cazuri, prezentarea de informații terțelor părți poate fi ilegală sau inadecvată. Atunci când o comunicare scrisă elaborată pentru persoanele responsabile cu guvernanta este pusă la dispoziția unor părți terțe, poate fi important ca, în circumstanțele date, terțele părți să fie informate asupra faptului că aceste comunicări nu au fost elaborate pentru acestea, de exemplu, prin declararea în cadrul comunicărilor scrise către persoanele responsabile cu guvernanta a faptului că:
- (a) Această comunicare a fost elaborată pentru a fi utilizată numai de către persoanele responsabile cu guvernanta și, după caz, de conducerea grupului sau de auditorul grupului, iar terțele părți nu ar trebui să îi acorde relevanță;
  - (b) Auditorul nu își asumă nicio responsabilitate față de părțile terțe; și
  - (c) Există restricții asupra prezentării sau distribuirii către părți terțe.
- A35. Spre exemplu, în anumite jurisdicții, auditorul poate fi obligat prin lege sau reglementări:
- Să notifice o autoritate de reglementare sau de implementare asupra anumitor aspecte comunicate persoanelor responsabile cu guvernanta. De exemplu, în anumite țări, auditorul are datoria de a raporta denaturările către autorități, în cazul în care conducerea și persoanele responsabile cu guvernanta nu au luat măsuri corective;
  - Să transmită copii ale anumitor rapoarte, întocmite pentru persoanele responsabile cu guvernanta, către autoritățile de reglementare sau finanțatoare relevante, sau către alte organisme, precum o autoritate centrală, în cazul unor entități din sectorul public; sau
  - Să pună la dispoziția publicului rapoartele elaborate pentru persoanele responsabile cu guvernanta.
- A36. Cu excepția cazului în care legea sau reglementările prevăd obligativitatea de a pune la dispoziția unor părți terțe comunicările scrise cu persoanele responsabile cu guvernanta, auditorul ar putea avea nevoie de consimțământul prealabil al persoanelor responsabile cu guvernanta, înainte de a acționa în acest fel.

*Forme de comunicare (a se vedea pct. 19-20 )*

- A37. Comunicarea eficace poate implica prezentări structurate și rapoarte scrise, precum și comunicări mai puțin structurate, inclusiv discuții. Auditorul poate comunica alte aspecte decât cele identificate la punctele 19 și 20 fie verbal, fie în scris. Comunicările scrise pot include o scrisoare de misiune care este transmisă persoanelor responsabile cu guvernanta.

A38. În afară de semnificația anumitor aspecte, forma comunicării (de exemplu, dacă respectiva comunicare se face în scris sau verbal, gradul de detaliere sau sintetizare a comunicării și dacă această comunicare se face într-o manieră structurată sau nestructurată) poate fi afectată și de alți factori, precum:

- Dacă aspectul a fost rezolvat de o manieră satisfăcătoare.
- Măsura în care conducerea a comunicat în prealabil aspectul.
- Dimensiunea, structura operațională, mediul de control și structura legală a entității.
- În cazul unui audit al situațiilor financiare cu scop special, dacă auditorul auditează și situațiile financiare cu scop general ale entității.
- Cerințe legale. În anumite jurisdicții, este prevăzută obligativitatea unei comunicări scrise cu persoanele responsabile cu guvernanta, într-o formă prestabilită de legislația națională.
- Așteptările persoanelor responsabile cu guvernanta, inclusiv acordurile încheiate cu privire la ședințele sau comunicările periodice cu auditorul.
- Perioada de contact și dialog continuu pe care auditorul o are cu persoanele responsabile cu guvernanta.
- Dacă s-au operat modificări semnificative în componența unei structuri de guvernanta.

A39. În cazul în care un aspect semnificativ este discutat cu o anumită persoană din cadrul persoanelor responsabile cu guvernanta cum ar fi, de exemplu, președintele unui comitet de audit, poate fi adecvat ca auditorul să sintetizeze aspectul respectiv în comunicările ulterioare, astfel încât toate persoanele responsabile cu guvernanta să fie informate pe deplin și echilibrat.

*Plasarea în timp a comunicărilor (a se vedea pct. 21)*

A40. Plasarea adecvată în timp a comunicărilor poate varia în funcție de circumstanțele misiunii. Circumstanțele relevante includ semnificația și natura aspectului, precum și acțiunea preconizată a fi întreprinsă de către persoanele responsabile cu guvernanta. De exemplu:

- Comunicările cu privire la aspectele ce țin de planificare pot fi realizate deseori la începutul misiunii de audit și, pentru o misiune inițială, pot constitui o parte a convenirii termenilor misiunii.
- Ar putea fi adecvat ca o dificultate semnificativă întâlnită pe parcursul auditului să fie comunicată cât de curând posibil dacă persoanele responsabile cu guvernanta sunt în măsură să îl sprijine pe auditor în surmontarea acelei dificultăți sau dacă este foarte probabil ca aceasta

să conducă la o opinie modificată. În mod similar, auditorul poate comunica verbal persoanelor responsabile cu guvernanta cât mai curând posibil deficiențele semnificative în controlul intern pe care auditorul le-a identificat, înainte de comunicarea acestora în scris, conform cerințelor din ISA 265<sup>10</sup>.

- Comunicările legate de independență pot fi adecvate ori de câte ori se fac raționamente semnificative cu privire la amenințările la adresa independenței și a măsurilor de siguranță aferente, de exemplu, în cazul în care se acceptă o misiune de servicii de non-audit și în cadrul unor discuții de finalizare. O discuție de finalizare poate constitui, de asemenea, un moment adecvat pentru comunicarea constatărilor auditului, inclusiv a viziunii auditorului asupra aspectelor calitative ale practicilor de contabilitate ale entității.
- Atunci când se auditează atât situațiile financiare cu scop special, cât și cele cu scop general, poate fi adecvată coordonarea plasării în timp a comunicărilor.

A41. Alți factori care pot fi relevanți pentru plasarea în timp a comunicărilor includ:

- Dimensiunea, structura operațională, mediul de control și structura legală a entității ce este auditată.
- Orice tip de obligații legale de a comunica anumite aspecte într-o perioadă specificată.
- Așteptările persoanelor responsabile cu guvernanta, inclusiv înțelegerile încheiate cu privire la ședințele periodice sau la comunicările cu auditorul.
- Momentul la care auditorul identifică anumite aspecte, de exemplu, auditorul poate să nu identifice un anumit aspect (de exemplu, nerespectarea unei legi) într-un interval de timp în care mai pot fi luate măsuri preventive, dar comunicarea aceluia aspect poate permite adoptarea unor măsuri de remediere.

*Caracterul adecvat al procesului de comunicare (a se vedea pct. 22)*

A42. Nu este necesar ca auditorul să elaboreze proceduri specifice în sprijinul evaluării comunicării reciproce între auditor și persoanele responsabile cu guvernanta; mai degrabă, evaluarea se poate baza pe observații ce rezultă din procedurile de audit efectuate în alte scopuri. Astfel de observații pot include:

<sup>10</sup> ISA 265, punctele 9 și A14

- Gradul de adecvare și promptitudinea acțiunilor persoanelor responsabile cu guvernanta, ca reacție la aspectele ridicate de auditor. Atunci când aspectele semnificative ridicate în comunicările anterioare nu au fost rezolvate în mod efectiv, ar putea fi adecvat ca auditorul să investigheze motivele pentru care nu au fost luate măsuri adecvate și să ia în considerare menționarea respectivului subiect, din nou. Această abordare evită riscul de a lăsa impresia că auditorul este mulțumit de modul în care a fost tratată problema sau că aceasta nu mai este semnificativă.
  - Aparenta deschidere a persoanelor responsabile cu guvernanta, în comunicarea lor cu auditorul.
  - Dorința și capacitatea persoanelor responsabile cu guvernanta de a se întâlni cu auditorul în absența conducerii.
  - Aparenta capacitate a persoanelor responsabile cu guvernanta de a înțelege pe deplin aspectele ridicate de auditor, de exemplu, măsura în care persoanele responsabile cu guvernanta cercetează aspectele și pun întrebări cu privire la recomandările ce li se adresează.
  - Dificultăți în găsirea unui acord comun cu persoanele responsabile cu guvernanta asupra formei, plasării în timp și conținutului general preconizat al comunicărilor.
  - În cazul în care toate sau unele dintre persoanele responsabile cu guvernanta sunt implicate în conducerea entității, aparenta lor conștientizare a modului în care aspectele discutate cu auditorul le pot afecta responsabilitățile mai extinse de guvernanta, precum și responsabilitățile de conducere.
  - Măsura în care comunicarea reciprocă între auditor și persoanele responsabile cu guvernanta îndeplinește cerințele aplicabile legale și de reglementare.
- A43. După cum este menționat la pct. 4, comunicarea eficace reciprocă îl sprijină atât pe auditor, cât și persoanele responsabile cu guvernanta. Mai mult, ISA 315 (Revizuit) identifică participarea persoanelor responsabile cu guvernanta, inclusiv interacțiunea lor cu auditul intern, dacă există, și auditorii externi, drept un element al mediului de control al entității<sup>11</sup>. Comunicarea reciprocă inadecvată poate indica un mediu de control nesatisfăcător și poate influența evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă de către auditor. Există, de asemenea, riscul ca auditorul să nu fi obținut probe de audit suficiente și adecvate pentru a își forma o opinie asupra situațiilor financiare.

---

<sup>11</sup> ISA 315 (Revizuit), punctul A70

A44. În cazul în care comunicarea reciprocă între auditor și persoanele responsabile cu guvernanta nu este adecvată, iar situația nu poate fi rezolvată, auditorul poate lua măsuri precum:

- Modificarea opiniei auditorului, pe baza limitării domeniului de aplicare.
- Obținerea de consiliere juridică cu privire la consecințele diferitelor modalități de acțiune.
- Comunicarea cu părți terțe (de exemplu, o autoritate de reglementare) sau o autoritate superioară din cadrul structurii de guvernanta din afara entității, precum proprietarii unei afaceri (de exemplu, acționarii în cadrul unei adunări generale), sau cu ministerul responsabil sau parlamentul, în cazul sectorului public.
- Retragerea din misiune, în cazul în care acest lucru este posibil, în conformitate cu legea sau reglementările aplicabile

**Documentație** (a se vedea pct. 23)

A45. Documentația comunicării verbale poate include o copie a minuterilor elaborate de către entitate, păstrate ca parte a documentației de audit, în cazul în care acele minute reprezintă o înregistrare adecvată a comunicării.

**Anexa 1**

(a se vedea pct. 3)

**Cerințe specifice din ISQC 1 și din alte ISA-uri care se referă la comunicările cu persoanele responsabile cu guvernanta**

Prezenta anexă identifică punctele din ISQC 1<sup>1</sup> și din alte ISA-uri, în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep cu data de 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date, ce prevăd obligativitatea comunicării unor aspecte specifice către persoanele responsabile cu guvernanta. Această listă nu constituie un substitut pentru luarea în considerare a cerințelor și a materialelor aferente de aplicare și alte materiale explicative din ISA-uri.

- ISQC 1, *Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuirile ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe*, pct. [30(a)]
- ISA 240, *Responsabilitățile auditorului privind fraudă în cadrul unui audit al situațiilor financiare* – pct. 21, 38(c) (i) și 40-42
- ISA 250, *Luarea în considerare a legii și reglementărilor într-un audit al situațiilor financiare* – pct. 14, 19 și 22-24
- ISA 265, *Comunicarea deficiențelor în controlul intern către persoanele responsabile cu guvernanta și către conducere*, pct. 9
- ISA 450, *Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului* – pct. 12-13
- ISA 505, *Confirmări externe*, pct. 9
- ISA 510, *Misiuni de audit inițiale – solduri inițiale* – pct. 7
- ISA 550, *Părți afiliate* – pct. 27
- ISA 560, *Evenimente ulterioare* – pct. 7(b)-(c), 10(a), 13(b), 14(a) și 17
- ISA 570, *Continuitatea activității* – pct. 23
- ISA 600, *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)* – pct. 49
- ISA 610 (Revizuit 2013), *Utilizarea activității auditorilor interni*
- ISA 705, *Modificări ale opiniei raportului auditorului independent* – pct. 12, 14, 19(a) și 28

---

<sup>1</sup> ISQC 1, *Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuirile ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe*

- ISA 706, *Paragrafele de evidențiere a unor aspecte și paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului independent* – pct. 9
- ISA 710, *Informații comparative – cifre corespondente și situații financiare comparative* – pct. 18
- ISA 720, *Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații din documentele care conțin situații financiare auditate* – pct. 10, 13 și 16

**Anexa 2**

[a se vedea pct. 16(a), A17]

**Aspecte calitative ale practicilor contabile**

Comunicarea prevăzută la punctul 16 litera (a) și discutată la punctul A17, poate include aspecte precum:

**Politici contabile**

- Gradul de adecvare a politicilor contabile în cazul circumstanțelor specifice ale entității, având în vedere necesitatea de a pune în balanță costul furnizării informațiilor cu beneficiul probabil al utilizatorilor situațiilor financiare ale entității. Atunci când există politici contabile alternative acceptabile, comunicarea poate include identificarea elementelor din situația financiară care sunt afectate de alegerea unei politici contabile semnificative, precum și informații asupra politicilor contabile utilizate de entități similare.
- Selectarea inițială și modificarea politicilor contabile semnificative, inclusiv aplicarea unor noi reguli în domeniul contabil. Comunicarea poate include: efectul plasării în timp și a metodei de adoptare a unei modificări în politica contabilă cu privire la câștigurile curente și viitoare ale entității și plasarea în timp a unei modificări în politicile contabile în corelație cu noile reguli preconizate pentru domeniul contabil.
- Efectul politicilor contabile semnificative în domenii controversate sau emergente (sau a celor strict specifice unui domeniu de activitate, în special în cazul în care nu există recomandări cu autoritate sau un consens asupra acestora).
- Efectul pe care îl are plasarea în timp a tranzacțiilor în legătură cu perioada în care sunt înregistrate.

**Estimări contabile**

- Pentru elementele pentru care estimările sunt semnificative, aspectele discutate în ISA 540<sup>1</sup> inclusiv, de exemplu:
  - Identificarea de către conducere a estimărilor contabile.
  - Procesul adoptat de conducere în efectuarea estimărilor contabile.
  - Riscurile de denaturare semnificativă.
  - Indicatorii unui posibil subiectivism al conducerii.
  - Prezentarea incertitudinii estimării în situațiile financiare.

---

<sup>1</sup> ISA 540, *Auditarea estimărilor contabile, inclusiv a estimărilor contabile la valoarea justă și a prezentărilor aferente*



**Prezentările de informații în situațiile financiare**

- Aspectele implicate și raționamentele aferente efectuate în formularea unor prezentări deosebit de sensibile în situațiile financiare (de exemplu, prezentări legate de recunoașterea veniturilor, remunerație, continuitatea activității, evenimente ulterioare și aspecte de contingență).
- Neutralitatea, consecvența și claritatea generală a prezentărilor de informații din situațiile financiare.

**Aspecte conexe**

- Efectul potențial asupra situațiilor financiare al riscurilor semnificative, expunerilor și incertitudinilor care sunt prezentate în situațiile financiare, precum procesele pe rol.
- Măsura în care situațiile financiare sunt afectate de tranzacții neobișnuite, inclusiv sume care nu se repetă, recunoscute pe parcursul perioadei, și dacă astfel de tranzacții sunt prezentate separat în situațiile financiare.
- Factorii care afectează valoarea contabilă a activelor și datoriilor, inclusiv bazele entității pentru determinarea duratelor de viață utilă desemnate pentru activele corporale și necorporale. Comunicarea poate explica modul în care au fost selectați factorii ce afectează valoarea contabilă și modul în care selecția unor factori alternativi ar fi afectat situațiile financiare.
- Corectarea selectivă a denaturărilor, de exemplu, corecții ale denaturărilor ce au ca efect creșterea veniturilor raportate, dar nu și corecții care ar avea ca efect scăderea veniturilor raportate.

**STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 265**  
**COMUNICAREA DEFICIENȚELOR ÎN CONTROLUL**  
**INTERN CĂTRE PERSOANELE RESPONSABILE**  
**CU GUVERNANȚA ȘI CĂTRE CONDUCERE**

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep cu data de 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date)<sup>a</sup>

**CUPRINS**

	Punct
<b>Introducere</b>	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA .....	1-3
Data intrării în vigoare .....	4
<b>Obiectiv</b> .....	5
<b>Definiții</b> .....	6
<b>Cerințe</b> .....	7-11
<b>Aplicare și alte materiale explicative</b>	
Determinarea măsurii în care au fost identificate deficiențele din controlul intern .....	A1-A4
Deficiențe semnificative în controlul intern.....	A5-A11
Comunicarea deficiențelor din controlul intern .....	A12-A30

*Standardul Internațional de Audit (ISA) 265, Comunicarea deficiențelor în controlul intern către persoanele responsabile cu guvernanta și către conducere trebuie citit în paralel cu ISA 200, Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit.*

<sup>a</sup> Amendamentele de conformitate ale prezentului ISA, ca urmare a emiterii ISA 610 (Revizuit), *Utilizarea activității auditorilor interni*, sunt în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care se încheie la data de 15 decembrie 2013 sau ulterior acestei date. Amendamentele de conformitate au fost uprinse în Manualul 2012 la paginile 948-955

## Introducere

### Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitatea auditorului de a comunica, în mod corespunzător, către persoanele responsabile cu guvernanta și către conducere deficiențele în controlul intern<sup>1</sup> pe care auditorul le-a identificat în cadrul unui audit al situațiilor financiare. Prezentul ISA nu impune responsabilități suplimentare auditorului cu privire la obținerea unei înțelegeri a controlului intern și la elaborarea și efectuarea de teste ale controalelor referitoare la, și care depășesc, cerințele din ISA 315 (Revizuit) și ISA 330.<sup>2</sup> ISA 260<sup>3</sup> stabilește cerințe suplimentare și furnizează îndrumări cu privire la responsabilitatea de comunicare a auditorului către persoanele responsabile cu guvernanta cu privire la audit.
2. Auditorul trebuie să obțină o înțelegere a controlului intern relevant pentru audit în identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă.<sup>4</sup> În efectuarea acestor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern pentru a institui proceduri de audit adecvate circumstanțelor, și nu în scopul exprimării unei opinii cu privire la eficacitatea controlului intern. Auditorul poate identifica deficiențele în controlul intern nu doar în cadrul procesului de evaluare a riscului, dar și la orice stadiu al auditului. Prezentul ISA specifică care dintre deficiențele identificate trebuie comunicate de către auditor către persoanele responsabile cu guvernanta și către conducere.
3. Nicio prevedere din prezentul ISA nu îi interzice auditorului să comunice către persoanele responsabile cu guvernanta și către conducere alte aspecte ale controlului intern pe care auditorul le-a identificat pe parcursul auditului.

### Data intrării în vigoare

4. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep cu data de 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date.

### Obiectiv

5. Obiectivul auditorului este de comunica în mod corespunzător către persoanele responsabile cu guvernanta și către conducere deficiențele în controlul intern pe care auditorul le-a identificat pe parcursul auditului și care,

---

<sup>1</sup> ISA 315 (Revizuit), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său*, punctele 4 și 12

<sup>2</sup> ISA 330, *Răspunsul auditorului la riscurile evaluate*

<sup>3</sup> ISA 260, *Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta*

<sup>4</sup> ISA 315 (Revizuit), punctul 12. Punctele A60-A65 furnizează îndrumări cu privire la controalele relevante pentru audit.

potrivit raționamentului profesional al auditorului, sunt suficient de importante pentru a le atrage atenția.

## Definiții

6. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
  - (a) Deficiență în controlul intern – Aceasta există atunci când:
    - (i) Un control este proiectat, implementat sau operat astfel încât nu poate preveni, sau detecta și corecta, în timp util denaturările situațiilor financiare în timp util; sau
    - (ii) Lipsește un control necesar pentru a preveni, sau detecta și corecta, în timp util denaturările din situațiile financiare.
  - (b) Deficiență semnificativă în controlul intern – O deficiență sau combinație între deficiențele controlului intern care, potrivit raționamentului profesional al auditorului, este suficient de importantă pentru a atrage atenția persoanelor responsabile cu guvernanta. (a se vedea pct. A5)

## Cerințe

7. Auditorul trebuie să determine măsura în care, pe baza activității de audit desfășurate, a identificat una sau mai multe deficiențe în controlul intern. (a se vedea pct. A1-A4)
8. Dacă a identificat una sau mai multe deficiențe în controlul intern, auditorul trebuie să determine, pe baza activității de audit desfășurate, dacă acestea constituie deficiențe semnificative, individual sau în combinație. (a se vedea pct. A5-A11)
9. Auditorul trebuie să comunice în scris, la momentul oportun, către persoanele responsabile cu guvernanta deficiențele semnificative din controlul intern identificate pe parcursul auditului. (a se vedea pct. A12-A18, A27)
10. Auditorul trebuie, de asemenea, să comunice la momentul oportun conducerii cu un nivel de responsabilitate adecvat: (a se vedea pct. A19, A27)
  - (a) În scris, deficiențele semnificative în controlul intern pe care auditorul le-a comunicat sau intenționează să le comunice persoanelor responsabile cu guvernanta, cu excepția cazului în care comunicarea directă către conducere nu ar fi adecvată în acele circumstanțe; și (a se vedea pct. A14, A20-A21)
  - (b) Alte deficiențe în controlul intern identificate pe parcursul auditului, care nu au fost comunicate conducerii de alte părți și care, potrivit raționamentului profesional al auditorului, sunt suficient de importante pentru a atrage atenția conducerii. (a se vedea pct. A22-A26)

11. Auditorul trebuie să includă în comunicarea scrisă a deficiențelor semnificative în controlul intern:
- (a) O descriere a deficiențelor și o explicație a efectelor posibile ale acestora; și (a se vedea pct. A28)
  - (b) Suficiente informații care să le permită persoanelor responsabile cu guvernanta și conducerii să înțeleagă contextul comunicării. Mai precis, auditorul trebuie să explice că: (a se vedea pct. A29-A30)
    - (i) Scopul auditului a fost exprimarea de către auditor a unei opinii asupra situațiilor financiare;
    - (ii) Auditul a inclus luarea în considerare a controlului intern relevant pentru întocmirea situațiilor financiare, în vederea elaborării de proceduri de audit adecvate circumstanțelor, dar nu în scopul exprimării unei opinii asupra eficacității controlului intern; și
    - (iii) Aspectele raportate sunt limitate la acele deficiențe pe care auditorul le-a identificat pe parcursul auditului și asupra cărora auditorul a ajuns la concluzia că sunt suficient de importante pentru a fi raportate persoanelor responsabile cu guvernanta.

\* \* \*

## Aplicare și alte materiale explicative

### Determinarea măsurii în care au fost identificate deficiențe în controlul intern (a se vedea pct. 7)

- A1. În determinarea măsurii în care auditorul a identificat una sau mai multe deficiențe în controlul intern, auditorul poate discuta faptele și circumstanțele relevante constatate cu nivelul adecvat al conducerii. Această discuție reprezintă o oportunitate pentru auditor de a alerta conducerea, la momentul oportun, cu privire la existența deficiențelor cu care, anterior, conducerea se poate să nu fi fost la curent. Nivelul conducerii adecvat pentru discutarea observațiilor este cel care este familiar cu domeniul controlului intern respectiv și care are autoritatea de a lua măsurile de remediere aferente oricărei deficiențe identificate în controlul intern. În unele circumstanțe, se poate să nu fie adecvat ca auditorul să discute direct cu conducerea, de exemplu, dacă observațiile par să pună la îndoială integritatea sau competența conducerii (a se vedea pct. A20).
- A2. În discutarea cu conducerea a faptelor și circumstanțelor identificate, auditorul poate obține alte informații relevante, pentru a fi luate în considerare ulterior, precum:

- Înțelegerea de către conducere a cauzelor existente sau suspectate ale deficiențelor.
- Excepțiile rezultând din deficiențe pe care conducerea se poate să nu le fi notat, de exemplu, denaturările care nu au fost prevenite prin controale relevante ale sistemelor informatice (IT).
- O indicație preliminară din partea conducerii a răspunsului său la aceste identificări.

*Considerente specifice entităților mici*

- A3. În timp ce conceptele care stau la baza activităților de control din entitățile mici pot fi similare celor din entitățile mari, formalitatea cu care acestea operează va varia. Mai mult, entitățile mici pot considera că anumite tipuri de activități de control nu sunt necesare, datorită controalelor aplicate de conducere. De exemplu, doar autoritatea conducerii de a acorda credite clienților și de a aproba achizițiile semnificative poate furniza un control eficient al soldurilor conturilor și tranzacțiilor importante, reducând sau înlăturând necesitatea activităților de control mai detaliate.
- A4. De asemenea, entitățile mici au deseori mai puțini angajați, ceea ce poate limita amploarea cu care este practică separarea sarcinilor. Cu toate acestea, într-o entitate mică gestionată de proprietar, proprietarul-manager poate exercita o supraveghere mai eficientă decât într-o entitate mai mare. Acest nivel superior de supraveghere de către conducere trebuie să fie pus în balanță cu potențialul sporit al conducerii de a neglija controalele.

**Deficiențe semnificative în controlul intern** [a se vedea pct. 6 litera (b), 8]

- A5. Semnificația unei deficiențe sau a unei combinații de deficiențe în controlul intern nu depinde doar de măsura în care o denaturare a avut loc propriu-zis, dar și de posibilitatea ca o denaturare să aibă loc și de dimensiunea potențială a denaturării. Prin urmare, pot exista deficiențe semnificative, chiar dacă auditorul nu a identificat denaturări pe parcursul auditului.
- A6. Exemple de aspecte pe care auditorul le poate lua în considerare în determinarea măsurii în care o deficiență sau o combinație de deficiențe în controlul intern constituie o deficiență semnificativă includ:
- Posibilitatea ca deficiențele să genereze, în viitor, denaturări semnificative ale situațiilor financiare.
  - Susceptibilitatea unei pierderi sau fraude asociate activului sau datoriei aferent(e).
  - Subiectivitatea și complexitatea determinării valorilor estimate, precum estimările contabile ale valorii juste.
  - Valorile din situațiile financiare, expuse deficiențelor.

- Volumul activității care a avut loc sau ar putea avea loc în soldul contului sau în clasa de tranzacții expus(ă) deficienței sau deficiențelor.
- Importanța controalelor pentru procesul de raportare financiară; de exemplu:
  - Controale de monitorizare generale (precum supravegherea conducerii).
  - Controale de prevenire și detectare a fraudei.
  - Controale ale selectării și aplicării politicilor contabile semnificative.
  - Controale ale tranzacțiilor semnificative cu părțile afiliate.
  - Controale ale tranzacțiilor semnificative care nu se încadrează în activitatea obișnuită de afaceri a entității.
  - Controale ale procesului de raportare financiară de la sfârșitul perioadei (precum controalele înregistrărilor contabile nerecurente).
- Cauza și frecvența excepțiilor detectate drept rezultat al deficiențelor controalelor.
- Interacțiunea dintre deficiență și alte deficiențe în controlul intern.

A7. Indicii ale deficiențelor semnificative în controlul intern includ, de exemplu:

- Probe ale aspectelor ineficiente ale mediului de control, precum:
  - Indicii că tranzacțiile semnificative în care conducerea are un interes financiar nu au fost investigate, în mod corespunzător, de către persoanele responsabile cu guvernanta.
  - Identificarea fraudei conducerii, fie că este semnificativă sau nu, care nu a fost prevenită de controlul intern al entității.
  - Incapacitatea conducerii de a implementa măsuri adecvate de remediere a deficiențelor semnificative comunicate anterior.
- Absența unui proces de evaluare a riscului în cadrul entității, atunci când ar fi fost de așteptat, în mod normal, ca un astfel de proces să fi fost stabilit.
- Probe ale unui proces ineficient de evaluare a riscului, precum incapacitatea conducerii de a identifica un risc de denaturare semnificativă pe care auditorul s-ar fi așteptat ca procesul entității de evaluare a riscului să îl fi identificat.
- Probe ale unui răspuns ineficient la riscurile identificate (de exemplu, absența controalelor cu privire la un astfel de risc).

- Denaturările detectate de procedurile auditorului care nu au fost prevenite, sau detectate și corectate, de controlul intern al entității.
  - Retratarea situațiilor financiare publicate anterior pentru a reflecta corectarea denaturărilor semnificative cauzate de eroare sau fraudă.
  - Probe ale inabilității conducerii de a supraveghea întocmirea situațiilor financiare.
- A8. Controalele pot fi proiectate pentru a funcționa separat sau în combinație cu alte controale pentru a preveni eficient, sau pentru a detecta și corecta denaturările semnificative.<sup>5</sup> De exemplu, controalele asupra conturilor de creanțe pot consta atât în controale automate cât și manuale, proiectate pentru a funcționa împreună pentru a preveni, sau detecta și corecta, denaturările soldului contului. O singură deficiență în controlul intern poate să nu fie suficient de importantă pentru a constitui o deficiență semnificativă. Cu toate acestea, o combinație de deficiențe care afectează soldul aceluiași cont sau aceeași prezentare, afirmație relevantă sau componentă a controlului intern poate spori riscurile de denaturare atât de mult încât să genereze o deficiență semnificativă.
- A9. Legile sau reglementările din anumite jurisdicții pot stabili o cerință (în special pentru auditurile entităților cotate) potrivit căreia auditorul trebuie să comunice persoanelor responsabile cu guvernanta sau altor părți relevante (precum organele de reglementare) unul sau mai multe tipuri specifice de deficiențe în controlul intern pe care auditorul le-a identificat pe parcursul auditului. Atunci când legile sau reglementările au stabilit termeni și definiții specifice acestor tipuri de deficiențe și prevăd ca auditorul să utilizeze acești termeni și definiții în scopul comunicării, auditorul utilizează acești termeni și definiții în comunicarea sa, în conformitate cu cerința legală și de reglementare.
- A10. Atunci când jurisdicția a stabilit termeni specifici pentru tipurile de deficiențe în controlul intern care urmează a fi comunicate, dar nu a definit acești termeni, poate fi necesar ca auditorul să își utilizeze raționamentul pentru a determina aspectele care urmează a fi comunicate ulterior, potrivit cerinței legale sau de reglementare. Astfel, auditorul poate considera adecvat să țină cont de cerințele și îndrumările din prezentul ISA. De exemplu, dacă scopul cerinței legale sau de reglementare este de a aduce în atenția persoanelor responsabile cu guvernanta anumite aspecte ale controlului intern de care acestea ar trebui să fie informate, poate fi adecvată considerarea acestor aspecte ca fiind, în general echivalente deficiențelor semnificative, care trebuie comunicate persoanelor responsabile cu guvernanta, potrivit cerințelor prezentului ISA.

---

<sup>5</sup> ISA 315 (Revizuit), punctul A66



A11. Cerințele din prezentul ISA continuă să fie aplicabile, indiferent dacă legile sau reglementările pot prevedea ca auditorul să utilizeze termeni sau definiții specifice.

### **Comunicarea deficiențelor din controlul intern**

*Comunicarea deficiențelor semnificative din controlul intern către persoanele responsabile cu guvernanta* (a se vedea pct. 9)

A12. Comunicarea în scris a deficiențelor semnificative persoanelor responsabile cu guvernanta reflectă importanța acestor aspecte și asistă persoanele responsabile cu guvernanta în îndeplinirea responsabilităților lor de supraveghere. ISA 260 stabilește considerentele relevante cu privire la comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta, atunci când toate aceste persoane sunt implicate în conducerea entității.<sup>6</sup>

A13. În determinarea momentului la care trebuie emisă comunicarea scrisă, auditorul poate lua în considerare măsura în care primirea acestui tip de comunicare ar fi un factor important care să le permită persoanelor responsabile cu guvernanta să se achite de responsabilitățile lor de supraveghere. În plus, în cazul entităților cotate din anumite jurisdicții, s-ar putea ca persoanele responsabile cu guvernanta să aibă nevoie să primească comunicarea scrisă înainte de data aprobării situațiilor financiare, pentru a se putea descărca de responsabilitățile lor specifice în raport cu controlul intern în scop de reglementare sau în alte scopuri. În cazul altor entități, auditorul poate emite comunicarea scrisă la o dată ulterioară. Cu toate acestea, în cel de-al doilea caz, deoarece comunicarea scrisă a auditorului cu privire la deficiențele semnificative face parte din dosarul de audit final, comunicarea scrisă face obiectul cerinței suplimentare<sup>7</sup>, potrivit căreia auditorul trebuie să finalizeze, la momentul oportun, alcătuirea dosarului de audit final. ISA 230 precizează că o limită adecvată de timp pentru finalizarea alcătuirii dosarului de audit final nu depășește, de obicei, mai mult de 60 de zile de la data raportului auditorului.<sup>8</sup>

A14. Indiferent de momentul comunicării scrise a deficiențelor semnificative, auditorul poate comunica într-o primă fază conducerii aceste deficiențe verbal și, dacă este cazul, persoanelor responsabile cu guvernanta, pentru a le ajuta în luarea de măsuri de remediere oportune, în vederea minimizării riscurilor de denaturare semnificativă. Totuși, aceste acțiuni nu îl scutesc pe auditor de responsabilitatea de a comunica deficiențele semnificative în scris, așa cum prevede prezentul ISA.

---

<sup>6</sup> ISA 260, punctul 13

<sup>7</sup> ISA 230, *Documentația de audit*, punctul 14

<sup>8</sup> ISA 230, punctul A21

A15. Nivelul de detaliu cu care sunt comunicate deficiențele semnificative este un aspect care ține de raționamentul profesional al auditorului în circumstanțele respective. Factorii pe care auditorul îi poate lua în considerare în determinarea nivelului adecvat de detaliu al comunicării include, de exemplu:

- Natura entității. De exemplu, comunicarea prevăzută pentru o entitate de interes public poate fi diferită de cea a unei entități care nu este de interes public.
- Dimensiunea și complexitatea entității. De exemplu, comunicarea prevăzută pentru o entitate complexă poate fi diferită de cea a unei entități care desfășoară o activitate simplă.
- Natura deficiențelor semnificative pe care auditorul le-a identificat.
- Structura de guvernanta a entității. De exemplu, pot fi necesare mai multe detalii dacă persoanele responsabile cu guvernanta includ membri care nu au experiență semnificativă în cadrul domeniului de activitate al entității sau în sectoarele aferente.
- Dispozițiile legale sau de reglementare referitoare la comunicarea tipurilor specifice de deficiențe în controlul intern.

A16. Conducerea și persoanele responsabile cu guvernanta pot fi deja la curent cu deficiențele semnificative pe care auditorul le-a identificat pe parcursul auditului și pot să fi optat să nu le remedieze din cauza costurilor sau din alte considerente. Responsabilitatea pentru evaluarea costurilor și beneficiilor implementării de măsuri de remediere aparține conducerii și persoanelor responsabile cu guvernanta. În consecință, cerința de la punctul 9 se aplică indiferent de cost sau de alte considerente pe care conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta le pot considera relevante în determinarea măsurii în care trebuie remediate aceste deficiențe.

A17. Faptul că auditorul a comunicat o deficiență semnificativă persoanelor responsabile cu guvernanta și conducerii, în cadrul unui audit anterior, nu elimină necesitatea ca auditorul să repete comunicarea dacă nu au fost luate încă măsuri de remediere. Dacă se menține o deficiență semnificativă comunicată anterior, comunicarea din anul curent poate relua descrierea din comunicarea anterioară sau poate face doar referire la comunicarea anterioară. Auditorul poate întreba conducerea, sau după caz, persoanele responsabile cu guvernanta de ce nu a fost încă remediată deficiența semnificativă. Neluarea de măsuri, în absența unei explicații rezonabile, poate reprezenta, prin ea însăși, o deficiență semnificativă.

Considerente specifice entităților mici

A18. În cazul auditurilor entităților mici, auditorul poate comunica într-un mod mai puțin structurat cu persoanele responsabile cu guvernanta decât în cazul entităților mari.

*Comunicarea deficiențelor din controlul intern către conducere* (a se vedea pct. 10)

A19. De obicei, nivelul adecvat de conducere este cel care are responsabilitatea și autoritatea de a evalua deficiențele în controlul intern și de a lua măsurile de remediere necesare. În cazul deficiențelor semnificative, nivelul adecvat poate fi directorul executiv sau directorul financiar (sau o poziție echivalentă), deoarece aceste aspecte trebuie comunicate, de asemenea, persoanelor responsabile cu guvernanta. În cazul altor deficiențe în controlul intern, nivelul adecvat poate fi reprezentat de conducerea operațională, cu o implicare mai directă în domeniile de control aferente și care are autoritatea de a lua măsurile de remediere adecvate.

Comunicarea deficiențelor semnificative din controlul intern către conducere [a se vedea pct. 10 litera (a)]

A20. Anumite deficiențe semnificative identificate în controlul intern pot pune la îndoială integritatea sau competența conducerii. De exemplu, pot exista probe de fraudă sau de nerespectare intenționată de către conducere a legilor și reglementărilor, sau conducerea poate manifesta o incapacitate de a supraveghea întocmirea situațiilor financiare adecvate, ceea ce ar pune la îndoială competența conducerii. În consecință, poate să nu fie adecvată comunicarea acestor deficiențe direct către conducere.

A21. ISA 250 stabilește cerințe și furnizează îndrumări cu privire la raportarea cazurilor de neconformitate identificată sau suspectată a legilor și reglementărilor, inclusiv pentru cazurile în care persoanele responsabile cu guvernanta sunt ele însele implicate în cazurile de neconformitate.<sup>9</sup> ISA 240 stabilește cerințe și furnizează îndrumări cu privire la comunicarea către persoanele responsabile cu guvernanta, atunci când auditorul a identificat sau a suspectat o fraudă care implică conducerea.<sup>10</sup>

Comunicarea altor deficiențe din controlul intern către conducere [a se vedea pct. 10 litera (b)]

A22. Pe parcursul auditului, auditorul poate identifica alte deficiențe în controlul intern care nu sunt semnificative, dar pot fi suficient de importante pentru a atrage atenția conducerii. Determinarea acelor deficiențe din controlul intern, care merită atenția conducerii, este o chestiune de raționament profesional în circumstanțele respective, ținând cont de probabilitatea și dimensiunea potențială a denaturărilor care pot apărea în situațiile financiare, ca rezultat al acelor deficiențe.

A23. Comunicarea altor deficiențe din controlul intern, care merită atenția conducerii, nu trebuie să fie scrisă, ci poate fi verbală. Atunci când auditorul a dis-

<sup>9</sup> ISA 250, *Luarea în considerare a legii și reglementărilor într-un audit al situațiilor financiare*, punctele 22-28

<sup>10</sup> ISA 240, *Responsabilitățile auditorului privind fraudă în cadrul unui audit al situațiilor financiare*, punctul 41

cutat cu membrii conducerii faptele și circumstanțele constatărilor sale, auditorul poate considera că a fost efectuată, la momentul acestor discuții, comunicarea verbală către conducere a acestor alte deficiențe. În consecință, nu trebuie efectuată ulterior o comunicare oficială.

A24. Dacă auditorul a comunicat către conducere deficiențele din controlul intern, altele decât deficiențele semnificative, într-o perioadă anterioară și conducerea a ales să nu le remedieze din motive legate de costuri sau din alte motive, auditorul nu trebuie să repete comunicarea în perioada curentă. De asemenea, auditorului nu i se impune să repete informațiile referitoare la aceste deficiențe care au fost comunicate anterior conducerii de terțe părți, precum auditorii interni sau organele de reglementare. Totuși, poate fi adecvat ca auditorul să comunice din nou aceste alte deficiențe, dacă a avut loc o schimbare a conducerii, sau dacă auditorul a luat cunoștință de informații noi care afectează înțelegerea anterioară a acestor deficiențe de către auditor și conducere. Cu toate acestea, incapacitatea conducerii de a remedia aceste alte deficiențe din controlul intern care au fost comunicate anterior poate deveni o deficiență semnificativă, care este necesar să fie comunicată persoanelor responsabile cu guvernanta. Dacă auditorul se confruntă sau nu cu o situație de acest tip depinde de raționamentul auditorului în acele circumstanțe.

A25. În unele circumstanțe, persoanele responsabile cu guvernanta pot dori să fie puse la curent cu detaliile altor deficiențe din controlul intern, pe care auditorul le-a comunicat conducerii, sau să fie informate pe scurt de natura acestor alte deficiențe. În mod alternativ, auditorul poate considera necesar să informeze persoanele responsabile cu guvernanta cu privire la comunicarea altor deficiențe către conducere. În oricare dintre situații, auditorul poate raporta verbal sau în scris către persoanele responsabile cu guvernanta, după caz.

A26. ISA 260 stabilește considerentele relevante cu privire la comunicarea către persoanele responsabile cu guvernanta, când toate aceste persoane sunt implicate în conducerea entității.<sup>11</sup>

*Considerente specifice entităților din sectorul public (a se vedea pct. 9-10)*

A27. Auditorii din sectorul public pot avea responsabilități suplimentare de a comunica deficiențele din controlul intern pe care auditorul le-a identificat pe parcursul auditului, în diferite moduri, la un nivel de detaliu și către părți la care nu se face referire în prezentul ISA. De exemplu, deficiențele semnificative pot trebui să fie comunicate către legislativ sau către alt organ administrativ. Legile, reglementările sau altă autoritate pot mandata, de asemenea, auditorii din sectorul public să raporteze deficiențele în controlul intern, indiferent de semnificația efectelor posibile ale acestor deficiențe. Mai mult, legislația poate prevedea ca auditorii din sectorul public să raporteze cu

---

<sup>11</sup> ISA 260, punctul 13

privire la aspecte mai ample legate de controlul intern decât deficiențele din controlul intern care trebuie comunicate potrivit prezentului ISA, de exemplu, controalele referitoare la respectarea autorităților legislative, a reglementărilor sau prevederilor contractelor sau acordurilor de subvenții.

*Conținutul comunicărilor scrise ale deficiențelor semnificative din controlul intern (a se vedea pct. 11)*

A28. În explicarea efectelor posibile ale deficiențelor semnificative, auditorul nu trebuie să cuantifice aceste efecte. Deficiențele semnificative pot fi grupate în scopuri de raportare, când acest lucru este adecvat. Auditorul poate include, de asemenea, în comunicarea scrisă sugestii de acțiuni de remediere a deficiențelor, răspunsurile curente sau propuse ale conducerii și o declarație cu privire la măsura în care auditorul a întreprins sau nu, pași în vederea verificării măsurii în care răspunsurile conducerii au fost implementate.

A29. Auditorul poate considera adecvat să includă următoarele informații suplimentare în contextul suplimentar al comunicării:

- O indicație potrivit căreia, dacă auditorul ar fi efectuat proceduri mai ample de control intern, ar fi putut să identifice mai multe deficiențe care să fie raportate sau ar fi putut ajunge la concluzia că unele dintre deficiențele raportate nu trebuiau să fie, de fapt, raportate.
- O indicație potrivit căreia această comunicare a fost furnizată în scopul persoanelor responsabile cu guvernanta și se poate să nu fie adecvată în alte scopuri.

A30. Legile sau reglementările pot prevedea ca auditorul sau conducerea să furnizeze o copie a comunicării scrise a auditorului privind deficiențele semnificative către autoritățile de reglementare adecvate. În astfel de cazuri, comunicarea scrisă a auditorului poate identifica aceste autorități de reglementare.

# STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 300

## PLANIFICAREA UNUI AUDIT AL SITUAȚIILOR FINANCIARE

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep cu data de 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date)<sup>a, b</sup>

### CUPRINS

---

	Punct
<b>Introducere</b>	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA .....	1
Rolul și plasarea în timp a planificării .....	2
Data intrării în vigoare .....	3
<b>Obiectiv</b> .....	4
<b>Cerințe</b>	
Implicarea membrilor cheie ai echipei misiunii .....	5
Activități preliminare misiunii .....	6
Activități de planificare .....	7 – 11
Documentație .....	12
Considerente suplimentare privind misiunile de audit inițiale .....	13
<b>Aplicare și alte materiale explicative</b>	
Rolul și plasarea în timp a planificării .....	A1-A3
Implicarea membrilor cheie ai echipei misiunii .....	A4
Activități preliminare misiunii .....	A5-A7
Activități de planificare.....	A8-A15
Documentație .....	A16-A19

---

<sup>a</sup> Au fost aduse amendamente de conformitate la prezentul ISA ca urmare a emiterii ISA 610 (Revizuit), *Utilizarea activității auditorilor interni*, care sunt în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care se încheie la data de 15 decembrie 2013 sau ulterior acestei date. Amendamentele de conformitate au fost prezentate în Manualul 2012 la paginile 948-955.

<sup>b</sup> Au fost aduse amendamente de conformitate la prezentul ISA ca urmare a emiterii ISA 610 (Revizuit 2013), *Utilizarea activității auditorilor interni*, care sunt în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care se încheie la data de 15 decembrie 2014 sau ulterior acestei date. Amendamentele de conformitate au fost prezentate în Manualul 2013 la paginile 918-919 și în Manualul 2014 la paginile 931-933.

Considerente suplimentare privind misiunile de audit inițiale..... A20

Anexă: Considerente privind stabilirea strategiei generale de audit

---

Standardul Internațional de Audit (ISA) 300, *Planificarea unui audit al situațiilor financiare*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

## Introducere

### Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitatea auditorului de a planifica un audit al situațiilor financiare. Prezentul ISA este scris în contextul auditurilor recurente. Considerentele suplimentare privind misiunile de audit inițiale sunt identificate separat.

### Rolul și plasarea în timp a planificării

2. Planificarea unui audit implică stabilirea strategiei generale de audit a misiunii și elaborarea unui plan de audit. Planificarea adecvată aduce o serie de beneficii auditului situațiilor financiare, printre care: (a se vedea pct. A1-A3)
  - Îl ajută pe auditor să acorde atenție cuvenită domeniilor importante ale auditului.
  - Îl ajută pe auditor să identifice și să rezolve problemele posibile, la momentul oportun.
  - Îl ajută pe auditor să organizeze și să gestioneze corect misiunea de audit pentru ca aceasta să se desfășoare într-un mod eficient și eficace.
  - Furnizează asistență în selectarea membrilor echipei misiunii, care dispun de nivelurile adecvate de capacități și competențe, pentru a răspunde riscurilor anticipate, și în delegarea de sarcini adecvate acestora.
  - Facilitează coordonarea și supervizarea membrilor echipei misiunii și revizuirea activității acestora.
  - Furnizează asistență, după caz, în îndrumarea activității desfășurate de auditorii componentelor și experți.

### Data intrării în vigoare

3. Prezentul ISA se aplică pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep cu data de 15 decembrie 2009\* sau ulterior acestei date.

### Obiectiv

4. Obiectivul auditorului este de a planifica auditul astfel încât acesta să se desfășoare într-o manieră eficientă.

### Cerințe

#### Implicarea membrilor cheie ai echipei misiunii

5. Partenerul de misiune și alți membri cheie ai echipei misiunii trebuie să se implice în planificarea auditului, inclusiv în planificarea și participarea la discuțiile dintre membrii echipei misiunii. (a se vedea pct. A4)



**Activități preliminare misiunii**

6. Auditorul trebuie să efectueze următoarele activități la începutul misiunii curente de audit:
  - (a) Să aplice procedurile prevăzute de ISA 220 privind continuarea relației cu clientul și a specificului misiunii de audit;<sup>1</sup>
  - (b) Să evalueze respectarea cerințelor etice relevante, inclusiv independența, în conformitate cu ISA 220<sup>2</sup>; și
  - (c) Să stabilească și să înțeleagă termenii misiunii, conform prevederilor din ISA 210<sup>3</sup>. (a se vedea pct. A5-A7)

**Activități de planificare**

7. Auditorul trebuie să stabilească o strategie generală de audit care definește domeniul de aplicare, plasarea în timp și direcția auditului, și care furnizează îndrumări privind elaborarea planului de audit.
8. În stabilirea strategiei generale de audit, auditorul trebuie:
  - (a) Să identifice caracteristicile misiunii ce îi definesc domeniul de aplicare;
  - (b) Să identifice obiectivele de raportare ale misiunii pentru planificarea plasării în timp a auditului și a naturii comunicărilor prevăzute;
  - (c) Să ia în considerare factorii care, potrivit raționamentului profesional al auditorului, sunt semnificativi pentru direcționarea eforturilor echipei misiunii;
  - (d) Să ia în considerare rezultatele activităților preliminare misiunii și, acolo unde este aplicabil, măsura în care sunt relevante cunoștințele dobândite în alte misiuni efectuate de partenerul de misiune pentru entitate; și
  - (e) Să prevadă natura, plasarea în timp și amploarea resurselor necesare desfășurării misiunii. (a se vedea pct. A8-A11)
9. Auditorul trebuie să elaboreze un plan de audit care trebuie să includă o descriere a:
  - (a) Naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor planificate de evaluare a riscurilor, așa cum au fost ele determinate în ISA 315 (Revizuit).<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> ISA 220, *Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare*, punctele 12-13

<sup>2</sup> ISA 220, punctele 9-11

<sup>3</sup> ISA 210, *Convenirea asupra termenilor misiunii de audit*, punctele 9-13

<sup>4</sup> ISA 315 (Revizuit), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său*

- (b) Naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de audit subsecvente planificate la nivelul aserțiunilor, așa cum au fost determinate în ISA 330<sup>5</sup>.
  - (c) Alte proceduri planificate de audit care trebuie aplicate astfel încât misiunea să fie conformă cu ISA-urile. (a se vedea pct. A12).
10. Auditorul trebuie să actualizeze și să modifice strategia generală de audit și planul de audit, după caz, pe parcursul auditului. (a se vedea pct. A13)
11. Auditorul trebuie să planifice natura, plasarea în timp și întinderea coordonării și supervizării membrilor echipei misiunii și revizuirea activității lor. (a se vedea pct. A14-A15)

### Documentație

12. Auditorul trebuie să includă în documentația de audit:<sup>6</sup>
- (a) Strategia generală de audit;
  - (b) Planul de audit; și
  - (c) Orice modificări semnificative efectuate în timpul misiunii de audit asupra strategiei generale de audit sau a planului de audit, precum și motivele acestor modificări. (a se vedea pct. A16-A19)

### Considerente suplimentare privind misiunile de audit inițiale

13. Auditorul trebuie să întreprindă următoarele activități înainte de începerea unui audit inițial:
- (a) Efectuarea procedurilor prevăzute de ISA 220 privind acceptarea relației cu clientul și a misiunii specifice de audit;<sup>7</sup> și
  - (b) Comunicarea cu auditorul precedent, în cazul în care a avut loc o schimbare a auditorilor, în conformitate cu cerințele etice relevante. (a se vedea pct. A20)

\* \* \*

---

<sup>5</sup> ISA 330, *Răspunsul auditorului la riscurile evaluate*

<sup>6</sup> ISA 230, *Documentația de audit*, punctele 8-11 și A6

<sup>7</sup> ISA 220, punctele 12-13

## Aplicare și alte materiale explicative

### Rolul și plasarea în timp a planificării (a se vedea pct. 2)

- A1. Natura și amploarea activităților de planificare vor varia în funcție de dimensiunea și complexitatea entității, de experiența anterioară în cadrul entității a membrilor cheie ai echipei misiunii și de modificările circumstanțelor care au loc în cadrul misiunii de audit.
- A2. Planificarea nu este o fază separată a auditului, ci mai degrabă un proces continuu și interactiv care începe deseori la scurt timp după (sau în paralel cu) finalizarea auditului anterior și continuă până la finalizarea misiunii curente de audit. Totuși, planificarea include considerente privind plasarea în timp a anumitor activități și proceduri de audit care trebuie finalizate anterior efectuării procedurilor de audit subsecvente. De exemplu, planificarea include necesitatea de a lua în considerare, anterior identificării și evaluării riscurilor de denaturare semnificativă, unele aspecte precum:
- Procedurile analitice care trebuie aplicate drept proceduri de evaluare a riscurilor.
  - Înțelegerea generală a cadrului legislativ și de reglementare aplicabil entității și a modului în care entitatea se conformează respectivului cadru.
  - Determinarea pragului de semnificație.
  - Implicarea experților.
  - Efectuarea altor proceduri de evaluare a riscurilor.
- A3. Auditorul poate decide să discute elemente ale planificării cu conducerea entității, pentru a facilita derularea și gestionarea misiunii de audit (de exemplu, coordonarea unor proceduri de audit planificate cu activitatea personalului entității). Deși aceste discuții au loc deseori, strategia generală de audit și planul de audit rămân în responsabilitatea auditorului. Atunci când se discută aspecte incluse în strategia generală de audit sau în planul de audit, este nevoie de atenție pentru a nu compromite eficacitatea auditului. De exemplu, discutarea naturii și a plasării în timp a procedurilor de audit detaliate cu conducerea poate compromite eficacitatea auditului, făcând procedurile de audit prea previzibile.

### Implicarea membrilor cheie ai echipei misiunii (a se vedea pct. 5)

- A4. Prin implicarea partenerului de misiune și a altor membri cheie ai echipei misiunii în planificarea auditului, se face apel la experiența și viziunea acestora, crescând astfel eficacitatea și eficiența procesului de planificare.<sup>8</sup>

<sup>8</sup> ISA 315 (Revizuit), punctul 10, stabilește cerințe și furnizează îndrumări cu privire la discuția din cadrul echipei misiunii referitoare la susceptibilitatea denaturării semnificative a situațiilor financiare

**Activități preliminare misiunii** (a se vedea pct. 6)

- A5. Efectuarea activităților preliminare misiunii, specificate la punctul 6, la începutul misiunii curente de audit îl ajută pe auditor în identificarea și evaluarea evenimentelor sau circumstanțelor care ar putea afecta negativ capacitatea auditorului de a planifica și efectua misiunea de audit.
- A6. Efectuarea acestor activități preliminare misiunii îi permite auditorului să planifice o misiune de audit pentru care, de exemplu:
- Auditorul își menține independența și capacitatea necesare efectuării misiunii.
  - Nu există aspecte legate de integritatea conducerii care pot afecta disponibilitatea auditorului de a continua misiunea.
  - Nu există neînțelegeri cu clientul în privința termenilor misiunii.
- A7. Luarea în considerare de către auditor a continuării relației cu clientul și a cerințelor etice relevante, inclusiv independența, se exercită pe toată durata misiunii de audit, pe măsură ce au loc anumite condiții și modificări ale circumstanțelor. Efectuarea procedurilor inițiale, atât asupra continuării relației cu clientul, cât și asupra cerințelor etice relevante (inclusiv independența), la începutul misiunii curente de audit, înseamnă că acestea sunt finalizate anterior efectuării altor activități semnificative pentru misiunea curentă de audit. Pentru misiunile de audit recurente, acest tip de proceduri inițiale au loc deseori imediat după (sau în paralel cu) finalizarea auditului precedent.

**Activități de planificare***Strategia generală de audit* (a se vedea pct. 7-8)

- A8. Procesul de stabilire a strategiei generale de audit îl ajută pe auditor să determine, sub rezerva finalizării procedurilor auditorului de evaluare a riscurilor, aspecte precum:
- Resursele ce trebuie alocate în anumite domenii specifice ale auditului, precum utilizarea unor membri ai echipei misiunii cu experiență adecvată pentru domeniile cu risc ridicat sau implicarea experților pentru anumite aspecte complexe;
  - Valoarea resurselor ce trebuie alocate pentru anumite domenii specifice ale auditului, precum numărul de membri ai echipei, desemnați să observe numărarea stocurilor la locații semnificative, amplexarea cu care este revizuită activitatea altor auditori în cazul auditurilor de

---

ale entității. ISA 240, *Responsabilitățile auditorului privind fraudă în cadrul unui audit al situațiilor financiare*, punctul 15, furnizează îndrumări privind atenția acordată în cadrul discuției susceptibilității ca situațiile financiare ale entității să fie denaturate semnificativ din cauza fraudei.

grup sau bugetul de audit în ore ce trebuie alocat domeniilor cu risc ridicat;

- Momentul în care aceste resurse urmează să fie alocate, precum și dacă acest proces are loc în faze intermediare ale auditului sau la data situațiilor financiare; și
- Modul în care sunt gestionate, direcționate și supervizate aceste tipuri de resurse, precum datele la care se estimează că vor avea loc ședințele de informare și evaluare a echipei, modul în care se estimează că vor fi efectuate revizuirile de către partenerul de misiune și de către manager (de exemplu, la fața locului sau indirect) și dacă se finalizează revizuirii ale controlului calității misiunii.

- A9. Anexa prezintă exemple de factori care pot fi luați în considerare în stabilirea strategiei generale de audit.
- A10. Odată ce strategia generală de audit a fost stabilită, poate fi elaborat un plan de audit pentru a aborda diferitele aspecte identificate în strategia generală de audit, luând în considerare necesitatea de a atinge obiectivele auditului prin utilizarea eficientă a resurselor auditorului. Stabilirea strategiei generale de audit și a planului de audit detaliat nu reprezintă, în mod necesar, procese secvențiale sau separate, ci sunt strâns inter-conectate, deoarece modificările operate în unul dintre ele pot avea drept rezultat modificarea în consecință a celuilalt.

#### Considerente specifice entităților mici

- A11. În auditurile entităților mici, întregul audit poate fi efectuat de o echipă a misiunii foarte mică. Multe audituri ale entităților mici presupun implicarea partenerului de misiune (care poate fi un practician individual) ce lucrează cu un singur membru al echipei misiunii (sau fără niciun membru al echipei misiunii). Cu o echipă mai mică, coordonarea și comunicarea între membrii echipei sunt mai ușor de realizat. Stabilirea strategiei generale de audit pentru auditul unei entități mici nu trebuie să fie un exercițiu complex sau consumator de timp; acesta variază în funcție de dimensiunea entității, complexitatea auditului și dimensiunea echipei misiunii. De exemplu, un scurt memorandum întocmit la finalizarea auditului precedent, pe baza unei revizuirii a foilor de lucru, care evidențiază aspectele identificate în auditul tocmai finalizat, actualizat pentru perioada curentă pe baza discuțiilor cu proprietarul-administrator, poate servi drept strategie de audit documentată pentru misiunea de audit curentă, dacă tratează aspectele menționate la punctul 8.

#### *Planul de audit* (a se vedea pct. 9)

- A12. Planul de audit este mai detaliat decât strategia generală de audit prin faptul că include natura, plasarea în timp și amplexarea procedurilor de audit care urmează a fi efectuate de către membrii echipei misiunii. Planificarea acestor proceduri de audit are loc în timpul desfășurării auditului, pe măsură

ce este elaborat planul de audit al misiunii. De exemplu, planificarea procedurilor auditorului de evaluare a riscurilor are loc la începutul procesului de audit. Totuși, planificarea naturii, plasării în timp și amplitudinii unor proceduri de audit subsecvente specifice depinde de rezultatul acelor proceduri de evaluare a riscurilor. În plus, auditorul poate începe executarea procedurilor subsecvente de audit pentru anumite clase de tranzacții, solduri ale conturilor și prezentări înainte de planificarea restului de proceduri de audit subsecvente.

*Modificări ale deciziilor de planificare în timpul auditului (a se vedea pct. 10)*

- A13. Ca rezultat al unor evenimente neașteptate, modificări ale condițiilor date sau probe de audit obținute în urma rezultatelor procedurilor de audit, auditorul poate fi nevoit să modifice strategia generală de audit și planul de audit și, prin urmare, natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor subsecvente planificate, pe baza analizei revizuite a riscurilor evaluate. Acesta poate fi cazul atunci când în atenția auditorului ajung informații care diferă, în mod semnificativ, de informațiile disponibile la momentul la care auditorul a planificat procedurile de audit. De exemplu, probele de audit obținute prin aplicarea procedurilor de fond pot contrazice probele de audit obținute prin teste ale controalelor.

*Coordonarea, supervizarea și revizuirea (a se vedea pct. 11)*

- A14. Natura, plasarea în timp și amploarea coordonării și supervizării membrilor echipei misiunii, și revizuirea activității lor variază în funcție de mulți factori, inclusiv:

- Dimensiunea și complexitatea entității.
- Domeniul auditului.
- Riscurile evaluate de denaturare semnificativă (de exemplu, o creștere a riscurilor de denaturare semnificativă evaluate pentru un domeniu dat al auditului impune, de obicei, o creștere corespunzătoare a amplitudinii și oportunității coordonării și supervizării membrilor echipei misiunii și o revizuire mai detaliată a activității lor).
- Aptitudinile și competențele membrilor individuali ai echipei care efectuează activitatea de audit.

ISA 220 conține îndrumări suplimentare cu privire la coordonarea, supervizarea și revizuirea activității de audit<sup>9</sup>.

*Considerente specifice entităților mici*

- A15. Dacă un audit este efectuat în întregime de către partenerul de misiune, nu mai apar probleme legate de coordonarea și supervizarea membrilor echipei

<sup>9</sup> ISA 220, punctele 15-17

misiunii și de revizuirea activității lor. În astfel de cazuri, partenerul de misiune, care a efectuat personal toate aspectele activității, va fi atent la toate problemele semnificative. Formularea unei păreri obiective asupra gradului de adecvare a raționamentelor făcute în cursul auditului poate pune unele probleme practice atunci când același individ efectuează, de asemenea, întregul audit. Dacă sunt implicate aspecte deosebit de complexe sau neobișnuite, iar auditul este efectuat de un practician individual, poate fi indicată consultarea cu alți auditori cu experiență adecvată sau cu organismul profesional al auditorilor.

#### **Documentație** (a se vedea pct. 12)

- A16. Documentarea strategiei generale de audit reprezintă o înregistrare a deciziilor principale considerate necesare pentru a planifica în mod adecvat auditul și pentru a comunica aspectele semnificative echipei misiunii. De exemplu, auditorul poate rezuma strategia generală de audit sub forma unui memorandum care conține deciziile principale privind domeniul de aplicare, plasarea în timp și modul de desfășurare a auditului.
- A17. Documentația planului de audit reprezintă o înregistrare a naturii, plasării în timp și amplitudinii planificate a procedurilor de evaluare a riscului și a procedurilor de audit subsecvente la nivelul aserțiunilor, ca răspuns la riscurile evaluate. Ea servește, de asemenea, ca înregistrare a planificării adecvate a procedurilor de audit care pot fi revizuite și aprobate înainte de efectuarea lor. Auditorul poate utiliza programe standard de audit sau liste de verificare pentru finalizarea auditului, adaptate după necesități, pentru a reflecta circumstanțele specifice ale misiunii.
- A18. O înregistrare a modificărilor semnificative ale strategiei generale de audit și ale planului de audit, precum și a modificărilor rezultate efectuate asupra naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de audit, explică motivele pentru care au fost efectuate modificări semnificative, precum și strategia generală de audit și planul de audit adoptate în final pentru audit. De asemenea, reflectă răspunsul adecvat la modificările semnificative care au loc în timpul auditului.

#### *Considerente specifice entităților mici*

- A19. După cum se menționează la punctul A11, un memorandum corespunzător, scurt, poate servi drept strategie documentată pentru auditul unei entități mici. Pentru planul de audit, programe standard de audit sau liste de verificare (a se vedea punctul A17) întocmite pe baza ipotezei unui număr redus de activități de control, așa cum este foarte probabil să fie cazul într-o entitate mică, pot fi folosite cu condiția ca acestea să fie adaptate la circumstanțele misiunii, inclusiv la evaluarea riscurilor de către auditor.

**Considerente suplimentare privind misiunile de audit inițiale** (a se vedea pct. 13)

A20. Scopul și obiectivul planificării unui audit sunt aceleași, indiferent dacă auditul este o misiune inițială sau recurentă. Totuși, pentru un audit inițial, auditorul poate fi nevoit să își extindă activitățile de planificare, deoarece auditorul, în mod obișnuit, nu deține experiența anterioară cu privire la entitate, care este luată în considerare în cazul planificării misiunilor recurente. Pentru o misiune de audit inițială, aspectele suplimentare pe care auditorul le poate lua în considerare la stabilirea strategiei generale de audit și a planului de audit includ următoarele:

- Cu excepția cazului în care i se interzice prin lege sau reglementări, stabilirea unor acorduri cu auditorul precedent, de exemplu, pentru a revizui foile de lucru ale auditorului precedent.
- Orice aspecte majore (inclusiv aplicarea principiilor de contabilitate sau a standardelor de audit și raportare) discutate cu membrii conducerii în legătură cu selecția inițială ca auditor, comunicarea acestor aspecte persoanelor responsabile cu governanța și modul în care aceste aspecte afectează strategia generală de audit și planul de audit.
- Procedurile de audit necesare pentru a obține probe suficiente și adecvate de audit privind soldurile inițiale<sup>10</sup>.
- Alte proceduri prevăzute de sistemul firmei de control al calității pentru misiunile de audit inițiale (de exemplu, sistemul firmei de control al calității poate prevedea implicarea unui alt partener sau a unei alte persoane cu experiență care să revizuiască strategia generală de audit înainte de începerea procedurilor semnificative de audit sau care să revizuiască rapoartele înainte de emiterea lor).

---

<sup>10</sup> ISA 510, *Misiuni de audit inițiale – solduri inițiale*



**Anexă**

(a se vedea pct. 7-8, A8-A11)

**Considerente privind stabilirea strategiei generale de audit**

Prezenta anexă prezintă exemple de aspecte pe care auditorul le poate lua în considerare în stabilirea strategiei generale de audit. Multe dintre aceste aspecte vor influența, de asemenea, planul detaliat de audit al auditorului. Exemplele prezentate acoperă o gamă largă de aspecte aplicabile unei multitudini de misiuni. Deși unele dintre aspectele la care se face referire mai jos pot fi prevăzute de alte ISA-uri, nu toate aspectele sunt relevante pentru fiecare misiune de audit, iar lista nu este, în mod necesar, completă.

**Caracteristicile misiunii**

- Cadrul de raportare financiară pe baza căruia au fost întocmite informațiile financiare ce urmează a fi auditate, inclusiv orice nevoie de reconcilieri cu un alt cadru de raportare financiară.
- Cerințele de raportare specifice sectorului de activitate, precum rapoartele solicitate de autoritățile de reglementare a sectorului de activitate.
- Cuprinderea preconizată a auditului, inclusiv numărul și locațiile componentelor care vor fi incluse.
- Natura relației de control între o societate-mamă și componentele sale, care determină modul în care grupul urmează a fi consolidat.
- Măsura în care componentele sunt auditate de alți auditori.
- Natura segmentelor de afaceri care vor fi auditate, inclusiv nevoia de cunoștințe specializate.
- Moneda de raportare care va fi folosită, inclusiv necesitatea conversiei valutare pentru informațiile financiare auditate.
- Necesitatea unui audit statutar pentru situațiile financiare individuale, în plus față de un audit în scopuri de consolidare.
- Dacă entitatea deține o funcție de audit intern și, dacă da, dacă activitatea acestei funcții poate fi utilizată, domeniile și măsura în care poate fi utilizată, precum și dacă auditorii interni pot fi utilizați pentru a oferi asistență directă în contextul auditului.
- Utilizarea de către entitate a unor organizații prestatoare de servicii și modul în care auditorul poate obține probe cu privire la proiectarea sau desfășurarea controalelor efectuate de acestea.

- Utilizarea preconizată a probelor de audit obținute în urma unor audituri anterioare, de exemplu, probe de audit privind procedurile de evaluare a riscului și a testelor asupra controalelor.
- Efectul tehnologiei informației asupra procedurilor de audit, inclusiv disponibilitatea datelor și utilizarea estimată a tehnicilor de audit asistate de calculator.
- Coordonarea cuprinderii și a plasării în timp estimate a activității de audit cu orice revizuri ale informațiilor financiare interimare și efectul informațiilor obținute în timpul unor astfel de revizuri asupra auditului.
- Disponibilitatea personalului și a datelor clientului.

### **Obiectivele de raportare, plasarea în timp a auditului și natura comunicărilor**

- Calendarul de raportare al entității, precum stadiile interimare și finale.
- Organizarea de întâlniri cu conducerea și cu persoanele responsabile cu guvernanta pentru a discuta natura, plasarea în timp și amploarea activității de audit.
- Discuția cu conducerea și cu persoanele responsabile cu guvernanta cu privire la așteptările legate de tipul și plasarea în timp a rapoartelor care vor fi emise și la alte comunicări, atât scrise cât și verbale, inclusiv raportul auditorului, scrisorile conducerii și comunicările cu persoanele responsabile cu guvernanta.
- Discuția cu conducerea cu privire la așteptările legate de comunicările asupra stadiului activității de audit pe parcursul misiunii.
- Comunicarea cu auditorii componentelor cu privire la așteptările legate de tipurile și plasarea în timp a rapoartelor care vor fi emise și la alte comunicări în legătură cu auditul componentelor.
- Natura și plasarea în timp estimată a comunicărilor dintre membrii echipei misiunii, inclusiv natura și plasarea în timp a întâlnirilor echipei și plasarea în timp a revizuirii activității efectuate.
- Dacă există orice ale așteptări legate de comunicările cu terțe părți, inclusiv orice responsabilități statutare sau contractuale de raportare generate de audit.

### **Factori semnificativi, activități preliminare misiunii și cunoștințe dobândite în urma altor misiuni**

- Determinarea pragului de semnificație în conformitate cu ISA 320<sup>1</sup> și, acolo unde este aplicabil:

---

<sup>1</sup> ISA 320, *Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit*

- Determinarea pragului de semnificație pentru componente și comunicarea acestuia auditorilor componentelor, în conformitate cu ISA 600<sup>2</sup>.
- Identificarea preliminară a componentelor semnificative și a claselor semnificative de tranzacții, a soldurilor conturilor și prezentărilor.
- Identificarea preliminară a domeniilor în care riscul de denaturare semnificativă poate fi mai ridicat.
- Impactul riscului evaluat de denaturare semnificativă la nivelul general al situațiilor financiare asupra coordonării, supervizării și revizuirii.
- Modalitatea prin care auditorul subliniază, pentru membrii echipei misiunii, nevoia de a avea un spirit interogativ și de a exercita scepticismul profesional în colectarea și evaluarea probelor de audit.
- Rezultatele auditurilor precedente care au implicat evaluarea eficacității operaționale a controlului intern, inclusiv natura deficiențelor identificate și a acțiunilor întreprinse ca reacție la acestea.
- Discuția aspectelor care pot afecta auditul cu personalul firmei, responsabil pentru prestarea altor servicii către entitate.
- Dovada angajamentului conducerii în ceea ce privește proiectarea, implementarea și menținerea unui control intern solid, inclusiv dovada documentării adecvate a unui astfel de control intern.
- Volumul tranzacțiilor, care ar putea determina dacă este mai eficient pentru auditor să se bazeze pe controlul intern.
- Importanța acordată controlului intern la nivelul entității, în scopul derulării cu succes a activității.
- Evoluțiile semnificative de afaceri care afectează entitatea, inclusiv modificări ale tehnologiei informației și proceselor de activitate, modificări în conducerea cheie, și achiziții, fuziuni și retrageri ale investițiilor.
- Evoluțiile semnificative din sectorul de activitate, precum modificări ale reglementărilor aferente și noi cerințe de raportare.
- Modificări semnificative ale cadrului de raportare financiară, precum modificări ale standardelor contabile.
- Alte tendințe semnificative relevante, precum modificări ale mediului legislativ care afectează entitatea.

<sup>2</sup> ISA 600, *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)*, punctele 21-23 și 40 (c)

### **Natura, plasarea în timp și amplasarea resurselor**

- Selectarea echipei misiunii (inclusiv, dacă este necesar, a revizorului controlului calității misiunii) și distribuirea activității de audit între membrii echipei, inclusiv desemnarea membrilor cu experiență adecvată din cadrul echipei, în domeniile în care pot exista riscuri de denaturare semnificativă mai ridicate.
- Stabilirea bugetului misiunii, inclusiv luarea în considerare a necesității de a păstra o perioadă adecvată de timp pentru acele domenii în care pot exista riscuri de denaturare semnificativă mai ridicate.

# STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 315 (REVIZUIT)

## IDENTIFICAREA ȘI EVALUAREA RISCURILOR DE DENATURARE SEMNIFICATIVĂ PRIN ÎNȚELEGEREA ENTITĂȚII ȘI A MEDIULUI SĂU

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care se încheie la data de 15 decembrie 2013 sau ulterior acestei date)

### CUPRINS

	Punct
<b>Introducere</b>	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA.....	1
Data intrării în vigoare .....	2
<b>Obiectiv</b> .....	3
<b>Definiții</b> .....	4
<b>Cerințe</b>	
Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe .....	5 – 10
Înțelegerea prevăzută a entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern al entității .....	11 – 24
Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă .....	25 – 31
Documentația .....	32
<b>Aplicare și alte materiale explicative</b>	
Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe .....	A1-A23
Înțelegerea prevăzută a entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern al entității.....	A24-A117
Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă.....	A118-A143
Documentația .....	A144-A147
Anexa 1: Componentele controlului intern	
Anexa 2: Condiții și evenimente care pot indica riscuri de denaturare semnificativă	

Standardul Internațional de Audit (ISA) 315 (Revizuit), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său* trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

## Introducere

### Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitatea auditorului de a identifica și evalua riscurile de denaturare semnificativă din situațiile financiare prin înțelegerea entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern al entității.

### Data intrării în vigoare

2. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care se încheie la data de 15 decembrie 2013 sau ulterior acestei date.

### Obiectiv

3. Obiectivul auditorului este de a identifica și evalua riscurile de denaturare semnificativă, datorate fie fraudei, fie erorii, la nivelul situațiilor financiare și al aserțiunilor, prin înțelegerea entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern al entității, furnizând, astfel, o bază pentru elaborarea și implementarea de răspunsuri la riscurile de denaturare semnificativă evaluate.

### Definiții

4. În contextul ISA, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
  - (a) Aserțiuni – Declarații ale conducerii, explicite sau sub altă formă, care sunt incluse în situațiile financiare, așa cum sunt utilizate de către auditor pentru a lua în considerare diferitele tipuri de posibile denaturări ale informațiilor care pot apărea.
  - (b) Riscul afacerii – Un risc rezultat în urma condițiilor, evenimentelor, circumstanțelor, acțiunilor sau inacțiunilor semnificative care ar putea afecta negativ capacitatea unei entități de a își îndeplini obiectivele și de a își executa strategiile sau rezultat în urma stabilirii unor obiective și strategii neadecvate.
  - (c) Controlul intern – Procesul proiectat, implementat și menținut de către persoanele responsabile cu guvernarea, conducere și alte categorii de personal cu scopul de a furniza o asigurare rezonabilă privind îndeplinirea obiectivelor unei entități cu privire la credibilitatea raportării financiare, eficiența și eficacitatea operațiunilor și conformitatea cu legile și reglementările aplicabile. Termenul de „controale” face referire la orice aspecte ale uneia sau mai multor componente ale controlului intern.
  - (d) Proceduri de evaluare a riscului – Procedurile de audit efectuate pentru a obține o înțelegere a entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern al entității, pentru a identifica și evalua riscurile de denaturare

semnificativă, datorate fie fraudei, fie erorii, la nivelul situațiilor financiare și al aserțiunilor.

- (e) Risc semnificativ – Un risc de denaturare semnificativă identificat și evaluat care, potrivit raționamentului auditorului, necesită o atenție deosebită pe parcursul auditului.

## Cerințe

### Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe

5. Auditorul trebuie să efectueze proceduri de evaluare a riscului pentru a furniza o bază de identificare și evaluare a riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare și al aserțiunilor. Procedurile de evaluare a riscului, prin ele însele, nu oferă, totuși, probe de audit suficiente și adecvate pe care să se bazeze opinia de audit. (a se vedea pct. A1-A5)
6. Procedurile de evaluare a riscului trebuie să includă următoarele:
  - (a) Intervievări ale conducerii, ale persoanelor adecvate din cadrul funcției de audit intern (dacă această funcție există) și ale altor categorii de personal din cadrul entității, care potrivit raționamentului auditorului pot deține informații ce pot ajuta la identificarea riscurilor de denaturare semnificativă datorate fraudei sau erorii. (a se vedea pct. A6-A13)
  - (b) Proceduri analitice. (a se vedea pct. A14-A17)
  - (c) Observare și inspecție. (a se vedea pct. A18)
7. Auditorul trebuie să analizeze dacă informațiile obținute în urma procesului de acceptare de către auditor a clientului sau a continuării relației cu clientul sunt relevante pentru identificarea riscurilor de denaturare semnificativă.
8. Dacă partenerul de misiune a derulat alte misiuni pentru entitate, partenerul de misiune trebuie să ia în considerare măsura în care informațiile obținute sunt relevante pentru identificarea riscurilor de denaturare semnificativă.
9. Atunci când auditorul intenționează să utilizeze informațiile obținute din experiența anterioară a auditorului referitoare la entitate și în urma procedurilor de audit efectuate în cadrul auditurilor anterioare, auditorul trebuie să determine dacă au survenit modificări de la auditul anterior care pot afecta relevanța acestora în cadrul auditului curent. (a se vedea pct. A19-A20)
10. Partenerul de misiune și alți membri principali ai echipei misiunii trebuie să discute susceptibilitatea denaturării semnificative a situațiilor financiare ale entității și aplicarea cadrului de raportare financiară aplicabil faptelor și circumstanțelor entității. Partenerul de misiune trebuie să determine ce aspecte urmează a fi comunicate membrilor echipei misiunii care nu iau parte la discuție. (a se vedea pct. A21-A23)



## **Înțelegerea prevăzută a entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern al entității**

### *Entitatea și mediul său*

11. Auditorul trebuie să înțeleagă următoarele aspecte:
  - (a) Sectorul de activitate, de reglementare și alți factori externi relevanți, inclusiv cadrul de raportare financiară aplicabil. (a se vedea pct. A24-A29)
  - (b) Natura entității, inclusiv:
    - (i) operațiunile sale;
    - (ii) structurile sale de proprietate și guvernanta;
    - (iii) tipurile de investiții pe care entitatea le face și pe care plănuiește să le facă, inclusiv investițiile în entități cu scop special; și
    - (iv) modul în care entitatea este structurată și finanțată,  
pentru a îi permite auditorului să înțeleagă clasele de tranzacții, solduri ale conturilor și prezentări așteptate în situațiile financiare. (a se vedea pct. A30-A34)
  - (c) Selectarea și aplicarea politicilor contabile de către entitate, inclusiv motivele modificării acestora. Auditorul trebuie să evalueze dacă politicile contabile ale entității sunt adecvate activității sale și consecvențe cadrului de raportare financiară aplicabil și politicilor contabile utilizate în sectorul de activitate relevant. (a se vedea pct. A35)
  - (d) Obiectivele și strategiile entității și acele riscuri ale afacerii aferente care pot avea drept rezultat riscuri de denaturare semnificativă. (a se vedea pct. A36-A42)
  - (e) Evaluarea și revizuirea performanței financiare a entității. (a se vedea pct. A43-A48)

### *Controlul intern al entității*

12. Auditorul trebuie să înțeleagă controlul intern relevant pentru audit. Deși este probabil ca majoritatea controalelor relevante pentru audit să fie aferente raportării financiare, nu toate controalele care sunt aferente raportării financiare sunt relevante pentru audit. Măsura în care un control, individual sau în combinație cu altele, este relevant pentru audit depinde de raționamentul profesional al auditorului. (a se vedea pct. A49-A72)

### *Natura și amploarea înțelegerii controalelor relevante*

13. Atunci când se obține o înțelegere a controalelor care sunt relevante pentru audit, auditorul trebuie să evalueze proiectarea acestor controale și să

determine dacă acestea au fost implementate, prin efectuarea de proceduri suplimentare interviuării personalului entității. (a se vedea pct. A73-A75)

#### Componente ale controlului intern

##### Mediul de control

14. Auditorul trebuie să înțeleagă mediul de control. Ca parte a obținerii acestei înțelegeri, auditorul trebuie să evalueze măsura în care:
  - (a) Conducerea, cu supravegherea persoanelor responsabile cu governanța, a creat și menținut o cultură bazată pe onestitate și conduită etică; și
  - (b) Punctele forte ale elementelor mediului de control asigură, în mod colectiv, o bază adecvată pentru celelalte componente ale controlului intern și măsura în care aceste alte componente nu sunt subminate de deficiențe ale mediului de control. (a se vedea pct. A76-A86)

##### Procesul de evaluare a riscurilor entității

15. Auditorul trebuie să înțeleagă măsura în care entitatea dispune de un proces pentru:
  - (a) Identificarea riscurilor afacerii, relevante pentru obiectivele de raportare financiară;
  - (b) Estimarea importanței riscurilor;
  - (c) Evaluarea probabilității apariției acestora; și
  - (d) Decizia cu privire la acțiunile de abordare a acestor riscuri. (a se vedea pct. A87)
16. Dacă entitatea a stabilit un astfel de proces (denumit în continuare „procesul de evaluare a riscului entității”), auditorul trebuie să îl înțeleagă, alături de rezultatele sale aferente. Dacă auditorul identifică riscuri de denaturare semnificativă pe care conducerea nu a reușit să le identifice, auditorul trebuie să evalueze dacă a existat un risc adiacent despre care estimează că ar fi fost identificat prin procesul de evaluare a riscului entității. Dacă există un astfel de risc, auditorul trebuie să înțeleagă motivul pentru care procesul respectiv nu a dus la identificarea riscului și trebuie să evalueze măsura în care procesul este adecvat circumstanțelor sale sau să determine dacă există o deficiență semnificativă a controlului intern, în ceea ce privește procesul de evaluare a riscului entității.
17. Dacă entitatea nu a stabilit un astfel de proces sau dispune de un proces ad-hoc, auditorul trebuie să discute cu membrii conducerii măsura în care riscurile afacerii, relevante pentru obiectivele de raportare financiară, au fost identificate și modul în care au fost abordate. Auditorul trebuie să evalueze măsura în care absența unui proces de evaluare a riscului documentat este

adecvat circumstanțelor sau să determine măsura în care aceasta reprezintă o deficiență semnificativă a controlului intern. (a se vedea pct. A88)

Sistemul informațional, inclusiv procesele de afaceri aferente, relevante pentru raportarea financiară și comunicare

18. Auditorul trebuie să înțeleagă sistemul informațional, inclusiv procesele de afaceri aferente, relevante pentru raportarea financiară, inclusiv următoarele aspecte:
  - (a) Clasele de tranzacții din cadrul operațiunilor entității care sunt semnificative pentru situațiile financiare;
  - (b) Procedurile, atât din cadrul sistemelor de tehnologie a informației (IT), cât și a sistemelor manuale, prin care aceste tranzacții sunt inițiate, înregistrate, procesate, corectate după caz, transpuse în registrul Cartea mare și raportate în situațiile financiare;
  - (c) Înregistrările contabile aferente, informațiile justificative și conturile specifice din situațiile financiare care sunt utilizate pentru a iniția, înregistra, procesa și raporta tranzacțiile; acestea includ corectarea informațiilor incorecte și modul în care informațiile sunt transferate în registrul Cartea mare. Înregistrările pot fi manuale sau în format electronic;
  - (d) Modul în care sistemul informațional captează evenimentele și condițiile, altele decât tranzacțiile, care sunt semnificative pentru situațiile financiare;
  - (e) Procesul de raportare financiară utilizat pentru întocmirea situațiilor financiare ale entității, inclusiv estimările contabile și prezentările semnificative; și
  - (f) Controalele aferente înregistrărilor contabile, inclusiv înregistrărilor contabile non-standard, folosite la înregistrarea tranzacțiilor nerecurente, neobișnuite sau a ajustărilor. (a se vedea pct. A89-A93)
19. Auditorul trebuie să înțeleagă modul în care entitatea comunică rolurile și responsabilitățile de raportare financiară și aspectele semnificative privind raportarea financiară, inclusiv: (a se vedea pct. A94-A95)
  - (a) Comunicările dintre conducere și persoanele responsabile cu governanța; și
  - (b) Comunicările externe, precum cele cu autoritățile de reglementare.

Activitățile de control relevante pentru audit

20. Auditorul trebuie să înțeleagă activitățile de control relevante pentru audit, acestea fiind cele pe care auditorul le consideră necesare a fi înțelese în vederea evaluării riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor

și concepții unor proceduri de audit subsecvente ca răspuns la riscurile evaluate. Un audit nu prevede o înțelegere a tuturor activităților de control aferente fiecărei clase semnificative de tranzacții, solduri ale conturilor și prezentări în situațiile financiare sau a fiecărei aserțiuni relevante pentru acestea. (a se vedea pct. A96-A102)

21. În înțelegerea activităților de control ale entității, auditorul trebuie să înțeleagă modul în care entitatea a răspuns la riscurile generate de sectorul IT. (a se vedea pct. A103-A105)

#### Monitorizarea controalelor

22. Auditorul trebuie să înțeleagă activitățile principale pe care entitatea le utilizează pentru a monitoriza controlul intern relevant pentru raportarea financiară, inclusiv pe cele aferente acelor activități de control relevante pentru audit, precum și modul în care entitatea inițiază acțiuni de remediere a deficiențelor din cadrul controalelor sale. (a se vedea pct. A106-A108)
23. Dacă entitatea are o funcție de audit intern,<sup>1</sup> auditorul trebuie să înțeleagă natura responsabilităților funcției de audit intern, statutul său organizațional și activitățile desfășurate sau care urmează a fi desfășurate. (a se vedea pct. A109-A116)
24. Auditorul trebuie să înțeleagă sursele de informații utilizate în activitățile de monitorizare ale entității și a bazei în funcție de care conducerea consideră informațiile suficient de credibile în acest scop. (a se vedea pct. A117)

#### Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă

25. Auditorul trebuie să identifice și să evalueze riscurile de denaturare semnificativă:
  - (a) la nivelul situațiilor financiare; și (a se vedea pct. A118-A121)
  - (b) la nivelul aserțiunilor pentru clasele de tranzacții, solduri ale conturilor și prezentări (a se vedea pct. A122-A126)pentru a asigura o bază pentru conceperea și desfășurarea procedurilor de audit subsecvente.
26. În acest scop, auditorul trebuie:
  - (a) Să identifice riscurile pe parcursul procesului de înțelegere a entității și a mediului său, inclusiv a controalelor relevante care se referă la riscuri și prin luarea în considerare a claselor de tranzacții, soldurilor conturilor și prezentărilor din situațiile financiare; (a se vedea pct. A127-A128)

---

<sup>1</sup> ISA 610 (Revizuit 2013), *Utilizarea activității auditorilor interni*, punctul 14 litera (a) definește termenul „funcția de audit intern” în contextul ISA.

- (b) Să evalueze riscurile identificate și măsura în care acestea se referă mai pregnant la situațiile financiare ca întreg și pot afecta numeroase aserțiuni;
- (c) Să coreleze riscurile identificate cu ceea ce ar putea funcționa greșit la nivelul aserțiunilor, ținând cont de controalele relevante pe care auditorul intenționează să le testeze; și (a se vedea pct. A129-A131)
- (d) Să ia în considerare probabilitatea denaturării, inclusiv posibilitatea unor denaturări multiple și măsura în care dimensiunea eventualei denaturări ar putea avea drept rezultat o denaturare semnificativă.

*Riscuri care impun considerente speciale de audit*

- 27. Ca parte a evaluării riscului descrise la punctul 25, auditorul trebuie să determine măsura în care oricare dintre riscurile identificate reprezintă, potrivit raționamentului auditorului, riscuri semnificative. În exercitarea acestui raționament, auditorul trebuie să excludă efectele controalelor identificate aferente riscului.
- 28. În exercitarea raționamentului prin care unele riscuri sunt considerate riscuri semnificative, auditorul trebuie să ia în considerare cel puțin următoarele:
  - (a) Măsura în care riscul este un risc de fraudă;
  - (b) Măsura în care riscul este legat de aspecte recente semnificative economice, contabile sau de altă natură și, deci, necesită o atenție deosebită;
  - (c) Complexitatea tranzacțiilor;
  - (d) Măsura în care riscul implică tranzacții semnificative cu părțile afiliate;
  - (e) Gradul de subiectivitate în evaluarea informațiilor financiare aferente riscului, în special a acelor evaluări care implică o gamă largă de incertitudini de evaluare; și
  - (f) Măsura în care riscul implică tranzacții semnificative care sunt în afara activității normale a entității, sau care par a fi neobișnuite, din alte privințe. (a se vedea pct. A132-A136)
- 29. Dacă auditorul a determinat că există un risc semnificativ, auditorul trebuie să înțeleagă controalele entității, inclusiv activitățile de control, relevante pentru acel risc. (a se vedea pct. A137-A139)

*Riscuri pentru care doar procedurile de fond nu furnizează probe de audit suficiente și adecvate*

- 30. Cu privire la anumite riscuri, auditorul poate considera că nu este posibilă sau realizabilă obținerea de probe de audit suficiente și adecvate numai în urma procedurilor de fond. Astfel de riscuri pot fi aferente înregistrării inexacte sau incomplete a claselor obișnuite și semnificative de tranzacții sau solduri ale conturilor, ale căror caracteristici permit adesea procesarea foarte automa-

tizată cu intervenție manuală redusă sau fără intervenție manuală. În astfel de cazuri, controalele entității asupra acestor riscuri sunt relevante pentru audit și auditorul trebuie să le înțeleagă. (a se vedea pct. A140-A142)

### *Revizuirea evaluării riscului*

31. Evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor se poate modifica pe parcursul auditului, pe măsură ce se obțin probe suplimentare de audit. În cazurile în care auditorul obține probe de audit prin derularea unor proceduri de audit subsecvente sau dacă se obțin informații noi, oricare dintre acestea fiind în contradicție cu probele de audit pe care auditorul își bazează inițial evaluarea, auditorul trebuie să revizuiască evaluarea și să modifice procedurile de audit subsecvente planificate. (a se vedea pct. A143)

### **Documentația**

32. Auditorul trebuie să includă în documentația de audit:<sup>2</sup>
- (a) Discuția din cadrul echipei misiunii, așa cum prevede punctul 10, și deciziile semnificative care au fost luate;
  - (b) Elementele principale ale înțelegerii obținute cu privire la fiecare dintre aspectele entității și ale mediului său specificate la punctul 11 și ale fiecărei componente a controlului intern specificate la punctele 14- 24; sursele de informații de pe urma cărora a fost obținută această înțelegere; și procedurile de evaluare a riscului efectuate;
  - (c) Riscurile identificate și evaluate de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare și la nivelul aserțiunilor, așa cum prevede punctul 25; și
  - (d) Riscurile identificate și controalele aferente cu privire la care auditorul a obținut o înțelegere, ca rezultat al cerințelor de la punctele 27-30. (a se vedea pct. A144-A147)

\* \* \*

## **Aplicare și alte materiale explicative**

### **Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe (a se vedea pct. 5)**

- A1. Înțelegerea entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern al entității (denumită în cele ce urmează „înțelegerea entității”), este un proces dinamic continuu de colectare, actualizare și analiză a informațiilor pe parcursul auditului. Înțelegerea stabilește un cadru de referință în cadrul căruia auditorul

---

<sup>2</sup> ISA 230, *Documentația de audit*, punctele 8-11 și punctul A6

planifică auditul și își exercită raționamentul profesional pe parcursul auditului, de exemplu, atunci când:

- Evaluează riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare;
  - Determină pragul de semnificație în conformitate cu ISA 320<sup>3</sup>;
  - Analizează gradul de adecvare al selectării și aplicării politicilor contabile, precum și caracterul corespunzător al prezentărilor din situațiile financiare;
  - Identifică domeniile în care poate fi necesară o atenție deosebită acordată auditului, de exemplu, tranzacțiile cu părți afiliate, gradul de adecvare al utilizării de către conducere a ipotezei de continuitate a activității sau luarea în considerare a scopului comercial al tranzacțiilor;
  - Elaborează așteptările de utilizat atunci când se efectuează proceduri analitice;
  - Răspunde la riscurile de denaturare semnificativă evaluate, incluzând conceperea și derularea de proceduri de audit subsecvente pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate; și
  - Evaluează suficiența și gradul de adecvare al probelor de audit obținute, precum gradul de adecvare al ipotezelor și al declarațiilor verbale și scrise ale conducerii.
- A2. Informațiile obținute prin efectuarea de proceduri de evaluare a riscului și activități conexe pot fi utilizate de către auditor drept probe de audit pentru a susține evaluările riscurilor de denaturare semnificativă. În plus, auditorul poate obține probe de audit referitoare la clasele de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări și aserțiuni conexe și privind eficacitatea operațională a controalelor, chiar dacă astfel de proceduri nu au fost planificate în mod special ca proceduri de fond sau teste ale controalelor. Auditorul poate alege, de asemenea, să efectueze proceduri de fond sau teste ale controalelor simultan cu procedurile de evaluare a riscurilor, pentru că este eficient să acționeze astfel.
- A3. Auditorul folosește raționamentul profesional pentru a determina amploarea înțelegerii necesare. Prioritatea auditorului se referă la măsura în care înțelegerea care a fost obținută este suficientă pentru a îndeplini obiectivul declarat în prezentul ISA. Nivelul de înțelegere generală care este cerut unui auditor este inferior celui deținut de conducere în gestionarea entității.
- A4. Riscurile care urmează a fi evaluate le includ atât pe cele cauzate de eroare, cât și pe cele cauzate de fraudă, și ambele sunt acoperite de prezentul ISA. Totuși, fraudă este atât de importantă încât cerințe și îndrumări suplimentare

---

<sup>3</sup> ISA 320, *Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit*

sunt incluse în ISA 240 cu privire la procedurile de evaluare a riscului și activitățile conexe pentru a se obține informații care sunt utilizate în identificarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzate de fraudă.<sup>4</sup>

A5. Deși auditorului i se solicită să efectueze toate procedurile de evaluare a riscului descrise la punctul 6 pe parcursul obținerii înțelegerii necesare cu privire la entitate (a se vedea pct. 11-24), auditorului nu i se solicită să le efectueze pe toate pentru fiecare aspect al acelei înțelegeri. Alte proceduri pot fi efectuate atunci când informațiile care urmează a fi obținute în urma acestora pot fi utile în identificarea riscurilor de denaturare semnificativă. Exemple de astfel de proceduri includ:

- Revizuirea informațiilor obținute din surse externe precum ziarle comerciale și economice; rapoarte ale analiștilor, băncilor sau agențiilor de rating; sau publicații de reglementare sau financiare.
- Intervievări ale consilierului juridic extern al entității sau ale experților evaluatori pe care entitatea i-a utilizat.

*Intervievări ale conducerii, funcției de audit intern și ale altor categorii de personal din cadrul entității (a se vedea pct. 6 litera (a))*

A6. Majoritatea informațiilor obținute în urma interviurilor realizate de către auditor sunt obținute de la conducere și de la persoanele responsabile pentru raportarea financiară. Informații pot fi obținute de către auditor și prin interviuarea funcției de audit intern, dacă entitatea are o astfel de funcție, precum și a altor persoane din cadrul entității.

A7. Auditorul poate, de asemenea, obține informații, sau o perspectivă diferită pentru identificarea riscurilor de denaturare semnificativă, prin interviuări ale altor categorii de personal din cadrul entității și ale altor angajați cu niveluri de autoritate diferite. De exemplu:

- Intervievările direcționate către persoanele responsabile cu guvernanta îl pot ajuta pe auditor să înțeleagă mediul în care sunt întocmite situațiile financiare. ISA 260<sup>5</sup> identifică importanța unei comunicări bi-direcționale eficiente în a-l asista pe auditor să obțină informații în acest sens de la persoanele responsabile cu guvernanta.
- Intervievările angajaților implicați în inițierea, procesarea sau înregistrarea tranzacțiilor complexe sau neobișnuite îl pot ajuta pe auditor să evalueze gradul de adecvare al selectării și aplicării anumitor politici contabile.

---

<sup>4</sup> ISA 240, *Responsabilitățile auditorului privind fraudă în cadrul unui audit al situațiilor financiare*, punctele 12-24

<sup>5</sup> ISA 260, *Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta*, punctul 4 litera (b)



- Intervievările direcționate către consilierul juridic intern pot furniza informații despre aspecte precum litigiile, conformitatea cu legile și reglementările, cunoștințe despre fraudă sau fraudă suspectată care afectează entitatea, garanții, obligații post-vânzare, acorduri (precum asocierile în participație) cu parteneri de afaceri și semnificația termenilor contractuali.
  - Intervievările direcționate către personalul de marketing și vânzări pot furniza informații privind modificările strategiilor de marketing ale entității, tendințelor comerciale sau acordurilor contractuale cu clienții săi.
  - Intervievările direcționate către funcția de gestionare a riscului (sau către cei care realizează astfel de roluri) pot furniza informații cu privire la riscurile operaționale și de reglementare care ar putea influența raportarea financiară.
  - Intervievările direcționate către personalul responsabil de sistemele informaționale pot furniza informații privind modificările sistemului, deficiențele acestuia sau deficiențe de control sau alte informații privind riscurile aferente sistemului informațional.
- A8. Deoarece înțelegerea entității și a mediului său este un proces continuu, dinamic, interviurile realizate de auditor pot avea loc pe întreaga durată a misiunii de audit.

#### Interviurea funcției de audit intern

- A9. Dacă o entitate are o funcție de audit intern, interviurea persoanelor din cadrul respectivei funcții poate furniza informații utile pentru auditor în demersul de înțelegere a entității și de identificare și evaluare a riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare și al aserțiunilor. În cursul activității sale, este posibil ca funcția de audit intern să fi obținut informații cu privire la operațiunile entității și la riscurile de afaceri ale acesteia și este posibil să existe constatări pe baza acestei activități, cum ar fi deficiențe identificate ale controlului sau riscuri, care ar putea reprezenta o contribuție valoroasă pentru înțelegerea de către auditor a entității, pentru evaluarea riscului de către auditor și pentru alte aspecte ale auditului. Prin urmare, interviurile auditorului sunt realizate indiferent dacă auditorul preconizează că va utiliza sau nu activitatea funcției de audit intern pentru a modifica natura sau plasarea în timp sau pentru a reduce amploarea procedurilor de audit ce urmează a fi realizate.<sup>6</sup> Interviurile de o relevanță deosebită pot fi cele referitoare la aspectele pe care funcția de audit intern le-a adus în atenția persoanelor responsabile cu guvernanta și rezultatele propriului proces de evaluare a riscului al funcției.

---

<sup>6</sup> Prevederile relevante sunt incluse în ISA 610 (Revizuit 2013)

- A10. Dacă, pe baza răspunsurilor la interviurile auditorului, pare că există constatări care ar putea fi relevante pentru raportarea financiară și auditul entității, auditorul poate considera adecvat să citească rapoartele aferente realizate de funcția de audit intern. Exemple ale rapoartelor funcției de audit intern care ar putea fi relevante includ documentele de strategie și planificare ale funcției și rapoartele care au fost întocmite pentru conducere sau pentru persoanele responsabile cu guvernanta și care descriu constatările din examinările funcției de audit intern.
- A11. Mai mult, în conformitate cu ISA 240<sup>7</sup>, dacă funcția de audit intern oferă auditorului informații privind orice fraudă reală, suspectată sau presupusă, auditorul ține cont de aceste informații în identificarea riscului de denaturare semnificativă cauzat de fraudă.
- A12. Persoanele adecvate din cadrul funcției de audit intern care răspund interviurilor sunt acelea care, în opinia auditorului, dețin cunoștințe, experiență și autoritate corespunzătoare, precum directorul de audit intern sau, în funcție de circumstanțe, alt angajat al funcției. Auditorul poate, de asemenea, considera adecvat să aibă întâlniri periodice cu aceste persoane.

Considerente specifice entităților din sectorul public (a se vedea pct. 6 litera (a))

- A13. Auditorii entităților din sectorul public au adesea responsabilități suplimentare în ceea ce privește controlul intern și respectarea legilor și reglementărilor aplicabile. Intervievarea persoanelor adecvate din cadrul funcției de audit intern poate ajuta auditorul în identificarea riscului de neconformitate semnificativă cu legile și reglementările aplicabile și a riscului existenței deficiențelor în cadrul controlului intern asupra raportării financiare.

*Proceduri analitice* (a se vedea pct. 6 litera (b))

- A14. Procedurile analitice efectuate drept proceduri de evaluare a riscului pot identifica aspecte ale entității cu care auditorul nu era la curent și pot ajuta la evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă pentru a furniza o bază pentru conceperea și implementarea de răspunsuri la riscurile evaluate. Procedurile analitice efectuate drept proceduri de evaluare a riscului pot include atât informațiile financiare, cât și nefinanciare, de exemplu, raportul dintre vânzări și suprafața spațiului de vânzare sau volumul bunurilor vândute.
- A15. Procedurile analitice pot ajuta la identificarea existenței tranzacțiilor sau evenimentelor neobișnuite și valorilor, ponderilor și tendințelor care ar putea indica aspecte cu implicații semnificative pentru audit. Relațiile neobișnuite sau neașteptate care sunt identificate pot ajuta auditorul în identificarea riscurilor de denaturare semnificativă, în special a riscurilor de denaturare semnificativă cauzate de fraudă.

---

<sup>7</sup> ISA 240, punctul 19

A16. Totuși, atunci când astfel de proceduri analitice utilizează date agregate la un nivel superior (aceasta poate fi situația procedurilor analitice efectuate drept proceduri de evaluare a riscului), rezultatele acestor proceduri analitice furnizează doar un indiciu general inițial despre măsura în care poate exista o denaturare semnificativă. În consecință, în astfel de cazuri, luarea în considerare a altor informații care au fost colectate în timpul identificării riscurilor de denaturare semnificativă împreună cu rezultatele acestor proceduri analitice pot ajuta auditorul în înțelegerea și evaluarea rezultatelor procedurilor analitice.

#### Considerente specifice entităților mici

A17. Este posibil ca unele entități mici să nu dispună de informații financiare interimare sau lunare care să poată fi utilizate în scopul procedurilor analitice. În aceste circumstanțe, cu toate că auditorul poate efectua proceduri analitice limitate în scopul planificării auditului sau poate obține unele informații prin interviu, auditorul poate fi nevoit să planifice efectuarea de proceduri analitice pentru a identifica și evalua riscurile de denaturare semnificativă atunci când o variantă primară a situațiilor financiare ale entității este disponibilă.

#### *Observare și inspecție (a se vedea pct. 6 litera (c))*

A18. Observarea și inspecția pot susține interviurile conducerii și ale altor părți și pot furniza, de asemenea, informații despre entitate și mediul său. Exemple de astfel de proceduri de audit includ observarea sau inspecția următoarelor:

- Operațiunilor entității.
- Documentelor (precum planurile și strategiile de afaceri), evidențelor și manualelor de control intern.
- Rapoartelor întocmite de conducere (precum rapoartele trimestriale ale conducerii și situațiile financiare interimare) și de persoanele responsabile cu governanța (precum procesele-verbale ale ședințelor consiliului de directori).
- Sediului și facilităților de producție ale entității.

#### *Informații obținute în perioadele anterioare (a se vedea pct. 9)*

A19. Experiența anterioară a auditorului cu privire la entitate și procedurile de audit efectuate în cadrul auditurilor anterioare pot furniza auditorului informații despre aspecte precum:

- Denaturări anterioare și măsura în care acestea au fost corectate la timp.
- Natura entității și a mediului său și a controlului intern al entității (inclusiv deficiențele din controlul intern).
- Schimbări semnificative prin care entitatea sau operațiunile sale se

poate să fi trecut de la perioada financiară anterioară, care îl pot ajuta pe auditor să înțeleagă suficient entitatea pentru a identifica și evalua riscurile de denaturare semnificativă.

A20. Auditorului i se solicită să determine măsura în care informațiile obținute în perioadele anterioare rămân relevante, dacă auditorul intenționează să utilizeze acele informații în scopul auditului curent. Aceasta deoarece modificările din mediul de control, de exemplu, pot afecta relevanța informațiilor obținute în anul precedent. Pentru a determina măsura în care au avut loc modificări care pot afecta relevanța acestor informații, auditorul poate derula interviuri și poate efectua alte proceduri de audit adecvate, precum testările prin parcurgere a sistemelor relevante.

*Discuția din cadrul echipei misiunii (a se vedea pct. 10)*

A21. Discuția din cadrul echipei misiunii cu privire la susceptibilitatea ca situațiile financiare ale entității să conțină denaturări semnificative:

- Oferă o oportunitate pentru ca membrii mai experimentați ai echipei misiunii, inclusiv partenerul de misiune, să își împărtășească opiniile în baza cunoștințelor lor despre entitate.
- Permite membrilor echipei misiunii să facă schimb de informații privind riscurile afacerii la care este supusă entitatea și privind modul în care, și cazurile când, situațiile financiare pot fi susceptibile de denaturare semnificativă cauzată de fraudă sau eroare.
- Ajută membrii echipei misiunii să obțină o mai bună înțelegere a potențialului de denaturare semnificativă a situațiilor financiare în domenii specifice atribuite acestora și să înțeleagă modul în care rezultatele procedurilor de audit pe care le efectuează pot afecta alte aspecte ale auditului inclusiv deciziile privind natura, plasarea în timp sau amploarea procedurilor de audit subsecvente.
- Furnizează, pentru membrii echipei misiunii, o bază de comunicare și schimb de noi informații obținute pe parcursul auditului care pot afecta evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă sau procedurile de audit efectuate pentru a aborda aceste riscuri.

ISA 240 furnizează cerințe și îndrumări suplimentare în legătură cu discuția din cadrul echipei misiunii cu privire la riscurile de fraudă.<sup>8</sup>

A22. Nu este întotdeauna necesar sau practic ca o discuție să includă toți membrii într-o singură sesiune (ca, de exemplu, într-un audit efectuat în mai multe locații), și nici nu este necesar ca toți membrii echipei misiunii să fie informați în legătură cu toate deciziile care se iau în cadrul discuției. Partenerul de misiune poate discuta aspecte cu membrii principali ai echipei

---

<sup>8</sup> ISA 240, punctul 15

misiunii inclusiv, dacă se consideră adecvat, cu specialiștii și cu persoanele responsabile cu auditul componentelor, în timp ce delegă discuția cu alte părți, ținând cont de amploarea comunicării considerată necesară în cadrul echipei misiunii. Poate fi util un plan de comunicare, convenit cu partenerul de misiune.

Considerente specifice entităților mici

A23. Multe audituri mici sunt desfășurate integral de către partenerul de misiune (care poate fi un practician individual). În astfel de situații, partenerul de misiune este cel care, derulând personal planificarea auditului, ar fi responsabil de examinarea susceptibilității ca situațiile financiare ale entității să conțină denaturări semnificative cauzate de fraudă sau eroare.

## **Înțelegerea prevăzută a entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern al entității**

### **Entitatea și mediul său**

*Factori aferenți sectorului de activitate, factori de reglementare și alți factori externi (a se vedea pct. 11 litera (a))*

Factori aferenți sectorului de activitate

A24. Factorii relevanți aferenți sectorului de activitate includ condițiile din sectorul de activitate precum mediul concurențial, relațiile cu furnizorii și clienții și progresele tehnologice. Exemplele de aspecte pe care auditorul le poate lua în considerare includ:

- Piața și concurența, inclusiv cererea, capacitatea și concurența prețurilor.
- Activitatea ciclică sau sezonieră.
- Tehnologia de produs aferentă produselor entității.
- Aprovizionarea cu energie electrică și costurile aferente.

A25. Domeniul în care activează entitatea poate genera riscuri specifice de denaturare semnificativă care decurg din natura activității sau gradul de reglementare. De exemplu, contractele pe termen lung pot implica estimări semnificative ale veniturilor și cheltuielilor care generează riscuri de denaturare semnificativă. În astfel de cazuri, este important ca echipa misiunii să includă membri cu un nivel suficient de cunoștințe și experiență relevante.<sup>9</sup>

Factori de reglementare

A26. Factorii relevanți de reglementare includ mediul de reglementare. Mediul de reglementare încorporează, printre altele, cadrul de raportare financiară apli-

<sup>9</sup> ISA 220, *Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare*, punctul 14

cabil și mediul legal și politic. Exemple de aspecte pe care auditorul le poate lua în considerare includ:

- Principiile contabile și practicile specifice sectorului de activitate.
- Cadrul de reglementare al unui sector de activitate reglementat.
- Legislația și reglementările care afectează semnificativ operațiunile entității, inclusiv activitățile de supraveghere directă.
- Fiscalitatea (corporativă și de altă natură).
- Politicile guvernamentale care afectează în prezent derularea activității entității, precum controale monetare, inclusiv controale ale schimbului valutar, stimulente fiscale, financiare (de exemplu, programe de subvenții guvernamentale) și politici de restricționare tarifare sau comerciale.
- Cerințele de mediu care afectează sectorul de activitate și activitatea entității.

A27. ISA 250 include anumite cerințe specifice aferente cadrului legal și de reglementare aplicabil entității și sectorului de activitate sau sectorului în care operează entitatea.<sup>10</sup>

Considerente specifice entităților din sectorul public

A28. Pentru auditurile entităților din sectorul public, legea, reglementările sau altă autoritate pot afecta operațiunile entității. Astfel de elemente sunt esențial de luat în considerare pentru a înțelege entitatea și mediul său.

Alți factori externi

A29. Exemple de alți factori externi care afectează entitatea pe care auditorul îi poate lua în considerare includ condițiile economice generale, ratele dobânzii și disponibilitatea finanțării, precum și inflația sau reevaluarea monedei.

*Natura entității* (a se vedea pct.11 litera (b))

A30. Înțelegerea naturii unei entități îi permite auditorului să înțeleagă aspecte precum:

- Măsura în care entitatea are o structură complexă, de exemplu dispune de filiale sau alte componente în locații multiple. Structurile complexe introduc adesea aspecte care pot genera riscuri de denaturare semnificativă. Astfel de aspecte pot include măsura în care fondul comercial, asocierile în participație, investițiile sau entitățile cu scop special sunt contabilizate adecvat.

---

<sup>10</sup> ISA 250, *Luarea în considerare a legii și reglementărilor într-un audit al situațiilor financiare*, punctul 12

- Forma de proprietate și relațiile dintre proprietari și alte persoane sau entități. Această înțelegere ajută la determinarea măsurii în care tranzacțiile cu părți afiliate au fost identificate și contabilizate adecvat. ISA 550<sup>11</sup> stabilește cerințe și furnizează îndrumări cu privire la considerentele auditorului, relevante pentru părțile afiliate.

A31. Exemplele de aspecte pe care auditorul le poate lua în considerare în înțelegerea naturii entității includ:

- Operațiuni de afaceri, precum:
  - Natura surselor de venit, produselor sau serviciilor, și piețelor, inclusiv implicarea în comerțul electronic, precum activități de vânzări și marketing prin internet.
  - Derularea de operațiuni (de exemplu, etape și metode de producție, sau activități expuse riscurilor determinate de circumstanțele specifice).
  - Alianțe, asocieri în participație și activități de externalizare.
  - Dispersie geografică și segmentare pe domenii de activitate.
  - Amplasamentul facilităților de producție, depozitelor și birourilor, și amplasamentul și cantitățile stocurilor.
  - Clienți principali și furnizori importanți de bunuri și servicii, acorduri de angajare (inclusiv existența unor contracte sindicale, pensii și alte beneficii post-angajare, opțiuni de cumpărare de acțiuni sau acorduri privind acordarea de stimulente sub formă de bonusuri și reglementări guvernamentale legate de aspectele angajării).
  - Activități și cheltuieli de cercetare și dezvoltare.
  - Tranzacții cu părțile afiliate.
- Investiții și activități investiționale, precum:
  - Achiziții sau cesionări planificate sau efectuate recent.
  - Investiții și cesionări de titluri de valori și împrumuturi.
  - Activități de investiții de capital.
  - Investiții în entități neconsolidate, inclusiv parteneriate, asocieri în participație și entități cu scop special.
- Finanțare și activități de finanțare, precum:

---

<sup>11</sup> ISA 550, *Părți afiliate*

- Filiale importante și entități asociate, inclusiv structuri consolidate și neconsolidate.
- Structura datoriilor și termenii împrumuturilor, inclusiv angajamentele extra-bilanțiere de finanțare și contractele de leasing.
- Uzufuctuari (locali, străini, reputația în afaceri și experiența) și părți afiliate.
- Utilizarea instrumentelor financiare derivate.
- Raportare financiară, precum:
  - Principii contabile și practici specifice sectorului de activitate, inclusiv categorii semnificative specifice sectorului de activitate (de exemplu, împrumuturi și investiții pentru bănci sau activități de cercetare și dezvoltare pentru fabricanții de produse farmaceutice).
  - Practici de recunoaștere a veniturilor.
  - Contabilizarea valorilor juste.
  - Active, datorii și tranzacții valutare.
  - Contabilizarea tranzacțiilor neobișnuite sau complexe, inclusiv a celor din domenii controversate sau în curs de dezvoltare (de exemplu, contabilizarea compensărilor pe bază de acțiuni).

A32. Modificările semnificative ale entității față de perioadele anterioare pot genera sau modifica riscurile de denaturare semnificativă.

#### Natura entităților cu scop special

A33. O entitate cu scop special (uneori denumită vehicul cu scop special) este o entitate care este, în general, înființată pentru un scop restrâns și bine definit, precum a realiza un contract de leasing sau o titlurizare de active financiare sau a desfășura activități de cercetare și dezvoltare. Aceasta poate lua forma unei corporații, a unui trust, parteneriat sau entitate neîncorporată. Entitatea în numele căreia a fost creată entitatea cu scop special poate, adeseori, transfera activele acesteia din urmă (de exemplu, ca parte a unei tranzacții de derecunoaștere care implică active financiare), poate obține dreptul de a utiliza activele acesteia sau de a desfășura servicii pentru aceasta, în timp ce alte părți pot furniza finanțarea ei. Așa cum indică ISA 550, în unele circumstanțe, o entitate cu scop special poate fi o parte afiliată a entității.<sup>12</sup>

A34. Cadrele de raportare financiară specifică deseori condițiile detaliate care sunt considerate echivalente controlului, sau circumstanțele în care entitatea cu scop special ar trebui să fie luată în considerare pentru consolidare. Interpre-

---

<sup>12</sup> ISA 550, *Părți afiliate*, punctul A7



tarea cerințelor acestor cadre prevede, deseori, o cunoaștere detaliată a acordurilor relevante care implică entitatea cu scop special.

*Selectarea și aplicarea politicilor contabile de către entitate* (a se vedea pct. 11 litera (c))

A35. O înțelegere a selectării și aplicării politicilor contabile de către entitate poate include aspecte precum:

- Metodele pe care entitatea le utilizează pentru a contabiliza tranzacțiile semnificative și neobișnuite.
- Efectul politicilor contabile semnificative în domenii controversate sau în curs de dezvoltare pentru care există o lipsă de îndrumări cu valoare de normă sau un consens.
- Modificări în politicile contabile ale entității.
- Standardele de raportare financiară și legile și reglementările care sunt noi pentru entitate și momentul și modul în care entitatea va adopta aceste cerințe.

*Obiective și strategii și riscurile aferente ale afacerii* (a se vedea pct. 11 litera (d))

A36. Entitatea își derulează activitatea în contextul factorilor aferenți sectorului de activitate, factorilor de reglementare și altor factori interni și externi. Pentru a răspunde acestor factori, conducerea entității sau persoanele responsabile cu guvernanta definesc obiectivele, care reprezintă planurile generale pentru entitate. Strategiile sunt abordări prin care conducerea intenționează să își atingă obiectivele. Obiectivele și strategiile entității se pot modifica pe parcursul timpului.

A37. Riscul afacerii este mai cuprinzător decât riscul de denaturare semnificativă al situațiilor financiare, deși îl include pe acesta din urmă. Riscul afacerii poate fi generat de o modificare sau de complexitate. Nerecunoașterea nevoii de schimbare poate, de asemenea, genera un risc al afacerii. Riscul afacerii poate apărea, de exemplu, din:

- Dezvoltarea de produse sau servicii noi care pot fi supuse eșecului;
- O piață care, chiar dacă s-a dezvoltat cu succes, este neadecvată pentru a susține un produs sau serviciu; sau
- Defecte ale unui produs sau serviciu care pot avea drept rezultat datorii și risc reputațional.

A38. O înțelegere a riscurilor afacerii cu care se confruntă entitatea sporește probabilitatea de identificare a riscurilor de denaturare semnificativă, deoarece majoritatea riscurilor afacerii vor avea în cele din urmă consecințe financiare și, prin urmare, un efect asupra situațiilor financiare. Totuși, auditorul nu are responsabilitatea de a identifica sau evalua toate riscurile afacerii deoarece nu toate riscurile afacerii generează riscuri de denaturare semnificativă.

A39. Exemplele de aspecte pe care auditorul le poate lua în considerare pentru înțelegerea obiectivelor, strategiilor și riscurilor afacerii entității care pot avea drept rezultat un risc de denaturare semnificativă a situațiilor financiare includ:

- Evoluțiile din sectorul de activitate (un potențial risc aferent al afacerii ar putea fi, de exemplu, faptul că entitatea nu dispune de personalul sau de expertiza necesară pentru a trata modificările din sectorul de activitate).
- Produsele și serviciile noi (un potențial risc aferent al afacerii ar putea fi, de exemplu, existența unei răspunderi sporite privind produsul).
- Extinderea activității (un potențial risc aferent al afacerii ar putea fi, de exemplu, faptul că cererea nu a fost estimată cu precizie).
- Noile cerințe contabile (un potențial risc aferent al afacerii ar putea fi, de exemplu, implementarea incompletă sau necorespunzătoare, sau costuri sporite).
- Cerințe de reglementare (un potențial risc aferent al afacerii ar putea fi, de exemplu, faptul că există o expunere legală sporită).
- Cerințe de finanțare actuale și prognozate (un potențial risc aferent al afacerii ar putea fi, de exemplu, implica pierderea finanțării din cauza incapacității entității de a respecta cerințele).
- Utilizarea echipamentelor IT (un potențial risc aferent al afacerii ar putea fi, de exemplu, faptul că sistemele și procesele sunt incompatibile).
- Efectele implementării unei strategii, în special orice efecte care vor duce la noi cerințe contabile (un potențial risc aferent al afacerii ar putea fi, de exemplu, o implementare incompletă sau necorespunzătoare).

A40. Un risc al afacerii poate avea o consecință imediată pentru riscul de denaturare semnificativă pentru clasele de tranzacții, solduri ale conturilor și prezentări la nivelul aserțiunilor sau la nivelul situațiilor financiare. De exemplu, riscul afacerii ce rezultă din scăderea portofoliului de clienți poate spori riscul de denaturare semnificativă asociat evaluării creanțelor. Totuși, același risc, în special în combinație cu o economie care se contractă, poate avea, de asemenea, o consecință pe termen mai lung, pe care auditorul o ia în considerare la evaluarea gradului de adecvare al ipotezei de continuitate a activității. Faptul că un risc al afacerii poate avea drept rezultat un risc de denaturare semnificativă este, deci, luat în considerare din perspectiva circumstanțelor aferente entității. Exemple de condiții și evenimente care pot indica riscuri de denaturare semnificativă sunt ilustrate în Anexa 2.

A41. De obicei, conducerea identifică riscurile afacerii și elaborează abordări care să răspundă acestora. Un astfel de proces de evaluare a riscului face parte din controlul intern și este discutat în punctul 15 și în punctele A87-A88.

Considerente specifice entităților din sectorul public

A42. Pentru auditurile entităților din sectorul public, „obiectivele conducerii” pot fi influențate de preocupări legate de răspunderea publică și pot include obiective care își au sursele în lege, reglementare sau altă autoritate.

*Evaluarea și revizuirea performanței financiare a entității* (a se vedea pct. 11 litera (e))

A43. Conducerea și alte părți vor evalua și revizui acele fapte pe care le consideră importante. Evaluările performanței, externe sau interne, creează presiuni asupra entității. Acesta presiuni, la rândul lor, pot motiva conducerea să ia măsuri pentru creșterea performanței în afaceri sau pentru a denatura situațiile financiare. În consecință, o înțelegere a performanței entității ajută auditorul să analizeze măsura în care presiunile pentru atingerea standardelor de performanță pot avea drept rezultat acțiuni ale conducerii care sporesc riscurile de denaturare semnificativă, inclusiv cele cauzate de fraudă. A se vedea ISA 240 pentru cerințe și îndrumări în legătură cu riscurile de fraudă.

A44. Evaluarea și revizuirea performanței financiare nu coincid cu monitorizarea controalelor (discutată ca o componentă a controlului intern la punctele A106-A117), deși scopurile acestora se pot suprapune:

- Evaluarea și revizuirea performanței vizează măsura în care performanța afacerii îndeplinește obiectivele stabilite de conducere (sau părți terțe).
- Monitorizarea controalelor vizează în mod special derularea eficientă a controlului intern.

În anumite cazuri, totuși, indicatorii de performanță furnizează, de asemenea, informații care îi permit conducerii să identifice deficiențele din controlul intern.

A45. Exemplele de informații generate intern utilizate de către conducere pentru evaluarea și revizuirea performanței financiare și pe care auditorul le poate lua în considerare, includ:

- Indicatorii principali de performanță (financiari și nefinanciari) și principalele ponderi, tendințe și statistici operaționale.
- Analizele performanțelor financiare în fiecare perioadă.
- Bugete, previziuni, analiza variației, informații pe segmente și rapoarte pe divizie, departament sau alte niveluri ale performanței.

- Evaluări ale performanțelor angajaților și politici de compensare prin stimulente.
- Comparații ale performanței unei entități cu cele ale concurenților.

A46. Părțile externe pot, de asemenea, evalua și revizui performanța financiară a entității. De exemplu, informațiile externe precum rapoartele analiștilor și rapoartele agențiilor de rating pentru credite pot reprezenta informații utile pentru auditor. Astfel de rapoarte pot fi adesea obținute de la entitatea care este auditată.

A47. Măsurile interne pot evidenția rezultate sau tendințe neașteptate, care îi solicită conducerii să determine cauza acestora și să ia măsuri corective (inclusiv, în anumite cazuri, detectarea și corectarea la timp a denaturărilor). Evaluările performanței pot, de asemenea, indica auditorului faptul că riscurile de denaturare din situațiile financiare aferente există într-adevăr. De exemplu, evaluările performanței pot indica faptul că entitatea a înregistrat o creștere sau o profitabilitate neobișnuit de rapidă în comparație cu alte entități din același sector de activitate. Astfel de informații, mai ales dacă sunt combinate cu alți factori precum acordarea de bonusuri pe baza performanței sau a unei remunerații pe bază de stimulente, pot indica potențialul risc de subiectivism al conducerii în întocmirea situațiilor financiare.

Considerente specifice entităților mici

A48. De regulă, entitățile mici nu au procese de evaluare și revizuire a performanței financiare. Prin interviuarea conducerii se poate descoperi că aceasta se bazează pe anumiți indicatori principali pentru a evalua performanța financiară și pentru a lua măsurile corespunzătoare. Dacă o astfel de interviuare indică o absență a procesului de evaluare sau de revizuire a performanței, poate exista un risc sporit ca denaturările să nu fie detectate și corectate.

**Controlul intern al entității** (a se vedea pct. 12)

A49. Înțelegerea controlului intern ajută auditorul în identificarea tipurilor de denaturări posibile și a factorilor care afectează riscurile de denaturare semnificativă, precum și la stabilirea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de audit subsecvente.

A50 Următorul material de aplicare privind controlul intern este prezentat în patru secțiuni, după cum urmează:

- Natura generală și caracteristicile controlului intern.
- Controalele relevante pentru audit.
- Natura și amploarea înțelegerii controalelor relevante.
- Componentele controlului intern.

### *Natura generală și caracteristicile controlului intern*

#### Scopul controlului intern

A51. Control intern este proiectat, implementat și menținut pentru a aborda riscurile identificate ale afacerii, care amenință atingerea oricăruia dintre obiectivele entității care se referă la:

- Credibilitatea raportării financiare a entității;
- Eficiența și eficacitatea operațiunilor acesteia; și
- Conformitatea sa cu legile și reglementările aplicabile.

Modul în care controlul intern este proiectat, implementat și menținut variază în funcție de mărimea și complexitatea entității.

#### Considerente specifice entităților mici

A52. Entitățile mici pot utiliza mijloace mai puțin structurate și procese și proceduri mai simple pentru a își atinge obiectivele.

#### Limitările controlului intern

A53. Controlul intern, indiferent de cât este de eficient, poate furniza unei entități doar o asigurare rezonabilă cu privire la îndeplinirea obiectivelor de raportare financiară a entității. Probabilitatea îndeplinirii acestora este afectată de limitările inerente controlului intern. Acestea includ realități precum faptul că raționamentul uman în luarea de decizii poate fi eronat și că slăbiciunile controlului intern pot apărea din cauza erorii umane. De exemplu, poate exista o eroare în proiectarea sau în modificarea unui control. De asemenea, efectuarea unui control poate să nu fie eficientă, ca atunci când informațiile produse în scopul controlului intern (de exemplu, un raport de excepție) nu sunt utilizate eficient deoarece persoana responsabilă de revizuirea informațiilor nu înțelege scopul acestora sau nu reușește să ia măsurile adecvate.

A54. În plus, controalele pot fi împiedicate prin complicitatea a două sau mai multe persoane sau eludarea controlului intern de către conducere. De exemplu, conducerea poate încheia acorduri separate cu clienții care modifică termenii și condițiile contractelor standard de vânzare ale entității, ceea ce poate avea drept rezultat o recunoaștere necorespunzătoare a veniturilor. De asemenea, validări ale editărilor într-un program software care sunt concepute pentru a identifica și raporta tranzacțiile care depășesc limitele de credit specificate pot fi eludate sau dezactivate.

A55. Mai mult, în proiectarea și implementarea controalelor, conducerea poate exercita raționamente cu privire la natura și amploarea controalelor pe care alege să le implementeze și la natura și amploarea riscurilor pe care alege să și le asume.

### Considerente specifice entităților mici

- A56. Entitățile mici au adesea mai puțini angajați, ceea ce poate limita măsura în care segregarea sarcinilor este practicabilă. Totuși, într-o entitate mică gestionată de un proprietar, proprietarul-manager poate fi capabil să exercite o supraveghere mai eficientă decât într-o entitate mare. Această supraveghere poate compensa oportunitățile în general mai limitate de segregare a sarcinilor.
- A57. Pe de altă parte, proprietarul-manager poate avea o mai mare capacitate de a eluda controalele deoarece sistemul de control intern este mai puțin structurat. Acest aspect este luat în considerare de către auditor în identificarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.

### Structurarea controlului intern pe componente

- A58. Structurarea controlului intern pe următoarele cinci componente, în contextul ISA, oferă un cadru util pentru auditori de a lua în considerare modul în care diferite aspecte ale controlului intern al unei entități pot afecta auditul:
- (a) Mediul de control;
  - (b) Procesul de evaluare a riscurilor entității;
  - (c) Sistemul informațional, inclusiv procesele de afaceri aferente, relevante pentru raportarea financiară și comunicarea;
  - (d) Activitățile de control; și
  - (e) Monitorizarea controalelor.

Structurarea nu reflectă neapărat modul în care o entitate proiectează, implementează și menține controlul intern sau modul în care poate clasifica orice componentă specifică. Auditorii pot utiliza diferite terminologii sau cadre generale pentru a descrie diferitele aspecte ale controlului intern și efectul acestora asupra auditului, pe lângă cele utilizate în prezentul ISA, cu condiția ca toate componentele descrise în prezentul ISA să fie abordate.

- A59. Materialul de aplicare referitor la cele cinci componente ale controlului intern, dat fiind faptul că acestea se referă la un audit al situațiilor financiare, este descris la punctele A76-A117 de mai jos. Anexa 1 furnizează explicații suplimentare ale acestor componente ale controlului intern.

### Caracteristicile elementelor manuale și automate ale controlului intern, relevante pentru evaluarea riscurilor de către auditor

- A60. Sistemul de control intern al unei entități conține elemente manuale și adesea elemente automate. Caracteristicile elementelor manuale sau automate sunt relevante pentru evaluarea riscurilor de către auditor și pentru procedurile de audit subsecvente bazate pe acestea.

A61. Utilizarea elementelor manuale sau automate în controlul intern afectează, de asemenea, modalitatea în care sunt inițiate, înregistrate, procesate și raportate tranzacțiile:

- Controalele dintr-un sistem manual pot include astfel de proceduri precum aprobări și revizuirii ale tranzacțiilor, precum și reconcilieri și urmăriri ale elementelor reconciliante. În mod alternativ, o entitate poate utiliza proceduri automate de inițiere, înregistrare, procesare și raportare a tranzacțiilor, caz în care înregistrările în format electronic înlocuiesc documentele tipărite.
- Controalele din sistemele IT constau într-o combinație de controale automate (de exemplu, controale încorporate în programe informatice) și controale manuale. Mai mult, controalele manuale pot fi independente de sistemul IT, pot utiliza informații generate de sistemul IT sau pot fi limitate la monitorizarea funcționării eficiente a sistemului IT și a controalelor automate și la tratarea excepțiilor. Atunci când un sistem informatic este utilizat pentru a iniția, înregistra, procesa sau raporta tranzacții, sau alte date financiare de inclus în situațiile financiare, sistemele și programele pot include controale aferente aserțiunilor corespunzătoare conturilor semnificative sau pot fi esențiale pentru funcționarea eficientă a controalelor manuale care depind de sistemul IT.

Combinarea elementelor manuale și automate de control intern ale unei entități diferă în funcție de natura și complexitatea modului de utilizare a sistemului IT de către entitate.

A62. În general, sistemul IT este benefic controlului intern al unei entități, deoarece îi permite entității să:

- Aplice în mod consecvent normele de afaceri predefinite și să efectueze calcule complexe pentru procesarea unor volume mari de tranzacții sau date;
- Să crească promptitudinea, disponibilitatea și acuratețea informațiilor;
- Să faciliteze analiza suplimentară a informațiilor;
- Să întărească capacitatea de monitorizare a performanței activităților entității și a politicilor și procedurilor acesteia;
- Să reducă riscul de eludare a controalelor; și
- Să întărească capacitatea de realizare a unei segregări eficiente a sarcinilor prin implementarea controalelor de securitate în cadrul aplicațiilor, bazelor de date și sistemelor de operare.

A63. Sistemul IT presupune, de asemenea, riscuri specifice pentru controlul intern al unei entități, inclusiv, de exemplu:

- Încrederea în sisteme sau programe care procesează datele necorespunzător, procesează date inexacte, sau ambele.
- Accesul neautorizat la date care poate avea drept rezultat distrugerea datelor sau modificări necorespunzătoare ale datelor, inclusiv înregistrarea de tranzacții neautorizate sau inexistente sau înregistrarea necorespunzătoare a tranzacțiilor. Pot apărea riscuri specifice atunci când utilizatori multipli accesează o bază de date comună.
- Posibilitatea ca personalul IT să dobândească acces privilegiat, dincolo de ceea ce este necesar pentru a își desfășura sarcinile desemnate, prin aceasta nerespectând segregarea sarcinilor.
- Modificări neautorizate ale datelor din fișierele principale.
- Modificări neautorizate ale sistemelor sau programelor.
- Neoperarea modificărilor necesare în cadrul sistemelor sau programelor.
- Intervenția manuală necorespunzătoare.
- Posibila pierdere a datelor sau imposibilitatea de accesare a datelor, după caz.

A64. Elementele manuale ale controlului intern pot fi mai potrivite atunci când este nevoie de raționament și discreție, precum în situațiile de mai jos:

- Tranzacții mari, neobișnuite sau nerecurente.
- Circumstanțe în care erorile sunt dificil de definit, anticipat sau prevăzut.
- În situații schimbătoare care prevăd un răspuns al controlului în afara domeniului de aplicare al unui control automat existent.
- În monitorizarea eficacității controalelor automate.

A65. Elementele manuale ale controlului intern pot fi mai puțin fiabile decât elementele automate deoarece sunt mai ușor de ocolit, ignorat, sau eludat și sunt, de asemenea, mai des supuse erorilor și greșelilor simple. Consecvența de aplicare a unui element de control manual nu poate fi, așadar, presupusă. Elementele de control manual pot fi mai puțin potrivite în următoarele situații:

- Tranzacții cu volum mare sau recurente, sau, în situațiile în care erorile care pot fi anticipate sau prevăzute, ele pot fi prevenite sau detectate și corectate cu ajutorul parametrilor de control care sunt automați.
- Activități de control în care modalitățile specifice de derulare a controlului pot fi proiectate adecvat și pot fi automate.

A66. Amplasarea și natura riscurilor aferente controlului intern variază în funcție de natura și caracteristicile sistemului informațional al entității. Entitatea răs-



punde riscurilor generate de utilizarea sistemului IT sau de utilizarea elementelor manuale în controlul intern prin stabilirea unor controale eficiente din perspectiva caracteristicilor sistemului informațional al entității.

#### *Controalele relevante pentru audit*

- A67. Există o relație directă între obiectivele unei entități și controalele pe care aceasta le implementează pentru a oferi o asigurare rezonabilă cu privire la realizarea acestora. Obiectivele entității, și deci controalele, se referă la raportarea financiară, operațiuni și conformitate; totuși, nu toate aceste obiective și controale sunt relevante pentru evaluarea riscurilor de către auditor.
- A68. Factorii relevanți pentru raționamentul auditorului privind măsura în care un control, individual sau în combinație cu altele, este relevant pentru audit pot include aspecte precum:
- Pragul de semnificație.
  - Importanța riscului aferent.
  - Dimensiunea entității.
  - Natura activității entității, inclusiv caracteristicile sale privind organizarea și forma de proprietate.
  - Diversitatea și complexitatea operațiunilor entității.
  - Cerințele legale și de reglementare aplicabile.
  - Circumstanțele și componenta aplicabilă a controlului intern.
  - Natura și complexitatea sistemelor care fac parte din controlul intern al entității, inclusiv utilizarea organizațiilor prestatoare de servicii.
  - Măsura și modul în care un control specific, individual sau în combinație cu altele, previne, sau detectează și corectează, denaturarea semnificativă.
- A69. Controalele cu privire la exhaustivitatea și acuratețea informațiilor generate de către entitate pot fi relevante pentru audit dacă auditorul intenționează să utilizeze aceste informații în proiectarea și derularea de proceduri subsecvente. Controalele aferente operațiunilor și obiectivelor de conformitate pot fi, de asemenea, relevante pentru un audit dacă acestea se referă la datele pe care auditorul le evaluează sau le utilizează în aplicarea procedurilor de audit.
- A70. Controlul intern privind protejarea activelor împotriva achiziției, utilizării sau cesionării neautorizate poate include controale referitoare atât la obiectivele de raportare financiară, cât și la cele privind operațiunile. Atenția acordată de auditor acestui tip de controale este în general limitată la cele relevante pentru credibilitatea raportării financiare.

A71. O entitate are, în general, controale privind obiective care nu sunt relevante pentru audit și așadar nu trebuie luate în considerare. De exemplu, o entitate se poate baza pe un sistem sofisticat de controale automate pentru a asigura operațiuni eficiente și eficace (precum un sistem de controale automate al unei companii aeriene pentru a respecta orarele de zbor), însă aceste controale nu sunt, de obicei, relevante pentru audit. Mai mult, deși controlul intern se aplică întregii entități sau oricăreia dintre unitățile sale operaționale sau procese de afaceri, o înțelegere a controlului intern aferent fiecăreia/fiecăruia dintre unitățile operaționale și procesele de afaceri poate să nu fie relevantă pentru audit.

Considerente specifice entităților din sectorul public

A72. Auditorii din sectorul public au deseori responsabilități suplimentare referitoare la controlul intern, de exemplu de a raporta cu privire la conformitatea cu un cod de practică stabilit. Auditorii din sectorul public pot avea, de asemenea, responsabilități de raportare cu privire la conformitatea cu legile, reglementările sau altă autoritate. Ca rezultat, revizuirea controlului intern de către aceștia poate fi mai complexă și mai detaliată.

*Natura și amploarea înțelegerii controalelor relevante (a se vedea pct. 13)*

A73. Evaluarea proiectării unui control implică examinarea măsurii în care controlul, individual sau în combinație cu alte controale, este capabil să prevină în mod eficient, sau să detecteze și corecteze, denaturările semnificative. Implementarea unui control presupune că acel control există și că entitatea îl utilizează. Nu este justificată evaluarea implementării unui control care nu este eficace și, prin urmare, este analizată în primă instanță proiectarea unui control. Un control proiectat în mod necorespunzător poate reprezenta o deficiență semnificativă a controlului intern.

A74. Procedurile de evaluare a riscului pentru obținerea de probe de audit referitoare la proiectarea și implementarea controalelor relevante pot include:

- Intervievarea personalului entității.
- Observarea aplicării controalelor specifice.
- Inspectarea documentelor și rapoartelor.
- Urmărirea tranzacțiilor prin intermediul sistemului informațional relevant pentru raportarea financiară.

Cu toate acestea, doar intervierea nu este suficientă în aceste scopuri.

A75. Înțelegerea controalelor unei entități nu este suficientă pentru a testa eficacitatea lor operațională, cu excepția cazului în care există anumite operațiuni automate care asigură funcționarea consecventă a controalelor. De exemplu, obținerea de probe de audit privind implementarea unui control manual la un anumit moment din timp nu furnizează probe de audit despre eficacitatea

operațională a controlului în alte momente din perioada supusă auditului. Totuși, din cauza consecvenței inerente a procesării IT (a se vedea punctul A62), derularea procedurilor de audit pentru a determina măsura în care a fost implementat un control automat poate servi drept test al eficacității operaționale a controlului respectiv, în funcție de evaluarea și testarea de către auditor a controalelor, precum cele privind modificările programelor. Testele privind eficacitatea operațională a controalelor sunt descrise mai detaliat în ISA 330.<sup>13</sup>

*Componente ale controlului intern – Mediul de control (a se vedea pct. 14)*

A76. Mediul de control include funcțiile de guvernanta și conducere și atitudinile, sensibilizarea și acțiunile persoanelor responsabile cu guvernanta și ale conducerii cu privire la controlul intern al entității și importanța acestuia în cadrul entității. Mediul de control stabilește caracterul unei organizații, influențând gradul de conștientizare a controlului de către angajații acesteia.

A77. Elementele mediului de control care pot fi relevante pentru înțelegerea mediului de control includ următoarele:

- (a) *Comunicarea și aplicarea valorilor de integritate și etică* – Acestea sunt elemente esențiale care influențează eficacitatea proiectării, administrării și monitorizării controalelor.
- (b) *Angajamentul privind competența* – Aspecte precum atenția acordată de conducere nivelurilor de competență pentru anumite posturi și modul în care aceste niveluri se traduc în abilități și cunoștințe necesare.
- (c) *Participarea persoanelor responsabile cu guvernanta* – Atributele persoanelor responsabile cu guvernanta, precum:
  - Independența față de conducere.
  - Experiența și statutul lor.
  - Amploarea implicării lor și a informațiilor pe care le primesc, și investigarea activităților.
  - Gradul de adecvare al acțiunilor acestora, inclusiv măsura în care problemele dificile sunt puse în discuție și urmărite cu conducerea, și interacțiunea acestora cu auditorii interni și externi.
- (d) *Filosofia conducerii și stilul de lucru* – Caracteristici ale conducerii, precum:
  - Abordarea cu privire la asumarea și gestionarea riscurilor afacerii.
  - Atitudini și acțiuni cu privire la raportarea financiară.

<sup>13</sup> ISA 330, *Răspunsul auditorului la riscurile evaluate*

- Atitudini cu privire la procesarea informațiilor și contabilizarea funcțiilor și personalului.
- (e) *Structura organizațională* – Cadrul în care activitățile unei entități de îndeplinire a obiectivelor sale sunt planificate, efectuate, controlate și revizuite.
- (f) *Atribuirea autorității și responsabilității* – Aspecte precum modul în care sunt atribuite autoritatea și responsabilitatea pentru derularea activităților și modul în care sunt stabilite relațiile de raportare și ierarhiile de autorizare.
- (g) *Politici și practici de resurse umane* – Politici și practici care se referă, de exemplu, la recrutare, îndrumare, formare, evaluare, consiliere, promovare, compensare și acțiuni de remediere.

#### Probe de audit pentru elementele mediului de control

A78. Probe de audit relevante pot fi obținute prin combinarea interviurilor și a altor proceduri de evaluare a riscului precum interviuri coroborate prin observarea sau inspecția documentelor. De exemplu, prin interviuri ale conducerii și angajaților, auditorul poate înțelege modul în care conducerea comunică angajaților opiniile sale cu privire la practicile de afaceri și comportamentul etic. Auditorul poate apoi să determine măsura în care controalele relevante au fost implementate luând în considerare, de exemplu, măsura în care conducerea dispune de un cod de conduită scris și dacă aceasta acționează într-un mod care sprijină codul.

A79. Auditorul poate analiza, de asemenea, modul în care conducerea a răspuns constatărilor și recomandărilor funcției de audit intern cu privire la deficiențele relevante pentru audit identificate în controlul intern, inclusiv măsura și modul în care au fost implementate astfel de răspunsuri și dacă ele au fost ulterior evaluate de către funcția de audit intern.

#### Efectul mediului de control asupra evaluării riscurilor de denaturare semnificativă

A80. Anumite elemente ale mediului de control al entității au un efect grav asupra evaluării riscurilor de denaturare semnificativă. De exemplu, conștientizarea controlului de către o entitate este influențată semnificativ de către persoanele responsabile cu governanța, deoarece unul din rolurile acestora este de a contrabalansa presiunile făcute asupra conducerii cu privire la raportarea financiară care pot fi generate de cererile pieței sau schemele de remunerare. Eficacitatea proiectării mediului de control în legătură cu participarea persoanelor responsabile cu governanța este deci influențată de aspecte precum:

- Independența lor față de conducere și capacitatea lor de a evalua acțiunile conducerii.
- Măsura în care înțeleg tranzacțiile de afaceri ale entității.

- Amploarea cu care evaluează măsura în care situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.
- A81. Un consiliu de directori activ și independent poate influența filosofia și stilul de lucru al conducerii executive. Totuși, alte elemente pot fi mai limitate ca efect. De exemplu, deși politicile și practicile de resurse umane vizând angajarea de personal financiar, contabil și IT competent pot reduce riscul de erori în procesarea informațiilor financiare, acestea nu pot diminua un subiectivism puternic al conducerii superioare de exagerare a câștigurilor.
- A82. Existența unui mediu de control satisfăcător poate fi un factor pozitiv atunci când auditorul evaluează riscurile de denaturare semnificativă. Totuși, deși acesta poate contribui la diminuarea riscului de fraudă, un mediu de control satisfăcător nu este un mijloc absolut de descurajare a fraudei. Invers, deficiențele mediului de control pot submina eficacitatea controalelor, în special cu privire la fraudă. De exemplu, nealocarea de către conducere a unor resurse suficiente pentru a aborda riscurile de securitate a sistemului IT poate afecta în mod negativ controlul intern permițând operarea unor modificări necorespunzătoare ale programelor informatice sau ale datelor, sau procesarea unor tranzacții neautorizate. După cum se explică în ISA 330, mediul de control influențează, de asemenea, natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor subsecvente ale auditorului.<sup>14</sup>
- A83. Mediul de control în sine nu previne, sau detectează și corectează, o denaturare semnificativă. Acesta poate, totuși, influența evaluarea auditorului cu privire la eficacitatea altor controale (de exemplu, monitorizarea controalelor și derularea activităților specifice de control) și astfel, evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă.

#### Considerente specifice entităților mici

- A84. Mediul de control din entitățile mici este posibil să difere de cel din entitățile mari. De exemplu, este posibil ca între persoanele responsabile cu guvernanta din entitățile mici să nu fie inclus un membru independent sau extern, și rolul de guvernanta poate fi exercitat direct de către proprietarul-manager atunci când nu există alți proprietari. Natura mediului de control poate, de asemenea, influența importanța altor controale sau absența lor. De exemplu, implicarea activă a unui proprietar-manager poate reduce anumite riscuri generate de o lipsă a segregării sarcinilor în cadrul unei entități mici; aceasta poate, totuși, spori alte riscuri, de exemplu, riscul de eludare a controalelor.
- A85. În plus, probele de audit pentru elementele mediului de control în cadrul entităților mici pot să nu fie disponibile sub formă de documente, în special atunci când comunicarea dintre conducere și alte categorii de personal poate fi informală, totuși eficientă. De exemplu, entitățile mici s-ar putea să nu aibă un

<sup>14</sup> ISA 330, punctele A2-A3

cod de conduită scris dar, în schimb, pot să dezvolte o cultură care accentuează importanța integrității și a comportamentului etic prin comunicare verbală și prin exemplul conducerii.

A86. În consecință, atitudinile, sensibilizarea și acțiunile conducerii sau ale proprietarului-manager au o importanță deosebită pentru înțelegerea de către auditor a mediului de control al unei entități mici.

*Componente ale controlului intern – Procesul de evaluare a riscurilor entității (a se vedea pct. 15)*

A87. Procesul de evaluare a riscurilor entității reprezintă baza pentru modul în care conducerea determină riscurile care urmează a fi gestionate. Dacă acel proces este adecvat circumstanțelor, inclusiv naturii, mărimii și complexității entității, îl va ajuta pe auditor în identificarea riscurilor de denaturare semnificativă. Măsura în care procesul de evaluare a riscurilor entității este adecvat circumstanțelor reprezintă o chestiune de raționament.

*Considerente specifice entităților mici (a se vedea pct. 17)*

A88. Este puțin probabil ca un proces de evaluare a riscurilor entității să fie stabilit într-o entitate mică. În astfel de cazuri, este probabil ca respectiva conducere să identifice riscuri prin implicarea personală directă în derularea activității. Indiferent de circumstanțe, totuși, interviuarea cu privire la riscurile identificate și la modul de abordare a acestora de către conducere este totuși necesară.

*Componente ale controlului intern – Sistemul informațional, inclusiv procesele de afaceri aferente, relevante pentru raportarea financiară și comunicare*

Sistemul informațional, inclusiv procesele de afaceri aferente, relevante pentru raportarea financiară (a se vedea pct. 18).

A89. Sistemul informațional relevant pentru obiectivele de raportare financiară, care include sistemul contabil, constă în proceduri și înregistrări menite și stabilite pentru a:

- Iniția, înregistra, procesa și raporta tranzacțiile entității (precum și evenimentele și condițiile) și pentru a menține răspunderea pentru activele, datoriile și capitalurile proprii aferente;
- Remedea procesarea incorectă a tranzacțiilor, de exemplu, fișierele de așteptare automate în vederea regularizării și procedurile utilizate în vederea clarificării la timp a posturilor de așteptare pentru regularizare;
- Procesa și înregistra anulările sistemului sau eludarea controalelor;
- Transfera informațiile de la sistemele de procesare a tranzacțiilor în registrul Cartea mare;

- Colecta informații relevante pentru raportarea financiară pentru evenimente și condiții altele decât tranzacțiile, precum deprecierea și amortizarea activelor și modificări ale recuperabilității creanțelor; și
- Asigura faptul că informațiile a căror prezentare este prevăzută de cadrul de raportare financiară aplicabil sunt acumulate, înregistrate, procesate, prezentate succint și raportate corespunzător în situațiile financiare.

### Înregistrări contabile

A90. Sistemul informațional al unei entități include, de obicei, utilizarea unor înregistrări contabile care sunt prevăzute în mod recurent pentru înregistrarea tranzacțiilor. Exemplele în acest sens ar putea fi înregistrările contabile care înregistrează vânzări, achiziții și rambursări de numerar în registrul Cartea mare, sau care înregistrează estimările contabile efectuate periodic de către conducere, precum modificările în estimarea creanțelor irecuperabile.

A91. Procesul de raportare financiară al unei entități include, de asemenea, utilizarea intrărilor non-standard în registru pentru a înregistra tranzacții nerecurente, neobișnuite sau ajustări. Exemplele de astfel de intrări includ ajustările în scopuri de consolidare și intrările aferente unei combinații de întreprinderi sau cesionări ale unei societăți sau estimări nerecurente precum deprecierea unui activ. În sistemele manuale aferente registrului Cartea mare, înregistrările contabile non-standard pot fi identificate prin inspectarea registrelor, jurnalelor și documentației justificative. Atunci când sunt utilizate proceduri automate pentru păstrarea registrului Cartea mare și pentru întocmirea situațiilor financiare, astfel de intrări pot exista numai în format electronic și pot fi deci mai ușor de identificat utilizând tehnici de audit asistate de calculator.

### Procesele de afaceri aferente

A92. Procesele de afaceri ale unei entități reprezintă activități menite să:

- Dezvolte, achiziționeze, producă, vândă și distribuie produsele și serviciile unei entități;
- Asigure conformitatea cu legile și reglementările; și
- Înregistreze informații, inclusiv informații contabile și de raportare financiară.

Procesele de afaceri au drept rezultat tranzacții care sunt înregistrate, procesate și raportate de sistemul informațional. Înțelegerea proceselor de afaceri ale unei entități, care includ modul în care sunt inițiate tranzacțiile, ajută auditorul să înțeleagă sistemul informațional al entității, relevant pentru raportarea financiară, într-o modalitate care este adecvată circumstanțelor entității.

### Considerente specifice entităților mici

A93. Sistemele informaționale și procesele de afaceri conexe relevante pentru raportarea financiară a entităților mici este posibil să fie mai puțin sofisticate decât cele ale entităților mari, însă rolul acestora este la fel de semnificativ. Entitățile mici în care există o implicare activă a conducerii pot să nu necesite descrieri detaliate ale procedurilor contabile, înregistrări contabile sofisticate sau politici scrise. Înțelegerea sistemelor și proceselor entității poate fi așadar mai ușoară într-un audit al entităților mici și poate depinde mai mult de interviu decât de revizuirea documentației. Nevoia de a obține o înțelegere rămâne, totuși, importantă.

### Comunicarea (a se vedea pct. 19)

A94. Comunicarea de către entitate a rolurilor și responsabilităților de raportare financiară și a aspectelor semnificative aferente raportării financiare implică o înțelegere a rolurilor și responsabilităților individuale aferente controlului intern al raportării financiare. Aceasta include aspecte precum măsura în care personalul înțelege modul în care activitățile sale aferente sistemului informațional de raportare financiară sunt legate de activitatea altor părți și de mijloacele de raportare a excepțiilor la un nivel superior adecvat din cadrul entității. Comunicarea poate lua forma unor manuale de politici și manuale de raportare financiară. Canalele de comunicare deschise ajută la oferirea unei asigurări că excepțiile sunt raportate și se întreprind acțiuni în funcție de acestea.

### Considerente specifice entităților mici

A95. Comunicarea poate fi mai puțin structurată și mai ușor de realizat într-o entitate mică decât într-o entitate mare datorită nivelurilor de responsabilitate mai reduse și unei mai mari transparențe și disponibilități a conducerii.

### *Componente ale controlului intern – Activități de control relevante pentru audit (a se vedea pct. 20)*

A96. Activitățile de control sunt politicile și procedurile care ajută la oferirea unei asigurări că directivele conducerii sunt puse în aplicare. Activitățile de control, în măsura în care au loc în sistemul IT sau în sistemele manuale, au diferite obiective și sunt aplicate la diferite niveluri organizaționale și funcționale. Exemplele de activități de control specifice le includ pe cele referitoare la următoarele:

- Autorizare.
- Revizuirea performanței.
- Procesarea informațiilor.
- Controale fizice.
- Segregarea sarcinilor.



A97. Activitățile de control care sunt relevante pentru audit sunt:

- Cele care se impun a fi tratate ca atare, fiind activități de control care se referă la riscuri semnificative și cele care sunt aferente riscurilor pentru care procedurile de fond singure nu oferă probe de audit suficiente și adecvate, cum prevăd punctele 29 și respectiv 30; sau
- Cele care sunt considerate drept relevante, potrivit raționamentului auditorului.

A98. Raționamentul auditorului despre măsura în care o activitate de control este relevantă pentru audit este influențat de riscul pe care l-a identificat auditorul, care poate genera o denaturare semnificativă, și de măsura în care auditorul crede că poate fi adecvată testarea eficacității operaționale a controlului în determinarea amplitudinii testării de fond.

A99. Auditorul se poate concentra asupra identificării și înțelegerii activităților de control care abordează domenii în care auditorul consideră că riscurile de denaturare semnificativă pot fi mai ridicate. Atunci când multiple activități ating fiecare același obiectiv, nu este necesară înțelegerea fiecăreia dintre activitățile de control aferente aceluiași obiectiv.

A100. Cunoștințele auditorului despre prezența sau absența activităților de control obținute prin înțelegerea celorlalte componente ale controlului intern îl ajută pe auditor să determine dacă este necesar să acorde o atenție suplimentară înțelegerii activităților de control.

Considerente specifice entităților mici

A101. Conceptele care stau la baza activităților de control din entitățile mici pot fi similare celor din entitățile mari, însă formalitatea cu care acționează acestea poate varia. Mai mult, entitățile mici pot găsi că anumite tipuri de activități de control nu sunt relevante din cauza controalelor efectuate de către conducere. De exemplu, doar autoritatea conducerii de a acorda credit clienților și de a aproba achizițiile semnificative poate asigura un control ferm asupra soldurilor conturilor și tranzacțiilor importante, reducând sau eliminând nevoia de a derula mai multe activități de control detaliate.

A102. Activitățile de control relevante pentru auditul unei entități mici pot fi aferente principalelor cicluri ale tranzacțiilor precum veniturile, achizițiile și cheltuielile cu angajații.

Riscuri generate de sistemul IT (a se vedea pct. 21)

A103. Utilizarea sistemului IT afectează modul în care sunt implementate activitățile de control. Din perspectiva auditorului, controalele sistemelor IT sunt eficiente atunci când păstrează integritatea informațiilor și securitatea datelor pe care aceste sisteme le procesează, și includ controale generale ale sistemelor informatice și controale ale aplicațiilor.

A104. Controalele generale ale sistemelor informatice sunt politici și proceduri aferente numeroaselor aplicații și susțin funcționarea eficientă a controalelor aplicațiilor. Acestea se aplică cadrului principal, cadrului secundar și mediilor utilizatorilor finali. Controalele generale ale sistemelor informatice care păstrează integritatea informațiilor și securitatea datelor includ, în mod normal, controale privind următoarele:

- Centrul de date și operațiunile de rețea.
- Achiziția, modificarea și mentenanța sistemului de software.
- Schimbarea programului.
- Securitatea accesului.
- Achiziția, dezvoltarea și mentenanța sistemelor de aplicații.

Acestea sunt în general implementate pentru a trata riscurile la care se face referire la punctul A63 de mai sus.

A105. Controalele aplicațiilor sunt proceduri manuale sau automate care funcționează, de obicei, la nivel de proces de afaceri al entității și se aplică procesării tranzacțiilor de către aplicațiile individuale. Controalele aplicațiilor pot avea o natură de prevenire sau detectare și sunt proiectate pentru a asigura integritatea înregistrărilor contabile. În consecință, controalele aplicațiilor implică proceduri utilizate pentru a iniția, înregistra, procesa și raporta tranzacții sau alte date financiare. Aceste controale ajută la oferirea unei asigurări că tranzacțiile au avut loc, sunt autorizate, și sunt înregistrate și procesate complet și cu acuratețe. Exemplele includ validarea editărilor datelor de intrare și verificări ale secvențelor numerice cu urmărirea manuală a rapoartelor de excepție sau corectarea la momentul intrării datelor.

*Componente ale controlului intern – Monitorizarea controalelor (a se vedea pct. 22)*

A106. Monitorizarea controalelor este un proces de evaluare a eficacității performanțelor controlului intern în timp. Aceasta implică evaluarea eficacității controalelor la momentul oportun și luarea măsurilor de remediere necesare. Conducerea efectuează monitorizarea controalelor prin activități permanente, evaluări separate sau o combinație a celor două. Activitățile de monitorizare permanente sunt adesea încorporate în activitățile normale recurente ale unei entități și includ activitățile obișnuite de conducere și supraveghere.

A107. Activitățile de monitorizare ale conducerii pot include utilizarea de informații din comunicările de la părțile externe precum plângeri ale clienților și comentarii ale autorității de reglementare care pot indica probleme sau pot evidenția domenii care necesită îmbunătățiri.

### Considerente specifice entităților mici

A108. Monitorizarea controlului de către conducere este adesea realizată prin implicarea directă a conducerii sau a proprietarului-manager în operațiuni. Această implicare va identifica adesea variații semnificative față de așteptări și inexactități ale datelor financiare care duc la acțiuni de remediere a controlului.

### Funcția de audit intern a entității (a se vedea pct. 23)

A109. Dacă entitatea are o funcție de audit intern, înțelegerea respectivei funcții contribuie la înțelegerea de către auditor a entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern, și în special a rolului pe care respectiva funcție îl joacă în monitorizarea de către entitate a controlului intern asupra raportării financiare. Această înțelegere, împreună cu informațiile obținute din interviurile realizate de către auditor menționate la punctul 6 litera (a) al prezentului ISA, pot, de asemenea, să ofere informații direct relevante pentru identificarea și evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă.

A110. Obiectivele și domeniul de aplicare ale unei funcții de audit intern, natura responsabilităților sale și statutul său în cadrul organizației, inclusiv autoritatea și responsabilitatea funcției, variază foarte mult și depind de dimensiunea și structura entității și de cerințele conducerii și, după caz, ale persoanelor responsabile cu governanța. Aceste aspecte pot fi stabilite într-o cartă sau în termenii de referință ai auditului intern.

A111. Responsabilitățile unei funcții de audit intern pot include efectuarea de proceduri și evaluarea rezultatelor pentru a oferi o asigurare conducerii și persoanelor responsabile cu governanța cu privire la proiectarea și eficacitatea proceselor de gestionare a riscului, control intern și governanță. Pe de altă parte, responsabilitățile funcției de audit intern pot fi axate pe evaluarea economiei, eficacității și eficienței operațiunilor și, în consecință, activitatea funcției poate să nu fie direct corelată cu raportarea financiară a entității.

A112. Interviurile persoanelor adecvate din cadrul funcției de audit intern, realizate de către auditor în conformitate cu punctul 6 litera (a) al prezentului ISA, sunt utile auditorului pentru a înțelege natura responsabilităților funcției de audit intern. Dacă auditorul determină că responsabilitățile funcției sunt legate de raportarea financiară a entității, auditorul poate înțelege mai bine activitățile efectuate sau care urmează a fi efectuate de funcția de audit intern prin revizuirea planului de audit al funcției de audit intern aferent perioadei și prin discutarea acestuia cu persoanele adecvate din cadrul funcției.

A113. Dacă natura responsabilităților funcției de audit intern și a activităților de asigurare se referă la raportarea financiară a entității, este posibil ca auditorul să poată utiliza activitatea funcției de audit intern pentru a modifica natura sau plasarea în timp sau pentru a reduce amploarea procedurilor de audit care urmează a fi efectuate direct de către auditor pentru obținerea probelor de audit. Este mai probabil ca auditorii să poată utiliza activitatea funcției de

audit intern a unei entități atunci când se constată, de exemplu, pe baza experienței din auditurile anterioare sau pe baza procedurilor auditorului de evaluare a riscului, că entitatea are o funcție de audit intern care are resurse adecvate și corespunzătoare în raport cu dimensiunea entității și natura operațiunilor sale și care are o relație directă de raportare către persoanele responsabile cu guvernanta.

A114. Dacă, pe baza înțelegerii preliminare a auditorului privind funcția de audit intern, auditorul preconizează că va utiliza activitatea funcției de audit intern pentru a modifica natura sau plasarea în timp sau pentru a reduce amploarea procedurilor de audit ce urmează a fi realizate, se aplică ISA 610 (Revizuit 2013).

A115. Așa cum se discută ulterior în ISA 610 (Revizuit 2013), activitățile unei funcții de audit intern sunt diferite de alte controale de monitorizare care ar putea fi relevante pentru raportarea financiară, precum revizuirea informațiilor contabile ale conducerii care sunt menite să contribuie la modul în care entitatea previne sau detectează denaturările.

A116. Schimbul eficient de informații poate fi facilitat de stabilirea comunicării cu persoanele adecvate din cadrul funcției de audit intern a entității, încă de la începutul misiunii, și menținerea acestei comunicări pe parcursul misiunii. Astfel se creează un mediu în care auditorul poate fi informat despre aspecte semnificative care intră în atenția funcției de audit intern, atunci când astfel de aspecte ar putea influența activitatea auditorului. ISA 200 discută importanța planificării și efectuării de către auditor a auditului cu o atitudine de scepticism profesional, incluzând și atenția acordată informațiilor care pun la îndoială credibilitatea documentelor și răspunsurilor la interviuri ce urmează a fi utilizate drept probe de audit. În consecință, comunicarea pe parcursul misiunii cu funcția de audit intern poate oferi ocazii pentru auditorii interni să aducă la cunoștința auditorului astfel de informații. Astfel, auditorul are posibilitatea să țină cont de aceste informații în procesul său de identificare și evaluare a riscurilor de denaturare semnificativă.

Surse de informații (a se vedea pct. 24)

A117. Majoritatea informațiilor utilizate în cadrul monitorizării pot fi generate de sistemul informațional al entității. În cazul în care conducerea presupune că datele utilizate pentru monitorizare sunt exacte fără a avea o bază pentru această ipoteză, erorile care pot exista cu privire la informații ar putea face conducerea să ajungă la concluzii incorecte în urma activităților de monitorizare. Prin urmare, se impune o înțelegere a:

- surselor de informații aferente activităților de monitorizare ale entității; și
- bazei conform căreia conducerea consideră informațiile suficient de sigure în acest scop,

ca parte a înțelegerii de către auditor a activităților de monitorizare drept componentă a controlului intern.

## Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă

*Evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare (a se vedea pct. 25 litera (a))*

A118. Riscurile de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare se referă la riscurile care sunt legate mai pregnant de situațiile financiare ca întreg și pot afecta numeroase aserțiuni. Riscurile de această natură nu sunt neapărat riscuri care pot fi identificate cu ajutorul aserțiunilor specifice pentru clasa de tranzacții, soldul contului sau nivelul de prezentare. Mai degrabă acestea reprezintă circumstanțe care pot spori riscurile de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor, de exemplu, prin eludarea de către conducere a controlului intern. Riscurile de la nivelul situațiilor financiare pot fi relevante, în special pentru luarea în considerare de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă generate de fraudă.

A119. Riscurile la nivelul situațiilor financiare pot deriva, în special, dintr-un mediu de control deficient (deși aceste riscuri pot fi, de asemenea, corelate cu alți factori, precum condițiile economice nefavorabile). De exemplu, deficiențele precum lipsa competenței conducerii pot avea un efect mai grav asupra situațiilor financiare și pot prevedea un răspuns general din partea auditorului.

A120. Înțelegerea controlului intern de către auditor poate genera îndoieli cu privire la capacitatea de auditare a situațiilor financiare ale unei entități. De exemplu:

- Îngrijorările legate de integritatea conducerii entității pot fi atât de serioase încât să îl facă pe auditor să ajungă la concluzia că riscul privind declarațiile false ale conducerii în situațiile financiare este atât de semnificativ încât un audit nu poate fi desfășurat.
- Îngrijorările legate de condiția și credibilitatea evidențelor unei entități pot face ca auditorul să ajungă la concluzia că este puțin probabil să fie disponibile probe de audit suficiente și adecvate pentru a susține o opinie nemodificată cu privire la situațiile financiare.

A121. ISA 705<sup>15</sup> stabilește cerințe și furnizează îndrumări pentru a determina măsura în care există o necesitate ca auditorul să exprime o opinie cu rezerve sau să declare imposibilitatea de a exprima o opinie sau, după cum poate fi cerut în anumite cazuri, să se retragă din misiune atunci când retragerea este posibilă prin prisma legilor sau reglementărilor aplicabile.

*Evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor (a se vedea pct. 25 litera (b))*

A122. Riscurile de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor pentru clasele de tranzacții, solduri ale conturilor și prezentări trebuie luate în considerare deoarece acest lucru ajută direct la determinarea naturii, plasării în timp, și

<sup>15</sup> ISA 705, *Modificări ale opiniei raportului auditorului independent*

amplorii procedurilor de audit subsecvente la nivelul aserțiunilor, necesare pentru obținerea de probe de audit suficiente și adecvate. În identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor, auditorul poate ajunge la concluzia că riscurile identificate sunt corelate mai pregnant cu situațiile financiare ca întreg și pot afecta numeroase aserțiuni.

#### Utilizarea aserțiunilor

A123. Pentru a ilustra că situațiile financiare sunt în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, conducerea face aserțiuni, implicit sau explicit, cu privire la recunoașterea, măsurarea, descrierea și prezentarea diferitelor elemente din situațiile financiare și prezentări aferente.

A124. Aserțiunile utilizate de auditor pentru a examina diferitele tipuri de denaturări potențiale care pot apărea se încadrează în următoarele trei categorii și pot avea următoarele forme:

- (a) Aserțiuni cu privire la clasele de tranzacții și evenimente pentru perioada supusă auditului:
  - (i) Apariție – tranzacțiile și evenimentele care au fost înregistrate au avut loc și sunt caracteristice entității.
  - (ii) Exhaustivitate – toate tranzacțiile și evenimentele care ar fi trebuit să fie înregistrate au fost înregistrate.
  - (iii) Acuratețe – valorile și alte date cu privire la tranzacțiile și evenimentele înregistrate au fost înregistrate corespunzător.
  - (iv) Separare – tranzacțiile și evenimentele au fost înregistrate în perioada contabilă corectă.
  - (v) Clasificare – tranzacțiile și evenimentele au fost înregistrate în conturile adecvate.
- (b) Aserțiuni despre soldurile conturilor la sfârșitul perioadei:
  - (i) Existență – există active, datorii și participații la capitalul propriu.
  - (ii) Drepturi și obligații – entitatea deține sau controlează drepturile asupra activelor, iar datoriile reprezintă obligațiile entității.
  - (iii) Exhaustivitate – toate activele, datoriile și participațiile la capitalul propriu care ar fi trebuit înregistrate au fost înregistrate.
  - (iv) Evaluare și alocare – activele, datoriile și participațiile la capitalul propriu sunt incluse în situațiile financiare la valorile corespunzătoare și orice ajustări privind evaluarea sau alocarea acestora sunt înregistrate corespunzător.
- (c) Aserțiuni privind descrierea și prezentarea:

- (i) Apariție și drepturi și obligații – evenimentele, tranzacțiile și alte aspecte prezentate au avut loc și sunt caracteristice entității.
- (ii) Exhaustivitate – toate prezentările care ar fi trebuit incluse în situațiile financiare au fost incluse.
- (iii) Clasificare și inteligibilitate – informațiile financiare sunt descrise și ilustrate corespunzător, iar prezentările sunt exprimate clar.
- (iv) Acuratețe și evaluare – Informațiile financiare și alte informații sunt prezentate corespunzător și la valorile adecvate.

A125. Auditorul poate utiliza aserțiunile descrise mai sus sau le poate exprima în mod diferit, cu condiția ca toate aspectele descrise mai sus să fie acoperite. De exemplu, auditorul poate alege să combine aserțiunile referitoare la tranzacții și evenimente cu aserțiunile referitoare la soldurile conturilor.

#### Considerente specifice entităților din sectorul public

A126. Atunci când face aserțiuni referitoare la situațiile financiare ale entităților din sectorul public, în plus față de aserțiunile prezentate la punctul A124, conducerea poate adesea afirma că tranzacțiile și evenimentele au fost derulate în conformitate cu legile, reglementările sau cu altă autoritate. Astfel de aserțiuni pot intra în domeniul de aplicare al auditului situațiilor financiare.

#### *Procesul de identificare a riscurilor de denaturare semnificativă (a se vedea pct. 26 litera (a))*

A127. Informațiile acumulate prin efectuarea de proceduri de evaluare a riscului, inclusiv probele de audit obținute din evaluarea proiectării controalelor și din determinarea măsurii în care ele au fost implementate, sunt utilizate ca probe de audit pentru a susține evaluarea riscurilor. Evaluarea riscurilor determină natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de audit subsecvente care urmează a fi efectuate.

A128. Anexa 2 oferă exemple de condiții și evenimente care pot indica existența riscurilor de denaturare semnificativă.

#### *Corelarea controalelor cu aserțiunile (a se vedea pct. 26 litera (c))*

A129. În efectuarea de evaluări ale riscurilor, auditorul poate identifica controalele care pot preveni, sau detecta și corecta, denaturarea semnificativă în cadrul aserțiunilor specifice. În general, este utilă înțelegerea controalelor și corelarea acestora cu aserțiunile în contextul proceselor și sistemelor în care ele există, deoarece activitățile de control individuale nu abordează deseori ele însele un risc. Deseori, numai activitățile de control multiple, împreună cu alte componente ale controlului intern, vor fi suficiente pentru abordarea unui risc.

A130. Invers, anumite activități de control pot avea un efect specific asupra unei aserțiuni individuale încorporate într-o anumită clasă de tranzacții sau într-un anumit sold al contului. De exemplu, activitățile de control pe care le stabilește o entitate pentru a asigura faptul că personalul său contorizează și înregistrează corespunzător stocul fizic anual sunt corelate direct cu existența și exhaustivitatea aserțiunilor pentru soldul contului de stocuri.

A131. Controalele pot fi corelate fie direct, fie indirect cu o aserțiune. Cu cât relația este mai indirectă, cu atât controlul poate fi mai puțin eficient pentru prevenirea, sau detectarea și corectarea, denaturărilor informațiilor din aserțiunea respectivă. De exemplu, revizuirea de către un director de vânzări a sumarului activității de vânzări pentru anumite magazine în funcție de regiune este de obicei asociată doar indirect cu exhaustivitatea aserțiunilor referitoare la veniturile din vânzări. În consecință, aceasta poate fi mai puțin eficientă în reducerea riscului pentru acea aserțiune decât controalele corelate mai direct cu aserțiunea respectivă, precum corelarea documentelor de transport cu documentele de facturare.

### *Riscuri semnificative*

Identificarea riscurilor semnificative (a se vedea pct. 28)

A132. Riscurile semnificative sunt deseori corelate cu tranzacții semnificative care ies din rutină sau cu aspecte raționale. Tranzacțiile care ies din rutină sunt tranzacțiile care sunt neobișnuite fie din cauza dimensiunii, fie a naturii și care, deci, apar frecvent. Aspectele raționale pot include elaborarea unor estimări contabile pentru care există o incertitudine semnificativă a evaluării. Tranzacțiile de rutină, non-complexe, care sunt supuse procesării sistematice, sunt mai puțin susceptibile să genereze riscuri semnificative.

A133. Riscurile de denaturare semnificativă pot fi mai mari pentru tranzacțiile semnificative care ies din rutină, generate de aspecte precum următoarele:

- O mai mare intervenție a conducerii pentru a specifica tratamentul contabil.
- O mai mare intervenție manuală pentru colectarea și procesarea datelor.
- Calcule sau principii contabile complexe.
- Natura tranzacțiilor care ies din rutină, care pot îngreuna implementarea de către entitate a controalelor eficiente privind riscurile.

A134. Riscurile de denaturare semnificativă pot fi mai mari pentru aspectele raționale semnificative care impun realizarea unor estimări contabile, generate de aspecte precum următoarele:

- Principiile contabile pentru estimări contabile sau recunoașterea veniturilor pot face obiectul unor interpretări diferite.



- Raționamentul care trebuie efectuat poate fi subiectiv sau complex, sau prevede ipoteze cu privire la efectele evenimentelor viitoare, de exemplu, raționamentul cu privire la valoarea justă.

A135. ISA 330 descrie consecințele pe care identificarea unui risc semnificativ le poate avea asupra procedurilor de audit subsecvente.<sup>16</sup>

Riscuri semnificative aferente riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă

A136. ISA 240 furnizează cerințe și îndrumări suplimentare în raport cu identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.<sup>17</sup>

Înțelegerea controalelor aferente riscurilor semnificative (a se vedea pct. 29)

A137. Deși riscurile aferente aspectelor semnificative care ies din rutină sau aspectelor raționale sunt deseori mai puțin suspuse unor controale de rutină, conducerea poate avea alte răspunsuri care intenționează să trateze aceste riscuri. În consecință, înțelegerea de către auditor a măsurii în care entitatea a proiectat și implementat controale privind riscurile semnificative generate de aspectele care nu țin de rutină sau aferente raționamentului profesional include măsura și modul în care conducerea răspunde riscurilor. Astfel de răspunsuri ar putea include:

- Activități de control precum revizuirea ipotezelor de către conducerea superioară sau de către experți.
- Procese documentate pentru estimări.
- Aprobarea de către persoanele responsabile cu governanța.

A138. De exemplu, acolo unde există evenimente unice precum primirea notificării unei acțiuni în justiție semnificative, analizarea răspunsului entității poate include astfel de aspecte precum măsura în care s-a făcut apel la experții adecvați (precum consilierul juridic intern sau extern), măsura în care a fost efectuată o evaluare a efectului potențial și modul în care se propune să fie prezentate circumstanțele în situațiile financiare.

A139. În anumite cazuri, conducerea este posibil să nu fi răspuns adecvat la riscurile semnificative de denaturare semnificativă prin implementarea de controale cu privire la aceste riscuri semnificative. Eșecul conducerii de a implementa astfel de controale este un indicator al unei deficiențe semnificative în controlul intern.<sup>18</sup>

---

<sup>16</sup> ISA 330, punctele 15 și 21

<sup>17</sup> ISA 240, punctele 25-27

<sup>18</sup> ISA 265, *Comunicarea deficiențelor în controlul intern către persoanele responsabile cu governanța și către conducere*, punctul A7

Riscuri pentru care doar procedurile de fond nu furnizează probe de audit suficiente și adecvate (a se vedea pct. 30)

A140. Riscurile de denaturare semnificativă a informațiilor pot fi corelate direct cu înregistrarea claselor de tranzacții sau soldurilor conturilor de rutină și cu întocmirea situațiilor financiare viabile. Astfel de riscuri pot include riscurile cu privire la procesarea inexactă sau incompletă a claselor de tranzacții de rutină și semnificative, precum veniturile unei entități, achizițiile și încasările în numerar sau plățile în numerar.

A141. Acolo unde astfel de tranzacții de afaceri de rutină sunt supuse unei procesări foarte automatizate, cu o intervenție manuală redusă sau absentă, se poate să nu fie posibil să se efectueze doar procedurile de fond în raport cu riscul. De exemplu, auditorul poate considera că acesta este cazul în circumstanțele în care o parte semnificativă din informațiile unei entități este inițiată, înregistrată, procesată sau raportată numai în format electronic, precum un sistem integrat. În astfel de cazuri:

- Probele de audit pot fi disponibile doar în format electronic și suficiența și gradul de adecvare al acestora depinde, de obicei, de eficacitatea controalelor acurateței și exhaustivității lor.
- Potențialul apariției și nedetectării inițierii necorespunzătoare sau modificării informațiilor poate fi mai mare dacă controalele adecvate nu sunt efectuate în mod eficient.

A142. Consecințele procedurilor de audit subsecvente de identificare a acestor riscuri sunt descrise în ISA 330.<sup>19</sup>

*Revizuirea evaluării riscului* (a se vedea pct. 31)

A143. În timpul auditului, este posibil ca în atenția auditorului să ajungă informații care diferă semnificativ de informațiile pe care s-a bazat evaluarea riscurilor. De exemplu, evaluarea riscurilor se poate baza pe așteptarea că anumite controale funcționează eficient. În efectuarea testelor privind acele controale, auditorul poate obține probe de audit conform cărora acestea nu au funcționat eficient la momente relevante în timpul auditului. În mod similar, în derularea de proceduri de fond, auditorul poate detecta denaturări care sunt mai mari ca volum sau frecvență decât s-ar aștepta în conformitate cu evaluările riscurilor de către auditor. În astfel de circumstanțe, evaluarea riscurilor poate să nu reflecte adecvat circumstanțele reale ale entității și procedurile de audit subsecvente planificate pot să nu fie eficiente în detectarea denaturărilor semnificative. A se vedea ISA 330 pentru îndrumări suplimentare.

---

<sup>19</sup> ISA 330, punctul 8

**Documentația** (a se vedea pct. 32)

- A144. Determinarea modalității în care sunt documentate cerințele de la punctul 32 rămâne la latitudinea auditorului care va utiliza raționamentul profesional. De exemplu, în auditurile entităților mici, documentația poate fi încorporată în documentația auditorului cu privire la strategia generală și planul de audit.<sup>20</sup> În mod similar, de exemplu, rezultatele evaluării riscurilor pot fi documentate separat sau pot fi documentate ca parte a documentației auditorului cu privire la procedurile subsecvente.<sup>21</sup> Forma și amploarea documentației sunt influențate de natura, dimensiunea și complexitatea entității și a controlului său intern, de disponibilitatea informațiilor furnizate de către entitate și de metodologia de audit și tehnologia utilizată pe parcursul auditului.
- A145. Pentru entitățile care au activități și procese simple relevante pentru raportarea financiară, documentația poate fi simplă ca formă și relativ succintă. Nu este necesară documentarea integralității cunoștințelor pe care auditorul le-a dobândit despre entitate și despre aspectele legate de aceasta. Principalele elemente de înțelegere documentate de auditor le includ pe cele pe care auditorul și-a bazat evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă.
- A146. Amplora documentației poate reflecta, de asemenea, experiența și competențele membrilor echipei misiunii de audit. Cu condiția respectării permanente a cerințelor ISA 230, un audit efectuat de o echipă a misiunii incluzând persoane cu mai puțină experiență poate necesita o documentație mai detaliată, pentru a-i ajuta pe aceștia să înțeleagă adecvat entitatea, decât documentația unei echipe care include persoane cu experiență.
- A147. Pentru auditurile recurente, o anumită parte a documentației poate fi folosită și pentru perioada următoare, actualizată după caz, pentru a reflecta modificările activităților sau proceselor entității.

---

<sup>20</sup> ISA 300, *Planificarea unui audit al situațiilor financiare*, punctele 7 și 9

<sup>21</sup> ISA 330, punctul 28

## Anexa 1

(a se vedea pct. 4 litera (c), 14-24, A76-A117)

### Componentele controlului intern

1. Prezenta Anexă explică în detaliu componentele controlului intern, așa cum sunt stabilite la punctele 4 litera (c), 14-24 și A76-A117, cu privire la auditul situațiilor financiare.

### Mediul de control

2. Mediul de control înglobează următoarele elemente:
  - (a) *Comunicarea și aplicarea valorilor de integritate și etică.* Eficacitatea controalelor nu poate depăși integritatea și valorile etice ale persoanelor care le creează, gestionează și monitorizează. Integritatea și comportamentul etic sunt rezultate ale standardelor etice și comportamentale ale entității, ale modului în care acestea sunt comunicate și aplicate în practică. Aplicarea valorilor de integritate și etică includ, de exemplu, acțiuni ale conducerii pentru a elimina sau diminua stimulentele sau tentațiile care pot face ca personalul să se angajeze în acțiuni necinstite, ilegale sau lipsite de etică. Comunicarea politicilor entității cu privire la valorile de integritate și etică poate include comunicarea standardelor comportamentale către personal prin declarații de politici și coduri de conduită și prin puterea exemplului.
  - (b) *Angajamentul privind competența.* Competența reprezintă cunoștințele și abilitățile necesare pentru îndeplinirea sarcinilor care definesc activitatea unei persoane.
  - (c) *Participarea persoanelor responsabile cu guvernanta.* Conștiința unei entități cu privire la control este influențată semnificativ de persoanele responsabile cu guvernanta. Importanța responsabilităților persoanelor responsabile cu guvernanta este recunoscută în codurile de practică și în alte legi și reglementări sau îndrumări elaborate în beneficiul persoanelor responsabile cu guvernanta. Alte responsabilități ale persoanelor responsabile cu guvernanta includ supravegherea conceperii și utilizării efective a procedurilor și procesului de semnalare a neregulilor pentru a revizui eficacitatea controlului intern al entității.
  - (d) *Filosofia conducerii și stilul de lucru.* Filosofia conducerii și stilul de lucru înglobează o gamă largă de caracteristici. De exemplu, atitudinile și acțiunile conducerii cu privire la raportarea financiară se pot manifesta printr-o selecție conservatoare sau agresivă a principiilor contabile

alternative disponibile sau prin conștiinciozitatea și conservatorismul cu care sunt elaborate estimările contabile.

- (e) *Structura organizațională.* Stabilirea unei structuri organizaționale relevante include luarea în considerare a domeniilor principale de autoritate și responsabilitate și a liniilor de raportare adecvate. Gradul de adecvare al structurii organizaționale a unei entități depinde, parțial, de mărimea sa și de natura activităților sale.
- (f) *Atribuirea autorității și responsabilității.* Atribuirea autorității și responsabilității poate include politici cu privire la practicile de afaceri adecvate, cunoștințele și experiența personalului principal și resursele furnizate pentru îndeplinirea sarcinilor. În plus, acestea pot include politici și comunicări directe pentru a garanta că întreg personalul înțelege obiectivele entității, cunoaște modul în care acțiunile individuale interacționează și contribuie la acele obiective și recunoaște modul în care și scopul pentru care va fi făcut răspunzător.
- (g) *Politici și practici de resurse umane.* Politicile și practicile de resurse umane demonstrează deseori aspecte importante în raport cu conștiința controlului unei entități. De exemplu, standardele de recrutare a persoanelor cel mai bine calificate – cu accent pe cadrul educațional, experiența profesională anterioară, realizări anterioare și dovada integrității și comportamentului etic – demonstrează angajamentul unei entități față de persoanele competente și demne de încredere. Politicile de formare care comunică viitoarele roluri și responsabilități și includ practici precum centre de formare și organizarea de seminarii ilustrează nivelurile de performanță și comportament așteptate. Promovările făcute în urma evaluărilor periodice ale performanțelor demonstrează angajamentul entității față de avansarea personalului calificat la niveluri de responsabilitate superioare.

### Procesul entității de evaluare a riscurilor

3. În scopul raportării financiare, procesul entității de evaluare a riscurilor include modul în care conducerea identifică riscurile afacerii relevante pentru întocmirea situațiilor financiare conform cadrului de raportare financiară aplicabil al entității, estimează pragul lor de semnificație, evaluează probabilitatea apariției acestora și decide cu privire la acțiunile de a le răspunde și gestiona precum și rezultatele acestor acțiuni. De exemplu, procesul de evaluare a riscurilor entității poate aborda modul în care entitatea ia în considerare posibilitatea unor tranzacții neînregistrate sau identifică și analizează estimările semnificative înregistrate în situațiile financiare.
4. Riscurile relevante pentru raportarea financiară fiabilă includ evenimente, tranzacții sau circumstanțe interne și externe care pot avea loc și care pot afecta în mod negativ capacitatea unei entități de a iniția, înregistra, procesa și

raporta datele financiare consecvent cu aserțiunile conducerii din situațiile financiare. Conducerea poate iniția planificări, programe sau acțiuni pentru a aborda riscurile specifice sau poate decide să accepte un risc din cauza costurilor sau din alte considerente. Riscurile pot fi generate sau pot fi modificate din cauza unor circumstanțe precum următoarele:

- *Modificările mediului de lucru.* Modificările mediului de reglementare sau de lucru pot avea drept rezultat modificări ale presiunilor concurenței și riscuri, în mod semnificativ, diferite.
- *Personalul nou angajat.* Personalul nou angajat poate avea un grad diferit de abordare sau înțelegere a controlului intern.
- *Sisteme informaționale noi sau actualizate.* Modificările semnificative și rapide ale sistemelor informaționale pot modifica riscul aferent controlului intern.
- *Creșterea rapidă.* Extinderea semnificativă și rapidă a operațiunilor poate exercita o presiune importantă asupra controalelor și poate duce la creșterea riscului de apariție a unei defecțiuni în cadrul controalelor.
- *Noua tehnologie.* Încorporarea noilor tehnologii în procesele de producție sau sistemele informaționale poate modifica riscul asociat controlului intern.
- *Modele de afaceri, produse sau activități noi.* Demararea activității în anumite domenii sau încheierea de tranzacții în care o entitate are experiență redusă pot antrena noi riscuri asociate controlului intern.
- *Restructurările corporative.* Restructurările pot fi însoțite de reducerea numărului de angajați și de modificări cu privire la supervizarea și segregarea sarcinilor care pot modifica riscul asociat controlului intern.
- *Unități de lucru extinse în străinătate.* Extinderea sau achiziția unor unități de lucru în străinătate implică riscuri noi și deseori unice care pot afecta controlul intern, de exemplu, riscuri suplimentare sau modificate ce decurg din tranzacțiile valutare.
- *Reglementări contabile noi.* Adoptarea de principii contabile noi sau modificarea principiilor contabile poate afecta riscurile privind întocmirea situațiilor financiare.

#### **Sistemul informațional, inclusiv procesele de afaceri aferente, relevante pentru raportarea financiară și comunicare**

5. Un sistem informațional implică infrastructură (componente fizice și hardware), software, resurse umane, proceduri și date. Numeroase sisteme informaționale utilizează în mod extensiv tehnologia informației (TI).

6. Sistemul informațional relevant pentru obiectivele de raportare financiară, care include sistemul de raportare financiară, înglobează metode și înregistrări care:
  - Identifică și înregistrează toate tranzacțiile valabile.
  - Descriu la timp tranzacțiile suficient de detaliat pentru a permite clasificarea corespunzătoare a tranzacțiilor pentru raportarea financiară.
  - Măsoară valoarea tranzacțiilor într-o manieră care permite înregistrarea valorii lor monetare corespunzătoare în situațiile financiare.
  - Determină perioada de timp în care au avut loc tranzacțiile pentru a permite înregistrarea tranzacțiilor în perioada contabilă adecvată.
  - Prezintă corespunzător tranzacțiile și informațiile aferente din situațiile financiare.
7. Calitatea informațiilor generate de sistem afectează capacitatea conducerii de a lua decizii adecvate privind gestionarea și controlul activităților entității și de a întocmi rapoarte financiare credibile.
8. Comunicarea, care implică furnizarea unei înțelegeri a rolurilor și responsabilităților individuale aferente controlului intern cu privire la raportarea financiară, poate lua forma unor manuale de politici, manuale de contabilitate și raportare financiară și memorandumuri. Comunicarea se poate face, de asemenea, electronic, verbal și prin intermediul acțiunilor conducerii.

### Activități de control

9. În general, activitățile de control care pot fi relevante pentru un audit pot fi clasificate drept politici și proceduri ce aparțin următoarelor domenii:
  - *Analize ale performanței.* Aceste activități de control includ revizuri și analize ale performanțelor efective raportate la bugete, previziuni și performanțe din perioada anterioară; corelează diferite seturi de date – operaționale sau financiare – unele cu celelalte, împreună cu analize ale relațiilor și acțiuni investigative și corective; compararea datelor interne cu surse externe de informații; și revizuirea performanței funcționale sau aferente activității.
  - *Procesarea informațiilor.* Cele două mari grupe ale activităților de control ale sistemelor informaționale sunt controale ale aplicațiilor, care se aplică la procesarea aplicațiilor individuale, și controale generale ale sistemelor IT, care sunt politici și proceduri corelate cu numeroase aplicații și care susțin funcționarea eficientă a controalelor aplicațiilor ajutând la asigurarea unei funcționări permanente corespunzătoare a sistemelor informaționale. Exemplele de controale ale aplicațiilor includ verificarea exactității matematice a înregistrărilor, menținerea și revizuirea conturilor și bilanțelor de verificare, controale automate

precum validările editărilor privind datele de intrare și verificări ale secvențelor numerice, și urmărirea manuală a rapoartelor de excepție. Exemplele de controale generale ale sistemelor IT sunt controalele modificării programelor, controalele care restricționează accesul la programe sau date, controalele implementării noilor versiuni ale aplicațiilor software și controalele software-ului de sistem care restricționează accesul la sau monitorizează utilizarea utilităților sistemului care ar putea modifica datele financiare sau înregistrările fără a lăsa o pistă pentru audit.

- *Controale fizice.* Controalele care încorporează:
  - Securitatea fizică a bunurilor, inclusiv măsurile de protecție adecvate precum facilitățile securizate aferente accesului la bunuri și înregistrări.
  - Autorizarea accesului la programele informatice și la fișierele de date.
  - Contorizarea periodică și compararea cu valorile indicate în înregistrările de control (de exemplu, compararea rezultatelor contorizării numerarului, valorilor mobiliare și stocurilor cu înregistrările contabile).

Măsura în care controalele fizice care vizează prevenirea furtului de active sunt relevante pentru credibilitatea întocmirii situațiilor financiare, și așadar pentru audit, depinde de circumstanțe, precum situația în care aceste active sunt deosebit de susceptibile de a fi sustrate.

- *Segregarea sarcinilor.* Atribuirea către diferite persoane a responsabilităților privind autorizarea tranzacțiilor, înregistrarea tranzacțiilor și menținerea custodiei activelor. Segregarea sarcinilor vizează reducerea oportunităților care permit oricărei persoane să fie în poziția atât de a comite, cât și de a tăinui o eroare sau fraudă survenită în timpul exercitării normale a atribuțiilor persoanei.

10. Anumite activități de control pot depinde de existența unor politici adecvate la nivel superior, stabilite de către conducere sau de către persoanele responsabile cu guvernarea. De exemplu, controalele de autorizare pot fi delegate conform unor îndrumări stabilite, precum criteriile de investiții stabilite de către persoanele responsabile cu guvernarea; în mod alternativ, tranzacțiile care ies din rutină precum achizițiile majore sau dezinvestițiile pot necesita aprobarea specifică de la un nivel superior, inclusiv în anumite cazuri, aprobarea acționarilor.

### **Monitorizarea controalelor**

11. O responsabilitate importantă a conducerii este de a stabili și menține controlul intern permanent. Monitorizarea controalelor de către conducere include luarea în considerare a măsurii în care acestea operează în modul vizat



și sunt modificate, după caz, dacă apar schimbări ale condițiilor. Monitorizarea controalelor poate include activități precum revizuirea de către conducere a măsurii în care sunt întocmite permanent reconcilierii bancare, evaluarea de către auditorii interni a conformității personalului din vânzări cu politicile entității potrivit termenilor contractelor de vânzări și supravegherea de către departamentul juridic a politicilor etice sau de conduită comercială ale entității. Monitorizarea este, de asemenea, efectuată pentru a garanta că, în timp, controalele continuă să funcționeze eficient. De exemplu, dacă nu este monitorizată periodicitatea și exactitatea reconcilierilor bancare, personalul poate înceta să le mai efectueze.

12. Auditorii interni sau personalul care îndeplinește funcții similare pot contribui la monitorizarea controalelor unei entități prin evaluări separate. De obicei, aceștia oferă, în mod periodic, informații despre funcționarea controlului intern, alocând o atenție considerabilă evaluării eficacității controlului intern și comunică informații despre punctele forte și deficiențele controlului intern și recomandări pentru optimizarea controlului intern.
13. Activitățile de monitorizare pot include utilizarea informațiilor din comunicările părților terțe care pot indica probleme sau pot evidenția domenii care necesită îmbunătățiri. Clienții coroborează implicit datele de facturare prin plățirea facturilor lor sau prin reclamații privind tarifele. În plus, autoritățile de reglementare pot comunica entității aspectele care afectează derularea controlului intern, de exemplu, comunicări cu privire la examinările efectuate de agențiile de reglementare din domeniul bancar. De asemenea, în derularea activităților de monitorizare conducerea poate lua în considerare comunicările privind controlul intern primite de la auditorii externi.

## **Anexa 2**

(a se vedea pct. A40, A128)

### **Condiții și evenimente care pot indica riscuri de denaturare semnificativă**

Următoarele sunt exemple de condiții și evenimente care pot indica existența unor riscuri de denaturare semnificativă. Exemplele furnizate acoperă o gamă largă de condiții și evenimente; totuși, nu toate condițiile și evenimentele sunt relevante pentru fiecare misiune de audit și lista exemplelor nu este neapărat completă.

- Operațiuni în regiuni care sunt instabile din punct de vedere economic, de exemplu, țări în care există o devalorizare semnificativă a monedei sau economii puternic hiper-inflaționiste.
- Operațiuni expuse piețelor volatile, de exemplu, tranzacționarea contractelor futures.
- Operațiuni care sunt supuse unei reglementări foarte complexe.
- Aspecte legate de continuitatea activității și lichiditate, inclusiv pierderea clienților importanți.
- Constrângeri cu privire la disponibilitatea de capital și credit.
- Modificări ale sectorului în care activează entitatea.
- Modificări ale lanțului de aprovizionare.
- Dezvoltarea sau oferirea de noi produse sau servicii sau trecerea la noi sectoare de activitate.
- Extinderea în noi locații.
- Modificări ale entității, precum mari achiziții sau reorganizări sau alte evenimente neobișnuite.
- Entități sau segmente de activitate care pot fi vândute.
- Existența unor alianțe și asocieri în participație complexe.
- Utilizarea datelor financiare extra-bilanțiere, a entităților cu scop special și a altor acorduri financiare complexe.
- Tranzacții semnificative cu părțile afiliate.
- Lipsa personalului cu abilități contabile și de raportare financiară adecvate.

- Modificări cu privire la personalul principal inclusiv plecări ale cadrelor principale din conducere.
- Deficiențe în controlul intern, în special cele neabordate de către conducere.
- Inconsecvențele dintre strategia informatică a entității și strategiile sale de afaceri.
- Modificări ale mediului IT.
- Instalarea de noi sisteme IT semnificative aferente raportării financiare.
- Intervievări cu privire la operațiunile sau rezultatele financiare ale entității efectuate de către autoritățile de reglementare sau guvernamentale.
- Denaturări anterioare, istoricul erorilor sau un volum semnificativ de ajustări la sfârșitul perioadei.
- Un volum semnificativ de tranzacții care ies din rutină sau nesistematice inclusiv tranzacții inter-companii și tranzacții mari privind veniturile la sfârșitul perioadei.
- Tranzacții care sunt înregistrate pe baza intenției conducerii, de exemplu, refinanțarea datoriilor, activele care urmează a fi vândute și clasificarea titlurilor de valoare deținute în vederea tranzacționării.
- Aplicarea noilor reglementări contabile.
- Evaluări contabile care implică procese complexe.
- Evenimente sau tranzacții care implică o incertitudine de evaluare semnificativă, inclusiv estimările contabile.
- Litigii pe rol și datorii contingente, de exemplu, garanții comerciale, garanții financiare și măsuri de remediere a mediului.

**STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 320**  
**PRAGUL DE SEMNIFICAȚIE ÎN PLANIFICAREA**  
**ȘI DESFĂȘURAREA UNUI AUDIT**

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele  
care încep cu data de 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date)

**CUPRINS**

	Punct
<b>Introducere</b>	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA .....	1
Pragul de semnificație în contextul unui audit .....	2–6
Data intrării în vigoare .....	7
<b>Obiectiv</b> .....	8
<b>Definiție</b> .....	9
<b>Cerințe</b>	
Determinarea pragului de semnificație și a pragului de semnificație funcțional în momentul planificării auditului .....	10–11
Revizuire pe măsură ce auditul progresează .....	12–13
Documentația .....	14
<b>Aplicare și alte materiale explicative</b>	
Pragul de semnificație și riscul de audit.....	A1
Determinarea pragului de semnificație și a pragului de semnificație funcțional în momentul planificării auditului .....	A2–A12
Revizuire pe măsură ce auditul progresează .....	A13

Standardul Internațional de Audit (ISA) 320, *Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

## Introducere

### Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitatea auditorului de a aplica conceptul de prag de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit al situațiilor financiare. ISA 450<sup>1</sup> explică modul în care pragul de semnificație se aplică în evaluarea efectului denaturărilor identificate asupra auditului și a denaturărilor necorectate, dacă ele există, asupra situațiilor financiare.

### Pragul de semnificație în contextul unui audit

2. Cadrele de raportare financiară tratează adesea conceptul de prag de semnificație în contextul întocmirii și prezentării situațiilor financiare. Deși cadrele de raportare financiară ar putea să trateze subiectul pragului de semnificație în mai multe feluri, ele explică în general faptul că:
  - Denaturările, inclusiv omisiunile, sunt considerate a fi semnificative dacă se poate preconiza, în mod rezonabil, că acestea, individual sau cumulativ, vor influența deciziile economice ale utilizatorilor, luate în baza situațiilor financiare;
  - Raționamentele cu privire la pragul de semnificație sunt exercitate în lumina circumstanțelor înconjurătoare și sunt afectate de dimensiunea sau natura denaturării, sau o combinație a celor două; și
  - Raționamentele cu privire la aspectele care sunt importante pentru utilizatorii situațiilor financiare sunt bazate pe luarea în considerare a nevoilor comune de informare a utilizatorilor ca grup.<sup>3</sup> Efectul posibil al denaturărilor asupra unor utilizatori individuali specifici, ale căror nevoi ar putea să varieze mult, nu este luat în considerare.
3. O asemenea discuție, în cazul în care este prezentă în cadrul de raportare financiară aplicabil, îi oferă auditorului un cadru de referință pentru determinarea pragului de semnificație al auditului. Dacă în cadrul de raportare financiară aplicabil nu se include o discuție cu privire la conceptul de prag de semnificație, caracteristicile la care se face referire la punctul 2 îi furnizează auditorului un asemenea cadru de referință.

<sup>1</sup> ISA 450, *Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului*.

<sup>2</sup> De exemplu, *Cadru pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare* adoptat de Consiliul Internațional pentru Standarde de Contabilitate în aprilie 2001, indică faptul că pentru o entitate cu scop lucrativ, deoarece investitorii sunt furnizorii capitalului de risc al entității, situațiile financiare care îndeplinesc nevoile acestora vor îndeplini, de asemenea, și majoritatea nevoilor altor utilizatori, nevoi care pot fi satisfăcute de situațiile financiare.

4. Determinarea pragului de semnificație de către auditor reprezintă un aspect ce ține de raționament profesional și este afectat de percepția auditorului cu privire la nevoile de informații financiare ale utilizatorilor situațiilor financiare. În acest context, este rezonabil ca auditorul să presupună faptul că utilizatorii:
  - (a) Au o înțelegere rezonabilă cu privire la afacere, la activitățile economice și la contabilitate și disponibilitatea de a studia informațiile din situațiile financiare cu un efort rezonabil;
  - (b) Înțeleg faptul că situațiile financiare sunt întocmite, prezentate și auditate la nivelurile pragurilor de semnificație;
  - (c) Recunosc incertitudinile inerente evaluării sumelor pe baza folosirii de estimări, raționament și luarea în considerare a evenimentelor viitoare; și
  - (d) Iau decizii economice rezonabile pe baza informațiilor din situațiile financiare.
5. Conceptul de prag de semnificație este aplicat de auditor atât în planificarea și desfășurarea auditului, cât și în evaluarea efectului denaturărilor identificate asupra auditului și a denaturărilor necorectate, dacă există, asupra situațiilor financiare și în formarea opiniei din raportul auditorului. (a se vedea pct. A1)
6. În planificarea auditului, auditorul exercită raționamente cu privire la dimensiunea denaturărilor care vor fi considerate semnificative. Aceste raționamente oferă o bază pentru:
  - (a) Determinarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de evaluare a riscului;
  - (b) Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă; și
  - (c) Determinarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de audit subsecvente.

Pragul de semnificație determinat în momentul planificării auditului nu stabilește neapărat o valoare sub care denaturările necorectate, individual sau cumulat, vor fi evaluate întotdeauna ca fiind nesemnificative. Circumstanțele aferente anumitor denaturări l-ar putea face pe auditor să le evalueze drept semnificative chiar dacă se află sub pragul de semnificație. Deși nu este practică elaborarea de proceduri de audit pentru detectarea denaturărilor care ar putea fi semnificative doar datorită naturii lor, auditorul ia în considerare nu doar dimensiunea dar și natura denaturărilor necorectate și circumstanțele aparte în care acestea s-au produs, atunci când evaluează efectul acestora asupra situațiilor financiare.<sup>3</sup>

---

<sup>3</sup> ISA 450, punctul A16

**Data intrării în vigoare**

7. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep cu data de 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date.

**Obiectiv**

8. Obiectivul auditorului este de a aplica corespunzător conceptul de prag de semnificație în planificarea și desfășurarea auditului.

**Definiție**

9. În contextul ISA-urilor, pragul de semnificație funcțional reprezintă valoarea sau valorile stabilite de auditor la un nivel mai scăzut decât pragul de semnificație pentru situațiile financiare ca întreg, pentru a reduce la un nivel adecvat de scăzut probabilitatea ca totalitatea denaturărilor necorectate sau nedetectate să depășească pragul de semnificație al situațiilor financiare ca întreg. Dacă este cazul, pragul de semnificație funcțional se referă, de asemenea, la valoarea sau valorile stabilite de auditor la un nivel mai scăzut decât nivelul sau nivelurile pragului de semnificație pentru anumite clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări.

**Cerințe****Determinarea pragului de semnificație și a pragului de semnificație funcțional în momentul planificării auditului**

10. Atunci când se stabilește strategia generală de audit, auditorul trebuie să determine pragul de semnificație pentru situațiile financiare ca întreg. Dacă, în circumstanțe specifice entității, există una sau mai multe clase de tranzacții specifice, solduri ale conturilor sau prezentări pentru care se așteaptă, în mod rezonabil, să existe denaturări de o valoare mai mică decât pragul de semnificație stabilit la nivelul situațiilor financiare ca întreg, care să influențeze deciziile economice ale utilizatorilor luate în baza situațiilor financiare, auditorul trebuie să determine, de asemenea, și nivelul sau nivelurile pragurilor de semnificație ce vor fi aplicate pentru respectivele clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări. (a se vedea pct. A2-A11)
11. Auditorul trebuie să determine pragul de semnificație funcțional în scopul evaluării riscurilor de denaturare semnificativă și a determinării naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de audit subsecvente. (a se vedea pct. A12)

**Revizuire pe măsură ce auditul progresează**

12. Auditorul trebuie să revizuiască pragul de semnificație pentru situațiile financiare ca întreg (și, dacă este cazul, nivelul sau nivelurile pragurilor de semnificație pentru anumite clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări)

în situația în care, pe parcursul auditului, descoperă informații care l-ar fi determinat pe auditor să stabilească o valoare inițială (sau valori) diferită(e). (a se vedea pct. A13)

13. Dacă auditorul concluzionează că este adecvată adoptarea unui prag de semnificație mai scăzut pentru situațiile financiare ca întreg (și dacă este cazul, un nivel sau niveluri mai scăzute ale pragurilor de semnificație pentru anumite clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări) decât cel determinat inițial, auditorul trebuie să determine dacă este cazul să revizuiască pragul de semnificație funcțional, și dacă natura, plasarea în timp și amplexarea procedurilor de audit subsecvente rămân adecvate.

### Documentația

14. Auditorul trebuie să includă în documentația de audit următoarele valori și factorii luați în considerare în determinarea lor:<sup>4</sup>
  - (a) Pragul de semnificație pentru situațiile financiare ca întreg (a se vedea punctul 10);
  - (b) Dacă este cazul, nivelul sau nivelurile pragurilor de semnificație pentru anumite clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări (a se vedea punctul 10);
  - (c) Pragul de semnificație funcțional (a se vedea punctul 11); și
  - (d) Orice revizuire a valorilor menționate la literele (a)-(c) pe măsură ce auditul progresează (a se vedea punctele 12-13).

\* \* \*

## Aplicare și alte materiale explicative

### Pragul de semnificație și riscul de audit (a se vedea pct. 5)

- A1. În efectuarea unui audit al situațiilor financiare, obiectivele generale ale auditorului constau în obținerea unei asigurări rezonabile cu privire la faptul că situațiile financiare ca întreg nu conțin denaturări semnificative, fie ca urmare a fraudei, fie a erorii, permițându-i astfel auditorului să exprime o opinie cu privire la faptul că situațiile financiare sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil și să raporteze cu privire la situațiile financiare și să comunice, în conformitate cu ISA-urile, constatările auditorului<sup>5</sup>. Auditorul obține o asigurare rezonabilă, prin obținerea de probe de audit suficiente și adecvate pentru a

<sup>4</sup> ISA 230, *Documentația de audit*, punctele 8-11 și punctul A6

<sup>5</sup> ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*, punctul 11



reduce riscul de audit la un nivel acceptabil de scăzut.<sup>6</sup> Riscul de audit este riscul ca auditorul să exprime o opinie inadecvată atunci când situațiile financiare sunt denaturate semnificativ. Riscul de audit este stabilit în funcție de riscul de denaturare semnificativă și riscul de nedetectare.<sup>7</sup> Pragul de semnificație și riscul de audit sunt luate în considerare pe parcursul auditului, în special atunci când:

- (a) Se identifică și se evaluează riscurile de denaturare semnificativă;<sup>8</sup>
- (b) Se determină natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de audit subsecvente;<sup>9</sup> și
- (c) Se evaluează efectul denaturărilor necorectate, dacă există, asupra situațiilor financiare<sup>10</sup> și asupra formării opiniei din raportul auditorului.<sup>11</sup>

### **Determinarea pragului de semnificație și a pragului de semnificație funcțional în momentul planificării auditului**

*Considerente specifice entităților din sectorul public (a se vedea pct. 10)*

- A2. În cazul unei entități din sectorul public, legislatorii și autoritățile de reglementare sunt adesea utilizatorii principali ai situațiilor sale financiare. Mai mult, situațiile financiare ar putea fi folosite pentru a lua decizii, altele decât deciziile economice. Determinarea pragului de semnificație privind situațiile financiare ca întreg (și, dacă este cazul, al nivelului sau nivelurilor pragurilor de semnificație pentru o anumită clasă de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări) într-un audit al situațiilor financiare ale unei entități din sectorul public este deci influențată de lege, reglementări sau altă autoritate și de nevoile de informații financiare ale legislatorilor și ale publicului, în relație cu programele din sectorul public.

*Folosirea criteriilor de referință în determinarea pragului de semnificație pentru situațiile financiare ca întreg (a se vedea pct. 10)*

- A3. Determinarea pragului de semnificație implică exercitarea raționamentului profesional. Un procent este adesea aplicat asupra unui criteriu de referință ales ca punct de plecare în determinarea pragului de semnificație pentru situațiile financiare ca întreg. Factorii care ar putea afecta identificarea unui criteriu de referință adecvat includ următoarele:

<sup>6</sup> ISA 200, punctul 17

<sup>7</sup> ISA 200, punctul 13 litera (c)

<sup>8</sup> ISA 315 (Revizuit), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său*

<sup>9</sup> ISA 330, *Răspunsul auditorului la riscurile evaluate*

<sup>10</sup> ISA 450

<sup>11</sup> ISA 700, *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*

- Elementele situațiilor financiare (de exemplu, active, datorii, capital propriu, venituri, cheltuieli);
  - Dacă există elemente pe care utilizatorii situațiilor financiare ale unei anumite entități tind să își concentreze atenția (de exemplu, în scopul evaluării performanței financiare, utilizatorii ar putea tinde să se concentreze pe profit, venituri sau active nete);
  - Natura entității, momentul în care se regăsește entitatea în ciclul său de viață și sectorul de activitate și mediul economic în care entitatea își desfășoară activitatea;
  - Structura de proprietate a entității și modul în care este finanțată (de exemplu, dacă o entitate este finanțată exclusiv prin împrumuturi mai degrabă decât prin capitaluri proprii, utilizatorii ar putea să pună un accent mai mare pe active și pe drepturile de creanță aferente acestora, decât pe câștigurile entității); și
  - Volatilitatea relativă a criteriului de referință.
- A4. Exemple de criterii de referință care ar putea fi adecvate, în funcție de circumstanțele entității, includ categorii de venituri declarate, ca de exemplu profit înainte de impozitare, total venituri, profit brut și total cheltuieli, total capitaluri proprii sau valoarea activelor nete. Profitul înainte de impozitare din activități continue este adesea folosit pentru entitățile cu scop lucrativ. Atunci când profitul înainte de impozitare din activități continue este volatil, alte criterii de referință ar putea fi mai adecvate, ca de exemplu profitul brut sau totalul veniturilor.
- A5. În relație cu criteriul de referință ales, informațiile financiare relevante includ, de regulă, rezultatele financiare și pozițiile financiare ale perioadelor precedente, rezultatele financiare anterioare până la perioada curentă și bugetele sau previziunile pentru perioada curentă, ajustate în funcție de schimbările semnificative ale circumstanțelor entității (de exemplu, o achiziție de întreprinderi semnificativă) și schimbările relevante ale condițiilor din sectorul de activitate sau mediul economic în care entitatea operează. De exemplu, atunci când, ca și punct de plecare, pragul de semnificație pentru situațiile financiare ca întreg este determinat pentru o anumită entitate pe baza unui procent din profitul înainte de impozitare din activități continue, circumstanțele care generează o scădere sau creștere excepțională a unui asemenea profit ar putea să-l determine pe auditor să concluzioneze că pragul de semnificație pentru situațiile financiare ca întreg ar fi determinat mai adecvat folosindu-se un profit înainte de impozitare din activități continue normalizat, calculat pe baza rezultatelor din trecut.
- A6. Pragul de semnificație se referă la situațiile financiare cu privire la care auditorul raportează. Acolo unde situațiile financiare sunt întocmite pentru o perioadă de raportare mai mare sau mai mică de douăsprezece luni, cum ar

putea fi cazul unei entități noi sau a unei schimbări în perioada de raportare financiară, pragul de semnificație se referă la situațiile financiare întocmite pentru acea perioadă de raportare financiară.

- A7. Determinarea unui procent care să fie aplicat asupra unui criteriu de referință ales implică exercitarea raționamentului profesional. Există o relație între procent și criteriul de referință ales, în sensul că un procent aplicat la profitul înainte de impozitare din activități continue va fi în mod normal mai mare decât procentul aplicat la total venituri. De exemplu, auditorul ar putea considera că cinci la sută din profitul înainte de impozitare din activități continue ar fi adecvat pentru o entitate cu scop lucrativ dintr-o industrie prelucrătoare, în timp ce auditorul ar putea considera că unu la sută din total venituri sau total cheltuieli ar fi adecvat pentru o entitate non-profit. Cu toate acestea, unele procente mai ridicate sau mai scăzute ar putea fi considerate adecvate în funcție de circumstanțe.

Considerente specifice entităților mici

- A8. Când profitul înainte de impozitare din activități continue al unei entități este în mod consecvent nominal, așa cum ar putea fi cazul unei afaceri administrate de proprietar, unde proprietarul ia mare parte a profitului înainte de impozitare sub forma remunerației, un criteriu de referință precum profitul înainte de remunerare și impozitare ar putea fi mai relevant.

Considerente specifice entităților din sectorul public

- A9. În auditul unei entități din sectorul public, costul total sau costul net (cheltuieli minus venituri sau cheltuieli minus încasări) ar putea fi un criteriu de referință mai adecvat pentru activitățile programate. Când o entitate din sectorul public are în custodie active proprietate publică, activele ar putea reprezenta un criteriu de referință adecvat.

*Nivelul sau nivelurile pragurilor de semnificație pentru anumite clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări (a se vedea pct. 10)*

- A10. Factorii care pot indica existența uneia sau mai multor clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări pentru care există denaturări în sume mai mici decât pragul de semnificație stabilit la nivelul situațiilor financiare ca întreg și care ar putea, în mod rezonabil, să influențeze deciziile economice ale utilizatorilor, luate în baza situațiilor financiare, includ:

- Dacă legea, reglementările sau cadrul de raportare financiară aplicabil afectează așteptările utilizatorilor cu privire la evaluarea sau prezentarea anumitor elemente (de exemplu, tranzacții cu părți afiliate și remunerarea conducerii și a persoanelor responsabile cu guvernanta).
- Prezentările cheie în legătură cu sectorul de activitate în care entitatea își desfășoară activitatea (de exemplu, costuri de cercetare și dezvoltare pentru o companie farmaceutică).

- Dacă atenția se concentrează pe un anumit aspect al activității entității, care este prezentat separat în situațiile financiare (de exemplu, o întreprindere nou achiziționată).

A11. Auditorul poate considera util să obțină o înțelegere cu privire la opiniile și așteptările conducerii și persoanelor responsabile cu guvernanta atunci când determină dacă, în circumstanțele specifice ale entității, există asemenea clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări.

*Pragul de semnificație funcțional* (a se vedea pct. 11)

A12. Planificarea auditului doar pentru a detecta denaturări semnificative individuale trece cu vederea faptul că totalitatea denaturărilor ne semnificative individuale poate cauza denaturarea semnificativă a situațiilor financiare și nu lasă nici o marjă pentru posibilele denaturări nedetectate. Pragul de semnificație funcțional (care, așa cum este definit, poate fi reprezentat de una sau mai multe valori) este stabilit pentru a reduce la un nivel adecvat de scăzut probabilitatea ca totalitatea denaturărilor necorectate sau nedetectate din situațiile financiare să depășească pragul de semnificație stabilit la nivelul situațiilor financiare ca întreg. În mod similar, pragul de semnificație funcțional privind nivelul de semnificație pentru o anumită clasă de tranzacții, sold al contului sau prezentare, este stabilit pentru a reduce la un nivel adecvat de scăzut probabilitatea ca totalitatea denaturărilor necorectate sau nedetectate din respectiva clasă de tranzacții, sold al contului sau prezentare să depășească pragul de semnificație pentru acea clasă specifică de tranzacții, sold al contului sau prezentare. Determinarea pragului de semnificație funcțional nu este un simplu calcul mecanic și implică exercitarea raționamentului profesional. Această determinare este afectată de cunoașterea entității de către auditor, actualizată pe parcursul efectuării procedurilor de evaluare a riscurilor și de natura și amploarea denaturărilor identificate în auditurile precedente și prin aceasta de așteptările auditorului în legătură cu denaturările din perioada curentă.

**Revizuire pe măsură ce auditul progresează** (a se vedea pct. 12)

A13. Pragul de semnificație pentru situațiile financiare ca întreg (și dacă este cazul, nivelul sau nivelurile pragurilor de semnificație pentru anumite clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări) ar putea să necesite revizuire, ca urmare a unei schimbări în circumstanțele care au avut loc în timpul auditului (de exemplu, o decizie de a ceda o parte importantă a afacerii), a unor noi informații sau a unei schimbări în înțelegerea de către auditor a entității și a operațiunilor sale, ca urmare a efectuării de proceduri de audit subsecvente. De exemplu, dacă pe parcursul auditului pare că este posibil ca rezultatele financiare efective să fie substanțial diferite față de rezultatele financiare anticipate pentru sfârșitul perioadei, care au fost inițial folosite pentru determinarea pragului de semnificație pentru situațiile financiare ca întreg, auditorul va revizui acel prag de semnificație.

# STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 330

## RĂSPUNSUL AUDITORULUI LA RISCURILE EVALUATE

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep cu data de 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date)

### CUPRINS

	Punct
<b>Introducere</b>	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA.....	1
Data intrării în vigoare .....	2
<b>Obiectiv</b> .....	3
<b>Definiții</b> .....	4
<b>Cerințe</b>	
Răspunsuri generale .....	5
Proceduri de audit ca răspuns la riscurile evaluate de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor.....	6 – 23
Caracterul adecvat al prezentării și descrierii .....	24
Evaluarea suficienței și a gradului de adecvare a probelor de audit .....	25 – 27
Documentația .....	28 – 30
<b>Aplicare și alte materiale explicative</b>	
Răspunsuri generale .....	A1-A3
Proceduri de audit ca răspuns la riscurile evaluate de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor.....	A4-A58
Caracterul adecvat al prezentării și descrierii .....	A59
Evaluarea suficienței și a gradului de adecvare a probelor de audit .....	A60-A62
Documentația .....	A63

Standardul internațional de audit (ISA) 330, *Răspunsul auditorului la riscurile evaluate*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu standardele internaționale de audit*.

## Introducere

### Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează subiectul responsabilității auditorului cu privire la elaborarea și implementarea răspunsurilor la riscurile de denaturare semnificativă identificate și evaluate de către auditor, în conformitate cu ISA 315 (Revizuit)<sup>1</sup> în cadrul unui audit al situațiilor financiare.

### Data intrării în vigoare

2. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep cu data de 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date.

### Obiectiv

3. Obiectivul auditorului este de a obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la riscurile de denaturare semnificativă, prin elaborarea și implementarea unor răspunsuri adecvate la acele riscuri.

### Definiții

4. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
  - (a) Procedură de fond – O procedură de audit menită să detecteze denaturările semnificative la nivelul aserțiunilor. Procedurile de fond cuprind:
    - (i) Teste de detaliu (ale claselor de tranzacții, soldurilor conturilor și prezentărilor); și
    - (ii) Proceduri analitice de fond.
  - (b) Test al controalelor – O procedură de audit menită să evalueze eficacitatea operațională a controalelor de a preveni, sau detecta și corecta, denaturările semnificative la nivelul aserțiunilor.

### Cerințe

#### Răspunsuri generale

5. Auditorul trebuie să elaboreze și implementeze răspunsuri generale pentru a aborda riscurile evaluate de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare. (a se vedea pct. A1-A3)

---

<sup>1</sup> ISA 315 (Revizuit), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său*

### **Proceduri de audit ca răspuns la riscurile evaluate de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor**

6. Auditorul trebuie să elaboreze și efectueze proceduri subsecvente de audit, a căror natură, plasare în timp și amploare se bazează pe, și vin ca răspuns la, riscurile evaluate de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor. (a se vedea pct. A4-A8)
7. În proiectarea procedurilor subsecvente de audit care trebuie efectuate, auditorul trebuie:
  - (a) Să ia în considerare motivele care stau la baza evaluării riscului de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor pentru fiecare clasă de tranzacții, sold al contului și prezentare, inclusiv:
    - (i) Probabilitatea de apariție a denaturării semnificative ca urmare a anumitelor caracteristici ale clasei de tranzacții, soldului contului sau prezentării relevante (mai exact, riscul inerent); și
    - (ii) Dacă evaluarea riscului ia în considerare controalele relevante (mai exact, riscul de control), impunând astfel auditorului obținerea de probe de audit pentru a determina măsura în care controalele funcționează în mod eficace (mai exact, auditorul intenționează să se bazeze pe eficacitatea operațională a controalelor pentru a determina natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de fond); și (a se vedea pct. A9-A18)
  - (b) Să obțină probe de audit mai convingătoare, cu cât evaluarea riscului de către auditor este mai mare. (a se vedea pct. A19)

#### *Teste ale controalelor*

8. Auditorul trebuie să elaboreze și să efectueze teste ale controalelor pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la eficacitatea operațională a controalelor relevante dacă:
  - (a) Evaluarea auditorului cu privire la riscurile de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor se bazează pe faptul că aceste controale funcționează în mod eficace (mai exact, auditorul intenționează să se bazeze pe eficacitatea operațională a controalelor în determinarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de fond); sau
  - (b) Doar procedurile de fond nu pot asigura probe de audit suficiente și adecvate la nivelul aserțiunilor. (a se vedea pct. A20-A24)
9. În elaborarea și efectuarea testelor controalelor, auditorul trebuie să obțină mai multe probe de audit convingătoare, cu cât auditorul se bazează în mai mare măsură pe eficacitatea unui control. (a se vedea pct. A25)

## Natura și amploarea testelor controalelor

10. La elaborarea și efectuarea testelor controalelor, auditorul trebuie:
- (a) Să efectueze alte proceduri de audit în combinație cu interviuarea, pentru a obține probe de audit cu privire la eficacitatea operațională a controalelor, inclusiv:
    - (i) Modul în care au fost aplicate controalele la momente relevante în timpul perioadei auditate;
    - (ii) Consecvența cu care au fost aplicate; și
    - (iii) De către cine și prin ce mijloace au fost aplicate. (a se vedea pct. A26-29)
  - (b) Să stabilească dacă acele controale care urmează a fi testate depind de alte controale (controale indirecte) și, în caz afirmativ, dacă este necesar să obțină probe de audit pentru a justifica funcționarea eficace a acelor controale indirecte. (a se vedea pct. A30-31)

## Plasarea în timp a testelor controalelor

11. Auditorul trebuie să testeze controalele pentru momentul sau întreaga perioadă pentru care auditorul intenționează să se bazeze pe acele controale, sub rezerva punctelor 12 și 15 de mai jos, pentru a asigura o bază adecvată pentru credibilitatea pe care auditorul intenționează să o acorde acestora. (a se vedea pct. A32)

## Utilizarea probelor de audit obținute în timpul unei perioade interimare

12. Dacă auditorul obține probe de audit cu privire la eficacitatea operațională a controalelor, în timpul unei perioade interimare, auditorul trebuie:
- (a) Să obțină probe de audit cu privire la modificările semnificative ale controalelor ulterior perioadei interimare; și
  - (b) Să determine probele de audit suplimentare ce trebuie obținute pentru perioada rămasă. (a se vedea pct. A33-A34)

## Utilizarea probelor de audit obținute în auditurile anterioare

13. Când stabilește dacă este adecvată utilizarea probelor de audit obținute în auditurile anterioare cu privire la eficacitatea operațională a controalelor și, în acest caz, a perioadei de timp care poate să treacă înainte de a retesta un control, auditorul trebuie să ia în considerare următoarele:
- (a) Eficacitatea altor elemente ale controlului intern, inclusiv mediul de control, monitorizarea controalelor de către entitate și procesul entității de evaluare a riscului;
  - (b) Riscurile rezultate din caracteristicile controlului, inclusiv dacă acesta este manual sau automatizat;



- (c) Eficacitatea controalelor generale ale sistemelor informatice;
  - (d) Eficacitatea controlului și a aplicării sale de către entitate, inclusiv natura și gradul de abatere în aplicarea controlului, observate în auditurile precedente, precum și dacă au fost efectuate modificări de personal care afectează în mod semnificativ aplicarea controlului;
  - (e) Dacă absența unei modificări într-un anumit control generează un risc ca urmare a modificării circumstanțelor; și
  - (f) Riscurile de denaturare semnificativă și gradul de încredere acordat controlului. (a se vedea pct. A35)
14. Dacă auditorul intenționează să folosească probe de audit dintr-un audit precedent cu privire la eficacitatea operațională a unor controale specifice, auditorul trebuie să stabilească continuitatea relevanței acelor probe prin obținerea unor probe de audit cu privire la măsura în care au avut loc modificări semnificative în acele controale, ulterior auditului precedent. Auditorul trebuie să obțină aceste probe prin efectuarea unor interviuri combinate cu observare sau inspecție, pentru a confirma înțelegerea acelor controale specifice, și:
- (a) Dacă au avut loc modificări care afectează relevanța continuă a probelor de audit din auditul anterior, auditorul trebuie să testeze controalele în cadrul auditului curent. (a se vedea pct. A36)
  - (b) Dacă nu au avut loc astfel de modificări, auditorul trebuie să testeze controalele cel puțin o dată la fiecare al treilea audit și trebuie să testeze o parte dintre controale la fiecare audit, pentru a evita posibilitatea ca auditorul să testeze toate controalele pe care intenționează să se bazeze într-o singură perioadă auditată, fără a mai efectua vreo testare a controalelor în următoarele două perioade auditate. (a se vedea pct. A37-39)

#### Controale asupra riscurilor semnificative

15. Dacă auditorul intenționează să se bazeze pe anumite controale ale unui risc pe care auditorul l-a determinat drept risc semnificativ, acesta va testa respectivele controale în perioada curentă.

#### Evaluarea eficacității operaționale a controalelor

16. La evaluarea eficacității operaționale a controalelor relevante, auditorul trebuie să evalueze dacă denaturările care au fost detectate prin procedurile de fond indică faptul că aceste controale nu funcționează în mod eficace. Totuși, absența denaturărilor detectate prin proceduri de fond nu furnizează probe de audit cu privire la eficacitatea controalelor corespunzătoare aserțiunii supuse testării. (a se vedea pct. A40)

17. Dacă sunt detectate abateri de la controalele pe care auditorul intenționează să se bazeze, auditorul trebuie să efectueze interviuri specifice pentru a înțelege aceste aspecte și consecințele lor potențiale, și a stabili dacă: (a se vedea pct. A41)
- (a) Testele controalelor care au fost efectuate furnizează o bază adecvată pentru credibilitatea acordată acelor controale;
  - (b) Este necesară efectuarea unor teste suplimentare ale controalelor; sau
  - (c) Este necesar ca riscurile potențiale de denaturare să fie tratate utilizând proceduri de fond.

#### *Proceduri de fond*

18. Indiferent de riscurile evaluate de denaturare semnificativă, auditorul trebuie să elaboreze și să efectueze proceduri de fond pentru fiecare clasă de tranzacții, sold al contului și prezentare semnificativă. (a se vedea pct. A42-A47)
19. Auditorul trebuie să examineze dacă procedurile de confirmare externe trebuie efectuate drept proceduri de audit de fond. (a se vedea pct. A48-A51)

#### *Proceduri de fond corespunzătoare procesului de definitivare a situațiilor financiare*

20. Procedurile de fond ale auditorului trebuie să includă următoarele proceduri de audit corespunzătoare procesului de închidere a situațiilor financiare:
- (a) Concordanța sau reconcilierea situațiilor financiare cu înregistrările contabile ce stau la baza acestora; și
  - (b) Examinarea înregistrărilor contabile și a altor ajustări efectuate în timpul procesului de întocmire a situațiilor financiare. (a se vedea pct. A52)

#### *Proceduri de fond ca răspuns la riscurile semnificative*

21. Dacă auditorul a stabilit că un risc evaluat de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor este un risc semnificativ, auditorul trebuie să efectueze proceduri de fond care răspund în mod specific la acel risc. Atunci când modul de abordare al unui risc semnificativ constă numai în proceduri de fond, acele proceduri trebuie să includă și teste de detaliu. (a se vedea pct. A53)

#### *Plasarea în timp a procedurilor de fond*

22. Dacă procedurile de fond se efectuează la o dată interimară, auditorul trebuie să acopere perioada rămasă prin efectuarea:
- (a) unor proceduri de fond, combinate cu teste ale controalelor pentru perioada intervenită; sau

- (b) dacă auditorul consideră că acest lucru este suficient, doar a procedurilor de fond subsecvente,

care asigură o bază rezonabilă pentru extinderea concluziilor de audit de la data interimară până la sfârșitul perioadei. (a se vedea pct. A54-A57)

23. Dacă anumite denaturări la care auditorul nu se aștepta în evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă sunt detectate la o dată interimară, auditorul trebuie să evalueze dacă este necesară modificarea evaluării aferente riscului și a planificării naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de fond care acoperă perioada rămasă. (a se vedea pct. A58)

### **Caracterul adecvat al prezentării și descrierii**

24. Auditorul trebuie să efectueze proceduri de audit pentru a evalua dacă prezentarea generală a situațiilor financiare, inclusiv descrierile aferente, sunt în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. (a se vedea pct. A59)

### **Evaluarea suficienței și a gradului de adecvare a probelor de audit**

25. Pe baza procedurilor de audit efectuate și a probelor de audit obținute, auditorul trebuie să evalueze, înainte de finalizarea auditului, dacă evaluările riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor rămân adecvate. (a se vedea pct. A60-61)
26. Auditorul trebuie să concluzioneze dacă au fost obținute probe de audit suficiente și adecvate. La formarea unei opinii, auditorul trebuie să ia în considerare toate probele de audit relevante, indiferent dacă acestea par a fi coroborate cu aserțiunile din situațiile financiare sau par a le contrazice. (a se vedea pct. A62)
27. Dacă auditorul nu a obținut probe de audit suficiente și adecvate cu privire la o aserțiune semnificativă din situațiile financiare, auditorul trebuie să încerce să obțină probe de audit subsecvente. Dacă auditorul nu este în măsură să obțină probe de audit suficiente și adecvate, auditorul trebuie să exprime o opinie cu rezerve sau să declare imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la situațiile financiare.

### **Documentația**

28. Auditorul trebuie să includă următoarele în documentația de audit<sup>2</sup>:
- (a) Răspunsurile generale de abordare a riscurilor evaluate de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare, precum și natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor subsecvente de audit efectuate;
- (b) Legătura dintre acele proceduri și riscurile evaluate la nivelul aserțiunilor; și

<sup>2</sup> ISA 230, *Documentația de audit*, punctele 8-11 și A6

- (c) Rezultatele procedurilor de audit, inclusiv concluziile în cazul în care acestea nu sunt clare. (a se vedea pct. A63)
29. Dacă auditorul intenționează să utilizeze probele de audit cu privire la eficacitatea operațională a controalelor, obținute în cadrul auditurilor precedente, auditorul trebuie să includă în documentația de audit concluziile formulate cu privire la credibilitatea acestor controale care au fost testate într-un audit anterior.
30. Documentația auditorului trebuie să demonstreze faptul că situațiile financiare sunt în concordanță sau sunt reconciliate cu înregistrările contabile ce stau la baza acestora.

\* \* \*

## Aplicare și alte materiale explicative

### Răspunsuri generale (a se vedea pct. 5)

- A1. Răspunsurile generale care abordează riscurile evaluate de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare pot include:
- Evidențierea necesității de a menține scepticismul profesional de către echipa misiunii.
  - Desemnarea unor angajați cu mai multă experiență sau a unora cu aptitudini speciale sau utilizarea unor experți.
  - Asigurarea unui grad mai mare de supraveghere.
  - Încorporarea unor elemente suplimentare de neprevăzut la selectarea procedurilor de audit subsecvente care vor fi efectuate.
  - Efectuarea unor modificări generale în ceea ce privește natura, plasarea în timp și amplexarea procedurilor de audit, de exemplu: aplicarea procedurilor de fond la sfârșitul perioadei, nu la o dată interimară; sau modificarea naturii procedurilor de audit în vederea obținerii de probe de audit mai convingătoare.
- A2. Evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare și, în consecință, a răspunsurilor generale ale auditorului, este afectată de înțelegerea de către auditor a mediului de control. Un mediu de control eficace îi poate permite auditorului să aibă mai multă încredere în controlul intern și în credibilitatea probelor de audit generate intern în cadrul entității, și astfel, i se permite auditorului, de exemplu, să efectueze unele proceduri de audit la o dată interimară și nu la sfârșitul perioadei. Deficiențele în mediul de control au, totuși, efectul opus; de exemplu, auditorul poate reacționa la un mediu de control ineficace prin:

- Efectuarea mai multor proceduri de audit mai degrabă la sfârșitul perioadei decât la o dată interimară.
  - Obținerea mai multor probe de audit utilizând proceduri de fond.
  - Creșterea numărului de locații care urmează a fi incluse în domeniul de aplicare al auditului.
- A3. În consecință, astfel de considerente au un efect semnificativ asupra abordării generale a auditorului, de exemplu, un accent acordat procedurilor de fond (abordare de fond), sau o abordare care utilizează atât teste ale controalelor cât și proceduri de fond (abordare combinată).

### **Proceduri de audit ca răspuns la riscurile evaluate de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor**

*Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor subsecvente de audit (a se vedea pct. 6)*

- A4. Evaluarea de către auditor a riscurilor identificate la nivelul aserțiunilor asigură o bază pentru determinarea abordării adecvate de audit pentru elaborarea și efectuarea procedurilor de audit subsecvente. De exemplu, auditorul poate stabili că:
- (a) Doar prin efectuarea testelor controalelor auditorul poate obține un răspuns eficace la riscurile evaluate de denaturare semnificativă pentru o anumită aserțiune.
  - (b) Efectuarea doar a procedurilor de fond este adecvată pentru o anumită aserțiune și, astfel, auditorul exclude efectul controalelor din evaluarea relevantă a riscului. Acest lucru este posibil pentru că procedurile auditorului de evaluare a riscului nu au identificat niciun control eficace relevant pentru acea aserțiune, sau pentru că testarea controalelor ar fi ineficientă și, prin urmare, auditorul nu intenționează să se bazeze pe eficacitatea operațională a controalelor la stabilirea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de fond; sau
  - (c) O abordare eficace este reprezentată de abordarea combinată în care se utilizează atât teste ale controalelor cât și proceduri de fond.

Totuși, așa cum prevede punctul 18, indiferent de abordarea selectată, auditorul elaborează și efectuează proceduri de fond pentru fiecare clasă de tranzacții, sold al contului și prezentare semnificative.

- A5. Natura unei proceduri de audit se referă la scopul său (mai exact, test al controalelor sau procedură de fond) și la tipul său (mai exact, inspecție, observare, interviu, confirmare, recalculare, repetare a executării sau procedură analitică). Natura procedurii de audit este foarte importantă pentru stabilirea de răspunsuri la riscurile evaluate.

- A6. Plasarea în timp a unei proceduri de audit se referă la data la care aceasta este efectuată, sau la perioada sau data la care se referă probele de audit.
- A7. Amplasarea unei proceduri de audit se referă la cantitatea care va fi efectuată, de exemplu, dimensiunea unui eșantion sau numărul de observări al unei activități de control.
- A8. Elaborarea și efectuarea procedurilor de audit subsecvente, ale căror natură, plasare în timp și amplasare se bazează pe, sau vin ca răspuns la, riscurile evaluate de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor, asigură o legătură clară între procedurile de audit subsecvente ale auditorului și evaluarea riscului.

Furnizarea de răspunsuri la riscurile evaluate la nivelul aserțiunilor [a se vedea pct. 7 litera (a)]

#### Natura

- A9. Riscurile evaluate de auditor ar putea afecta atât tipurile de proceduri care vor fi efectuate, cât și combinarea acestora. De exemplu, în cazul în care un risc este evaluat drept ridicat, auditorul poate confirma, cu cealaltă parte implicată în contract, faptul că termenii unui contract sunt compleți, în plus față de inspectarea documentului. Mai mult, anumite proceduri de audit pot fi mai potrivite pentru anumite aserțiuni decât pentru altele. De exemplu, în legătură cu veniturile, testele controalelor ar putea fi cele mai potrivite ca răspuns la riscul evaluat de denaturare a aserțiunii privind exhaustivitatea, pe când procedurile de fond ar putea fi mai potrivite ca reacție la riscul evaluat de denaturare a aserțiunii privind apariția.
- A10. Motivele care stau la baza unei evaluări a riscului sunt relevante pentru stabilirea naturii procedurilor de audit. De exemplu, dacă un risc evaluat este mai scăzut datorită caracteristicilor particulare ale unei clase de tranzacții, fără a lua în considerare controalele aferente, atunci auditorul poate stabili faptul că procedurile analitice de fond singure furnizează probe de audit suficiente și adecvate. Pe de altă parte, dacă riscul evaluat este mai scăzut datorită controalelor interne, iar auditorul intenționează să folosească drept bază a procedurilor de fond acea evaluare scăzută, atunci auditorul efectuează teste ale acelor controale, conform cerințelor de la pct. 8 litera (a). Aceasta ar putea fi situația, de exemplu, pentru o clasă de tranzacții cu caracteristici rezonabil de uniforme și non-complexe, care sunt procesate și controlate în mod curent de sistemul informațional al entității.

#### Plasarea în timp

- A11. Auditorul poate efectua teste ale controalelor sau proceduri de fond la o dată interimară sau la sfârșitul perioadei. Cu cât este mai mare riscul de denaturare semnificativă, cu atât este crește probabilitatea ca auditorul să decidă că este mai eficace să efectueze proceduri de fond mai aproape de, sau la, sfârșitul perioadei decât la o dată inițială sau să efectueze proceduri

de audit în mod inopinat sau la momente imprevizibile (de exemplu, efectuarea în mod inopinat de proceduri de audit la adresele selectate). Acest lucru este deosebit de relevant atunci când se analizează răspunsul la riscurile de fraudă. De exemplu, auditorul poate ajunge la concluzia că procedurile de audit prin care se extind concluziile de audit de la o dată interimară până la sfârșitul perioadei nu ar fi eficiente în cazul în care au fost identificate riscuri de denaturare sau manipulare intenționată.

A12. Pe de altă parte, efectuarea procedurilor de audit înainte de sfârșitul perioadei ar putea ajuta auditorul la identificarea aspectelor semnificative din faza inițială a auditului, și, în consecință, la rezolvarea lor cu ajutorul conducerii sau la elaborarea unei abordări eficiente de audit pentru a trata astfel de aspecte.

A13. În plus, anumite proceduri de audit pot fi efectuate numai la sau după sfârșitul perioadei, de exemplu:

- Reconcilierea situațiilor financiare cu înregistrările contabile;
- Examinarea ajustărilor efectuate în timpul întocmirii situațiilor financiare; și
- Proceduri ca răspuns la riscul ca, la sfârșitul perioadei, entitatea să se fi implicat în contracte neadecvate de vânzări, sau ca tranzacțiile să nu fi fost finalizate.

A14. Alți factori relevanți care influențează analizarea de către auditor a momentului în care se efectuează procedurile de audit includ următoarele:

- Mediul de control.
- Momentul în care sunt disponibile informațiile relevante (de exemplu, faptul că fișierele electronice ar putea fi ulterior suprascrise sau că procedurile ce trebuie observate pot avea loc numai la anumite momente).
- Natura riscului (de exemplu, dacă există riscul ca veniturile să fie supraevaluate pentru a îndeplini unele așteptări privind rezultatele, prin crearea ulterioară a unor contracte false de vânzări, auditorul ar putea dori să examineze contractele disponibile la data de sfârșit a perioadei).
- Perioada sau data la care se referă probele de audit.

#### Amploarea

A15. Amploarea unei proceduri de audit considerată necesară este stabilită după analizarea pragului de semnificație a riscurilor evaluate și a gradului de asigurare pe care auditorul intenționează să-l obțină. În cazul în care se atinge un singur scop printr-o combinație de proceduri, amploarea fiecărei proceduri este analizată separat. În general, amploarea procedurilor de audit

crește pe măsură ce crește riscul de denaturare semnificativă. De exemplu, ca răspuns la riscul evaluat de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei, poate fi adecvată creșterea dimensiunii eșantionului sau efectuarea unor proceduri analitice de fond la un nivel mai detaliat. Totuși, creșterea amplitudinii unei proceduri de audit este eficace numai dacă procedura de audit în sine este relevantă pentru riscul respectiv.

A16. Utilizarea tehnicilor de audit asistate de calculator (CAAT) ar putea asigura o testare mai pe larg a tranzacțiilor electronice și a fișelor de cont, care ar putea fi utilă atunci când auditorul decide să modifice amploarea testării, de exemplu, ca răspuns la riscurile de denaturare semnificativă cauzate de fraudă. Astfel de tehnici pot fi utilizate pentru a selecta eșantioane de tranzacții din fișiere electronice cheie, pentru a sorta tranzacțiile cu caracteristici specifice sau a testa o populație întreagă și nu doar un eșantion.

#### Considerente specifice entităților din sectorul public

A17. Pentru auditurile entităților din sectorul public, mandatul de audit și orice alte cerințe speciale de audit pot afecta considerentele auditorului cu privire la natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de audit subsecvente.

#### Considerente specifice entităților mici

A18. În cazul entităților foarte mici, este posibil să nu existe multe activități de control care să poată fi identificate de auditor, sau măsura în care gradul de documentare al entității cu privire la existența și operarea lor poate fi limitată. În astfel de cazuri, ar putea fi mai eficient pentru auditor să efectueze proceduri de audit subsecvente care sunt în primul rând proceduri de fond. Totuși, în unele cazuri rare, absența activităților de control sau a altor componente ale controlului ar putea să facă imposibilă obținerea de probe de audit suficiente și adecvate.

#### Evaluări mai extinse ale riscurilor [a se vedea pct. 7 litera (b)]

A19. Pentru obținerea unor probe de audit mai convingătoare datorate evaluării unui risc mai ridicat, auditorul poate mări cantitatea de probe sau poate să obțină probe mai relevante sau mai credibile, de exemplu, prin punerea accentului pe obținerea probelor de la părți terțe sau prin obținerea unor probe ce pot fi coroborate din mai multe surse independente.

#### *Teste ale controalelor*

#### Elaborarea și efectuarea de teste ale controalelor (a se vedea pct. 8)

A20. Testele controalelor se efectuează numai asupra acelor controale despre care auditorul a stabilit că sunt elaborate corespunzător pentru a preveni, sau detecta și corecta, o denaturare semnificativă la nivelul unei aserțiuni. În cazul în care au fost utilizate controale substanțial diferite, la momente diferite în timpul perioadei auditate, fiecare este luat în considerare separat.



- A21. Testarea eficacității operaționale a controalelor este diferită de înțelegerea controalelor și de evaluarea elaborării și implementării acestora. Totuși, se folosesc aceleași tipuri de proceduri de audit. Astfel, auditorul poate decide că este eficient să testeze eficacitatea operațională a controalelor concomitent cu evaluarea proiectării lor și cu stabilirea măsurii în care acestea au fost implementate.
- A22. Mai mult, este posibil ca, deși unele proceduri de evaluare a riscului să nu fi fost elaborate în mod specific ca teste ale controalelor, acestea să poată, totuși, furniza probe de audit cu privire la eficacitatea operațională a controalelor și, în consecință, să poată servi drept teste ale controalelor. De exemplu, procedurile auditorului de evaluare a riscului ar fi putut să includă:
- Interviewări cu privire la modul de utilizare a bugetelor de către conducere.
  - Observarea modului în care conducerea compară cheltuielile lunare cuprinse în buget cu cele efective.
  - Rapoarte de inspecție cu privire la investigarea variațiilor dintre sumele cuprinse în buget și cele efective.

Aceste proceduri de audit furnizează cunoștințe despre modul în care sunt elaborate politicile entității de întocmire a bugetului și măsura în care acestea au fost implementate, dar ar putea, de asemenea, să furnizeze probe de audit cu privire la eficacitatea funcționării politicilor de întocmire a bugetului în ceea ce privește prevenirea sau detectarea denaturărilor semnificative la clasificarea cheltuielilor.

- A23. În plus, auditorul poate elabora teste ale controalelor care urmează să fie efectuate în paralel cu un test de detaliu cu privire la aceeași tranzacție. Deși scopul unui test al controalelor este diferit de scopul unui test de detaliu, ambele pot fi realizate în același timp prin efectuarea testului controalelor și a testului de detaliu cu privire la aceeași tranzacție, cunoscut și drept test cu scop dual. De exemplu, auditorul ar putea elabora un test, și evalua rezultatele acestuia, în vederea examinării unei facturi pentru a stabili dacă aceasta a fost aprobată și pentru a furniza probe de audit de fond cu privire la o tranzacție. Un test cu scop dual este elaborat și evaluat prin examinarea separată a fiecărui scop al testului.
- A24. În unele cazuri, ar putea fi imposibil pentru auditor să elaboreze proceduri de fond eficace care să furnizeze prin ele însele probe de audit adecvate la nivelul aserțiunilor<sup>3</sup>. Acest lucru se poate întâmpla atunci când entitatea își desfășoară activitatea utilizând tehnologia informației și nu se produce și păstrează niciun fel de documentare a tranzacțiilor, alta decât cea prin

<sup>3</sup> ISA 315 (Revizuit), punctul 30

sistemul IT. În astfel de cazuri, cerințele de la punctul 8 litera (b) prevăd ca auditorul să efectueze teste ale controalelor relevante.

Probe de audit și gradul de credibilitate ce se intenționează a fi acordat acestora (a se vedea pct. 9)

A25. Poate fi urmărită atingerea unui nivel mai mare de asigurare cu privire la eficacitatea operațională a controalelor atunci când abordarea adoptată cuprinde în primul rând teste ale controalelor, în special în cazul în care nu este posibil sau practicabil să se obțină probe de audit suficiente și adecvate numai ca urmare a procedurilor de fond.

Natura și amploarea testelor controalelor

Alte proceduri de audit în combinație cu interviuarea [a se vedea pct. 10 litera (a)]

A26. Doar interviuarea nu este suficientă pentru a testa eficacitatea operațională a controalelor. Prin urmare, se efectuează alte proceduri de audit în combinație cu interviuarea. Cu privire la acest aspect, interviuarea combinată cu inspecția sau reexecutarea controalelor ar putea furniza un grad mai mare de asigurare decât interviuarea sau observarea, de vreme ce observarea este pertinentă doar pentru momentul la care are loc.

A27. Natura unui anumit control influențează tipul de procedură necesar pentru a obține probe de audit cu privire la măsura în care controlul funcționează eficient. De exemplu, dacă eficacitatea operațională este dovedită prin documentație, auditorul poate decide să o inspecteze pentru a obține probe de audit cu privire la eficacitatea operațională. Cu toate acestea, pentru alte controale, documentația ar putea să nu fie disponibilă sau să nu fie relevantă. De exemplu, documentația operațiunii ar putea să nu existe pentru unii factori din mediul de control, precum atribuirea autorității și responsabilității, sau pentru alte tipuri de activități de control, precum activități de control efectuate de un calculator. În astfel de condiții, probele de audit cu privire la eficacitatea operațională pot fi obținute prin interviuare, în combinație cu alte proceduri de audit, precum observarea sau utilizarea tehnicilor de audit asistate de calculator.

Amploarea testelor controalelor

A28. Atunci când este necesară obținerea unor probe de audit mai convingătoare cu privire la eficacitatea unui control, ar putea fi adecvat să se extindă amploarea testării controlului. Alături de gradul de credibilitate al controalelor, aspectele pe care auditorul le poate lua în considerare în determinarea amplitudinii testelor controalelor includ următoarele:

- Frecvența efectuării controlului de către entitate, în timpul perioadei.
- Durata de timp din perioada auditată în care auditorul se bazează pe eficacitatea operațională a controlului.

- Rata preconizată de abatere de la un control.
- Relevanța și credibilitatea probelor de audit care urmează a fi obținute cu privire la eficacitatea operațională a controlului la nivelul aserțiunilor.
- Măsura în care probele de audit se obțin în urma testelor altor controale aferente aserțiunii.

ISA 530<sup>4</sup> conține îndrumări suplimentare privind amploarea testării.

A29. Datorită consecvenței implicite a procesării IT, ar putea să nu fie necesar să se extindă amploarea testării unui control automatizat. Se poate preconiza că un control automatizat va funcționa uniform, cu excepția cazului în care se modifică programul (inclusiv tabelele, fișierele sau alte date permanente utilizate de program). O dată ce auditorul stabilește faptul că un control automatizat funcționează așa cum s-a intenționat (ceea ce ar putea avea loc la momentul la care controlul este implementat inițial sau la o altă dată), auditorul poate lua în considerare efectuarea testelor pentru a stabili dacă acel control continuă să funcționeze eficace. Astfel de teste ar putea include determinarea faptului că:

- Nu se efectuează modificări ale programului fără ca acestea să facă obiectul controalelor adecvate privind modificarea programelor;
- Se utilizează versiunea autorizată a programului pentru procesarea tranzacțiilor; și
- Alte controale generale relevante sunt eficace.

Astfel de teste ar putea include, de asemenea, stabilirea faptului că nu au fost efectuate modificări ale programelor, așa cum ar putea fi cazul atunci când entitatea utilizează pachete de aplicații software, fără a le modifica sau întreține. De exemplu, auditorul poate inspecta evidența administrației securității IT pentru a obține probe de audit cu privire la faptul că nu a avut loc niciun acces neautorizat în timpul perioadei.

Testarea controalelor indirecte [a se vedea pct. 10 litera (b)]

A30. În anumite împrejurări, poate fi necesară obținerea unor probe de audit care să justifice funcționarea eficace a controalelor indirecte. De exemplu, atunci când auditorul decide să testeze eficacitatea revizuirii de către un utilizator a rapoartelor privind excepțiile ce detaliază vânzările care depășesc limitele de credit autorizate, revizuirea utilizatorului și acțiunea aferentă de urmărire constau în controlul care are relevanță directă pentru auditor. Controalele asupra corectitudinii informațiilor din rapoarte (de exemplu, controalele generale ale sistemelor informatice) sunt descrise drept controale „indirecte”.

<sup>4</sup> ISA 530, *Eșantionarea în audit*

A31. Datorită consecvenței implicite a procesării IT, probele de audit cu privire la implementarea unui control automatizat al aplicațiilor, atunci când este luat în considerare în combinație cu probele de audit cu privire la eficacitatea operațională a controalelor generale ale entității (în special, controalele modificărilor), pot furniza, de asemenea, probe de audit substanțiale cu privire la eficacitatea lor operațională.

Plasarea în timp a testelor controalelor

Perioada de credibilitate preconizată (a se vedea pct. 11)

A32. Probele de audit care se referă numai la un anumit moment din timp ar putea fi suficiente pentru scopul auditorului, de exemplu, atunci când se testează controalele asupra inventarului fizic al entității la sfârșitul perioadei. Dacă, pe de altă parte, auditorul intenționează să se bazeze pe un control pentru o anumită perioadă, sunt adecvate testele care au capacitatea de a furniza probe de audit cu privire la funcționarea eficace a aceluși control la anumite momente relevante din timpul acelei perioade. Astfel de teste ar putea include teste ale monitorizării controalelor de către entitate.

Utilizarea probelor de audit obținute într-o perioadă interimară [a se vedea pct. 12 litera (b)]

A33. Factorii relevanți pentru stabilirea probelor de audit suplimentare care trebuie obținute cu privire la controalele care funcționau în timpul perioadei rămase după perioada interimară, includ:

- Importanța riscurilor evaluate de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor.
- Controalele specifice care au fost testate în timpul perioadei interimare și modificările semnificative ale acestora după momentul în care au fost testate, inclusiv modificări ale sistemului informațional, proceselor și personalului.
- Măsura în care s-au obținut probe de audit cu privire la eficacitatea operațională a acelor controale.
- Durata perioadei rămase.
- Măsura în care auditorul intenționează să reducă procedurile de fond subsecvente, pe baza credibilității controalelor.
- Mediul de control.

A34. Se pot obține probe de audit suplimentare, de exemplu, prin extinderea testelor controalelor asupra perioadei rămase sau prin testarea monitorizării controalelor de către entitate.

Utilizarea probelor de audit obținute în auditurile anterioare (a se vedea pct. 13)

A35. În anumite circumstanțe, probele de audit obținute din auditurile anterioare ar putea furniza probe de audit atunci când auditorul efectuează proceduri de audit pentru a stabili continuitatea relevanței acestora. De exemplu, la efectuarea unui audit anterior, auditorul ar fi putut determina faptul că un control automatizat funcționa așa cum a fost prevăzut. Auditorul poate obține probe de audit pentru a stabili dacă au fost efectuate modificări ale controalelor automatizate care afectează funcționarea lor eficace continuă prin, de exemplu, interviuarea conducerii și inspecția registrelor, pentru a identifica ce controale au fost modificate. Analiza probelor de audit cu privire la aceste modificări ar putea justifica fie creșterea, fie scăderea cantității preconizate de probe de audit care vor fi obținute în perioada curentă, cu privire la eficacitatea operațională a controalelor.

Controale care s-au modificat de la auditurile anterioare [a se vedea pct. 14 litera (a)]

A36. Modificările ar putea afecta relevanța probelor de audit obținute în auditurile anterioare, astfel încât nu ar mai constitui o bază pentru credibilitatea continuă. De exemplu, este posibil ca modificările unui sistem, efectuate pentru a îi permite unei entități să primească un raport nou din partea sistemului, să nu afecteze relevanța probelor de audit din auditul anterior; totuși, o modificare ce are ca efect acumularea sau calcularea în mod diferit a datelor, afectează relevanța acestora.

Controale care nu s-au modificat de la auditurile anterioare [a se vedea pct. 14 litera (b)]

A37. Decizia auditorului de a se baza pe probele de audit obținute în auditurile anterioare pentru controale care:

- (a) nu s-au modificat de când au fost testate ultima oară; și
- (b) nu sunt controale care atenuază un risc semnificativ,

este un aspect care ține de raționamentul profesional. În plus, durata perioadei scurse până la retestarea acestor controale este, de asemenea, un aspect ce ține de raționamentul profesional, dar punctul 14 litera (b) prevede faptul că retestarea trebuie efectuată cel puțin o dată la trei ani.

A38. În general, cu cât este mai mare riscul de denaturare semnificativă sau cu cât este mai mare gradul de credibilitate acordată controalelor, cu atât este mai probabil ca perioada scursă, dacă există, să fie mai scurtă. Factorii care ar putea duce la micșorarea perioadei de retestare a unui control, sau care ar putea avea ca rezultat lipsa totală a relevanței credibilității probelor de audit obținute în auditurile anterioare, includ următoarele:

- Un mediu de control deficitar.
- Monitorizarea deficitară a controalelor.
- Un element manual semnificativ în controalele relevante.

- Modificări ale personalului, care afectează semnificativ aplicarea controlului.
- Modificarea circumstanțelor care indică necesitatea efectuării unor schimbări la nivelul controlului.
- Controale generale deficitare ale sistemelor informatice.

A39. În cazul în care există mai multe controale pentru care auditorul intenționează să se bazeze pe probe de audit obținute în audituri anterioare, testarea unei părți din acele controale, în cadrul fiecărui audit, permite obținerea de informații ce pot fi coroborate cu privire la eficacitatea continuă a mediului de control. Acest lucru contribuie la decizia auditorului de a se baza sau nu pe probele de audit obținute în auditurile anterioare.

Evaluarea eficacității operaționale a controalelor (a se vedea pct. 16-17)

A40. O denaturare semnificativă detectată în urma procedurilor auditorului este un indicator important al existenței unei deficiențe semnificative în controlul intern.

A41. Conceptul de eficacitate operațională a controalelor recunoaște faptul că pot avea loc unele abateri în modul în care sunt aplicate controalele de către entitate. Abaterile de la controalele prescrise ar putea fi cauzate de factori precum modificări în personalul cheie, fluctuații sezoniere semnificative în volumul tranzacțiilor și eroarea umană. Rata de abatere detectată, în special în comparație cu rata preconizată, poate indica faptul că acel control nu poate fi luat în considerare ca bază pentru reducerea riscului de la nivelul aserțiunilor la cel evaluat de auditor.

*Proceduri de fond* (a se vedea pct. 18)

A42. Punctul 18 prevede faptul că auditorul trebuie să elaboreze și să efectueze proceduri de fond pentru fiecare clasă de tranzacții, sold al contului și prezentare semnificativă, indiferent de riscurile evaluate de denaturare semnificativă. Această cerință reflectă faptul că: (a) evaluarea riscului de către auditor ține de aplicarea raționamentului și, astfel, ar putea să nu identifice toate riscurile de denaturare semnificativă; și (b) există limitări inerente în controlul intern, inclusiv evitarea de către conducere a acestora.

Natura și amploarea procedurilor de fond

A43. În funcție de circumstanțe, auditorul poate stabili faptul că:

- Efectuarea doar a procedurilor analitice de fond va fi suficientă pentru a reduce riscul de audit la un nivel acceptabil de scăzut. De exemplu, atunci când evaluarea riscului de către auditor este justificată de probele de audit obținute în urma testelor controalelor.
- Sunt adecvate numai testele de detaliu.

- Cel mai bun răspuns la riscurile evaluate este o combinație între procedurile analitice de fond și testele de detaliu.

A44. Procedurile analitice de fond sunt, în general, mai potrivite pentru volume mari de tranzacții care tind să fie previzibile în timp. ISA 520<sup>5</sup> stabilește cerințe și oferă îndrumări cu privire la aplicarea procedurilor analitice în timpul unui audit.

A45. Natura riscului și a aserțiunii sunt relevante pentru elaborarea testelor de detaliu. De exemplu, testele de detaliu legate de aserțiunile cu privire la existență sau apariție, ar putea implica selectarea dintre elementele unei valori cuprinse într-o situație financiară și obținerea de probe de audit relevante. Pe de altă parte, testele de detaliu legate de aserțiunea cu privire la exhaustivitate pot presupune selectarea dintre elementele care se preconizează a fi incluse în valoarea relevantă cuprinsă în situația financiară și investigarea faptului dacă acestea sunt incluse.

A46. Din cauza faptului că evaluarea riscului de denaturare semnificativă ia în considerare controlul intern, ar putea fi necesară extinderea amplitudinii procedurilor de fond, în cazul în care rezultatele testelor controalelor sunt nesatisfăcătoare. Totuși, extinderea amplitudinii unei proceduri de audit este adecvată doar dacă procedura de audit în sine este relevantă pentru riscul specific.

A47. În elaborarea testelor de detaliu, amploarea testării este, de regulă, apreciată în funcție de dimensiunea eșantionului. Totuși, alte aspecte sunt de asemenea relevante, inclusiv dacă este mai eficace să se folosească alte metode selective de testare. A se vedea ISA 500<sup>6</sup>.

Examinarea necesității efectuării procedurilor de confirmare externă (a se vedea pct. 19)

A48. Procedurile de confirmare externă sunt în mod frecvent relevante în evaluarea aserțiunilor asociate soldurilor conturilor și elementelor acestora, dar nu trebuie restricționate doar la aceste elemente. De exemplu, auditorul poate solicita confirmări externe cu privire la termeni contractuali, contracte sau tranzacții între o entitate și alte părți. Procedurile de confirmare externă pot fi, de asemenea, efectuate pentru a obține probe cu privire la absența anumitor condiții. De exemplu, o solicitare ar putea urmări confirmarea faptului că nu există „înțelegeri ascunse” care ar putea fi relevante pentru aserțiunea entității referitoare la limita veniturilor. Alte situații în care procedurile externe ar putea oferi probe de audit relevante ca răspuns la riscurile evaluate de denaturare semnificativă includ:

- Soldurile conturilor bancare și alte informații relevante în relațiile cu băncile.

<sup>5</sup> ISA 520, *Proceduri analitice*

<sup>6</sup> ISA 500, *Probe de audit*, punctul 10

- Soldurile conturilor de creanțe și termenii acestora.
- Stocuri deținute de terți și păstrate în depozite vamale pentru procesare sau în consignatie.
- Acte care atestă titlurile de proprietate, deținute de avocați sau reprezentanți financiari pentru a fi păstrate în siguranță sau drept garanție.
- Investiții deținute de părți terțe pentru a fi păstrate în siguranță sau achiziționate de la brokeri dar încă nelivrate la data bilanțului.
- Sume datorate creditorilor, inclusiv termenele de plată relevante și prevederi restrictive.
- Soldurile conturilor de datorii și termenii acestora.

A49. Deși confirmările externe pot oferi probe de audit relevante în legătură cu anumite aserțiuni, există anumite aserțiuni pentru care confirmările externe oferă mai puține probe de audit relevante. De exemplu, confirmările externe oferă mai puține probe de audit relevante în ceea ce privește posibilitatea de recuperare a soldurilor conturilor de creanțe, decât în ceea ce privește existența acestora.

A50. Auditorul poate determina că procedurile de confirmare externă efectuate într-un anumit scop oferă posibilitatea de a obține probe de audit cu privire la alte aspecte. De exemplu, cererile de confirmare privind soldurile conturilor bancare includ deseori solicitări de informații relevante pentru alte aserțiuni aferente situațiilor financiare. Astfel de considerente ar putea influența decizia auditorului în legătură cu efectuarea procedurilor de confirmare externă.

A51. Factori care îl pot ajuta pe auditor să stabilească necesitatea efectuării procedurilor de confirmare externă ca proceduri de audit de fond, includ:

- Cunoștințele părții care efectuează confirmarea cu privire la subiectul specific – răspunsurile pot fi mai credibile dacă sunt furnizate de o persoană din cadrul părții care efectuează confirmarea și care deține cunoștințe necesare cu privire la informațiile confirmate.
- Capacitatea sau dorința părții căreia i se adresează cererea de confirmare de a răspunde – de exemplu, partea care efectuează confirmarea:
  - Ar putea să nu accepte responsabilitatea de a răspunde la o cerere de confirmare;
  - Ar putea să considere că un răspuns este prea costisitor sau solicită prea mult timp;
  - Ar putea să fie îngrijorată de posibila răspundere legală asociată furnizării răspunsului;
  - Ar putea să contabilizeze tranzacțiile în alte monede; sau



- Ar putea să opereze într-un mediu în care răspunsul la o cerere de confirmare nu reprezintă un aspect semnificativ al operațiunilor zilnice.

În asemenea situații, părțile care furnizează confirmarea s-ar putea să nu răspundă, să ofere un răspuns incomplet sau să încerce să restricționeze credibilitatea care poate fi acordată răspunsului.

- Obiectivitatea părții căreia i se adresează cererea de confirmare – dacă partea care confirmă este o parte afiliată entității, răspunsurile primite la cererile de confirmare ar putea să fie mai puțin relevante.

Proceduri de fond legate de procesul de definitivare a situațiilor financiare [a se vedea pct. 20 litera (b)]

A52. Natura, precum și amploarea examinării de către auditor a înregistrărilor contabile și a altor ajustări depind de natura și complexitatea procesului de raportare financiară al entității și de riscurile de denaturare semnificativă aferente.

Proceduri de fond ca răspuns la riscurile semnificative (a se vedea pct. 21)

A53. Punctul 21 al prezentului ISA prevede ca auditorul să efectueze proceduri de fond ca răspuns specific la riscurile pe care auditorul le-a stabilit drept riscuri semnificative. Probele de audit reprezentate de confirmările externe primite direct de către auditor de la părțile care trebuie să furnizeze confirmarea îl pot ajuta pe acesta să obțină probe de audit cu un grad ridicat de credibilitate, de care auditorul are nevoie pentru a răspunde la riscurile de denaturare semnificativă cauzate de fraudă sau eroare. De exemplu, dacă auditorul identifică faptul că există presiuni asupra conducerii de a îndeplini anumite așteptări cu privire la rezultate, ar putea exista riscul de supraevaluare a vânzărilor de către conducere, prin recunoașterea neadecvată a veniturilor corespunzătoare unor acorduri de vânzare, ale căror clauze împiedică recunoașterea veniturilor, sau prin facturarea vânzărilor înainte de expediere. În aceste condiții, auditorul ar putea, de exemplu, să elaboreze proceduri de confirmare externă, nu doar pentru a confirma sumele neîncasate, dar și pentru a confirma detaliile acordurilor de vânzare, inclusiv data, condițiile de returnare și de livrare. Mai mult, auditorul poate considera eficace să suplimenteze astfel de proceduri de confirmare externă cu interviuarea personalului entității, neimplicat în activități financiare, cu privire la orice modificări ale acordurilor de vânzare și ale condițiilor de livrare.

Plasarea în timp a procedurilor de fond (a se vedea pct. 22-23)

A54. În majoritatea cazurilor, probele de audit din procedurile de fond ale unui audit anterior oferă puține probe de audit sau deloc cu privire la perioada curentă. Există totuși excepții, de exemplu, o opinie juridică, obținută în cadrul unui audit anterior, legată de structura unei securizări, față de care nu au apărut modificări, ar putea fi relevantă pentru perioada curentă. În

astfel de cazuri, ar putea fi adecvat să se utilizeze probe de audit din procedurile de fond ale unui audit anterior, dacă acele probe și subiectul lor specific nu au fost modificate în mod fundamental și au fost efectuate proceduri de audit în timpul perioadei curente pentru a stabili continuitatea relevanței acestora.

Utilizarea probelor de audit obținute într-o perioadă interimară (a se vedea pct. 22)

A55. În unele situații, auditorul poate considera că este eficace să efectueze proceduri de fond la o dată interimară și să compare și să reconcilieze informațiile cu privire la soldul de la sfârșitul perioadei cu informațiile comparabile de la data interimară, pentru a:

- (a) Identifica sumele care par neobișnuite;
- (b) Investiga orice astfel de sume; și
- (c) Efectua proceduri analitice de fond sau teste de detaliu pentru a testa perioada ce a intervenit.

A56. Efectuarea procedurilor de fond la o dată interimară, fără a efectua proceduri suplimentare la o dată ulterioară, duce la creșterea riscului ca auditorul să nu detecteze denaturările care ar putea exista la sfârșitul perioadei. Acest risc crește pe măsură ce perioada rămasă se prelungește. Factori precum cei de mai jos ar putea influența decizia de a efectua proceduri de fond la o dată interimară:

- Mediul de control și alte controale relevante.
- Disponibilitatea la o dată ulterioară a informațiilor necesare pentru procedurile auditorului.
- Scopul procedurilor de fond.
- Riscul evaluat de denaturare semnificativă.
- Natura clasei de tranzacții sau a soldului contului și aserțiunilor aferente.
- Capacitatea auditorului de a efectua proceduri de fond adecvate sau proceduri de fond combinate cu teste ale controalelor pentru a acoperi perioada rămasă cu scopul de a reduce riscul de a nu detecta denaturările care ar putea exista la sfârșitul perioadei.

A57. Factori precum cei de mai jos ar putea influența decizia de a efectua proceduri analitice de fond cu privire la perioada dintre data interimară și sfârșitul perioadei:

- Dacă soldurile la sfârșitul perioadei pentru clasele specifice de tranzacții sau solduri ale conturilor sunt previzibile, în mod rezonabil, cu privire la valoare, semnificație relativă și componență.

- Dacă sunt adecvate procedurile entității de analizare și ajustare a acestor clase de tranzacții sau solduri ale conturilor la date interimare și de stabilire a încheierii exercițiilor contabile.
- Dacă sistemul informațional relevant pentru raportarea financiară va furniza informații privind soldurile de la sfârșitul perioadei și tranzacțiile din perioada rămasă, suficiente pentru a permite investigarea:
  - (a) Tranzacțiilor sau înregistrărilor neobișnuite (inclusiv a celor aproape de sfârșitul perioadei sau de la sfârșitul perioadei);
  - (b) Altor cauze de fluctuații semnificative, sau fluctuații prevăzute care nu au avut loc; și
  - (c) Modificărilor din compoziția claselor de tranzacții sau soldurilor conturilor.

Denaturări detectate la o dată interimară (a se vedea pct. 23)

A58. Atunci când auditorul ajunge la concluzia că planificarea naturii, plasării în timp sau amplitudinii procedurilor de fond ce acoperă perioada rămasă trebuie modificate ca urmare a unor denaturări neașteptate, detectate la o dată interimară, astfel de modificări ar putea include extinderea sau repetarea, la sfârșitul perioadei, a procedurilor efectuate la data interimară.

**Caracterul adecvat al prezentării și descrierii** (a se vedea pct. 24)

A59. Evaluarea prezentării generale a situațiilor financiare, inclusiv a descrierilor aferente, se referă la măsura în care situațiile financiare separate sunt prezentate într-o manieră care reflectă clasificarea și descrierea adecvată a informațiilor financiare, precum și forma, structura și conținutul situațiilor financiare și a notelor anexate acestora. Aceasta include, de exemplu, terminologia utilizată, detaliile oferite, clasificarea elementelor la nivelul situațiilor și baza valorilor stabilite pentru acestea.

**Evaluarea suficienței și a gradului de adecvare a probelor de audit** (a se vedea pct. 25-27)

A60. Un audit al situațiilor financiare este un proces cumulativ și iterativ. Pe măsură ce auditorul efectuează procedurile de audit planificate, probele de audit obținute l-ar putea determina pe auditor să modifice natura, plasarea în timp și amplitudinea altor proceduri de audit. În atenția auditorului pot ajunge informații ce diferă în mod semnificativ de informațiile pe care s-a bazat analiza riscului. De exemplu:

- Amplitudinea denaturărilor detectate de către auditor prin efectuarea procedurilor de fond poate afecta raționamentul auditorului cu privire la evaluările riscului și poate indica o deficiență semnificativă în controlul intern.

- Auditorul poate lua cunoștință de anumite discrepanțe în înregistrările contabile sau de probe contradictorii sau lipsă.
- Procedurile analitice efectuate la nivelul general de revizuire al auditului poate indica un risc de denaturare semnificativă nerecunoscut anterior.

În astfel de circumstanțe, auditorul ar putea fi obligat să reevalueze procedurile planificate de audit, pe baza unei analize revizuite a riscurilor evaluate pentru toate sau pentru unele clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări și aserțiuni aferente. ISA 315 (Revizuit) conține îndrumări suplimentare cu privire la revizuirea evaluării riscului de către auditor<sup>7</sup>.

A61. Auditorul nu poate presupune că un caz de fraudă sau eroare este un incident izolat. Astfel, analizarea modului în care detectarea unei denaturări afectează riscurile evaluate de denaturare semnificativă este importantă pentru determinarea măsurii în care evaluarea continuă să fie adecvată.

A62. Raționamentul auditorului cu privire la ceea ce constituie probe de audit suficiente și adecvate este influențat de factori precum:

- Importanța denaturării potențiale a aserțiunii și probabilitatea ca aceasta să aibă un efect semnificativ, individual sau cumulativ, asupra situațiilor financiare, alături de alte denaturări potențiale.
- Eficacitatea răspunsurilor conducerii și a controalelor ca răspuns la riscuri.
- Experiența câștigată în timpul auditurilor anterioare cu privire la denaturări potențiale similare.
- Rezultatele procedurilor de audit efectuate, inclusiv dacă astfel de proceduri de audit au identificat cazuri specifice de fraudă sau eroare.
- Sursa și relevanța informațiilor disponibile.
- Concludența probelor de audit.
- Înțelegerea entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern al entității.

### **Documentația** (a se vedea pct. 28)

A63. Forma și amploarea documentației de audit este un aspect ce ține de raționamentul profesional și sunt influențate de natura, dimensiunea și complexitatea entității și a controlului său intern, de disponibilitatea informațiilor din partea entității și de metodologia și tehnologia de audit utilizate în cadrul auditului.

---

<sup>7</sup> ISA 315 (Revizuit), punctul 31

**STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 402**  
**CONSIDERENTE DE AUDIT AFERENTE UNEI ENTITĂȚI**  
**CARE UTILIZEAZĂ O ORGANIZAȚIE PRESTATOARE**  
**DE SERVICII**

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep cu data de 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date)<sup>a</sup>

**CUPRINS**

	Punct
<b>Introducere</b>	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA.....	1-5
Data intrării în vigoare.....	6
<b>Obiective</b> .....	7
<b>Definiții</b> .....	8
<b>Cerințe</b>	
Înțelegerea serviciilor furnizate de o organizație prestatoare de servicii, inclusiv cu privire la controlul intern.....	9-14
Răspunsul la riscurile evaluate de denaturare semnificativă.....	15-17
Rapoarte de tip 1 și tip 2 care exclud serviciile unei organizații subcontractoare de servicii.....	18
Fraudă, neconformitate cu legile și reglementările și denaturări necorectate cu privire la activitățile organizației prestatoare de servicii.....	19
Raportarea auditorului entității utilizatoare de servicii .....	20-22
<b>Aplicare și alte materiale explicative</b>	
Înțelegerea serviciilor furnizate de o organizație prestatoare de servicii, inclusiv cu privire la controlul intern .....	A1-A23
Răspunsul la riscurile evaluate de denaturare semnificativă.....	A24-A39
Rapoarte de tip 1 și tip 2 care exclud serviciile unei organizații subcontractoare de servicii .....	A40

<sup>a</sup> Au fost aduse amendamentele de conformitate la prezentul ISA ca urmare a emiterii ISA 610 (Revizuit), *Utilizarea activității auditorilor interni*, care sunt în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care se încheie la data de 15 decembrie 2013 sau ulterior acestei date. Amendamentele de conformitate se regăsesc în Manualul 2012, la paginile 948-955.

CONSIDERENTE DE AUDIT AFERENTE UNEI ENTITĂȚI CARE UTILIZEAZĂ  
O ORGANIZAȚIE PRESTATOARE DE SERVICII

Fraudă, neconformitate cu legile și reglementările și denaturări neco- rectate cu privire la activitățile organizației prestatoare de servicii ..	A41
Raportarea auditorului entității utilizatoare de servicii .....	A42-A44

---

Standardul Internațional de Audit (ISA) 402, *Considerente de audit aferente unei entități care utilizează o organizație prestatoare de servicii*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

## Introducere

### Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitatea auditorului entității utilizatoare de servicii de a obține probe de audit suficiente și adecvate atunci când o entitate utilizatoare se folosește de serviciile uneia sau mai multor organizații prestatoare de servicii. Mai precis, dezvoltă felul în care auditorul entității utilizatoare de servicii aplică ISA 315 (Revizuit)<sup>1</sup> și ISA 330<sup>2</sup> pentru înțelegerea entității utilizatoare de servicii, inclusiv cu privire la controlul intern relevant pentru audit, suficientă pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă și pentru conceperea și efectuarea procedurilor de audit subsecvente care să abordeze acele riscuri.
2. Multe entități externalizează aspecte ale activității lor către organizații care prestează servicii pornind de la îndeplinirea unei anumite sarcini, sub îndrumarea entității, până la înlocuirea completă a unor funcții și departamente ale entității, precum funcția de conformitate fiscală. O mare parte a serviciilor furnizate de astfel de organizații fac parte integrantă din operațiunile entității, cu toate acestea, nu toate serviciile respective sunt relevante pentru audit.
3. Serviciile furnizate de o organizație prestatoare de servicii sunt relevante pentru auditul situațiilor financiare ale entității utilizatoare de servicii atunci când serviciile respective, și controalele aplicate acestora, fac parte din sistemul informațional al entității utilizatoare de servicii, inclusiv procesele operaționale aferente, relevante pentru raportarea financiară. Deși este probabil ca majoritatea controalelor la organizația prestatoare de servicii să aibă legătură cu raportarea financiară, este posibil să mai existe și alte controale care ar putea fi relevante pentru audit, precum controalele asupra protejării activelor. Serviciile unei organizații prestatoare de servicii fac parte din sistemul informațional al entității utilizatoare de servicii, inclusiv procesele operaționale aferente, relevante pentru raportarea financiară, dacă aceste servicii afectează oricare dintre aspectele următoare:
  - (a) Clasele de tranzacții din cadrul operațiunilor entității utilizatoare de servicii, care sunt semnificative pentru situațiile financiare ale entității utilizatoare;
  - (b) Procedurile, atât cele referitoare la tehnologia informației (IT), cât și la sistemele manuale, prin care tranzacțiile entității utilizatoare de servicii sunt inițiate, înregistrate, procesate, corectate în funcție de necesitate, transferate către Registrul jurnal și raportate în situațiile financiare;

<sup>1</sup> ISA 315 (Revizuit), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său*

<sup>2</sup> ISA 330, *Răspunsul auditorului la riscurile evaluate*

- (c) Înregistrările contabile aferente, fie în format electronic, fie scrise de mână, care fundamentează informațiile și conturile specifice din situațiile financiare ale entității utilizatoare de servicii, care sunt utilizate pentru a iniția, înregistra, procesa și raporta tranzacțiile entității utilizatoare de servicii; acest aspect include și corectarea informațiilor incorecte și maniera în care informațiile sunt transferate către Registrul jurnal;
  - (d) Modul în care sistemul informațional al entității utilizatoare de servicii captează evenimente și condiții semnificative pentru situațiile financiare, altele decât tranzacțiile;
  - (e) Procesul de raportare financiară utilizat pentru întocmirea situațiilor financiare ale entității utilizatoare de servicii, inclusiv estimările contabile și prezentările semnificative; și
  - (f) Controalele asupra intrărilor din jurnal, inclusiv intrările nestructurate pentru înregistrarea tranzacțiilor nerecurente, neobișnuite sau a ajustărilor.
4. Natura și amploarea activității care urmează a fi efectuată de auditorul entității utilizatoare de servicii cu privire la serviciile furnizate de o organizație prestatoare de servicii depind de natura și semnificația serviciilor pentru entitatea utilizatoare de servicii și de relevanța serviciilor respective pentru audit.
5. Prezentul ISA nu se aplică serviciilor furnizate de instituțiile financiare care se limitează la procesarea tranzacțiilor autorizate în mod specific de entitate, în beneficiul contului entității existent la instituția financiară respectivă, precum procesarea tranzacțiilor aferente extraselor de cont de către o bancă sau procesarea tranzacțiilor aferente titlurilor de valori de către un broker. Mai mult, prezentul ISA nu se aplică auditului tranzacțiilor generate de deținerea unei participații financiare în alte entități, precum parteneriatele, societățile sau asocierile în participațiune, atunci când participațiile sunt contabilizate și raportate deținătorilor lor.

### **Data intrării în vigoare**

6. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep cu data de 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date\*.

### **Obiective**

7. Obiectivele auditorului entității utilizatoare de servicii, atunci când entitatea utilizatoare folosește serviciile unei organizații prestatoare de servicii, sunt:
- (a) Să înțeleagă suficient natura și importanța serviciilor furnizate de organizația prestatoare de servicii și efectul acestora asupra controlului intern al entității utilizatoare de servicii, relevant pentru audit, pentru a putea identifica și evalua riscurile de denaturare semnificativă; și



- (b) Să elaboreze și să efectueze proceduri de audit care să abordeze riscurile respective.

## Definiții

8. În contextul ISA-urilor, termenii următori au înțelesurile atribuite mai jos:
- (a) Controale ale entității utilizatoare de servicii – Controalele pe care organizația prestatoare de servicii și le asumă, în proiectarea serviciilor sale, vor fi implementate de către entitățile utilizatoare de servicii, și, dacă este necesar pentru atingerea obiectivelor de control, sunt identificate în descrierea sistemului său.
  - (b) Raport cu privire la descrierea și proiectarea controalelor la nivelul unei organizații prestatoare de servicii (denumit în prezentul ISA raport de tipul 1) – Un raport care cuprinde:
    - (i). O descriere, întocmită de conducere, a organizației prestatoare de servicii, a sistemului organizației, obiectivelor de control și controalelor aferente care au fost proiectate și implementate la o dată specificată; și
    - (ii). Un raport emis de auditorul organizației prestatoare de servicii, cu scopul furnizării unei asigurări rezonabile, care cuprinde opinia acestui auditor cu privire la descrierea sistemului, obiectivelor de control și controalelor aferente organizației prestatoare de servicii, și caracterul adecvat al proiectării controalelor, în vederea atingerii obiectivelor de control specificate.
  - (c) Raport cu privire la descrierea, proiectarea și eficacitatea operațională a controalelor la nivelul unei organizații prestatoare de servicii (denumit în prezentul ISA raport de tipul 2) – Un raport care cuprinde:
    - (i). O descriere întocmită de conducere, a organizației prestatoare de servicii, a sistemului organizației, obiectivelor de control și controalelor aferente, proiectării și implementării acestora la o dată specificată sau pe parcursul unei perioade specificate și, în unele cazuri, a eficacității lor operaționale pe parcursul unei perioade specificate; și
    - (ii). Un raport emis de auditorul organizației prestatoare de servicii, cu scopul furnizării unei asigurări rezonabile, care cuprinde:
      - a. Opinia auditorului organizației prestatoare de servicii cu privire la descrierea sistemului organizației prestatoare de servicii, obiectivelor de control și controalelor aferente, caracterul adecvat al proiectării controalelor în vederea atingerii obiectivelor de control specificate și eficacității operaționale a controalelor; și

- b. O descriere a testelor desfășurate de auditorul organizației prestatoare de servicii asupra controalelor și rezultatelor acestora.
- (d) Auditorul organizației prestatoare de servicii – Un auditor care, la solicitarea organizației prestatoare de servicii, furnizează un raport de asigurare cu privire la controalele unei organizații prestatoare de servicii.
- (e) Organizație prestatoare de servicii – O organizație terță (sau un segment al unei organizații terțe) care furnizează servicii entităților utilizatoare de servicii, care fac parte din sistemele de informații ale acelor entități, relevante pentru raportarea financiară.
- (f) Sistemul organizației prestatoare de servicii – Politicile și procedurile proiectate, implementate și menținute de către organizația prestatoare de servicii, în vederea furnizării entităților utilizatoare a serviciilor acoperite de raportul auditorului organizației prestatoare de servicii.
- (g) Organizație subcontractoare de servicii – O organizație prestatoare de servicii, utilizată de altă organizație prestatoare de servicii pentru furnizarea unora dintre serviciile furnizate entităților utilizatoare, care sunt parte a sistemelor de informații ale acelor entități utilizatoare, relevante pentru raportarea financiară.
- (h) Auditorul entității utilizatoare de servicii – Un auditor care auditează și raportează cu privire la situațiile financiare ale unei entități utilizatoare de servicii.
- (i) Entitate utilizatoare de servicii – O entitate care utilizează o organizație prestatoare de servicii și ale cărei situații financiare sunt auditate.

## Cerințe

### **Înțelegerea serviciilor furnizate de o organizație prestatoare de servicii, inclusiv cu privire la controlul intern**

- 9. Atunci când obține o înțelegere cu privire la entitatea utilizatoare de servicii în conformitate cu ISA 315 (Revizuit)<sup>3</sup>, auditorul entității utilizatoare de servicii trebuie să obțină o înțelegere cu privire la felul în care o entitate utilizatoare se folosește de serviciile unei organizații prestatoare de servicii în operațiunile entității utilizatoare, inclusiv: (a se vedea pct. A1-A2)
  - (a) Natura serviciilor furnizate de organizația prestatoare de servicii și importanța acelor servicii pentru entitatea utilizatoare de servicii, inclusiv

---

<sup>3</sup> ISA 315 (Revizuit), punctul 11

- a efectului acestora asupra controlului intern al entității utilizatoare de servicii; (a se vedea pct. A3-A5)
- (b) Natura și pragul de semnificație al tranzacțiilor procesate sau conturile sau procesele de raportare financiară afectate de serviciile organizației prestatoare de servicii; (a se vedea pct. A6)
  - (c) Gradul de interacțiune dintre activitățile organizației prestatoare de servicii și activitățile entității utilizatoare de servicii; și (a se vedea pct. A7)
  - (d) Natura relației dintre entitatea utilizatoare de servicii și organizația prestatoare de servicii, inclusiv termenii contractuali relevanți pentru activitățile întreprinse de organizația prestatoare de servicii. (a se vedea pct. A8-A11)
10. La înțelegerea controlului intern relevant pentru audit în conformitate cu ISA 315 (Revizuit)<sup>4</sup>, auditorul entității utilizatoare de servicii trebuie să evalueze proiectarea și implementarea controalelor relevante la entitatea utilizatoare de servicii, care se referă la serviciile furnizate de organizația prestatoare de servicii, inclusiv cele care se aplică tranzacțiilor procesate de organizația prestatoare de servicii. (a se vedea pct. A12-A14)
11. Auditorul entității utilizatoare de servicii trebuie să stabilească dacă s-au înțeles suficient natura și semnificația serviciilor furnizate de organizația prestatoare de servicii efectul acestora asupra controlului intern al entității utilizatoare de servicii relevant pentru audit, astfel încât să furnizeze o bază pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă.
12. Dacă auditorul entității utilizatoare de servicii nu reușește să înțeleagă suficient informațiile de la entitatea utilizatoare, auditorul entității utilizatoare de servicii trebuie să înțeleagă respectivele informații prin una sau mai multe dintre procedurile următoare:
- (a) Obținerea unui raport de tip 1 sau 2, dacă există;
  - (b) Contactarea organizației prestatoare de servicii, prin intermediul entității utilizatoare de servicii, pentru a obține informații specifice;
  - (c) Vizitarea organizației prestatoare de servicii și efectuarea procedurilor care vor furniza informațiile necesare cu privire la controalele relevante la organizația prestatoare de servicii; sau
  - (d) Utilizarea unui alt auditor în vederea efectuării procedurilor care vor furniza informațiile necesare cu privire la controalele relevante la organizația prestatoare de servicii. (a se vedea punctele A15-A20)

---

<sup>4</sup> ISA 315 (Revizuit), punctul 12

*Utilizarea unui raport de tip 1 sau tip 2 pentru a asista auditorul entității utilizatoare de servicii la înțelegerea organizației prestatoare de servicii*

13. În determinarea suficienței și a gradului de adecvare a probelor de audit furnizate de un raport de tip 1 sau tip 2, auditorul entității utilizatoare de servicii trebuie să fie convins de:
  - (a) Competența profesională și independența față de organizația prestatoare de servicii a auditorului organizației prestatoare de servicii; și
  - (b) Caracterul adecvat al standardelor în conformitate cu care a fost emis raportul de tip 1 sau tip 2. (a se vedea pct. A21)
14. Dacă auditorul entității utilizatoare de servicii plănuiește să utilizeze un raport de tip 1 sau de tip 2 drept probă de audit pentru a-l sprijini în înțelegerea proiectării și implementării controalelor la organizația prestatoare de servicii, auditorul entității utilizatoare de servicii trebuie:
  - (a) Să evalueze dacă descrierea și proiectarea controalelor la organizația prestatoare de servicii sunt realizate la o dată prestabilă sau se referă la o perioadă adecvată scopurilor auditorului entității utilizatoare de servicii;
  - (b) Să evalueze suficiența și gradul de adecvare a probelor furnizate de raport pentru înțelegerea controlului intern al entității utilizatoare de servicii, relevant pentru audit; și
  - (c) Să stabilească dacă acele controale ale entității utilizatoare de servicii identificate de organizația prestatoare de servicii sunt relevante pentru entitatea utilizatoare de servicii și, dacă da, să înțeleagă dacă entitatea utilizatoare de servicii a proiectat și implementat astfel de controale. (a se vedea pct. A22-A23)

### **Răspunsul la riscurile evaluate de denaturare semnificativă**

15. Ca răspuns la riscurile evaluate în conformitate cu ISA 330, auditorul entității utilizatoare de servicii trebuie:
  - (a) Să stabilească dacă sunt disponibile probe de audit suficiente și adecvate cu privire la aserțiunile relevante din situațiile financiare în înregistrările entității utilizatoare de servicii; și, dacă nu,
  - (b) Să efectueze proceduri de audit subsecvente pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate sau să utilizeze un alt auditor pentru a efectua procedurile respective la organizația prestatoare de servicii în locul auditorului entității utilizatoare de servicii. (a se vedea pct. A24-A28)

### *Teste ale controalelor*

16. În cazul în care evaluarea auditorului entității utilizatoare de servicii cu privire la risc include o așteptare conform căreia controalele la organizația

prestatoare de servicii funcționează în mod eficace, auditorul entității utilizatoare de servicii trebuie să obțină probe de audit cu privire la eficacitatea operațională a acelor controale prin intermediul uneia sau al mai multora din următoarele proceduri:

- (a) Obținerea unui raport de tip 2, în cazul în care există;
- (b) Efectuarea unor teste adecvate ale controalelor la organizația prestatoare de servicii; sau
- (c) Utilizarea unui alt auditor pentru a efectua teste ale controalelor la organizația prestatoare de servicii în numele auditorului entității utilizatoare de servicii. (a se vedea pct. A29-A30)

Utilizarea unui raport de tip 2 drept probă de audit cum că la organizația prestatoare de servicii controalele funcționează în mod eficace

17. Dacă, în conformitate cu punctul 16 litera (a), auditorul entității utilizatoare de servicii plănuiește să utilizeze un raport de tip 2 drept probă de audit că la organizația prestatoare de servicii controalele funcționează în mod eficace, auditorul entității utilizatoare trebuie să stabilească dacă raportul auditorului organizației prestatoare de servicii furnizează probe de audit suficiente și adecvate cu privire la eficacitatea controalelor în vederea fundamentării evaluării riscului de către auditorul entității utilizatoare, prin:
- (a) A evalua dacă descrierea, proiectarea și eficacitatea operațională a controalelor de la organizația prestatoare de servicii sunt la o dată prestabilită sau se referă la o perioadă de timp care este adecvată scopurilor auditorului entității utilizatoare;
  - (b) A stabili dacă acele controale ale entității utilizatoare de servicii, identificate de organizația prestatoare de servicii, sunt relevante pentru entitatea utilizatoare și, dacă da, a înțelege dacă entitatea utilizatoare a proiectat și implementat astfel de controale și, dacă da, a testa eficacitatea operațională a acestora;
  - (c) A evalua caracterul adecvat al perioadei de timp acoperite de testele controalelor și a timpului scurs de la efectuarea testelor controalelor; și
  - (d) A evalua dacă testele controalelor efectuate de auditorul organizației prestatoare de servicii și rezultatele acestor teste, așa cum sunt descrise în raportul auditorului organizației prestatoare de servicii, sunt relevante pentru aserțiunile din situațiile financiare ale entității utilizatoare de servicii și furnizează probe de audit suficiente și adecvate pentru a corobora evaluarea riscului de către auditorul entității utilizatoare de servicii. (a se vedea pct. A31-A39)

## **Rapoarte de tip 1 și tip 2 care exclud serviciile unei organizații subcontractoare de servicii**

18. Dacă auditorul organizației prestatoare de servicii plănuiește să utilizeze un raport de tip 1 sau tip 2 care exclude serviciile prestate de o organizație subcontractoare de servicii și acele servicii sunt relevante pentru auditul situațiilor financiare ale entității utilizatoare, auditorul entității utilizatoare de servicii trebuie să aplice cerințele prezentului ISA cu privire la serviciile prestate de o organizație subcontractoare de servicii. (a se vedea pct. A40)

## **Fraudă, neconformitate cu legile și reglementările și denaturări necorectate cu privire la activitățile organizației prestatoare de servicii**

19. Auditorul entității utilizatoare de servicii trebuie să intervieveze conducerea entității utilizatoare de servicii pentru a afla dacă organizația prestatoare de servicii a raportat entității utilizatoare de servicii sau dacă entitatea utilizatoare de servicii este la curent cu o eventuală fraudă sau neconformitate cu legea și reglementările sau cu eventuale denaturări necorectate care afectează situațiile financiare ale entității utilizatoare de servicii. Auditorul entității utilizatoare de servicii trebuie să evalueze cum afectează astfel de aspecte natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor sale de audit subsecvente, inclusiv efectul asupra concluziilor sale și asupra raportului auditorului entității utilizatoare de servicii. (a se vedea pct. A41)

## **Raportarea auditorului entității utilizatoare de servicii**

20. Auditorul entității utilizatoare de servicii trebuie să modifice opinia din raportul auditorului entității utilizatoare de servicii, în conformitate cu ISA 705<sup>5</sup> dacă acesta nu poate obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la serviciile furnizate de organizația prestatoare de servicii, relevante pentru auditul situațiilor financiare ale entității utilizatoare de servicii. (a se vedea pct. A42)
21. Auditorul entității utilizatoare de servicii nu trebuie să facă referire la activitatea unui auditor al unei organizații prestatoare de servicii în raportul auditorului entității utilizatoare de servicii, care conține o opinie nemo-dificată, excepție făcând cazul în care acest lucru este prevăzut de lege sau reglementări. Atunci când o asemenea referire este prevăzută de lege sau reglementări, raportul auditorului entității utilizatoare de servicii trebuie să precizeze că referirea respectivă nu diminuează responsabilitatea auditorului entității utilizatoare de servicii pentru opinia de audit. (a se vedea pct. A43)
22. Dacă trimiterea la activitatea unui auditor al unei organizații prestatoare de servicii este relevantă pentru înțelegerea unei modificări a opiniei auditorului entității utilizatoare de servicii, raportul auditorului entității utilizatoare de servicii trebuie să precizeze că astfel de referințe nu diminuează

---

<sup>5</sup> ISA 705, *Modificări ale opiniei raportului auditorului independent*, punctul 6

responsabilitatea auditorului entității utilizatoare de servicii pentru respectiva opinie. (a se vedea pct. A44)

\* \* \*

## Aplicare și alte materiale explicative

### Înțelegerea serviciilor furnizate de o organizație prestatoare de servicii, inclusiv cu privire la controlul intern

*Sursele de informații* (a se vedea pct. 9)

- A1. Informațiile cu privire la natura serviciilor furnizate de o organizație prestatoare de servicii pot fi disponibile dintr-o mare varietate de surse, precum:
- Manuale de utilizare.
  - Prezentări generale ale sistemelor.
  - Manuale tehnice.
  - Contractul sau acordul privind calitatea serviciului între entitatea utilizatoare de servicii și organizația prestatoare de servicii.
  - Rapoarte ale organizației prestatoare de servicii, ale auditorilor interni sau ale autorităților de reglementare, cu privire la controalele organizației prestatoare de servicii.
  - Rapoarte ale auditorului organizației prestatoare de servicii, inclusiv scrisori către conducere, dacă există.
- A2. Cunoștințele obținute din experiența auditorului entității utilizatoare de servicii cu organizația prestatoare de servicii, de exemplu, din experiența cu alte misiuni de audit, pot fi, de asemenea, utile în înțelegerea natura serviciilor furnizate de organizația prestatoare de servicii. Această abordare poate fi utilă în special în cazul în care serviciile și controalele de la organizația prestatoare de servicii asupra serviciilor respective sunt puternic standardizate.

*Natura serviciilor furnizate de organizația prestatoare de servicii* [a se vedea pct. 9, litera (a)]

- A3. O entitate utilizatoare de servicii poate utiliza o organizație prestatoare de servicii ca pe o entitate care procesează tranzacții și menține responsabilitatea aferentă, sau ține evidența tranzacțiilor și procesează informațiile aferente. Organizațiile prestatoare de servicii care prestează astfel de servicii includ, de exemplu, departamente ale băncilor, care investesc și întrețin active pentru planuri de beneficii pentru angajați sau pentru alte părți; bănci pentru credite ipotecare, care prestează servicii ipotecare pentru alte părți, și prestatori de servicii de aplicații, care furnizează aplicații software sub

formă de pachete și mediu tehnologic, care permite clienților să proceseze tranzacțiile financiare și comerciale.

A4. Exemplele de servicii ale organizațiilor prestatoare de servicii relevante pentru audit includ:

- Păstrarea înregistrărilor contabile ale entității utilizatoare de servicii.
- Managementul activelor.
- Inițierea, ținerea evidenței și procesarea tranzacțiilor în calitate de agent al entității utilizatoare de servicii.

Considerente specifice entităților mici

A5. Entitățile mici pot utiliza servicii externe de contabilitate care cuprind de la procesarea anumitor tranzacții (ex.: plata impozitelor pe salarii) și păstrarea evidențelor contabile până la întocmirea situațiilor financiare. Utilizarea unei astfel de organizații prestatoare de servicii pentru întocmirea situațiilor financiare nu scutește conducerea entității mici și, după caz, persoanele responsabile cu guvernarea, de responsabilitățile acestora cu privire la situațiile financiare<sup>6</sup>.

*Natura și pragul de semnificație al tranzacțiilor procesate de organizația prestatoare de servicii [a se vedea pct. 9, litera (b)]*

A6. O organizație prestatoare de servicii poate elabora politici și proceduri care afectează sistemul de control intern al entității utilizatoare de servicii. Aceste politici și proceduri sunt separate, cel puțin în parte, din punct de vedere fizic și operațional, de entitatea utilizatoare de servicii. Importanța controalelor organizației prestatoare de servicii pentru controalele entității utilizatoare de servicii depinde de natura serviciilor furnizate de organizația prestatoare de servicii, inclusiv de natura și pragul de semnificație al tranzacțiilor procesate pentru entitatea utilizatoare de servicii. În anumite situații, este posibil ca tranzacțiile procesate și conturile afectate de organizația prestatoare de servicii să nu apară ca fiind semnificative pentru situațiile financiare ale entității utilizatoare de servicii, dar natura tranzacțiilor procesate poate fi semnificativă și este posibil ca auditorul entității utilizatoare de servicii să stabilească faptul că o înțelegere a controalelor respective este necesară în aceste circumstanțe.

*Gradul de interacțiune dintre activitățile organizației prestatoare de servicii și entitatea utilizatoare de servicii [a se vedea pct. 9 litera (c)]*

A7. Importanța controalelor organizației prestatoare de servicii pentru controalele entității utilizatoare de servicii depinde, de asemenea, de gradul de interacțiune dintre activitățile sale și cele ale entității utilizatoare. Gradul de

---

<sup>6</sup> ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*, punctele 4 și A2-A3



interacțiune se referă la măsura în care o entitate utilizatoare poate implementa și alege să implementeze controale eficace cu privire la procesarea efectuată de organizația prestatoare de servicii. De exemplu, există un grad înalt de interacțiune între activitățile entității utilizatoare și cele ale organizației prestatoare de servicii, atunci când entitatea utilizatoare de servicii autorizează tranzacțiile și organizația prestatoare de servicii le procesează și ține contabilitatea pentru tranzacțiile respective. În aceste circumstanțe, poate fi viabil pentru entitatea utilizatoare să implementeze controale eficace asupra acelor tranzacții. În schimb, atunci când organizația prestatoare de servicii inițiază sau ține evidența, procesează și efectuează contabilitatea pentru tranzacțiile entității utilizatoare de servicii, există un grad mai scăzut de interacțiune între cele două organizații. În aceste circumstanțe, entitatea utilizatoare poate să nu fie capabilă, sau poate alege să nu implementeze controale eficace asupra acestor tranzacții la entitatea utilizatoare și se poate baza pe controalele de la organizația prestatoare de servicii.

*Natura relațiilor dintre entitatea utilizatoare de servicii și organizația prestatoare de servicii [a se vedea pct. 9 litera (d)]*

- A8. Contractul sau acordul privind calitatea serviciului dintre entitatea utilizatoare de servicii și organizația prestatoare de servicii poate să prevadă aspecte precum:
- Informațiile care urmează a fi furnizate entității utilizatoare de servicii și responsabilitățile pentru inițierea tranzacțiilor referitoare la activitățile întreprinse de organizația prestatoare de servicii;
  - Aplicarea dispozițiilor autorităților de reglementare cu privire la forma înregistrărilor care trebuie păstrate, sau accesul la acestea;
  - Despăgubirea, acolo unde este cazul, care urmează a fi acordată entității utilizatoare de servicii, în eventualitatea unui eșec al activității;
  - Dacă organizația prestatoare de servicii furnizează un raport cu privire la controalele sale, și dacă da, dacă acest raport va fi de tip 1 sau tip 2;
  - Dacă auditorul entității utilizatoare de servicii are drepturi de accesare a înregistrărilor contabile ale entității utilizatoare, păstrate de organizația prestatoare de servicii, și a altor informații necesare pentru efectuarea auditului, și
  - Dacă acordul permite comunicarea directă între auditorul entității utilizatoare de servicii și auditorul organizației prestatoare de servicii.
- A9. Există o relație directă între organizația prestatoare de servicii și entitatea utilizatoare de servicii și între organizația prestatoare de servicii și auditorul organizației prestatoare de servicii. Aceste relații nu creează, în mod necesar, o relație directă între auditorul entității utilizatoare de servicii și auditorul organizației prestatoare de servicii. Acolo unde nu există o relație directă între auditorul entității utilizatoare de servicii și auditorul organi-

zației prestatoare de servicii, comunicarea între aceștia are loc, de obicei, prin intermediul entității utilizatoare de servicii și al organizației prestatoare de servicii. O relație directă poate fi creată, de asemenea, între auditorul entității utilizatoare de servicii și auditorul organizației prestatoare de servicii, dacă se au în vedere considerentele privind etica și confidențialitatea. Un auditor al unei entități utilizatoare de servicii, de exemplu, poate utiliza un auditor al unei organizații prestatoare de servicii în vederea efectuării de proceduri în numele auditorului entității utilizatoare de servicii, precum:

- (a) Teste ale controalelor la organizația prestatoare de servicii; sau
- (b) Proceduri de fond cu privire la tranzacțiile din situațiile financiare ale entității utilizatoare de servicii și cu privire la soldurile păstrate de o organizație prestatoare de servicii.

#### Considerente specifice pentru entitățile din sectorul public

A10. În general, auditorii din sectorul public au drepturi mai ample de acces, instituite prin lege. Cu toate acestea, este posibil să existe situații în care astfel de drepturi de acces nu sunt disponibile, de exemplu, atunci când organizația prestatoare de servicii este localizată într-o jurisdicție diferită. În astfel de cazuri, este posibil să fie necesar ca un auditor din sectorul public să înțeleagă legislația aplicabilă în cealaltă jurisdicție pentru a stabili dacă pot fi obținute drepturi de acces adecvate. De asemenea, un auditor din sectorul public poate obține sau poate solicita entității utilizatoare de servicii să includă drepturile de acces în clauzele contractuale dintre entitatea utilizatoare de servicii și organizația prestatoare de servicii.

A11. De asemenea, auditorii din sectorul public pot utiliza un alt auditor în vederea efectuării de teste ale controalelor sau de proceduri de fond în privința conformității cu legile, reglementările sau altă autoritate.

#### *Înțelegerea controalelor aferente serviciilor furnizate de către organizația prestatoare de servicii (a se vedea pct. 10)*

A12. Entitatea utilizatoare de servicii poate institui controale asupra serviciilor furnizate de organizația prestatoare de servicii care pot fi testate de auditorul entității utilizatoare de servicii și care îi pot permite auditorului entității utilizatoare de servicii să concluzioneze că respectivele controale ale entității utilizatoare funcționează în mod eficace pentru unele, sau pentru toate aserțiunile aferente, independent de controalele care au loc la organizația prestatoare de servicii. Dacă o entitate utilizatoare de servicii, de exemplu, utilizează o organizație prestatoare de servicii în vederea procesării tranzacțiilor aferente ștatului de plată, entitatea utilizatoare poate institui controale asupra furnizării și primirii informațiilor aferente ștatului de plată, care ar putea preveni sau identifica denaturările semnificative. Aceste controale pot include:

- Compararea datelor trimise către organizația prestatoare de servicii cu rapoartele asupra informațiilor primite de la organizația prestatoare de servicii, după ce informațiile au fost procesate.
- Recalcularea unui eșantion de valori din ștutul de plată, pentru acuratețe, și revizuirea caracterului rezonabil al valorii totale din ștutul de plată.

A13. În această situație, auditorul entității utilizatoare de servicii poate efectua teste ale controalelor entității utilizatoare cu privire la procesarea ștutului de plată care ar furniza o bază pentru formularea de concluzii de către auditor conform cărora controalele entității utilizatoare funcționează în mod eficace pentru aserțiunile aferente tranzacțiilor din ștutul de plată.

A14. Așa cum prevede ISA 315 (Revizuit)<sup>7</sup>, cu privire la anumite riscuri, auditorul entității utilizatoare de servicii poate aprecia că nu este posibil sau practicabil să obțină probe de audit suficiente și adecvate numai din proceduri de fond. Astfel de riscuri pot avea legătură cu înregistrarea incorectă sau incompletă a claselor obișnuite și semnificative de tranzacții și de solduri ale conturilor, ale căror caracteristici permit adesea o procesare foarte automatizată, fără nicio intervenție manuală sau cu o astfel de intervenție scăzută. Astfel de caracteristici de procesare automatizată pot fi prezente în special atunci când entitatea utilizatoare de servicii utilizează serviciile unei organizații prestatoare de servicii. În astfel de cazuri, controalele entității utilizatoare de servicii cu privire la asemenea riscuri sunt relevante pentru audit și auditorului entității utilizatoare de servicii i se solicită să înțeleagă și să evalueze astfel de controale în conformitate cu punctele 9 și 10 din prezentul ISA.

*Proceduri subsecvente în cazul în care nu se pot înțelege suficient informațiile de la entitatea utilizatoare de servicii (a se vedea pct. 12)*

A15. Decizia auditorului entității utilizatoare de servicii cu privire la ce proceduri de la punctul 12 să efectueze, separat sau cumulativ, în vederea obținerii informațiilor necesare pentru a furniza o bază pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă în relație cu utilizarea organizației prestatoare de servicii de către entitatea utilizatoare, poate fi influențată de aspecte precum:

- Atât dimensiunea entității utilizatoare de servicii, cât și a organizației prestatoare de servicii;
- Complexitatea tranzacțiilor la nivelul entității utilizatoare de servicii și complexitatea serviciilor furnizate de organizația prestatoare de servicii;
- Localizarea organizației prestatoare de servicii (de exemplu, auditorul entității utilizatoare de servicii poate decide să utilizeze alt auditor

<sup>7</sup> ISA 315 (Revizuit), punctul 30

pentru efectuarea procedurilor la organizația prestatoare de servicii în locul auditorului entității utilizatoare de servicii, dacă organizația prestatoare de servicii se află într-un loc izolat );

- Dacă se preconizează ca procedura/procedurile să îi furnizeze, în mod eficace, auditorului entității utilizatoare de servicii probe de audit suficiente și adecvate; și
- Natura relației dintre entitatea utilizatoare și organizația prestatoare de servicii.

A16. Organizația prestatoare de servicii poate angaja un auditor al organizației prestatoare de servicii pentru a raporta cu privire la descrierea și proiectarea controalelor sale (raport de tip 1) sau cu privire la descrierea și proiectarea controalelor sale și la eficacitatea operațională a acestora (raport de tip 2). Rapoartele de tip 1 sau de tip 2 pot fi emise în conformitate cu Standardul Internațional privind Misiunile de Asigurare (ISAE) 3402<sup>8</sup> sau în conformitate cu standardele elaborate de un organism de normalizare recunoscut și autorizat (care le pot identifica prin denumiri diferite, precum rapoarte tip A sau tip B).

A17. În general, disponibilitatea unui raport de tip 1 sau de tip 2 va depinde de existența unei clauze care să prevadă un astfel de raport furnizat de organizația prestatoare de servicii, în contractul dintre o organizație prestatoare de servicii și o entitate utilizatoare de servicii. De asemenea, o organizație prestatoare de servicii poate alege, din motive practice, să pună la dispoziția entităților utilizatoare de servicii un raport de tip 1 sau de tip 2. Cu toate acestea, este posibil ca în anumite cazuri, un raport de tip 1 sau de tip 2 să nu fie disponibil pentru entitățile utilizatoare de servicii.

A18. În anumite circumstanțe, o entitate utilizatoare de servicii poate externaliza unul sau mai multe departamente sau funcții importante, cum ar fi întreaga planificare fiscală și funcțiile de conformitate, sau finanțele și contabilitatea sau funcția de control, către una sau mai multe organizații prestatoare de servicii. Având în vedere că este posibil ca în astfel de circumstanțe să nu fie disponibil un raport asupra funcției de control la organizația prestatoare de servicii, vizitarea organizației prestatoare de servicii poate fi cea mai eficace procedură pentru auditorul entității utilizatoare de servicii, în vederea obținerii unei înțelegeri cu privire la controalele de la organizația prestatoare de servicii, dat fiind că este foarte posibil să existe o interacțiune directă a conducerii entității utilizatoare de servicii cu conducerea organizației prestatoare de servicii.

A19. Un alt auditor poate fi utilizat pentru a efectua proceduri de audit care vor furniza informații necesare cu privire la controalele relevante de la organizația prestatoare de servicii. Dacă a fost emis un raport de tip 1 sau de

---

<sup>8</sup> ISAE 3402, „Rapoarte de asigurare privind controalele din cadrul unei organizații prestatoare de servicii”

tip 2, auditorul entității utilizatoare de servicii poate utiliza un auditor al organizației prestatoare de servicii pentru a efectua procedurile respective, având în vedere că auditorul organizației prestatoare de servicii are o relație curentă cu organizația prestatoare de servicii. În cazul utilizării activității unui alt auditor, auditorul entității utilizatoare de servicii poate considera utilă îndrumarea din ISA 600<sup>9</sup>, datorită faptului că face referire la înțelegerea unui alt auditor (inclusiv înțelegerea independenței și competenței profesionale a auditorului respectiv), implicarea în activitatea unui alt auditor în planificarea naturii, amplitudinii și plasării în timp a activității respective, și în evaluarea suficienței și a gradului de adecvare a probelor de audit obținute.

A20. O entitate utilizatoare de servicii poate utiliza organizația prestatoare de servicii, care la rândul său utilizează o organizație subcontractoare de servicii pentru a furniza anumite servicii furnizate unei entități utilizatoare de servicii, care fac parte din sistemul informațional al entității utilizatoare de servicii, relevant pentru raportarea financiară. Organizația subcontractoare de servicii poate fi o entitate separată de organizația prestatoare de servicii sau poate fi o entitate afiliată organizației prestatoare de servicii. Este posibil să fie necesar ca un auditor al unei entități utilizatoare de servicii să ia în considerare controalele organizației subcontractoare de servicii. În situațiile în care sunt utilizate una sau mai multe organizații subcontractoare de servicii, interacțiunea dintre activitățile entității utilizatoare de servicii și cele ale organizației prestatoare de servicii este extinsă, astfel încât să includă interacțiunea dintre entitatea utilizatoare de servicii, organizația prestatoare de servicii și organizația subcontractoare de servicii. Gradul acestei interacțiuni, precum și natura și pragul de semnificație al tranzacțiilor procesate de organizația prestatoare de servicii și de organizația subcontractoare de servicii reprezintă cei mai importanți factori pe care auditorul entității utilizatoare de servicii trebuie să îi ia în considerare atunci când stabilește importanța controalelor organizației prestatoare de servicii și ale organizației subcontractoare de servicii pentru controalele entității utilizatoare.

*Utilizarea unui raport de tip 1 sau de tip 2 pentru a asista auditorul entității utilizatoare de servicii la înțelegerea organizației prestatoare de servicii (a se vedea pct. 13-14)*

A21. Auditorul entității utilizatoare de servicii poate intervieva organizația profesională din care face parte auditorul organizației prestatoare de servicii cu privire la auditorul organizației prestatoare de servicii sau poate

---

<sup>9</sup> ISA 600, „Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)”, punctul 2, afirmă: „Auditorul poate considera acest ISA util, adaptat în funcție de circumstanțe, în cazul în care auditorul implică alți auditori în auditul situațiilor financiare care nu sunt situații financiare ale grupului...”. A se vedea, de asemenea, punctul 19 din ISA 600.

intervieva alți practicieni, dacă auditorul organizației prestatoare de servicii se află sub supraveghere reglementată. Auditorul organizației prestatoare de servicii își poate desfășura activitatea într-o jurisdicție în care sunt respectate standarde diferite cu privire la rapoartele asupra controalelor la organizația prestatoare de servicii, și auditorul entității utilizatoare de servicii poate obține informații cu privire la standardele utilizate de auditorul organizației prestatoare de servicii de la organul de reglementare.

A22. Un raport de tip 1 sau de tip 2, împreună cu informațiile cu privire la entitatea utilizatoare de servicii, poate sprijini auditorul entității utilizatoare în obținerea unei înțelegeri cu privire la:

- (a) Aspectele controalelor la organizația prestatoare de servicii, care pot afecta procesarea tranzacțiilor entității utilizatoare, inclusiv utilizarea unor organizații subcontractoare de servicii;
- (b) Fluxul de tranzacții semnificative prin intermediul organizației prestatoare de servicii în vederea stabilirii punctelor din fluxul de tranzacții în care ar putea apărea denaturări semnificative în situațiile financiare ale entității utilizatoare;
- (c) Obiectivele controlului la organizația prestatoare de servicii relevante pentru aserțiunile din situațiile financiare ale entității utilizatoare de servicii; și
- (d) Dacă controalele de la organizația prestatoare de servicii sunt proiectate și implementate corespunzător în vederea prevenirii sau detectării erorilor de procesare care ar putea rezulta în denaturări semnificative ale situațiilor financiare ale entității utilizatoare de servicii.

Un raport de tip 1 sau de tip 2 poate ajuta auditorul entității utilizatoare să înțeleagă suficient informațiile, în vederea identificării și evaluării riscurilor de denaturare semnificativă. Cu toate acestea, un raport de tip 1 nu furnizează nicio probă cu privire la eficacitatea operațională a controalelor relevante.

A23. Un raport de tip 1 sau de tip 2 datat la, sau pentru o perioadă în afara perioadei de raportare a unei entități utilizatoare de servicii, poate ajuta auditorul entității utilizatoare de servicii să realizeze o înțelegere preliminară a controalelor implementate la organizația prestatoare de servicii, atunci când raportul este suplimentat cu informații actualizate din alte surse. Dacă descrierea organizației prestatoare de servicii cu privire la controale este datată la, sau pentru o perioadă care precede începutul perioadei supuse auditului, auditorul entității utilizatoare de servicii poate efectua proceduri pentru a actualiza informațiile din raportul de tip 1 sau de tip 2, precum:

- Discutarea modificărilor de la organizația prestatoare de servicii cu personalul entității utilizatoare de servicii, care ar putea fi în poziția de a avea cunoștință de astfel de lucruri;

- Revizuirea documentației și a corespondenței curente, emise de organizația prestatoare de servicii; sau
- Discutarea modificărilor cu personalul organizației prestatoare de servicii.

**Răspunsul la riscurile evaluate de denaturare semnificativă** (a se vedea pct. 15)

A24. Creșterea riscurilor de denaturare semnificativă la entitatea utilizatoare de servicii, prin utilizarea unei organizații prestatoare de servicii, depinde de natura serviciilor furnizate și de controalele cu privire la aceste servicii; în anumite cazuri, utilizarea organizației prestatoare de servicii poate reduce riscul de denaturare semnificativă la entitatea utilizatoare, mai ales dacă entitatea utilizatoare, însăși, nu deține expertiza necesară de a întreprinde activități specifice, precum inițierea, procesarea și înregistrarea tranzacțiilor, sau nu are resurse adecvate (ex: un sistem IT).

A25. Atunci când organizația prestatoare de servicii păstrează elemente semnificative ale înregistrărilor contabile ale entității utilizatoare de servicii, accesul direct la acele înregistrări poate fi necesar pentru ca auditorul entității utilizatoare de servicii să obțină probe de audit suficiente și adecvate în legătură cu operațiunile controalelor cu privire la înregistrările respective sau pentru a justifica tranzacțiile și soldurile aferente înregistrate, sau ambele. Un astfel de acces poate implica fie inspecția fizică a înregistrărilor la sediul organizației prestatoare de servicii, fie consultarea înregistrărilor păstrate electronic de la entitatea utilizatoare de servicii sau de la altă adresă, sau din ambele. Atunci când se obține acces electronic direct, auditorul entității utilizatoare de servicii poate astfel să obțină probe cu privire la caracterul adecvat al controalelor operate de organizația prestatoare de servicii asupra exhaustivității și integralității informațiilor entității utilizatoare de servicii pentru care este responsabilă organizația prestatoare de servicii.

A26. La stabilirea naturii și amplitudinii probelor de audit ce urmează a fi obținute în legătură cu soldurile care reprezintă active deținute sau tranzacții întreprinse de o organizație prestatoare de servicii în numele entității utilizatoare de servicii, auditorul entității utilizatoare de servicii poate avea în vedere următoarele proceduri:

- (a) Inspectarea înregistrărilor și documentelor păstrate de entitatea utilizatoare de servicii: credibilitatea acestei surse de probe este determinată de natura și amploarea înregistrărilor contabile și a documentației suport deținute de entitatea utilizatoare de servicii. În anumite cazuri, entitatea utilizatoare de servicii poate să nu păstreze înregistrări detaliate independente sau o documentație a tranzacțiilor specifice întreprinse în numele său.

- (b) Inspectarea înregistrărilor și documentelor păstrate de organizația prestatoare de servicii: accesul auditorului entității utilizatoare de servicii la înregistrările organizației prestatoare de servicii poate constitui o componentă a clauzelor contractuale dintre entitatea utilizatoare și organizația prestatoare de servicii. De asemenea, auditorul entității utilizatoare de servicii poate utiliza un alt auditor, pentru ca acesta să obțină în numele său acces la înregistrările entității utilizatoare, păstrate de organizația prestatoare de servicii.
- (c) Obținerea confirmărilor cu privire la solduri și tranzacții de la organizația prestatoare de servicii: atunci când entitatea utilizatoare de servicii păstrează înregistrări independente ale soldurilor și tranzacțiilor, confirmarea de la organizația prestatoare de servicii care coroborează registrele entității utilizatoare poate constitui o probă de audit credibilă cu privire la existența tranzacțiilor și activelor implicate. De exemplu, atunci când sunt utilizate mai multe organizații prestatoare de servicii, precum un manager de investiții și un custode, și aceste organizații prestatoare de servicii păstrează înregistrări independente, auditorul entității utilizatoare de servicii poate confirma soldurile cu aceste organizații, în vederea comparării acestor informații cu înregistrările independente ale entității utilizatoare.

Dacă entitatea utilizatoare de servicii nu păstrează înregistrări independente, informațiile obținute prin confirmările de la organizația prestatoare de servicii reprezintă doar o declarație cu privire la ceea ce se reflectă în înregistrările păstrate de organizația prestatoare de servicii. Prin urmare, astfel de confirmări, luate individual, nu constituie probe de audit credibile. În astfel de circumstanțe, auditorul entității utilizatoare de servicii poate lua în considerare posibilitatea identificării unei surse alternative de probe independente.

- (d) Efectuarea de proceduri analitice cu privire la înregistrările păstrate de entitatea utilizatoare de servicii sau cu privire la rapoartele primite de la organizația prestatoare de servicii: este probabil ca eficacitatea procedurilor analitice să varieze în funcție de aserțiuni și va fi afectată de amploarea și nivelul de detaliu al informațiilor disponibile.

A27. Un alt auditor poate efectua proceduri, a căror natură să fie una de fond, în beneficiul auditorilor entităților utilizatoare de servicii. O astfel de misiune poate implica efectuarea, de către un alt auditor, de proceduri convenite între entitatea utilizatoare de servicii și auditorul acesteia și între organizația prestatoare de servicii și auditorul acesteia. Observațiile rezultate din procedurile efectuate de un alt auditor sunt revizuite de auditorul entității utilizatoare de servicii pentru a stabili dacă acestea constituie probe de audit suficiente și adecvate. În completare, este posibil să existe cerințe impuse de autorități guvernamentale sau prin intermediul clauzelor contractuale în conformitate cu care auditorul organizației prestatoare de servicii efectuează



proceduri prestabilite, a căror natură este una de fond. Rezultatele aplicării procedurilor prestabilite, cu privire la soldurile și tranzacțiile procesate de organizația prestatoare de servicii, pot fi utilizate de auditorii entităților utilizatoare de servicii ca făcând parte din probele necesare pentru fundamentarea opiniilor de audit. În aceste circumstanțe, poate fi util ca auditorul entității utilizatoare de servicii și auditorul organizației prestatoare de servicii să convină, anterior efectuării procedurilor, asupra documentației de audit sau asupra accesului la documentația de audit care va fi furnizată auditorului entității utilizatoare de servicii.

- A28. În anumite circumstanțe, în special când o entitate utilizatoare de servicii externalizează o parte sau toate funcțiile sale financiare către o organizație prestatoare de servicii, auditorul entității utilizatoare de servicii se poate confrunta cu o situație în care o parte semnificativă a probelor de audit se află la organizația prestatoare de servicii. Este posibil să fie nevoie ca procedurile de fond să fie efectuate la organizația prestatoare de servicii, de către auditorul entității utilizatoare de servicii sau de alt auditor în numele acesteia. Un auditor al organizației prestatoare de servicii poate furniza un raport de tip 2 și, mai mult, poate efectua proceduri de fond în locul auditorului entității utilizatoare de servicii. Implicarea unui alt auditor nu modifică responsabilitatea auditorului entității utilizatoare de servicii de a obține probe de audit suficiente și adecvate care să constituie o bază rezonabilă pentru opinia auditorului entității utilizatoare de servicii. În consecință, concluzia auditorului entității utilizatoare de servicii cu privire la măsura în care au fost obținute probe de audit suficiente și adecvate și la necesitatea ca auditorul entității utilizatoare de servicii să efectueze proceduri de fond subsecvente, include implicarea auditorului entității utilizatoare de servicii sau dovada acestei implicări în coordonarea, supervizarea și efectuarea procedurilor de fond efectuate de un alt auditor.

*Teste ale controalelor* (a se vedea pct. 16)

- A29. ISA 330<sup>10</sup> prevede ca auditorul entității utilizatoare de servicii să proiecteze și să efectueze teste ale controalelor în vederea obținerii de probe de audit suficiente și adecvate cu privire la eficacitatea operațională a controalelor relevante în anumite circumstanțe. În contextul unei organizații prestatoare de servicii, această cerință se aplică atunci când:
- (a) Evaluarea auditorului entității utilizatoare de servicii cu privire la riscurile de denaturare semnificativă include o așteptare conform căreia controalele la organizația prestatoare de servicii funcționează în mod eficace (adică auditorul entității utilizatoare de servicii intenționează să se bazeze pe eficacitatea operațională a controalelor de la organizația prestatoare de servicii în stabilirea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de fond); sau

<sup>10</sup> ISA 330, punctul 8

- (b) Procedurile de fond individuale, sau cumulate cu teste ale eficacității operaționale a controalelor de la entitatea utilizatoare de servicii, nu pot furniza probe de audit suficiente și adecvate la nivelul aserțiunii.

A30. Dacă un raport de tip 2 nu este disponibil, un auditor al unei entități utilizatoare de servicii poate contacta organizația prestatoare de servicii, prin intermediul entității utilizatoare de servicii, pentru a solicita ca un auditor al organizației prestatoare de servicii să fie contractat pentru a furniza un raport de tip 2 care să includă teste ale eficacității operaționale a controalelor relevante sau auditorul entității utilizatoare de servicii poate utiliza un alt auditor pentru ca acesta să efectueze proceduri la organizația prestatoare de servicii care să testeze eficacitatea operațională a controalelor respective. De asemenea, un auditor al unei entități utilizatoare de servicii poate vizita organizația prestatoare de servicii și poate efectua teste ale controalelor relevante, dacă organizația prestatoare de servicii este de acord cu acest lucru. Evaluările riscurilor de către auditorul entității utilizatoare de servicii au la bază probele cumulate furnizate de activitatea unui alt auditor și de procedurile proprii ale auditorului entității utilizatoare de servicii.

Utilizarea unui raport de tip 2 ca probă de audit că la organizația prestatoare de servicii controalele funcționează în mod eficace (a se vedea pct. 17)

A31. Un raport de tip 2 poate fi întocmit cu scopul de a satisface nevoile mai multor auditori diferiți ai entității utilizatoare de servicii; prin urmare, este posibil ca testele controalelor și rezultatele descrise în raportul auditorului organizației prestatoare de servicii să nu fie relevante pentru aserțiunile semnificative din situațiile financiare ale entității utilizatoare de servicii. Testele relevante ale controalelor și rezultatele sunt evaluate pentru a stabili dacă raportul auditorului organizației prestatoare de servicii furnizează probe de audit suficiente și adecvate cu privire la eficacitatea controalelor pentru a corobora evaluarea riscului de către auditorul entității utilizatoare de servicii. În acest proces, auditorul entității utilizatoare poate lua în considerare următorii factori:

- (a) Perioada de timp acoperită de testele controalelor și timpul scurs de la efectuarea testelor controalelor;
- (b) Domeniul de aplicare a activității auditorului organizației prestatoare de servicii și serviciile și procesele acoperite, controalele testate și testele care au fost efectuate, și modul în care se leagă controalele testate cu controalele entității utilizatoare de servicii; și
- (c) Rezultatele acelor teste ale controalelor și opinia auditorului organizației prestatoare de servicii, cu privire la eficacitatea operațională a controalelor.

A32. Pentru anumite aserțiuni, cu cât perioada acoperită de un anumit test este mai scurtă și perioada de timp scursă de la efectuarea testului este mai

lungă, cu atât testul poate furniza mai puține probe de audit. La compararea perioadei acoperite de raportul de tip 2 cu perioada de raportare financiară a entității utilizatoare de servicii, auditorul entității utilizatoare de servicii poate concluziona că raportul de tip 2 furnizează mai puține probe de audit dacă există o suprapunere scurtă între perioada acoperită de raportul de tip 2 și perioada pentru care auditorul entității utilizatoare intenționează să se bazeze pe raport. Într-un astfel de caz, un raport de tip 2, care acoperă perioada precedentă sau ulterioară, poate furniza probe de audit suplimentare. În alte cazuri, auditorul entității utilizatoare de servicii poate stabili că este necesară efectuarea, sau utilizarea unui alt auditor în vederea efectuării de teste ale controalelor la organizația prestatoare de servicii pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la eficacitatea operațională a controalelor respective.

A33. De asemenea, poate fi necesar ca auditorul entității utilizatoare de servicii să obțină probe suplimentare cu privire la modificările semnificative aplicate controalelor relevante de la organizația prestatoare de servicii în afara perioadei acoperite de raportul de tip 2 sau să stabilească procedurile de audit suplimentare care vor fi efectuate. Factorii relevanți pentru a stabili ce probe de audit suplimentare trebuie să se obțină cu privire la controalele de la organizația prestatoare de servicii care funcționau în afara perioadei acoperite de raportul auditorului organizației prestatoare de servicii pot include:

- Importanța riscurilor evaluate de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor;
- Controalele specifice care au fost testate în timpul perioadei interimare și modificările semnificative aplicate acestora de la testare, inclusiv modificările din sistemul informațional, ale proceselor și ale personalului;
- Gradul în care au fost obținute probe de audit cu privire la eficacitatea operațională a controalelor respective;
- Durata perioadei rămase;
- Măsura în care auditorul entității utilizatoare de servicii intenționează să reducă procedurile de fond subsecvente, bazându-se pe credibilitatea controalelor; și
- Eficacitatea mediului controlului și monitorizarea controalelor de la entitatea utilizatoare de servicii.

A34. Probe de audit suplimentare pot fi obținute, de exemplu, prin extinderea testelor controalelor pe perioada rămasă sau prin testarea monitorizării controalelor entității utilizatoare de servicii.

A35. Dacă perioada de testare a auditorului organizației prestatoare de servicii este complet în afara perioadei de raportare financiară a entității utilizatoare

de servicii, auditorul entității utilizatoare nu va putea să se bazeze pe aceste teste, pentru a concluziona asupra funcționării eficiente a controalelor entității utilizatoare de servicii, deoarece acestea nu furnizează probe de audit din perioada curentă cu privire la eficacitatea controalelor, excepție făcând cazul în care sunt efectuate alte proceduri.

- A36. În anumite circumstanțe, un serviciu prestat de o organizație prestatoare de servicii poate fi conceput pornind de la ipoteza că anumite controale vor fi implementate de către entitatea utilizatoare de servicii. De exemplu, serviciul poate fi conceput pornind de la ipoteza că entitatea utilizatoare de servicii va dispune de controale implementate pentru autorizarea tranzacțiilor înainte ca acestea să fie trimise spre procesare către organizația prestatoare de servicii. Într-o astfel de situație, descrierea controalelor de către organizația prestatoare de servicii poate include o descriere a controalelor entității utilizatoare de servicii. Auditorul entității utilizatoare de servicii analizează dacă acele controale ale entității utilizatoare sunt relevante pentru serviciile furnizate către entitatea utilizatoare.
- A37. Dacă auditorul entității utilizatoare de servicii consideră că este posibil ca raportul auditorului organizației prestatoare de servicii să nu furnizeze probe de audit suficiente și adecvate, de exemplu, dacă raportul unui auditor al unei organizații prestatoare de servicii nu conține o descriere a testelor controalelor efectuate de auditorul organizației prestatoare și a rezultatelor acestora, auditorul entității utilizatoare poate suplimenta înțelegerea procedurilor și a concluziilor auditorului organizației prestatoare de servicii, prin contactarea organizației prestatoare de servicii, prin intermediul entității utilizatoare de servicii, pentru a solicita o discuție cu auditorul organizației prestatoare de servicii cu privire la domeniul de aplicare și la rezultatele activității auditorului organizației prestatoare. De asemenea, dacă auditorul entității utilizatoare de servicii consideră necesar, poate contacta organizația prestatoare de servicii, prin intermediul entității utilizatoare, pentru a solicita ca auditorul organizației prestatoare de servicii să efectueze proceduri la organizația prestatoare de servicii. În mod alternativ, auditorul entității utilizatoare de servicii, sau un alt auditor la solicitarea auditorului entității utilizatoare de servicii, poate efectua astfel de proceduri.
- A38. Raportul de tip 2 al auditorului organizației prestatoare de servicii identifică rezultatele testelor, inclusiv excepțiile și alte informații care ar putea afecta concluziile auditorului entității utilizatoare de servicii. Excepțiile notate de auditorul organizației prestatoare de servicii sau o opinie modificată în raportul de tip 2 al auditorului organizației prestatoare de servicii nu înseamnă, neapărat, că raportul de tip 2 al auditorului organizației prestatoare de servicii nu va fi util pentru auditul situațiilor financiare ale entității utilizatoare, în evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă. Mai degrabă, excepțiile și aspectele care determină modificarea opiniei în raportul de tip 2 al auditorului organizației prestatoare de servicii sunt luate

în considerare în evaluarea auditorului entității utilizatoare de servicii cu privire la testele controalelor efectuate de auditorul organizației utilizatoare de servicii. În examinarea excepțiilor și aspectelor care determină modificarea opiniei, auditorul entității utilizatoare de servicii poate discuta aceste aspecte cu auditorul organizației prestatoare de servicii. O astfel de comunicare depinde de contactarea organizației prestatoare de servicii de către entitatea utilizatoare de servicii și de obținerea aprobării din partea organizației prestatoare de servicii pentru efectuarea comunicării.

Comunicarea deficiențelor din controlul intern identificate pe parcursul auditului

A39. Auditorului entității utilizatoare de servicii i se solicită să comunice la timp, în scris, deficiențele semnificative identificate pe parcursul auditului, atât conducerii, cât și persoanelor responsabile cu guvernanta<sup>11</sup>. De asemenea, auditorului entității utilizatoare de servicii i se solicită să comunice conducerii, la un nivel de responsabilitate adecvat și la timp, alte deficiențe din controlul intern identificate pe parcursul auditului care, în raționamentul profesional al auditorului entității utilizatoare de servicii, sunt de o importanță suficientă pentru a fi aduse în atenția conducerii<sup>12</sup>. Aspectele pe care auditorul entității utilizatoare de servicii le poate identifica pe parcursul auditului și pe care le poate comunica conducerii și persoanelor responsabile cu guvernanta entității utilizatoare de servicii includ:

- Orice monitorizare a controalelor care ar putea fi implementate de către entitatea utilizatoare de servicii, inclusiv cele identificate în urma obținerii unui raport de tip 1 sau de tip 2;
- Cazurile în care controalele entității utilizatoare de servicii sunt notate în raportul de tip 1 sau de tip 2 și nu sunt implementate la entitatea utilizatoare de servicii; și
- Controalele care ar putea fi necesare la organizația prestatoare de servicii și care nu apar ca fiind implementate sau care nu sunt acoperite în mod specific de un raport de tip 2.

**Rapoarte de tip 1 sau tip 2 care exclud serviciile unei organizații subcontractoare de servicii** (a se vedea pct. 18)

A40. Dacă o organizație prestatoare de servicii utilizează o organizație subcontractoare de servicii, raportul auditorului organizației prestatoare de servicii poate fie să includă, fie să excludă obiectivele relevante ale controlului organizației subcontractoare de servicii sau controalele aferente din descrierea organizației prestatoare de servicii cu privire la sistemul său și

<sup>11</sup> ISA 265, *Comunicarea deficiențelor în controlul intern către persoanele responsabile cu guvernanta și către conducere*, punctele 9-10

<sup>12</sup> ISA 265, punctul 10

din domeniul de aplicare al misiunii auditorului organizației prestatoare de servicii. Aceste două metode de raportare sunt cunoscute drept metoda de includere și respectiv, metoda de excludere. Dacă raportul de tip 1 sau de tip 2 exclude controalele la o organizație subcontractoare de servicii și serviciile acesteia sunt relevante pentru auditul situațiilor financiare ale entității utilizatoare, se dispune ca auditorul entității utilizatoare de servicii să aplice cerințele prezentului ISA cu privire la organizația subcontractoare de servicii. Natura și amploarea activității ce urmează a fi efectuată de auditorul entității utilizatoare de servicii cu privire la serviciile furnizate de o organizație subcontractoare de servicii depinde de natura și semnificația acelor servicii pentru entitatea utilizatoare și de relevanța acelor servicii pentru audit. Aplicarea cerinței de la punctul 9 îl ajută pe auditorul entității utilizatoare de servicii la stabilirea efectului organizației subcontractoare de servicii și a naturii și amplitudinii activității ce urmează a fi efectuată.

**Fraudă, neconformitate cu legile și reglementările și denaturări necorectate cu privire la activitățile organizației prestatoare de servicii (a se vedea pct. 19)**

A41. Este posibil ca organizația prestatoare de servicii, în conformitate cu termenii contractului cu entitățile utilizatoare de servicii, să prezinte entităților utilizatoare afectate orice fraudă, orice neconformitate cu legea și reglementările sau orice denaturări necorectate care pot fi atribuite conducerii sau angajaților organizației prestatoare de servicii. Așa cum se prevede la punctul 19, auditorul entității utilizatoare de servicii interviează conducerea entității utilizatoare de servicii, pentru a afla dacă organizația prestatoare de servicii a raportat astfel de aspecte și evaluează dacă orice aspecte raportate de organizația prestatoare de servicii afectează natura, plasarea în timp sau amploarea procedurilor de audit subsecvente ale auditorului entității utilizatoare de servicii. În anumite circumstanțe, auditorul entității utilizatoare de servicii poate necesita informații suplimentare pentru a efectua această evaluare și îi poate solicita entității utilizatoare de servicii să contacteze organizația prestatoare de servicii în vederea obținerii informațiilor necesare.

**Raportarea auditorului entității utilizatoare de servicii (a se vedea pct. 20)**

A42. Atunci când auditorul entității utilizatoare de servicii nu poate obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la serviciile furnizate de o organizație prestatoare de servicii relevante pentru auditul situațiilor financiare ale entității utilizatoare de servicii, există o limitare a domeniului de aplicare al auditului. Acesta poate fi cazul atunci când:

- Auditorul entității utilizatoare de servicii nu poate obține o înțelegere suficientă a serviciilor furnizate de organizația prestatoare de servicii și nu are o bază pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă;

- Evaluarea riscului de către auditorul entității utilizatoare de servicii include o estimare a funcționării eficiente a controalelor de la organizația prestatoare de servicii și auditorul entității utilizatoare de servicii nu poate obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la eficacitatea operațională a acestor controale; sau
- Probele de audit suficiente și adecvate sunt disponibile doar în înregistrările păstrate de organizația prestatoare de servicii și auditorul entității utilizatoare de servicii nu poate obține acces direct la aceste înregistrări.

Dacă auditorul entității utilizatoare de servicii exprimă o opinie cu rezerve sau își declină răspunderea în privința unei opinii depinde de concluzia auditorului entității utilizatoare de servicii cu privire la eventualitatea ca posibilele efecte asupra situațiilor financiare să fie substanțiale sau grave.

*Trimitere la activitatea unui auditor al unei organizații prestatoare de servicii (a se vedea pct. 21-22)*

A43. În anumite cazuri, legile și reglementările pot prevedea o trimitere la activitatea unui auditor al unei organizații prestatoare de servicii în raportul auditorului entității utilizatoare de servicii, de exemplu, pentru transparența sectorului public. În astfel de circumstanțe, auditorul entității utilizatoare de servicii poate avea nevoie de consimțământul auditorului organizației prestatoare de servicii înainte de a face o asemenea referire.

A44. Faptul că o entitate utilizatoare de servicii utilizează o organizație prestatoare de servicii nu modifică responsabilitatea auditorului entității utilizatoare de servicii, în conformitate cu ISA-urile, de a obține probe de audit suficiente și adecvate pentru a putea avea o bază rezonabilă pentru opinia sa. Prin urmare, auditorul entității utilizatoare de servicii nu face referire la raportul auditorului organizației prestatoare de servicii ca bază parțială pentru opinia sa cu privire la situațiile financiare ale entității utilizatoare de servicii. Cu toate acestea, atunci când auditorul entității utilizatoare de servicii exprimă o opinie modificată datorită unei opinii modificate dintr-un raport al auditorului organizației prestatoare de servicii, auditorului entității utilizatoare de servicii nu îi este interzisă referirea la raportul auditorului organizației prestatoare de servicii, dacă o astfel de referire îl ajută la explicarea motivului care stă la baza opiniei modificate a auditorului entității utilizatoare de servicii. În astfel de circumstanțe, înainte de a face o astfel de trimitere, auditorul entității utilizatoare de servicii poate avea nevoie de consimțământul auditorului organizației prestatoare de servicii.

**STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 450**  
**EVALUAREA DENATURĂRILOR IDENTIFICATE**  
**PE PARCURSUL AUDITULUI**

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele  
care încep cu data de 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date)

**CUPRINS**

---

	Punct
<b>Introducere</b>	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA .....	1
Data intrării în vigoare .....	2
<b>Obiectiv</b> .....	3
<b>Definiții</b> .....	4
<b>Cerințe</b>	
Cumularea denaturărilor identificate.....	5
Luarea în considerare a denaturărilor identificate pe măsură ce auditul progresează .....	6–7
Comunicarea și corectarea denaturărilor .....	8–9
Evaluarea efectului denaturărilor necorectate .....	10–13
Declarații scrise .....	14
Documentație .....	15
<b>Aplicare și alte materiale explicative</b>	
Definiția denaturării.....	A1
Cumularea denaturărilor identificate.....	A2–A3
Luarea în considerare a denaturărilor identificate pe măsură ce auditul progresează .....	A4–A6
Comunicarea și corectarea denaturărilor.....	A7–A10
Evaluarea efectului denaturărilor necorectate .....	A11–A23
Declarații scrise .....	A24
Documentație .....	A25

---



Standardul Internațional de Audit (ISA) 450, *Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului* trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

## Introducere

### Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitatea auditorului în evaluarea efectului denaturărilor identificate asupra auditului și a denaturărilor necorectate, dacă există, asupra situațiilor financiare. ISA 700 tratează responsabilitatea auditorului, în formarea unei opinii cu privire la situațiile financiare, pentru a trage concluzii cu privire la măsura în care s-a obținut o asigurare rezonabilă privind faptul că situațiile financiare ca întreg nu conțin denaturări semnificative. Concluzia auditorului prevăzută de ISA 700 ia în considerare evaluarea de către auditor a efectului denaturărilor necorectate, dacă acestea există, asupra situațiilor financiare, în conformitate cu prezentul ISA.<sup>1</sup> ISA 320<sup>2</sup> tratează responsabilitatea auditorului în aplicarea adecvată a conceptului de prag de semnificație în planificarea și efectuarea unui audit al situațiilor financiare.

### Data intrării în vigoare

2. Prezentul ISA se aplică pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep cu data de 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date.

### Obiectiv

3. Obiectivul auditorului este acela de a evalua:
  - (a) Efectul denaturărilor identificate asupra auditului; și
  - (b) Efectul denaturărilor necorectate, dacă există, asupra situațiilor financiare.

### Definiții

4. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
  - (a) Denaturare – O diferență între suma, clasificarea, prezentarea sau descrierea unui element raportat în situațiile financiare și suma, clasificarea, prezentarea sau descrierea care este prevăzută pentru ca elementul să fie în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil. Denaturările pot apărea ca urmare a erorii sau fraudei. (a se vedea pct. A1)

Atunci când auditorul exprimă o opinie cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt prezentate fidel, sub toate aspectele semnificative, sau oferă o imagine corectă și fidelă, denaturările includ, de asemenea, și acele ajustări ale sumelor, clasificărilor, prezentărilor sau

<sup>1</sup> ISA 700, *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*, punctele 10-11

<sup>2</sup> ISA 320, *Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit*

descrierilor care, în opinia auditorului, sunt necesare pentru ca situațiile financiare să fie prezentate fidel, sub toate aspectele semnificative, sau să ofere o imagine corectă și fidelă.

- (b) Denaturări necorectate – Denaturări pe care auditorul le-a cumulat pe parcursul auditului și care nu au fost corectate.

## Cerințe

### Cumularea denaturărilor identificate

- 5. Auditorul trebuie să cumuleze denaturările identificate în timpul auditului, altele decât cele care sunt evident ne semnificative. (a se vedea pct. A2-A3)

### Luarea în considerare a denaturărilor identificate pe măsură ce auditul progresează

- 6. Auditorul trebuie să determine dacă strategia generală de audit și planul de audit trebuie să fie revizuite, în cazul în care:
  - (a) Natura denaturărilor identificate și circumstanțele în care acestea au avut loc indică faptul că ar putea să existe alte denaturări, care dacă ar fi considerate în mod agregat împreună cu denaturările cumulate în timpul auditului, ar putea fi semnificative; sau (a se vedea pct. A4)
  - (b) Totalitatea denaturărilor cumulate pe parcursul auditului se apropie de valoarea pragului de semnificație determinat în conformitate cu ISA 320. (a se vedea pct. A5)
- 7. Dacă, la cererea auditorului, conducerea a examinat o clasă de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări și a corectat denaturările care au fost detectate, auditorul trebuie să efectueze proceduri suplimentare de audit pentru a determina dacă denaturările se mențin. (a se vedea pct. A6)

### Comunicarea și corectarea denaturărilor

- 8. Auditorul trebuie să comunice nivelului adecvat al conducerii, în timp util, toate denaturările cumulate pe parcursul auditului, cu excepția situației în care acest lucru îi este interzis prin lege sau reglementări.<sup>3</sup> Auditorul trebuie să solicite conducerii să corecteze acele denaturări. (a se vedea pct. A7-A9)
- 9. În cazul în care conducerea refuză să corecteze anumite sau toate denaturările comunicate de auditor, auditorul trebuie să înțeleagă motivele conducerii pentru a refuza corecțiile și trebuie să țină cont de acea înțelegere atunci când evaluează măsura în care situațiile financiare ca întreg nu conțin denaturări semnificative. (a se vedea pct. A10)

<sup>3</sup> ISA 260, *Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta*, punctul 7

**Evaluarea efectului denaturărilor necorectate**

10. Înainte de evaluarea efectului denaturărilor necorectate, auditorul trebuie să reevalueze pragul de semnificație determinat în conformitate cu ISA 320 pentru a confirma dacă rămâne valabil în contextul rezultatelor financiare efective ale entității. (a se vedea pct. A11-A12)
11. Auditorul trebuie să determine dacă denaturările necorectate sunt semnificative, în mod individual sau în mod agregat. Când stabilește acest fapt, auditorul trebuie să ia în considerare:
  - (a) Dimensiunea și natura denaturărilor, atât în legătură cu anumite clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentăriși cu situațiile financiare ca întreg, cât și cu circumstanțele speciale în care acestea au loc; și (a se vedea pct. A13-A17, A19-A20)
  - (b) Efectul denaturărilor necorectate aferente perioadelor anterioare asupra claselor de tranzacții, soldurilor conturilor sau prezentărilor relevante și asupra situațiilor financiare ca întreg. (a se vedea pct. A18)

**Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea**

12. Auditorul trebuie să comunice persoanelor responsabile cu guvernarea denaturările necorectate și efectele pe care acestea le pot avea, fiecare în parte sau cumulate, asupra opiniei din raportul auditorului, exceptând situația în care acest lucru îi este interzis prin lege sau reglementări.<sup>4</sup> Comunicarea auditorului trebuie să identifice individual denaturările semnificative necorectate. Auditorul trebuie să solicite ca denaturările necorectate să fie corectate. (a se vedea pct. A21-A23)
13. Auditorul trebuie să comunice, de asemenea, persoanelor responsabile cu guvernarea efectul denaturărilor necorectate, aferente perioadelor anterioare, asupra claselor de tranzacții, soldurilor conturilor sau prezentărilor relevante și asupra situațiilor financiare ca întreg.

**Declarații scrise**

14. Auditorul trebuie să solicite declarații scrise din partea conducerii și, acolo unde este cazul, din partea persoanelor responsabile cu guvernarea, cu privire la măsura în care aceștia consideră că efectele denaturărilor necorectate sunt nesemnificative, fiecare în parte sau cumulate, , pentru situațiile financiare ca întreg. Un sumar al unor asemenea elemente trebuie să fie inclus în, sau anexat la declarația scrisă. (a se vedea pct. A24)

**Documentație**

15. Auditorul trebuie să includă în documentația de audit:<sup>5</sup> (a se vedea pct. A25)

---

<sup>4</sup> A se vedea nota de subsol 3

<sup>5</sup> ISA 230, *Documentația de audit*, punctele 8-11 și punctul A6

- (a) Valoarea sub care denaturările ar fi privite ca fiind evident ne semnificative (a se vedea pct. 5);
- (b) Toate denaturările cumulate pe parcursul auditului și dacă acestea au fost corectate. (a se vedea pct. 5, 8 și 12); și
- (c) Concluzia auditorului cu privire la măsura în care denaturările necorectate sunt semnificative, fiecare în parte sau cumulate, și baza pentru acea concluzie (a se vedea pct. 11).

\* \* \*

## Aplicare și alte materiale explicative

### Definiția denaturării [a se vedea pct. 4 litera (a)]

#### A1. Denaturările pot rezulta din:

- (a) O lipsă a acurateții în strângerea sau procesarea de informații pe baza cărora sunt întocmite situațiile financiare;
- (b) O omisiune a unei sume sau a unei prezentări;
- (c) O estimare contabilă incorectă rezultată din omiterea sau interpretarea evident greșită a faptelor; și
- (d) Raționamente ale conducerii cu privire la estimările contabile pe care auditorul nu le consideră a fi rezonabile sau selectarea și aplicarea de politici contabile pe care auditorul le consideră a fi inadecvate.

Exemple de denaturări rezultate ca urmare a fraudei sunt furnizate în ISA 240<sup>6</sup>.

### Cumularea denaturărilor identificate (a se vedea pct. 5)

- A2. Auditorul poate desemna o valoare sub care denaturările ar fi evident ne semnificative și nu ar necesita cumulare ca urmare a faptului că auditorul se așteaptă că respectiva cumulare a unor asemenea sume nu ar avea, în mod clar, un efect semnificativ asupra situațiilor financiare. „Evident ne semnificativ” nu este o expresie sinonimă cu „ne semnificativ.” Aspecte care sunt în mod evident ne semnificative vor avea o magnitudine cu totul diferită (mai mică) decât pragul de semnificație determinat în conformitate cu ISA 320 și vor fi aspecte care sunt în mod clar lipsite de importanță, fie că sunt luate fiecare în parte sau cumulat, fie că sunt judecate în baza oricărui criteriu de mărime, natură sau circumstanțe. Atunci când există incertitudini cu privire la măsura în care unul sau mai multe elemente sunt evident ne semnificative, aspectul nu este considerat a fi evident ne semnificativ.

<sup>6</sup> ISA 240, *Responsabilitățile auditorului privind fraudă în cadrul unui audit al situațiilor financiare*, punctele A1-A6

- A3. Pentru a-l ajuta pe auditor la evaluarea efectului denaturărilor cumulate pe parcursul auditului și la comunicarea denaturărilor conducerii și persoanelor responsabile cu guvernarea, poate fi util să se facă o distincție între denaturări efective, denaturări legate de raționament și denaturări proiectate.
- Denaturările efective sunt denaturările cu privire la care nu există nici un dubiu.
  - Denaturările legate de raționament sunt diferențe care rezultă din raționamentele conducerii cu privire la estimări contabile pe care auditorul nu le consideră a fi rezonabile, sau din selectarea sau aplicarea de politici contabile pe care auditorul le consideră inadecvate.
  - Denaturările proiectate sunt cea mai bună estimare a auditorului cu privire la denaturările în populații, care implică proiecția denaturărilor detectate în eșantioanele de audit asupra întregii populații din care au fost selectate eșantioanele. Îndrumări cu privire la denaturările proiectate și evaluarea rezultatelor sunt prezentate în ISA 530.<sup>7</sup>

**Luarea în considerare a denaturărilor identificate pe măsură ce auditul progresează** (a se vedea pct. 6-7)

- A4. O denaturare poate să nu fie un eveniment izolat. Probe cu privire la faptul că pot exista și alte denaturări includ, de exemplu, situația în care auditorul a identificat că o denaturare a rezultat dintr-un eșec al controlului intern sau din ipoteze inadecvate sau metode de evaluare care au fost aplicate la scară largă de către entitate.
- A5. Dacă valoarea totală a denaturărilor acumulate pe parcursul auditului se apropie de pragul de semnificație determinat în conformitate cu ISA 320, ar putea să existe un risc superior nivelului acceptabil de risc scăzut ca posibilele denaturări nedetectate, atunci când sunt luate în considerare împreună cu denaturările cumulate pe parcursul auditului, să depășească pragul de semnificație. Denaturările nedetectate ar putea exista datorită prezenței riscului de eșantionare sau al celui independent de eșantionare.<sup>8</sup>
- A6. Auditorul poate solicita conducerii să examineze o clasă de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări pentru ca aceasta să înțeleagă cauza denaturării identificate de auditor, să efectueze proceduri pentru a determina valoarea denaturărilor efective din clasele de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări, și să efectueze ajustări adecvate în situațiile financiare. O asemenea cerință poate fi exprimată, de exemplu, pe baza proiecției auditorului cu privire la denaturările identificate într-un eșantion de audit, extinsă la întreaga populație din care eșantionul a fost extras.

<sup>7</sup> ISA 530, *Eșantionarea în audit*, punctele 14-15

<sup>8</sup> ISA 530, punctul 5 literele (c)-(d)

**Comunicarea și corectarea denaturărilor** (a se vedea pct. 8-9)

- A7. Comunicarea în timp util a denaturărilor către nivelul adecvat de conducere este importantă, deoarece îi permite conducerii să evalueze dacă elementele reprezintă denaturări, să îl informeze pe auditor în situația în care nu este de acord cu acesta, și să ia măsuri, după caz. De regulă, nivelul adecvat de conducere este acela care are responsabilitatea și autoritatea să evalueze denaturările și să ia măsurile necesare.
- A8. Legea sau reglementările pot restricționa comunicarea auditorului cu membrii conducerii sau alte persoane din cadrul entității cu privire la anumite denaturări. De exemplu, legea sau reglementările pot interzice, în mod specific, comunicarea, sau altă acțiune, care ar putea prejudicia anchetarea de către o autoritate adecvată, a unui act ilegal concret sau suspectat a fi ilegal. În anumite circumstanțe, conflictele potențiale între obligațiile de confidențialitate ale auditorului și obligațiile de a comunica pot fi complexe. În astfel de cazuri, auditorul poate considera adecvat să solicite consultanță juridică.
- A9. Corectarea de către conducere a tuturor denaturărilor, inclusiv a celor comunicate de către auditor, permite conducerii să mențină registre și înregistrări contabile exacte și reduce riscul de denaturare semnificativă a viitoarelor situații financiare cauzat de efectul cumulativ al denaturărilor ne semnificative necorectate aferente perioadelor precedente.
- A10. ISA 700 prevede ca auditorul să evalueze dacă situațiile financiare sunt întocmite și prezentate, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil. Această evaluare include luarea în considerare a aspectelor calitative ale practicilor contabile ale entității, inclusiv a indicatorilor unui posibil subiectivism al conducerii<sup>9</sup>, care ar putea fi afectată de înțelegerea de către auditor a motivelor conducerii care stau la baza neefectuării corecțiilor.

**Evaluarea efectului denaturărilor necorectate** (a se vedea pct. 10-11)

- A11. Determinarea pragului de semnificație de către auditor, în conformitate cu ISA 320, se bazează adesea pe estimări ale rezultatelor financiare ale entității, deoarece rezultatele efective pot să nu fie cunoscute încă. Prin urmare, înainte de evaluarea efectului denaturărilor necorectate, poate fi necesar să se revizuiască pragul de semnificație determinat în conformitate cu ISA 320, pe baza rezultatelor financiare efective.
- A12. ISA 320 explică faptul că, pe măsură ce auditul progresează, pragul de semnificație la nivelul situațiilor financiare ca întreg (și dacă este cazul, nivelul sau nivelurile pentru anumite clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări) este revizuit în eventualitatea în care auditorul ia la cunoștință informații, pe parcursul auditului, care l-ar fi determinat să

<sup>9</sup> ISA 700, punctul 12

stabilească inițial o valoare (sau valori) diferită(e).<sup>10</sup> Astfel, orice revizuire semnificativă este posibil să fi fost făcută înainte ca auditorul să evalueze efectul denaturărilor necorectate. Totuși, dacă reevaluarea de către auditor a pragului de semnificație determinat în conformitate cu ISA 320 (a se vedea punctul 10 al prezentului ISA) dă naștere unei valori mai reduse, atunci pragul de semnificație funcțional și gradul de adecvare al naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de audit suplimentare sunt reconsiderate pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate pe care să se bazeze opinia de audit.

- A13. Fiecare denaturare individuală este analizată în vederea evaluării efectului său asupra claselor de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări relevante, inclusiv pentru a evalua dacă nivelul pragului de semnificație pentru acea clasă de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări, dacă există, a fost depășit.
- A14. Dacă o denaturare individuală este considerată a fi semnificativă, este puțin probabil că va putea fi compensată de o altă denaturare. De exemplu, dacă veniturile au fost supraevaluate semnificativ, situațiile financiare ca întreg vor fi denaturate semnificativ, chiar dacă efectul denaturării câștigurilor este complet compensat de o denaturare echivalentă a cheltuielilor. Poate fi adecvat să se compenseze denaturările în cadrul aceluiași sold al contului sau a aceleiași clase de tranzacții; totuși, riscul ca denaturări suplimentare nedetectate să existe este luat în considerare înainte de a concluziona că o compensare, chiar și a denaturărilor ne semnificative, este adecvată.<sup>11</sup>
- A15. Determinarea măsurii în care o denaturare de clasificare este semnificativă implică evaluarea considerentelor calitative, ca de exemplu efectul denaturării de clasificare asupra datoriei sau a altor clauze contractuale, efectul asupra unor elemente-rând individuale sau subtotaluri, sau efectul asupra unor indicatori cheie. Pot exista circumstanțe în care auditorul concluzionează că o denaturare de clasificare nu este semnificativă în contextul situațiilor financiare ca întreg, chiar dacă ar putea să depășească nivelul sau nivelurile pragului de semnificație aplicat(e) în evaluarea altor denaturări. De exemplu, se poate ca o clasificare greșită între elementele-rând din bilanț să nu fie considerată semnificativă în contextul situațiilor financiare privite în ansamblul lor, în cazul în care valoarea clasificată greșit este mică în raport cu mărimea elementelor-rând corespunzătoare din bilanț, iar clasificarea greșită nu afectează situația veniturilor și cheltuielilor sau alți indicatori cheie.

---

<sup>10</sup> ISA 320, punctul 12

<sup>11</sup> Identificarea unui număr de denaturări ne semnificative în cadrul aceluiași sold al contului sau clase de tranzacții poate necesita ca auditorul să reevalueze riscul de denaturare semnificativă pentru acel sold al contului sau clasă de tranzacții.



A16. Circumstanțele legate de anumite denaturări îl pot determina pe auditor să le evalueze ca fiind semnificative, în mod individual sau atunci când sunt luate în considerare împreună cu alte denaturări cumulate pe parcursul auditului, chiar dacă acestea sunt mai scăzute decât pragul de semnificație pentru situațiile financiare ca întreg. Circumstanțele care pot afecta evaluarea includ măsura în care denaturarea:

- Afectează conformitatea cu cerințele de reglementare;
- Afectează respectarea clauzelor legate de datorii sau a altor prevederi contractuale;
- Are legătură cu selectarea sau aplicarea incorectă a unei politici contabile care are un efect ne semnificativ asupra situațiilor financiare ale perioadei curente, dar poate avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare ale perioadelor viitoare;
- Maschează o schimbare în câștiguri sau alte evoluții, mai ales în contextul economic general și condițiile sectorului de activitate;
- Afectează indicatorii folosiți pentru evaluarea poziției financiare a entității, rezultatele operațiunilor sau fluxurile de trezorerie;
- Afectează informații ale unui segment prezentate în situațiile financiare (de exemplu importanța aspectului asupra unui segment sau a altei porțiuni din afacerea entității, care a fost identificat(ă) ca jucând un rol important în profitabilitatea sau operațiunile entității);
- Are un efect ce constă în creșterea compensației conducerii, de exemplu prin asigurarea faptului că cerințele pentru acordarea primelor sau a altor stimulente sunt satisfăcute;
- Este semnificativă având în vedere înțelegerea auditorului cu privire la comunicările precedente către utilizatori, de exemplu în legătură cu câștigurile previzionate;
- Se referă la elemente care implică anumite părți (de exemplu, dacă părțile externe din tranzacție sunt legate de membri ai conducerii entității);
- Reprezintă o omisiune sau o informație care nu este cerută în mod specific de cadrul de raportare financiară aplicabil dar care, conform raționamentului auditorului este importantă pentru ca utilizatorii să înțeleagă poziția financiară, performanța financiară sau fluxurile de trezorerie ale entității; sau
- Afectează alte informații care vor fi comunicate în documente care conțin situațiile financiare auditate (de exemplu informații ce urmează a fi incluse într-o „Discuție și analiză cu membrii conducerii” sau într-o „Revizuire operațională și financiară”) despre care se poate aștepta,

în mod rezonabil, că va influența deciziile economice ale utilizatorilor situațiilor financiare. ISA 720<sup>12</sup> tratează examinarea de către auditor a altor informații, cu privire la care auditorul nu are nici o obligație de raportare, în documente care conțin situațiile financiare auditate.

Aceste circumstanțe sunt doar exemple; nu toate sunt susceptibile de a apărea în toate auditurile și nici lista nu este neapărat completă. Existența oricăror astfel de circumstanțe nu duce neapărat la concluzia că denaturarea este semnificativă.

A17. ISA 240<sup>13</sup> explică modul în care implicațiile unei denaturări care este, sau poate fi, rezultatul unei fraude ar trebui luate în considerare în relație cu alte aspecte ale auditului, chiar dacă mărimea denaturării nu este semnificativă în raport cu situațiile financiare.

A18. Efectul cumulativ al denaturărilor nesemnificative necorectate aferente perioadelor precedente poate avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare din perioada curentă. Există diferite abordări acceptabile privind evaluarea de către auditor a unor asemenea denaturări necorectate asupra situațiilor financiare ale perioadei curente. Folosirea aceleiași abordări de evaluare asigură consecvență de la o perioadă la alta.

#### *Considerente specifice entităților din sectorul public*

A19. În cazul unui audit al unei entități din sectorul public, evaluarea măsurii în care o denaturare este semnificativă poate fi afectată și de responsabilitățile auditorului stabilite de lege, reglementări sau altă autoritate de a raporta cu privire la anumite aspecte, inclusiv, de exemplu, fraudă.

A20. Mai mult, aspecte precum interesul public, răspunderea, probitatea și asigurarea supravegherii legislative eficace, în special, pot afecta evaluarea măsurii în care un element este semnificativ prin virtutea naturii sale. Acest fapt este în mod special valabil pentru elemente care se referă la respectarea legii, a unor reglementări sau a altor autorități.

#### *Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta (a se vedea pct. 12)*

A21. Dacă denaturările necorectate au fost comunicate persoanei(lor) cu responsabilități de conducere, și acea(ele) persoană(e) are (au) și responsabilități de guvernanta, nu este necesar să fie comunicate din nou acelei (acelor) persoane în rolul lor de guvernanta. Totuși, auditorul trebuie să aibă certitudinea că prin comunicarea cu persoana(ele) cu responsabilități de conducere se obține o informare adecvată a celor cu care, în caz contrar, auditorul ar comunica în calitatea lor de persoane responsabile cu guvernanta.<sup>14</sup>

<sup>12</sup> ISA 720, *Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații din documentele care conțin situații financiare auditate*

<sup>13</sup> ISA 240, punctul 35

<sup>14</sup> ISA 260, punctul 13

A22. În cazul în care există un număr mare de denaturări individuale nesemnificative necorectate, auditorul poate comunica mai degrabă numărul și efectul monetar agregat al denaturărilor necorectate, decât detalii legate de fiecare denaturare necorectată individuală.

A23. ISA 260 prevede ca auditorul să comunice persoanelor responsabile cu guvernanta declarația scrisă pe care auditorul o solicită (a se vedea punctul 14 din prezentul ISA).<sup>15</sup> Auditorul poate discuta cu persoanele responsabile cu guvernanta motivele, și implicațiile, unei situații de necorectare a denaturărilor, având în vedere mărimea și natura denaturărilor, judecate în circumstanțele aferente, și posibilele implicații în legătură cu viitoarele situații financiare.

Declarații scrise (a se vedea pct. 14)

A24. Datorită faptului că întocmirea situațiilor financiare prevede ca membrii conducerii și, acolo unde este cazul, persoanele responsabile cu guvernanta să ajusteze situațiile financiare pentru a corecta denaturările semnificative, auditorul trebuie să le ceară să furnizeze o declarație scrisă cu privire la denaturările necorectate. În anumite circumstanțe conducerea, și după caz, persoanele responsabile cu guvernanta, pot să nu considere anumite denaturări necorectate drept denaturări. Din acest motiv, aceștia pot dori să adauge la declarația lor scrisă formulări precum: „Noi nu suntem de acord cu faptul că elementele ... și ... constituie denaturări deoarece [descrierea motivelor].” Cu toate acestea, obținerea acestei declarații nu îl exonerează pe auditor de necesitatea de a formula o concluzie cu privire la efectul denaturărilor necorectate.

**Documentație** (a se vedea pct. 15)

A25. Documentația auditorului cu privire la denaturările necorectate poate lua în considerare:

- (a) Examinarea efectului agregat al denaturărilor necorectate;
- (b) Evaluarea măsurii în care nivelul sau nivelurile pragului de semnificație pentru anumite clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări, dacă există, a fost sau nu depășit; și
- (c) Evaluarea efectului denaturărilor necorectate asupra indicatorilor cheie sau evoluțiilor, și respectarea dispozițiilor legale, de reglementare sau contractuale (de exemplu clauze privind datoriile).

<sup>15</sup> ISA 260, punctul 16 litera (c)(ii)

# STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 500

## PROBE DE AUDIT

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare care încep cu data de 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date)<sup>a</sup>

### CUPRINS

---

	Punct
<b>Introducere</b>	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA .....	1-2
Data intrării în vigoare .....	3
<b>Obiectiv</b> .....	4
<b>Definiții</b> .....	5
<b>Cerințe</b>	
Probe de audit suficiente și adecvate .....	6
Informații de utilizat drept probe de audit.....	7-9
Selectarea elementelor de testat pentru obținerea de probe de audit.....	10
Inconsecvența, sau îndoieli cu privire la credibilitatea, probelor de audit	11
<b>Aplicare și alte materiale explicative</b>	
Probe de audit suficiente și adecvate .....	A1-A25
Informații de utilizat drept probe de audit.....	A26-A51
Selectarea elementelor de testat pentru obținerea de probe de audit.....	A52-A56
Inconsecvența, sau îndoieli cu privire la credibilitatea, probelor de audit .....	A57

---

Standardul Internațional de Audit (ISA) 500, *Probe de audit*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

---

<sup>a</sup> Au fost aduse amendamente de conformitate la prezentul ISA, ca urmare a emiterii ISA 610 (Revizuit), *Utilizarea activității auditorilor interni*, care sunt în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care se încheie la data de 15 decembrie 2013 sau ulterior acestei date. Amendamentele de conformitate se regăsesc în Manualul 2012, la paginile 948-955.

## Introducere

### Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) explică ceea ce constituie probe de audit într-un audit al situațiilor financiare și tratează responsabilitatea auditorului de a concepe și desfășura proceduri de audit pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate pentru a putea ajunge la concluzii rezonabile pe care să își bazeze opinia auditorului.
2. Prezentul ISA este aplicabil tuturor probelor de audit obținute pe parcursul unui audit. Alte ISA-uri tratează aspecte specifice ale auditului (de exemplu, ISA 315 (Revizuit)<sup>1</sup>), probele de audit care urmează a fi obținute în raport cu un subiect specific (de exemplu, ISA 570<sup>2</sup>), procedurile specifice de obținere a probelor de audit (de exemplu, ISA 520<sup>3</sup>), și evaluarea măsurii în care au fost obținute probe de audit suficiente și adecvate (ISA 200<sup>4</sup> și ISA 330<sup>5</sup>).

### Data intrării în vigoare

3. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep cu data de 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date.\*

### Obiectiv

4. Obiectivul auditorului este de a concepe și desfășura proceduri de audit astfel încât să îi permită auditorului să obțină probe de audit suficiente și adecvate pentru a putea ajunge la concluzii rezonabile pe care să își bazeze opinia auditorului.

### Definiții

5. În contextul standardelor ISA, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
  - (a) Înregistrări contabile – Înregistrările contabile inițiale și documentele justificative, precum cecuri și înregistrări ale transferurilor electronice de fonduri; facturi; contracte; registrul jurnal și jurnale adiacente; înregistrările în jurnal și alte ajustări ale situațiilor financiare care nu sunt reflectate în înregistrările în jurnal; și înregistrări precum documentele

---

<sup>1</sup> ISA 315 (Revizuit), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său*

<sup>2</sup> ISA 570, *Continuitatea activității*

<sup>3</sup> ISA 520, *Proceduri analitice*

<sup>4</sup> ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*

<sup>5</sup> ISA 330, *Răspunsul auditorului la riscurile evaluate.*

de lucru și foile de calcul care justifică alocările costurilor, calculele, reconcilierile și prezentările.

- (b) Gradul de adecvare (a probelor de audit) – Măsura calității probelor de audit; respectiv relevanța și credibilitatea lor în oferirea unui suport pentru concluziile pe care se bazează opinia auditorului.
- (c) Probe de audit – Informațiile utilizate de auditor pentru emiterea de concluzii pe care se bazează opinia auditorului. Probele de audit includ atât informațiile cuprinse în înregistrările contabile pe care se bazează situațiile financiare, cât și alte informații.
- (d) Expertul conducerii – O persoană sau o organizație care deține experiență într-un domeniu, altul decât contabilitatea sau auditul, a cărei activitate în acel domeniu este utilizată de entitate pentru a asista entitatea la întocmirea situațiilor financiare.
- (e) Suficiența (probelor de audit) – Măsura cantității probelor de audit. Cantitatea probelor de audit necesare este afectată de evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă și, de asemenea, de calitatea acestor probe de audit.

## Cerințe

### Probe de audit suficiente și adecvate

- 6. Auditorul trebuie să stabilească și să desfășoare proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor în scopul obținerii de probe de audit suficiente și adecvate. (a se vedea pct. A1-A25)

### Informații de utilizat drept probe de audit

- 7. La conceperea și desfășurarea de proceduri de audit, auditorul trebuie să ia în considerare relevanța și credibilitatea informațiilor de utilizat drept probe de audit. (a se vedea pct. A26-A33)
- 8. Dacă informațiile ce urmează să fie utilizate drept probe de audit au fost întocmite utilizând activitatea unui expert al conducerii, auditorul trebuie, în măsura necesității, ținând cont de importanța activității acelui expert în scopuri de audit: (a se vedea pct. A34-A36)
  - (a) Să evalueze competența, abilitățile și obiectivitatea acelui expert; (a se vedea pct. A37-A43)
  - (b) Să înțeleagă activitatea acelui expert; și (a se vedea pct. A44-A47)
  - (c) Să evalueze gradul de adecvare a activității acelui expert drept probă de audit pentru aserțiunea relevantă. (a se vedea pct. A48)

9. Atunci când utilizează informații generate de către entitate, auditorul trebuie să evalueze dacă informațiile sunt suficient de credibile pentru scopurile auditorului, inclusiv, dacă sunt necesare în următoarele circumstanțe:
- (a) Obținerea de probe de audit cu privire la corectitudinea și exhaustivitatea informațiilor; și (a se vedea pct. A49-A50)
  - (b) Evaluarea măsurii în care informațiile sunt suficient de exacte și detaliate pentru scopurile auditorului. (a se vedea pct. A51)

### **Selectarea elementelor de testat pentru obținerea de probe de audit**

10. Când concepe teste ale controalelor și teste de detaliu, auditorul trebuie să determine mijloacele de selectare a elementelor de testare care sunt eficace pentru a îndeplini scopurile procedurii de audit. (a se vedea pct. A52-A56)

### **Inconsecvența, sau îndoieli cu privire la credibilitatea, probelor de audit**

11. Dacă:
- (a) probele de audit obținute dintr-o sursă sunt contradictorii cu cele obținute din altă sursă; sau
  - (b) auditorul are îndoieli cu privire la credibilitatea informațiilor de utilizat drept probe de audit,

auditorul trebuie să stabilească ce modificări sau adăugiri sunt necesare procedurilor de audit pentru a rezolva acest aspect și trebuie să ia în considerare efectul aceluși aspect, dacă există, asupra altor aspecte ale auditului. (a se vedea pct. A57)

\* \* \*

## **Aplicare și alte materiale explicative**

### **Probe de audit suficiente și adecvate (a se vedea pct. 6)**

- A1. Probele de audit sunt necesare pentru a justifica opinia și raportul auditorului. Acestea sunt cumulative ca natură și sunt obținute, în principal, prin intermediul procedurilor de audit desfășurate pe parcursul auditului. Acestea pot, totuși, include, de asemenea, informații obținute din alte surse precum din auditurile anterioare (cu condiția ca auditorul să fi determinat dacă au avut loc modificări de la data auditului anterior care pot afecta relevanța pentru auditul curent<sup>6</sup>) sau procedurile de control al calității ale unei firme pentru acceptarea sau continuarea relației cu clientul. În plus față de alte surse din interiorul sau din exteriorul entității, înregistrările contabile ale entității reprezintă o sursă importantă de probe de audit. De asemenea,

<sup>6</sup> ISA 315 (Revizuit), punctul 9

informațiile care pot fi utilizate drept probe de audit pot să fi fost întocmite utilizând activitatea unui expert al conducerii. Probele de audit includ atât informații care justifică și completează aserțiunile conducerii, cât și orice informații care contrazic astfel de declarații. În plus, în anumite cazuri absența informațiilor (de exemplu, refuzul conducerii de a furniza declarația solicitată) este utilizată de către auditor, și în consecință, constituie de asemenea probe de audit.

- A2. O mare parte din activitatea auditorului în formularea opiniei auditorului o constituie obținerea și evaluarea probelor de audit. Procedurile de audit în vederea obținerii de probe de audit pot include inspecția, observația, confirmarea, recalcularea, repetarea executării și proceduri analitice, deseori în anumite combinații, în plus față de interviuare. Cu toate că interviuarea poate furniza probe de audit importante, și poate genera chiar probe ale unei denaturări, doar interviuarea, separat, nu furnizează suficiente probe de audit ale absenței unei denaturări semnificative la nivelul afirmațiilor, nici ale eficienței operaționale a controalelor.
- A3. Așa cum se explică în ISA 200,<sup>7</sup> asigurarea rezonabilă este obținută atunci când auditorul a obținut probe de audit suficiente și adecvate pentru a reduce riscul de audit (respectiv, riscul ca auditorul să exprime o opinie neadecvată atunci când situațiile financiare sunt denaturate semnificativ) la un nivel acceptabil de scăzut.
- A4. Suficiența și gradul de adecvare a probelor de audit sunt interconectate. Suficiența este măsura cantității probelor de audit. Cantitatea probelor de audit necesare este afectată de evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare (cu cât sunt mai ridicate riscurile evaluate, cu atât vor fi solicitate mai multe probe de audit) și de asemenea, de calitatea acestor probe de audit (cu cât calitatea este mai ridicată, cu atât vor fi solicitate mai puține probe de audit). Obținerea unei cantități mai mari de probe de audit, totuși, nu poate compensa calitatea slabă a acestora.
- A5. Gradul de adecvare reprezintă măsura calității probelor de audit; mai precis, relevanța și credibilitatea sa în furnizarea de justificări pentru concluziile pe care este bazată opinia auditorului. Credibilitatea probelor este influențată de sursa și natura lor, și depinde de circumstanțele individuale în care sunt obținute.
- A6. ISA 330 prevede ca auditorul să exprime o concluzie privind măsura în care au fost obținute probe de audit suficiente și adecvate.<sup>8</sup> Măsura în care au fost obținute probe de audit suficiente și adecvate pentru a reduce riscul de audit la un nivel acceptabil de scăzut, și prin urmare care îi permite auditorului să ajungă la concluzii rezonabile pe care să bazeze opinia

---

<sup>7</sup> ISA 200, punctul 5

<sup>8</sup> ISA 330, punctul 26



auditorului, este un aspect ce ține de raționamentul profesional. ISA 200 cuprinde discuții asupra unor asemenea aspecte precum natura procedurilor de audit, planificarea în timp a raportării financiare, și echilibrul cost-beneficiu, care sunt factori relevanți atunci când auditorul își exercită raționamentul profesional cu privire la măsura în care au fost obținute probe de audit suficiente și adecvate.

### *Sursele probelor de audit*

- A7. Unele probe de audit sunt obținute prin efectuarea de proceduri de audit pentru testarea înregistrărilor contabile, de exemplu, prin intermediul analizei și revizuirii, repetarea procedurilor efectuate în procesul de raportare financiară și reconcilierea tipurilor și aplicațiilor aferente ale aceleiași informații. Prin efectuarea de astfel de proceduri de audit, auditorul poate stabili că înregistrările contabile sunt consecvente pe plan intern și se reconciliază cu situațiile financiare.
- A8. De obicei se obține o mai mare asigurare prin probele de audit consecvente obținute din diferite surse sau de natură diferită decât din elementele probelor de audit luate în considerare individual. De exemplu, confirmarea informațiilor obținute dintr-o sursă independentă de entitate poate întări asigurarea pe care auditorul o obține din probele de audit care sunt generate intern, precum probele existente în cadrul înregistrărilor contabile, minutelor întâlnirilor sau declarațiilor conducerii.
- A9. Informațiile din surse independente de entitate pe care auditorul le poate utiliza drept probe de audit pot include confirmări de la părți terțe, rapoarte ale analiștilor, și date comparabile cu privire la concurență (date de referință).

### *Proceduri de audit pentru obținerea de probe de audit*

- A10. Așa cum prevede și cum se explică mai detaliat în ISA 315 și ISA 330, probele de audit în vederea formulării de concluzii rezonabile pe care să se bazeze opinia auditorului sunt obținute prin desfășurarea de:
- (a) Proceduri de evaluare a riscului; și
  - (b) Proceduri de audit ulterioare, care cuprind:
    - (i) Teste ale controalelor, atunci când acestea sunt prevăzute de ISA-uri sau când auditorul a ales să le efectueze; și
    - (ii) Proceduri de fond, inclusiv teste de detaliu și proceduri de fond analitice.
- A11. Procedurile de audit descrise la punctele A14-A25 de mai jos pot fi utilizate drept proceduri de evaluare a riscului, teste ale controalelor sau proceduri de fond, în funcție de contextul în care acestea sunt aplicate de auditor. Așa cum se explică în ISA 330, probele de audit obținute în urma auditurilor

anterioare pot, în anumite circumstanțe, furniza probe de audit adecvate atunci când auditorul efectuează proceduri de audit pentru a stabili continuitatea relevanței acestora.<sup>9</sup>

- A12. Natura și plasarea în timp a procedurilor de audit care urmează a fi utilizate pot fi afectate de faptul că unele dintre datele contabile sau alte informații pot fi disponibile doar în format electronic sau numai la anumite momente sau perioade de timp. De exemplu, documentele sursă, precum comenzile de achiziții sau facturile, pot exista doar în format electronic atunci când entitatea utilizează comerțul electronic sau pot fi înlăturate în urma scanării, atunci când entitatea utilizează sisteme de procesare a imaginilor în vederea facilitării stocării și efectuării de trimiteri la acestea.
- A13. Se poate ca anumite informații electronice să nu poată fi recuperate după o perioadă de timp specificată, de exemplu, dacă fișierele sunt modificate sau dacă nu există fișiere de back-up. În consecință, auditorul poate considera necesar, ca urmare a politicilor de păstrare a datelor unei entități, să solicite păstrarea anumitor informații în scopul efectuării de revizui sau să efectueze proceduri de audit, la un moment la care informațiile sunt disponibile.

## Inspecția

- A14. Inspecția implică examinarea înregistrărilor sau a documentelor interne sau externe, în formă tipărită, electronică sau sub altă formă, sau o examinare fizică a unui activ. Inspecția înregistrărilor și a documentelor furnizează probe de audit cu grade variate de credibilitate, în funcție de natura și sursa acestora și, în cazul înregistrărilor și documentelor interne, în funcție de eficacitatea controalelor exercitate în timpul obținerii acestora. Un exemplu de inspecție utilizată ca test al controalelor îl constituie inspecția înregistrărilor drept probă a autorizării.
- A15. Unele documente reprezintă probe de audit directe ale existenței unui activ, de exemplu, un document care constituie un instrument financiar, precum o acțiune sau o obligațiune. Inspecția unor astfel de documente poate să nu ofere, în mod necesar, o probă de audit cu privire la proprietate sau valoare. În plus, inspecția unui contract executat poate furniza probe de audit relevante pentru aplicarea de către entitate a politicilor contabile, precum recunoașterea veniturilor.
- A16. Inspecția imobilizărilor corporale poate furniza probe de audit credibile cu privire la existența lor, dar nu neapărat cu privire la drepturile și obligațiile entității sau evaluarea activelor. Inspecția elementelor individuale ale stocurilor poate însoți observarea inventarierii stocurilor.

---

<sup>9</sup> ISA 330, punctul A35

## Observarea

A17. Observarea constă în urmărirea unui proces sau a unei proceduri care este efectuată de alte părți, de exemplu, observarea de către auditor a inventarierii efectuate de către personalul entității sau a efectuării activităților de control. Observarea furnizează probe de audit cu privire la efectuarea unui proces sau a unei proceduri, dar este limitată la momentul în care are loc observarea, și de faptul că actul de a fi observat poate afecta modul în care se desfășoară procesul sau procedura respectivă. A se vedea ISA 501 pentru îndrumări suplimentare cu privire la observarea inventarierii.<sup>10</sup>

## Confirmarea externă

A18. O confirmare externă reprezintă proba de audit obținută de auditor sub forma de răspuns scris primit direct de către auditor de la o terță parte (partea care efectuează confirmarea), în format tipărit, sau electronic sau prin alt mijloc. Procedurile de confirmare externă sunt adesea relevante atunci când sunt abordate afirmațiile asociate cu anumite solduri ale conturilor și cu elementele acestora. Cu toate acestea, confirmările externe nu trebuie să fie restricționate doar la soldurile conturilor. De exemplu, auditorul poate solicita confirmarea termenilor acordurilor sau tranzacțiilor pe care o entitate le-a încheiat cu terțe părți; confirmarea solicitată poate avea scopul de a întreba dacă a fost adusă vreo modificare contractului și dacă da, care sunt detaliile relevante. Procedurile de confirmări externe sunt utilizate, de asemenea, pentru a obține probe de audit cu privire la absența anumitor condiții, de exemplu, absența unui „contract secundar” care poate influența recunoașterea veniturilor. A se vedea ISA 505 pentru îndrumări suplimentare.<sup>11</sup>

## Recalcularea

A19. Recalcularea constă în verificarea corectitudinii matematice a documentelor sau înregistrărilor. Recalcularea poate fi efectuată manual sau electronic.

## Repetarea executării

A20. Repetarea executării implică executarea de către auditor, în mod independent, a procedurilor sau controalelor care au fost efectuate inițial ca parte a controlului intern al entității.

## Proceduri analitice

A21. Procedurile analitice reprezintă evaluări ale informațiilor financiare efectuate prin intermediul unui studiu al relațiilor plauzibile dintre datele financiare și nefinanciare. Procedurile analitice cuprind, de asemenea, investi-

<sup>10</sup> ISA 501, *Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate*

<sup>11</sup> ISA 505, *Confirmări externe*

garea fluctuațiilor și a relațiilor identificate care nu sunt consecvente cu alte informații relevante sau care se abat în mod semnificativ de la valorile previzionate. A se vedea ISA 520 pentru îndrumări suplimentare.

## Intervievarea

- A22. Intervievarea constă în solicitarea de informații, atât financiare, cât și nefinanciare, de la persoanele informate, fie din interiorul, fie din afara entității. Intervievarea este utilizată extensiv pe parcursul auditului în plus față de alte proceduri de audit. Intervievările pot varia de la interviu oficial scris la interviu neoficial verbal. Evaluarea răspunsurilor la interviu reprezintă o parte integrantă a procesului de interviu.
- A23. Răspunsurile la interviu pot oferi auditorului informații pe care nu le deținea anterior sau care se coroborează cu probele de audit. În mod alternativ, răspunsurile pot furniza informații care diferă în mod semnificativ de alte informații pe care le-a obținut auditorul, de exemplu, informații cu privire la posibilitatea de eludare a controalelor de către conducere. În unele cazuri, răspunsurile la interviu furnizează auditorului o bază pentru modificarea sau efectuarea de proceduri de audit suplimentare.
- A24. Deși coroborarea probelor obținute prin intermediul interviu este deseori deosebit de importantă, în cazul interviurilor cu privire la intenția conducerii, informațiile disponibile care să susțină intențiile conducerii pot fi limitate. În aceste cazuri, înțelegerea modului în care conducerea și-a respectat în trecut intențiile declarate, a motivelor declarate pentru care conducerea a ales să întreprindă anumite acțiuni și a capacității conducerii de a urma o anumită serie de acțiuni pot furniza informații relevante de coroborat cu probele obținute prin interviu.
- A25. În ceea ce privește unele aspecte, auditorul poate considera necesar să obțină declarații scrise din partea conducerii și, după caz, din partea persoanelor responsabile cu guvernanta care să confirme răspunsurile la interviurile verbale. A se vedea ISA 580 pentru îndrumări suplimentare.<sup>12</sup>

## Informații de utilizat drept probe de audit

### *Relevanța și credibilitatea (a se vedea pct. 7)*

- A26. Așa cum se menționează la punctul A1, cu toate că probele de audit sunt obținute în primul rând în urma procedurilor de audit efectuate pe parcursul auditului, acestea pot include, de asemenea, informații obținute din alte surse precum, de exemplu, auditurile anterioare, în anumite circumstanțe, și procedurile de control al calității ale unei firme pentru acceptarea și continuarea relației cu clientul. Calitatea tuturor probelor de audit este afectată de relevanța și credibilitatea informațiilor pe care acestea se bazează.

---

<sup>12</sup> ISA 580, *Declarații scrise*

## Relevanța

- A27. Relevanța tratează legătura logică cu, sau care afectează, scopul procedurii de audit și, după caz, aserțiunea luată în considerare. Relevanța informațiilor de utilizat drept probe de audit poate fi afectată de intenția testării. De exemplu, dacă scopul unei proceduri de audit este testarea existenței unei supraevaluări a existenței sau a evaluării datoriilor, testarea datoriilor înregistrate poate fi o procedură de audit relevantă. Pe de altă parte, atunci când se testează subevaluarea existenței sau evaluării datoriilor, testarea datoriilor înregistrate nu ar fi relevantă, dar testarea acelor informații precum debursările ulterioare, facturile neplătite, situațiile furnizorilor și rapoartele de primire fără facturi corespondente pot fi relevante.
- A28. Un set dat de proceduri de audit poate furniza probe de audit care sunt relevante pentru anumite afirmații, dar nu pentru altele. De exemplu, inspectarea documentelor aferente colectării creanțelor ulterior sfârșitului perioadei poate furniza probe de audit cu privire la existență și evaluare, dar nu neapărat cu privire la data adecvată a situațiilor financiare. În mod similar, obținerea de probe de audit referitoare la o anumită aserțiune, de exemplu, existența unui stoc, nu reprezintă un substitut pentru obținerea de probe de audit referitoare la o altă aserțiune, de exemplu, evaluarea aceluși stoc. Pe de altă parte, probele de audit obținute din diferite surse sau de natură diferită pot fi, deseori, relevante pentru aceeași aserțiune.
- A29. Testele controalelor au scopul de a evalua eficacitatea operațională a controalelor în prevenirea sau detectarea și corectarea denaturărilor semnificative de la nivelul aserțiunilor. Conceperea de teste ale controalelor în vederea obținerii de probe de audit relevante include identificarea condițiilor (caracteristici sau atribute) care indică efectuarea unui control, și a condițiilor de deviere care indică abaterile de la efectuarea adecvată. Prezența sau absența acestor condiții poate fi testată de către auditor.
- A30. Procedurile de fond au scopul de a detecta denaturările semnificative de la nivelul aserțiunilor. Acestea cuprind teste ale detaliilor și proceduri de fond analitice. Elaborarea procedurilor de fond include identificarea condițiilor relevante în contextul testului care constituie o denaturare a aserțiunii relevante.

## Credibilitatea

- A31. Credibilitatea informațiilor de utilizat drept probe de audit, și deci a probelor de audit în sine, este influențată de sursa și natura lor și de circumstanțele în care sunt obținute, inclusiv de controalele aferente întocmirii și păstrării lor, dacă acestea sunt relevante. Așadar, generalizările cu privire la credibilitatea diferitelor tipuri de probe de audit fac obiectul unor excepții importante. Chiar atunci când informațiile de utilizat drept probe de audit sunt obținute din surse externe entităților, pot exista circumstanțe care ar putea afecta credibilitatea lor. De exemplu, informațiile

obținute dintr-o sursă independentă externă pot să nu fie credibile dacă sursa nu este în cunoștință de cauză, sau dacă un expert din partea conducerii este lipsit de obiectivitate. Cu toate că se recunoaște existența excepțiilor, următoarele generalizări cu privire la credibilitatea probelor de audit pot fi utile:

- Credibilitatea probelor de audit este mai mare atunci când acestea sunt obținute din surse independente din afara entității.
- Credibilitatea probelor de audit care sunt generate intern este mai mare atunci când controalele aferente, inclusiv cele cu privire la întocmirea și păstrarea lor, impuse de entitate sunt eficace.
- Probele de audit obținute direct de auditor (de exemplu, observarea aplicării unui control) sunt mai credibile decât probele de audit obținute indirect sau prin deducție (de exemplu, interviuarea cu privire la aplicarea unui control).
- Probele de audit în format documentat, fie în format tipărit, electronic, sau pe alt suport, sunt mai credibile decât probele obținute verbal (de exemplu, o înregistrare scrisă concomitentă a unei întâlniri este mai credibilă decât o reprezentare verbală ulterioară a aspectelor discutate).
- Probele de audit furnizate de documentele originale sunt mai credibile decât probele de audit furnizate prin intermediul fotocopiilor sau facsimilelor, sau a documentelor care au fost filmate, transpuse pe suport digital sau transferate pe alt suport în format electronic, a căror credibilitate poate depinde de controalele asupra întocmirii și păstrării lor.

A32. ISA 520 oferă îndrumări suplimentare cu privire la credibilitatea datelor utilizate în scopurile conceperii de proceduri de fond analitice drept proceduri de fond.<sup>13</sup>

A33. ISA 240 tratează circumstanțele în care auditorul are motive să creadă că un document poate să nu fie autentic, sau se poate să fi fost modificat fără ca acea modificare să îi fie prezentată auditorului.<sup>14</sup>

*Credibilitatea informațiilor emise de un expert al conducerii (a se vedea pct. 8)*

A34. Întocmirea situațiilor financiare ale unei entități poate necesita expertiză într-un domeniu altul decât contabilitate sau audit, precum calcule actuariale, evaluări, sau date tehnice. Entitatea poate angaja sau contracta experți în aceste domenii pentru a obține expertiza necesară întocmirii situațiilor financiare. Neluarea acestor măsuri atunci când o astfel de expertiză este necesară crește riscul de denaturare semnificativă.

---

<sup>13</sup> ISA 520, punctul 5 litera (a)

<sup>14</sup> ISA 240, *Responsabilitățile auditorului privind fraudă în cadrul unui audit al situațiilor financiare*, punctul 13

A35. Atunci când informațiile de utilizat drept probe de audit au fost întocmite utilizând activitatea unui expert din partea conducerii, se aplică cerința de la punctul 8 din prezentul ISA. De exemplu, o persoană sau o organizație poate deține expertiză în aplicarea modelelor de estimare a valorii juste a titlurilor de valori pentru care nu există nicio piață observabilă. Dacă persoana sau organizația își aplică expertiza în realizarea unei estimări pe care entitatea o utilizează în întocmirea situațiilor sale financiare, persoana sau organizația este un expert din partea conducerii și se aplică punctul 8. Dacă, pe de altă parte, persoana sau organizația furnizează puține date privind prețurile tranzacțiilor private care nu sunt disponibile prin alt mijloc entității, pe care entitatea le utilizează în propriile sale metode de estimare, astfel de informații, dacă sunt utilizate drept probe de audit, fac obiectul punctului 7 din prezentul ISA, dar nu reprezintă utilizarea unui expert din partea conducerii de către entitate.

A36. Natura, plasarea în timp și amplexarea procedurilor de audit în raport cu cerința de la punctul 8 din prezentul ISA, pot fi afectate de astfel de aspecte, precum:

- Natura și complexitatea aspectului cu care are legătură expertul conducerii.
- Riscurile de denaturare semnificativă aferente aspectului.
- Disponibilitatea de surse alternative pentru probele de audit.
- Natura, domeniul de aplicare și obiectivele activității expertului conducerii.
- Dacă expertul conducerii este angajat de către entitate sau este o parte contractată de aceasta pentru a furniza servicii relevante.
- Amplexarea cu care conducerea poate exercita control sau influență asupra activității expertului conducerii.
- Dacă expertul conducerii este subordonat unor standarde tehnice de activitate sau altor cerințe profesionale sau aferente sectorului de activitate.
- Natura și amplexarea oricăror controale din cadrul entității cu privire la activitatea expertului conducerii.
- Cunoștințele și experiența auditorului cu privire la domeniul de expertiză a expertului conducerii.
- Experiența anterioară a auditorului cu privire la activitatea acelui expert.

Competența, capacitățile și obiectivitatea expertului conducerii [a se vedea pct. 8 litera (a)]

A37. Competența se referă la natura și nivelul de expertiză al expertului conducerii. Capacitatea se referă la abilitatea expertului conducerii de a-și pune în aplicare acea competență în împrejurările date. Factorii care influențează capacitatea pot include, de exemplu, localizarea geografică și disponibilitatea timpului și resurselor. Obiectivitatea se referă la efectele posibile pe care le-ar putea avea subiectivismul, conflictele de interese sau influența altor părți asupra raționamentului profesional sau de afaceri al expertului conducerii. Competența, capacitățile și obiectivitatea unui expert al conducerii și orice controale din cadrul entității cu privire la activitatea acelui expert, reprezintă factori importanți în raport cu credibilitatea oricăror informații emise de un expert al conducerii.

A38. Informațiile referitoare la competența, capacitățile și obiectivitatea unui expert al conducerii pot proveni dintr-o varietate de surse, precum:

- Experiența personală în activitatea anterioară a acelui expert.
- Discuțiile cu acel expert.
- Discuțiile cu alte părți care sunt familiarizate cu activitatea acelui expert.
- Cunoștințe referitoare la calificările acelui expert, calitatea sa de membru al unui organism profesional sau asociație din ramura de activitate, autorizația de a profesa sau alte forme de recunoaștere externă.
- Articole publicate sau cărți scrise de acel expert.
- Un expert al auditorului, dacă există, care îl asistă pe auditor la obținerea de probe de audit suficiente și adecvate cu privire la informațiile emise de expertul conducerii.

A39. Aspectele relevante pentru evaluarea competenței, capacităților și obiectivității unui expert al conducerii includ măsura în care activitatea acelui expert este subordonată unor standarde tehnice de lucru sau altor cerințe profesionale sau aferente sectorului de activitate, de exemplu, standarde etice sau alte cerințe care decurg din calitatea de membru al unui organism profesional sau asociație din cadrul sectorului de activitate, standarde de acreditare ale unui organism de autorizare, sau cerințe impuse prin legi sau reglementări.

A40. Alte aspecte care pot fi relevante includ:

- Relevanța competenței expertului conducerii pentru aspectul pentru care va fi utilizată activitatea acelui expert, inclusiv orice specializări din domeniul acelui expert. De exemplu, un anumit actuar se poate



specializa în asigurări de proprietate și în caz de accidente, dar poate avea o expertiză limitată în ceea ce privește calculul pensiilor.

- Competența expertului conducerii cu privire la cerințele contabile relevante, de exemplu, cunoștințe ale ipotezelor și metodelor, inclusiv ale modelelor acolo unde sunt aplicabile, care sunt în acord cu cadrul general de raportare financiară aplicabil.
- Dacă evenimentele neașteptate, modificările condițiilor sau probele de audit obținute în urma rezultatelor procedurilor de audit indică posibilitatea necesității de a reconsidera evaluarea inițială a competenței, capacităților și obiectivității expertului conducerii pe măsură ce auditul avansează.

A41. O serie largă de circumstanțe poate amenința obiectivitatea, de exemplu, amenințările generate de interesul propriu, amenințările generate de reprezentare, amenințările generate de familiaritate, amenințările generate de auto-revizuire și amenințările generate de intimidare. Măsurile de protecție pot reduce astfel de amenințări, și pot fi create fie de structurile externe (de exemplu, profesia expertului conducerii, legi sau reglementări), sau de mediul de activitate al expertului conducerii (de exemplu, politicile și procedurile de control al calității).

A42. Cu toate că măsurile de protecție nu pot elimina toate amenințările la adresa obiectivității unui expert al conducerii, amenințările precum cele generate de intimidare pot fi mai puțin importante pentru un expert contractat de entitate decât pentru un expert angajat de entitate, și eficiența măsurilor de protecție precum politicile și procedurile de control al calității poate fi mai ridicată. Din cauză că amenințarea la adresa obiectivității creată prin faptul de a fi angajat al entității va fi permanent prezentă, un expert angajat de entitate nu poate fi considerat, în general, ca fiind mai obiectiv decât alți angajați ai entității.

A43. Atunci când se evaluează obiectivitatea unui expert contractat de entitate, poate fi relevantă discutarea cu conducerea și cu acel expert a oricăror interese și relații care pot crea amenințări la adresa obiectivității expertului, și orice măsuri de protecție aplicabile, inclusiv orice cerințe profesionale aplicabile expertului; și evaluarea măsurii în care sunt adecvate măsurile de protecție. Interesele și relațiile care generează amenințări pot include:

- Interesele financiare.
- Relațiile de afaceri și personale.
- Furnizarea de alte servicii.

Înțelegerea activității expertului din partea conducerii [a se vedea pct. 8 litera (b)]

A44. Înțelegerea activității expertului conducerii include înțelegerea domeniului de expertiză relevant. Înțelegerea domeniului de expertiză relevant poate fi

obținută în paralel cu determinarea de către auditor a măsurii în care auditorul deține expertiza de a evalua activitatea expertului din partea conducerii, sau de măsura în care auditorul are nevoie de un expert din partea auditorului în acest scop.<sup>15</sup>

A45. Aspectele domeniului de activitate al expertului conducerii relevante pentru înțelegerea auditorului pot include:

- Dacă domeniul de activitate al aceluși expert conține specializări care sunt relevante pentru audit.
- Dacă se aplică orice standarde profesionale sau de altă natură, și dispoziții de reglementare sau juridice.
- Ipotezele și metodele care sunt utilizate de către expertul conducerii și dacă acestea sunt în general acceptate în cadrul domeniului de activitate al aceluși expert și sunt adecvate în scopuri de raportare financiară.
- Natura datelor interne și externe sau ale informațiilor pe care expertul auditor le utilizează.

A46. În cazul unui expert al conducerii contractat de către entitate, va exista, în mod normal, o scrisoare de misiune sau altă formă scrisă de acord între entitate și acel expert. Evaluarea aceluși acord pentru înțelegerea activității expertului conducerii poate ajuta auditorul să determine gradul de adecvare al următoarelor aspecte pentru scopurile auditorului:

- Natura, domeniul de aplicare și obiectivele activității aceluși expert;
- Rolurile și responsabilitățile respective ale conducerii și ale aceluși expert; și
- Natura, plasarea în timp și amplexarea comunicării dintre conducere și acel expert, inclusiv forma oricărui raport care urmează să fie furnizat de acel expert.

A47. În cazul unui expert al conducerii angajat de către entitate, este mai puțin probabil să existe un acord scris de acest tip. Intervievarea expertului și a altor membri ai conducerii poate reprezenta metoda cea mai adecvată pentru auditor de a obține înțelegerea necesară.

Evaluarea gradului de adecvare a activității expertului conducerii [a se vedea pct. 8 litera (c)]

A48. Considerentele în evaluarea gradului de adecvare a activității expertului conducerii drept probă de audit pentru afirmația relevantă pot include:

---

<sup>15</sup> ISA 620, *Utilizarea activității unui expert al auditorului*, punctul 7

- Relevanța și caracterul rezonabil al constatărilor sau concluziilor aceluia expert, consecvența lor cu alte probe de audit, și dacă au fost reflectate adecvat în situațiile financiare;
- Dacă activitatea aceluia expert implică utilizarea ipotezelor și metodelor semnificative și relevanța și caracterul rezonabil al acelor ipoteze și metode; și
- Dacă activitatea aceluia expert implică utilizarea semnificativă a datelor sursă, relevanța, exhaustivitatea și corectitudinea acelor date sursă.

*Informațiile emise de către entitate și utilizate în scopurile auditorului [a se vedea pct. 9 literele (a)-(b)]*

A49. Pentru ca auditorul să obțină probe de audit credibile, informațiile emise de entitate care sunt utilizate la efectuarea procedurilor de audit trebuie să fie suficient de complete și corecte. De exemplu, eficacitatea auditării veniturilor prin aplicarea prețurilor standard înregistrărilor volumului de vânzări este afectată de acuratețea informațiilor referitoare la preț și de caracterul exhaustiv și corectitudinea datelor aferente volumului de vânzări. În mod similar, dacă auditorul intenționează să testeze o anumită caracteristică (de exemplu, autorizarea) a unei populații (de exemplu, plăți) rezultatele testului vor fi mai puțin credibile dacă populația din cadrul căreia sunt selectate elementele în vederea testării nu este completă.

A50. Obținerea probelor de audit cu privire la acuratețea și exhaustivitatea acestor informații poate fi desfășurată concomitent cu procedurile de audit reale aplicate informațiilor atunci când obținerea acestor probe de audit face parte integrantă din procedurile de audit în sine. În alte situații, auditorul poate să fi obținut probe de audit ale acurateței și exhaustivității acestor informații prin teste ale controalelor întocmirii și păstrării informațiilor. În unele situații, totuși, auditorul poate determina că sunt necesare proceduri de audit suplimentare.

A51. În unele cazuri, auditorul poate intenționa să utilizeze informațiile emise de entitate în alte scopuri de audit. De exemplu, auditorul poate intenționa să folosească măsurile de performanță ale entității în scopurile procedurilor analitice, sau să folosească informațiile emise în scopul activităților de monitorizare, precum rapoartele auditorului intern. În astfel de cazuri, gradul de adecvare a probelor de audit obținute este afectat de măsura în care informațiile sunt suficient de exacte sau detaliate în scopurile auditorului. De exemplu, măsurile de performanță utilizate de conducere pot să nu fie destul de exacte pentru a detecta denaturările semnificative.

**Selectarea elementelor de testat pentru obținerea de probe de audit (a se vedea pct. 10)**

A52. Un test eficace furnizează probe de audit adecvate în măsura în care, luate în considerare cu alte probe de audit obținute sau care urmează a fi obținute,

vor fi suficiente în scopurile auditorului. În selectarea elementelor de testat, auditorului i se impune, potrivit punctului 7 să determine relevanța și credibilitatea informațiilor care urmează a fi utilizate drept probe de audit; celălalt aspect al eficacității (suficiența) reprezintă un considerent important în selectarea elementelor de testat. Mijloacele disponibile auditorului pentru selectarea elementelor de testat sunt:

- (a) Selectarea tuturor elementelor (examinare 100%);
- (b) Selectarea elementelor specifice; și
- (c) Eșantionarea în audit.

Aplicarea oricăreia dintre acestea sau a unei combinații între aceste mijloace poate fi adecvată în funcție de circumstanțele specifice, de exemplu, riscurile de denaturare semnificativă aferente aserțiunii supuse testului, și caracterul practic și eficacitatea diferitelor mijloace.

#### *Selectarea tuturor elementelor*

A53. Auditorul poate decide că va fi cel mai adecvat să examineze întreaga populație de elemente care alcătuiesc o clasă de tranzacții sau de solduri ale conturilor (sau un strat din cadrul acelei populații). Examinarea 100% nu este probabilă în cazul testelor controalelor; cu toate acestea, este mai obișnuită în cazul testelor de detaliu. Examinarea 100% poate fi adecvată atunci când, de exemplu:

- Populația este constituită dintr-un număr mic de elemente cu valoare mare;
- Există un risc semnificativ și alte mijloace nu furnizează probe de audit suficiente și adecvate; sau
- Natura repetitivă a calculului sau a altui proces efectuat automat de un sistem informațional face ca o examinare 100% să fie eficace în ceea ce privește costul.

#### *Selectarea elementelor specifice*

A54. Auditorul poate decide să selecteze anumite elemente din cadrul unei populații. În luarea acestei decizii, factorii care pot fi relevanți includ înțelegerea entității de către auditor, riscurile evaluate de denaturare semnificativă și caracteristicile populației care este testată. Selectarea conform raționamentului profesional a elementelor specifice este supusă riscului independent de eșantionare. Elementele specifice selectate pot include:

- *Elemente ca valoare mare sau elemente-cheie.* Auditorul poate decide să selecteze elemente specifice din cadrul unei populații deoarece valoarea acestora este ridicată, sau prezintă alte caracteristici specifice,

de exemplu, elemente suspicioase, neobișnuite, înclinate în mod specific către risc sau care au fost în trecut, supuse erorii.

- *Toate elementele care depășesc o anumită sumă.* Auditorul poate decide să examineze elementele ale căror valori înregistrate depășesc o anumită sumă astfel încât să verifice un procent mare din suma totală a claselor de tranzacții sau solduri ale conturilor.
- *Elemente în vederea obținerii de informații.* Auditorul poate examina elemente pentru a obține informații despre aspecte precum natura entității sau natura tranzacțiilor.

A55. În timp ce examinarea selectivă a elementelor specifice ale unei clase de tranzacții sau solduri ale conturilor va reprezenta, deseori, o metodă eficientă de obținere de probe de audit, aceasta nu reprezintă eșantionare în audit. Rezultatele procedurilor de audit aplicate elementelor selectate astfel nu pot fi extrapolate întregii populații; în consecință, examinarea selectivă a elementelor specifice nu furnizează probe de audit cu privire la restul populației.

#### *Eșantionarea în audit*

A56. Eșantionarea în audit are scopul de a permite formularea de concluzii cu privire la o întreagă populație pe baza testării unui eșantion selectat din cadrul acesteia. Eșantionarea în audit este discutată în ISA 530.<sup>16</sup>

#### **Inconsecvența, sau îndoiele cu privire la credibilitatea, probelor de audit**

(a se vedea pct. 11)

A57. Obținerea de probe de audit din diferite surse sau de natură diferită poate indica faptul că un element individual al unei probe de audit nu este credibil, precum cazurile în care o probă de audit obținută dintr-o sursă este inconsecventă cu cea obținută din altă sursă. Acesta poate fi cazul atunci când, de exemplu, răspunsurile la interviuarea conducerii, auditorilor interni, și altor părți sunt inconsecvente, sau atunci când răspunsurile la interviuarea persoanelor responsabile cu guvernanta efectuate pentru a fi coroborate răspunsurilor la interviuarea conducerii sunt inconsecvente cu răspunsul conducerii. ISA 230 include o cerință specifică cu privire la documentare, dacă auditorul a identificat informații care sunt inconsecvente cu concluzia finală a auditorului cu privire la un aspect semnificativ.<sup>17</sup>

<sup>16</sup> ISA 530, *Eșantionarea în audit*

<sup>17</sup> ISA 230, *Documentația de audit*, punctul 11

**STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 501**  
**PROBE DE AUDIT – CONSIDERENTE SPECIFICE**  
**PENTRU ELEMENTELE SELECTATE**

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep cu data de 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date)

**CUPRINS**

---

	Punct
<b>Introducere</b>	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA .....	1
Data intrării în vigoare .....	2
<b>Obiectiv</b> .....	3
<b>Cerințe</b>	
Stocuri .....	4-8
Litigii și revendicări .....	9-12
Informații pe segmente .....	13
<b>Aplicare și alte materiale explicative</b>	
Stocuri .....	A1-A16
Litigii și revendicări .....	A17-A25
Informații pe segmente .....	A26-A27

---

*Standardul Internațional de Audit (ISA) 501, Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate, trebuie citit în paralel cu ISA 200, Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit.*

## Introducere

### Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează considerentele specifice ale auditorului în obținerea de probe de audit suficiente și adecvate în conformitate cu ISA 330,<sup>1</sup> ISA 500<sup>2</sup> și alte ISA-uri relevante, cu privire la anumite aspecte ale stocurilor, litigiilor și revendicărilor care implică entitatea și informațiile pe segmente într-un audit al situațiilor financiare.

### Data intrării în vigoare

2. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep cu data de 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date.

### Obiectiv

3. Obiectivul auditorului este obținerea de probe de audit suficiente și adecvate cu privire la:
  - (a) Existența și starea stocurilor;
  - (b) Exhaustivitatea litigiilor și revendicărilor care implică entitatea; și
  - (c) Descrierea și prezentarea informațiilor pe segmente conform cadrului de raportare financiară aplicabil.

## Cerințe

### Stocuri

4. Dacă stocurile sunt semnificative pentru situațiile financiare, auditorul trebuie să obțină probe de audit suficiente și adecvate cu privire la existența și starea stocurilor, prin:
  - (a) Participarea la inventarierea fizică a stocurilor, cu excepția cazului în care acest lucru este impracticabil, pentru: (a se vedea pct. A1-A3)
    - (i) A evalua instrucțiunile și procedurile conducerii de înregistrare și control al rezultatelor inventarierii fizice a stocurilor entității; (a se vedea pct. A4)
    - (ii) A observa efectuarea procedurilor de inventariere ale conducerii; (a se vedea pct. A5)
    - (iii) A inspecta stocurile; și (a se vedea pct. A6)

<sup>1</sup> ISA 330, *Răspunsul auditorului la riscurile evaluate*

<sup>2</sup> ISA 500, *Probe de audit*

- (iv) A efectua teste de inventariere; și (a se vedea pct. A7-A8)
  - (b) Efectuarea de proceduri de audit aferente evidențelor finale de inventariere ale entității pentru a determina măsura în care acestea reflectă cu acuratețe rezultatele inventarierii reale a stocurilor.
5. Dacă inventarierea fizică a stocurilor este efectuată la o dată diferită de data situațiilor financiare, auditorul trebuie, pe lângă procedurile prevăzute la punctul 4, să efectueze proceduri de audit în vederea obținerii de probe de audit cu privire la măsura în care modificările stocurilor între data inventarierii și data situațiilor financiare sunt înregistrate corespunzător. (a se vedea pct. A9-A11)
  6. Dacă auditorul nu poate participa la inventarierea fizică a stocurilor din cauza unor circumstanțe neprevăzute, auditorul trebuie să efectueze sau să observe unele inventarieri fizice la o dată diferită și să efectueze proceduri de audit asupra tranzacțiilor care au loc între timp.
  7. Dacă participarea la inventarierea fizică a stocurilor este impracticabilă, auditorul trebuie să efectueze proceduri de audit alternative în vederea obținerii de probe de audit suficiente și adecvate cu privire la existența și starea stocurilor. Dacă acest lucru nu este posibil, auditorul trebuie să modifice opinia din raportul auditorului în conformitate cu ISA 705.<sup>3</sup> (a se vedea pct. A12-A14)
  8. Dacă stocurile aflate în custodia și controlul unei părți terțe sunt semnificative pentru situațiile financiare, auditorul trebuie să obțină probe de audit suficiente și adecvate cu privire la existența și starea acelor stocuri prin efectuarea uneia dintre următoarele acțiuni sau a ambelor:
    - (a) Solicitarea confirmării de la partea terță cu privire la cantitățile și starea stocurilor deținute în numele entității. (a se vedea pct. A15)
    - (b) Efectuarea unei inspecții sau a altor proceduri de audit adecvate circumstanțelor. (a se vedea pct. A16)

### **Litigii și revendicări**

9. Auditorul trebuie să conceapă și să efectueze proceduri de audit în vederea identificării litigiilor și revendicărilor care implică entitatea și care pot genera un risc de denaturare semnificativă, inclusiv: (a se vedea pct. A17-A19)
  - (a) Interviewarea conducerii și, după caz, a altor persoane din cadrul entității, inclusiv a consilierului juridic intern;

---

<sup>3</sup> ISA 705, *Modificări ale opiniei raportului auditorului independent*



- (b) Revizuirea proceselor verbale ale reuniunilor persoanelor responsabile cu governanța și a corespondenței dintre entitate și consilierul său juridic extern; și
  - (c) Revizuirea conturilor de cheltuieli juridice. (a se vedea pct. A20)
10. Dacă auditorul evaluează un risc de denaturare semnificativă cu privire la litigiile și revendicările identificate sau atunci când procedurile de audit efectuate indică posibilitatea existenței unui alt litigiu sau a unei alte revendicări semnificativ(e), auditorul trebuie, pe lângă procedurile prevăzute de alte ISA-uri, să stabilească o comunicare directă cu consilierul juridic extern al entității. Auditorul trebuie să realizeze acest lucru prin intermediul unei scrisori de interviuare, întocmită de către conducere și trimisă de către auditor, prin care i se solicită consilierului juridic extern al entității să comunice direct cu auditorul. Dacă legea, reglementările sau organismul profesional competent îi interzice consilierului juridic extern al entității să comunice direct cu auditorul, auditorul trebuie să efectueze proceduri de audit alternative. (a se vedea pct. A21-A25)
11. Dacă:
- (a) conducerea refuză să îi acorde auditorului permisiunea de a comunica sau de a se întâlni cu consilierul juridic extern al entității sau dacă consilierul juridic extern al entității refuză să răspundă adecvat scrisorii de interviuare sau îi este interzis să răspundă; și
  - (b) auditorul nu poate obține probe de audit suficiente și adecvate prin efectuarea de proceduri de audit alternative,

auditorul trebuie să modifice opinia din raportul auditorului, în conformitate cu ISA 705.

#### *Declarații scrise*

12. Auditorul trebuie să solicite conducerii și, după caz, persoanelor responsabile cu governanța să furnizeze declarații scrise potrivit cărora toate litigiile și revendicările cunoscute, existente sau posibile ale căror efecte trebuie să fie luate în considerare la întocmirea situațiilor financiare i-au fost prezentate auditorului și au fost contabilizate și prezentate conform cadrului de raportare financiară aplicabil.

#### **Informații pe segmente**

13. Auditorul trebuie să obțină probe de audit suficiente și adecvate cu privire la descrierea și prezentarea informațiilor pe segmente conform cadrului de raportare financiară aplicabil prin: (a se vedea pct. A26)
- (a) Obținerea unei înțelegeri a metodelor utilizate de către conducere în determinarea informațiilor pe segmente, și: (a se vedea pct. A27)

- (i) Evaluarea măsurii în care astfel de metode pot avea drept rezultat prezentarea în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil; și
- (ii) După caz, testarea aplicării acestor metode; și
- (b) Efectuarea de proceduri analitice sau alte proceduri de audit adecvate circumstanțelor.

\* \* \*

## Aplicare și alte materiale explicative

### Stocuri

*Participarea la inventarierea fizică a stocurilor* (a se vedea pct. 4 litera (a))

- A1. Conducerea stabilește, de obicei, proceduri prin care stocurile sunt inventariate fizic cel puțin o dată pe an pentru a servi ca bază pentru întocmirea situațiilor financiare și, după caz, pentru a confirma credibilitatea sistemului de inventar permanent al entității.
- A2. Participarea la inventarierea fizică a stocurilor implică:
  - Inspectarea stocurilor, în vederea stabilirii existenței și evaluării stării acestora și efectuarea de teste de inventariere;
  - Observarea conformității cu instrucțiunile conducerii și desfășurarea de proceduri în vederea înregistrării și controlării rezultatelor inventarierii fizice a stocurilor; și
  - Obținerea de probe de audit cu privire la credibilitatea procedurilor de inventariere ale conducerii.

Aceste proceduri pot servi drept teste ale controalelor sau proceduri de fond în funcție de evaluarea riscului de către auditor, de abordarea planificată și de procedurile specifice efectuate.

- A3. Aspectele relevante pentru planificarea participării la inventarierea fizică a stocurilor (sau pentru conceperea și efectuarea de proceduri de audit potrivit punctelor 4-8 din prezentul ISA) includ, de exemplu:
  - Riscurile de denaturare semnificativă aferente stocurilor.
  - Natura controlului intern aferent stocurilor.
  - Măsura în care se estimează că vor fi stabilite proceduri adecvate și vor fi emise instrucțiuni corespunzătoare în ceea ce privește inventarierea fizică a stocurilor.
  - Plasarea în timp a inventarierii fizice a stocurilor.

- Măsura în care entitatea menține un sistem de inventar permanent.
- Amplasamentele în care sunt păstrate stocurile, inclusiv pragul de semnificație al stocurilor și riscurile de denaturare semnificativă în diferite amplasamente, atunci când se stabilesc amplasamentele unde prezența este necesară. ISA 600<sup>4</sup> tratează implicarea altor auditori și, în consecință, poate fi relevant dacă această implicare se referă la participarea la inventarierea fizică a stocurilor la un amplasament îndepărtat.
- Măsura în care este necesară asistența unui expert al auditorului. ISA 620<sup>5</sup> tratează utilizarea unui expert al auditorului care să îl asiste pe auditor în obținerea de probe de audit suficiente și adecvate.

Evaluarea instrucțiunilor și procedurilor conducerii (a se vedea pct. 4 litera (a) subpunctul (i))

A4. Aspectele relevante pentru evaluarea instrucțiunilor și procedurilor conducerii de înregistrare și control al inventarierii fizice a stocurilor includ măsura în care acestea abordează, de exemplu:

- Aplicarea activităților de control adecvate, de exemplu, colectarea listelor folosite de inventariere fizică a stocurilor, contabilizarea listelor nefolosite de inventariere fizică a stocurilor și procedurile de inventariere și reinventariere.
- Identificarea cu acuratețe a stadiului finalizării producției în curs de execuție, a elementelor cu mișcare lentă, uzate moral sau deteriorate și a stocurilor deținute de o parte terță, de exemplu, în consignație.
- Procedurile utilizate în estimarea cantităților fizice, după caz, precum cele ce pot fi necesare în estimarea cantității fizice a unui stoc de cărbune.
- Controlul asupra mișcării stocurilor între diferite amplasamente și livrarea și recepția stocurilor înainte și după data de închidere a exercițiilor.

Observarea efectuării procedurilor de inventariere ale conducerii (a se vedea pct. 4 litera (a) subpunctul (ii))

A5. Observarea efectuării procedurilor de inventariere ale conducerii, de exemplu cele legate de controlul asupra mișcării stocurilor înaintea, în timpul și ulterior inventarierii, ajută auditorul în obținerea de probe de audit potrivit cărora instrucțiunile și procedurile de inventariere ale conducerii sunt concepute și implementate adecvat. Mai mult, auditorul poate obține copii ale informațiilor referitoare la închiderea exercițiului, precum detalii ale mișcării stocurilor,

<sup>4</sup> ISA 600, *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)*

<sup>5</sup> ISA 620, *Utilizarea activității unui expert al auditorului*

care îl ajută pe auditor în efectuarea de proceduri de audit cu privire la contabilizarea acestor mișcări la o dată ulterioară.

Inspectarea stocurilor (a se vedea pct. 4 litera (a) subpunctul (iii))

- A6. Inspectarea stocurilor atunci când se participă la inventarierea fizică a stocurilor îl ajută pe auditor în stabilirea existenței stocurilor (deși nu neapărat și în stabilirea proprietății acestora) și în identificarea, de exemplu, a stocurilor uzate moral, deteriorate sau învechite.

Efectuarea testelor de inventariere fizică (a se vedea pct. 4 litera (a) (iv))

- A7. Efectuarea testelor de inventariere fizică, de exemplu urmărirea elementelor selectate din listele de inventariere ale conducerii în stocul fizic și urmărirea elementelor selectate din stocul fizic în listele de inventariere ale conducerii, furnizează probe de audit cu privire la exhaustivitatea și acuratețea acestor liste.
- A8. În plus față de înregistrarea testelor de inventariere ale auditorului, obținerea de copii ale listelor finale de inventariere fizică ale conducerii îl ajută pe auditor în efectuarea unor proceduri de audit ulterioare pentru a determina dacă listele finale de inventariere ale entității reflectă cu acuratețe rezultatele reale ale inventarierii stocurilor.

*Inventarierea fizică desfășurată la o dată diferită de data situațiilor financiare* (a se vedea pct. 5)

- A9. Din motive practice, inventarierea fizică a stocurilor se poate desfășura la o dată, sau date, diferită(e) de data situațiilor financiare. Acest lucru poate surveni indiferent dacă cantitățile stocurilor sunt determinate de către conducere printr-o inventariere fizică anuală sau dacă este menținut un sistem de inventar permanent. În orice caz, eficacitatea proiectării, implementării și menținerii controalelor aferente modificărilor stocurilor determină măsura în care desfășurarea inventarierii fizice a stocurilor la o dată, sau date, diferită(e) de data situațiilor financiare este adecvată în scopurile auditului. ISA 330 stabilește cerințe și furnizează îndrumări cu privire la procedurile de fond efectuate la o dată interimară.<sup>6</sup>
- A10. Atunci când este menținut un sistem de inventar permanent, conducerea poate efectua inventarieri fizice sau alte teste în vederea stabilirii credibilității informațiilor cu privire la cantitatea stocurilor incluse în listele de inventar permanent ale entității. În unele cazuri, conducerea sau auditorul pot identifica diferențe între listele de inventar permanent și cantitățile fizice, reale și disponibile ale stocurilor; aceasta poate indica faptul că acele controale aferente modificărilor stocurilor nu funcționează eficient.

---

<sup>6</sup> ISA 330, punctele 22-23

A11. Aspectele relevante de luat în considerare atunci când sunt concepute proceduri de audit în vederea obținerii de probe de audit cu privire la măsura în care modificările valorilor stocurilor între data sau datele inventarierii și listele finale de inventariere sunt înregistrate corespunzător, includ:

- Măsura în care listele de inventar permanent sunt ajustate corespunzător.
- Credibilitatea listelor de inventar permanent ale entităților.
- Motivele diferențelor semnificative dintre informațiile obținute în cadrul inventarierii fizice și listele de inventar permanent.

*Participarea la inventarierea fizică a stocurilor este impracticabilă*

(a se vedea pct. 7)

A12. În unele cazuri, participarea la inventarierea fizică a stocurilor poate fi impracticabilă. Acest lucru se poate datora unor factori precum natura și amplasamentul stocurilor, de exemplu, atunci când stocul este depozitat într-un amplasament care poate pune în pericol siguranța auditorului. Totuși, aspectul legat de un inconvenient general pentru auditor nu este suficient pentru a susține decizia auditorului potrivit căreia participarea este impracticabilă. Mai mult, așa cum se explică în ISA 200,<sup>7</sup> aspectul legat de dificultate, timp sau costurile implicate nu reprezintă, în sine, o bază viabilă pentru ca auditorul să omită o procedură de audit pentru care nu există alternativă sau pentru ca acesta să se mulțumească cu o probă de audit care este mai puțin convingătoare.

A13. În unele cazuri în care participarea este impracticabilă, procedurile de audit alternative, de exemplu inspecția documentației vânzării ulterioare a elementelor de stocuri specifice dobândite sau achiziționate anterior inventarierii fizice a stocurilor, pot furniza probe de audit suficiente și adecvate cu privire la existența și starea stocurilor.

A14. În alte cazuri, totuși, se poate să nu fie posibilă obținerea de probe de audit suficiente și adecvate cu privire la existența și starea stocurilor prin efectuarea de proceduri de audit alternative. În astfel de cazuri, ISA 705 prevede ca auditorul să modifice opinia din raportul auditorului ca rezultat al limitării domeniului de aplicare.<sup>8</sup>

*Stocuri aflate în custodia și sub controlul unei părți terțe*

Confirmarea (a se vedea pct. 8 litera (a))

A15. ISA 505<sup>9</sup> stabilește cerințe și furnizează îndrumări pentru desfășurarea de proceduri de confirmare externă.

<sup>7</sup> ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*, punctul A48

<sup>8</sup> ISA 705, punctul 13

<sup>9</sup> ISA 505, *Confirmări externe*

Alte proceduri de audit (a se vedea pct. 8 litera (b))

A16. În funcție de circumstanțe, de exemplu în cazul în care se obțin informații care generează îndoieli cu privire la integritatea și obiectivitatea părții terțe, auditorul poate considera adecvată efectuarea de proceduri de audit suplimentare în loc de, sau pe lângă, confirmarea cu partea terță. Exemplele de proceduri de audit suplimentare includ:

- Participarea, sau efectuarea de aranjamente în vederea participării unui alt auditor, la inventarierea fizică a stocurilor părții terțe, dacă este posibil.
- Obținerea raportului unui alt auditor sau a unui raport al auditorului organizației prestatoare de servicii, cu privire la caracterul adecvat al controlului intern al părții terțe, în vederea obținerii unei asigurări că acele stocuri sunt inventariate corespunzător și protejate adecvat.
- Inspectarea documentației cu privire la stocurile deținute de părți terțe, de exemplu, notele de recepție în depozit.
- Solicitarea confirmării din partea altor părți atunci când stocurile sunt depuse drept gaj.

## Litigii și revendicări

*Exhaustivitatea litigiilor și revendicărilor* (a se vedea pct. 9)

A17. Litigiile și revendicările care implică entitatea pot avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare și, astfel, se poate să fie necesară prezentarea sau contabilizarea lor în situațiile financiare.

A18. În plus față de procedurile identificate la punctul 9, alte proceduri relevante includ, de exemplu, utilizarea informațiilor obținute prin intermediul procedurilor de evaluare a riscurilor desfășurate ca parte a obținerii unei înțelegeri a entității și a mediului său pentru a-l ajuta pe auditor să aibă cunoștință de litigiile și revendicările care implică entitatea.

A19. Probele de audit obținute în scopul identificării litigiilor și revendicărilor care pot genera un risc de denaturare semnificativă pot furniza, de asemenea, probe de audit cu privire la alte considerente relevante, precum evaluarea sau măsurarea litigiilor și revendicărilor. ISA 540<sup>10</sup> stabilește cerințe și furnizează îndrumări relevante pentru examinarea de către auditor a litigiilor și revendicărilor care presupun estimări contabile sau prezentări aferente în situațiile financiare.

---

<sup>10</sup> ISA 540, *Auditarea estimărilor contabile, inclusiv a estimărilor contabile la valoarea justă și a prezentărilor aferente*

Revizuirea conturilor de cheltuieli juridice (a se vedea pct. 9 litera (c))

A20. În funcție de circumstanțe, auditorul poate considera adecvată examinarea documentelor aferente inițiale, precum facturile pentru cheltuielile juridice, ca parte a revizurii de către auditor a conturilor de cheltuieli juridice.

*Comunicarea cu consilierul juridic extern al entității* (a se vedea pct. 10-11)

A21. Comunicarea directă cu consilierul juridic extern al entității îl ajută pe auditor în obținerea de probe de audit suficiente și adecvate cu privire la măsura în care sunt cunoscute posibilele litigii și revendicări semnificative și estimările conducerii cu privire la implicațiile financiare, inclusiv costurile, sunt rezonabile.

A22. În unele cazuri, auditorul poate încerca stabilirea unei comunicări directe cu consilierul juridic extern al entității prin intermediul unei scrisori de interviuare generale. În acest scop, o scrisoare de interviuare generală îi solicită consilierului juridic extern al entității să îl informeze pe auditor despre orice litigiu sau revendicare de care acesta are cunoștință, alături de evaluarea consecințelor litigiilor și revendicărilor și o estimare a implicațiilor financiare, inclusiv a costurilor implicate.

A23. Dacă se consideră puțin probabil că se va primi un răspuns corespunzător din partea consilierului juridic extern la o scrisoare de interviuare generală, de exemplu, dacă organismul profesional de care aparține consilierul juridic extern interzice răspunsul la o astfel de scrisoare, auditorul poate încerca să comunice direct prin intermediul unui scrisori de interviuare specifice. În acest scop, o scrisoare de interviuare specifică include:

- (a) O listă a litigiilor și revendicărilor;
- (b) Acolo unde este aplicabil, evaluarea conducerii cu privire la consecințele fiecărui litigiu sau fiecărei revendicări identificate și estimarea implicațiilor sale financiare, inclusiv a costurilor implicate; și
- (c) O solicitare adresată consilierului juridic extern al entității de a confirma caracterul rezonabil al evaluărilor conducerii și de a-i furniza auditorului informații suplimentare dacă lista este considerată incompletă sau incorectă de către consilierul juridic extern al entității.

A24. În anumite circumstanțe, auditorul poate considera, de asemenea, necesar să se întâlnească cu consilierul juridic extern al entității pentru a discuta consecințele probabile ale litigiilor sau revendicărilor. Acesta poate fi cazul, de exemplu, atunci când:

- Auditorul determină că aspectul reprezintă un risc semnificativ.
- Aspectul este complex.

- Există un dezacord între conducere și consilierul juridic extern al entității.

De obicei, astfel de întâlniri necesită permisiunea conducerii și se desfășoară cu participarea unui reprezentant al conducerii.

A25. În conformitate cu ISA 700,<sup>11</sup> auditorul trebuie să dateze raportul auditorului nu mai devreme de data la care auditorul a obținut probe de audit suficiente și adecvate pe care să își bazeze opinia auditorului cu privire la situațiile financiare. Probele de audit cu privire la stadiul litigiilor și al revendicărilor până la data raportului auditorului pot fi obținute prin intervievarea conducerii, inclusiv a consilierului juridic intern, responsabil de aspectele relevante. În unele situații, auditorul poate fi nevoit să obțină informații actualizate de la consilierul juridic extern al entității.

### **Informații pe segmente** (a se vedea pct. 13)

A26. În funcție de cadrul de raportare financiară aplicabil, entității i se poate solicita sau permite să prezinte informații pe segmente în situațiile financiare. Responsabilitatea auditorului cu privire la descrierea și prezentarea informațiilor pe segmente este legată de situațiile financiare luate ca întreg. În consecință, auditorului nu i se solicită să efectueze proceduri de audit care ar fi necesare în vederea exprimării unei opinii cu privire la informațiile pe segmente prezentate individual.

### *Înțelegerea metodelor utilizate de conducere* (a se vedea pct. 13 litera (a))

A27. În funcție de circumstanțe, exemplele de aspecte care pot fi relevante pentru obținerea unei înțelegeri a metodelor utilizate de conducere în determinarea informațiilor pe segmente și a măsurii în care aceste metode pot avea drept rezultat prezentarea în conformitate cu acel cadrul de raportare financiară aplicabil includ:

- Vânzările, transferurile și cheltuielile dintre segmente și eliminarea valorilor inter-segmente.
- Comparațiile cu bugetele și alte rezultate prognozate, de exemplu, profiturile din exploatare calculate ca procentaj din vânzări.
- Alocarea activelor și costurilor între segmente.
- Consecvența cu perioadele anterioare și caracterul adecvat al prezentărilor din perspectiva inconsecvențelor.

---

<sup>11</sup> ISA 700, *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*, punctul 41



# STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 505

## CONFIRMĂRI EXTERNE

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep cu data de 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date)

### CUPRINS

	Punct
<b>Introducere</b>	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA.....	1
Proceduri de confirmare externă pentru obținerea robelor de audit.....	2 – 3
Data intrării în vigoare.....	4
<b>Obiectiv</b> .....	5
<b>Definiții</b> .....	6
<b>Cerințe</b>	
Proceduri de confirmare externă.....	7
Refuzul conducerii de a îi permite auditorului să transmită o solicitare de confirmare.....	8 – 9
Rezultatele procedurilor de confirmare externă.....	10 – 14
Confirmări negative.....	15
Evaluarea probelor obținute.....	16
<b>Aplicare și alte materiale explicative</b>	
Proceduri de confirmare externă.....	A1-A7
Refuzul conducerii de a îi permite auditorului să transmită o solicitare de confirmare.....	A8-A10
Rezultatele procedurilor de confirmare externă.....	A11-A22
Confirmări negative.....	A23
Evaluarea probelor obținute.....	A24-A25

Standardul Internațional de Audit (ISA) 505, *Confirmări externe*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

## Introducere

### Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard de Audit (ISA) tratează utilizarea de către auditor a procedurilor de confirmare externă în vederea obținerii probelor de audit în conformitate cu cerințele ISA 330<sup>1</sup> și ISA 500<sup>2</sup>. Nu tratează interviurile cu privire la litigii și reclamații, care sunt tratate în ISA 501<sup>3</sup>.

### Proceduri de confirmare externă pentru obținerea probelor de audit

2. ISA 500 indică faptul că relevanța probelor de audit este influențată de sursa și natura lor, și depinde de circumstanțele individuale în cadrul cărora sunt obținute<sup>4</sup> probele de audit. De asemenea, respectivul ISA include următoarele generalizări aplicabile probelor de audit<sup>5</sup>:
  - Probele de audit sunt mai credibile atunci când sunt obținute din surse independente din exteriorul entității.
  - Probele de audit obținute direct de către auditor sunt mai credibile decât alte probe de audit obținute indirect sau prin deducție.
  - Probele de audit sunt mai credibile atunci când există în formă documentată, fie în format scris, electronic sau în alt format.

În acest sens, în funcție de circumstanțele auditului, probele de audit sub forma confirmărilor externe primite direct de auditor de la părțile care emit confirmări pot fi mai credibile decât probele generate pe plan intern de către entitate. Prezentul ISA este menit să ajute auditorul la proiectarea și efectuarea procedurilor de confirmare externă, în vederea obținerii de probe de audit relevante și credibile.

3. Alte ISA-uri recunosc importanța confirmărilor externe în calitate de probe de audit, de exemplu:
  - ISA 330 discută responsabilitatea auditorului de a proiecta și implementa măsurile generale pentru abordarea riscurilor evaluate de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare și de a proiecta și efectua proceduri de audit subsecvente ale căror natură, plasare în timp și amploare sunt bazate pe, și răspund la, riscurile evaluate de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunii<sup>6</sup>. În completare, ISA 330

---

<sup>1</sup> ISA 330, *Răspunsul auditorului la riscurile evaluate*

<sup>2</sup> ISA 500, *Probe de audit*

<sup>3</sup> ISA 501, *Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate*

<sup>4</sup> ISA 500, punctul A5

<sup>5</sup> ISA 500, punctul A31

<sup>6</sup> ISA 330, punctul 5 – 6

prevede ca, independent de riscurile evaluate de denaturare semnificativă, auditorul să conceapă și să efectueze proceduri de fond pentru fiecare categorie semnificativă de tranzacții, sold al contului și prezentare de informații. De asemenea, se prevede ca auditorul să aibă în vedere dacă procedurile de confirmare externă urmează a fi efectuate drept proceduri de audit de fond<sup>7</sup>.

- ISA 330 prevede ca auditorul să obțină probe de audit mai convingătoare, cu cât evaluarea sa cu privire la riscuri este mai mare<sup>8</sup>. Pentru a face acest lucru, auditorul poate mări cantitatea de probe sau poate să obțină probe care să fie mai relevante și mai credibile, sau poate recurge la ambele. De exemplu, se poate ca auditorul să pună accentul pe obținerea de probe direct de la părțile terțe sau pe obținerea de probe care pot fi coroborate, provenite de la un număr de surse independente. De asemenea, ISA 330 indică faptul că procedurile de confirmare externă pot ajuta auditorul să obțină probe de audit cu un grad ridicat de credibilitate, pe care auditorul le solicită pentru a putea să răspundă la riscurile semnificative de denaturare semnificativă, cauzate de fraudă sau eroare<sup>9</sup>.
- ISA 240 indică faptul că auditorul poate proiecta solicitări de confirmare pentru a obține informații suplimentare care pot fi coroborate drept răspuns la abordarea riscurilor evaluate de denaturare semnificativă cauzate de fraudă la nivelul aserțiunii.<sup>10</sup>
- ISA 500 indică faptul că, prin coroborarea informațiilor obținute dintr-o sursă independentă de entitate, precum confirmările externe, se poate spori asigurarea pe care auditorul o obține din probele existente în evidențele contabile sau în declarațiile conducerii<sup>11</sup>.

### Data intrării în vigoare

4. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep cu data de 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date.

### Obiectiv

5. Obiectivul auditorului, atunci când utilizează proceduri de confirmare externă, este de a proiecta și efectua astfel de proceduri în vederea obținerii de probe de audit relevante și credibile.

<sup>7</sup> ISA 330, punctele 18-19

<sup>8</sup> ISA 330, punctul 7, lit. (b)

<sup>9</sup> ISA 330, punctul A53

<sup>10</sup> ISA 240, *Responsabilitățile auditorului privind fraudă în cadrul unui audit al situațiilor financiare*, punctul A37

<sup>11</sup> ISA 500, punctele A8-A9

## Definiții

6. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
  - (a) Confirmare externă – Probă de audit obținută sub formă de răspuns scris, adresat direct auditorului de către o parte terță (partea care confirmă), în format tipărit, electronic sau în alt format.
  - (b) Solicitare de confirmare pozitivă – O solicitare ca partea care confirmă să îi răspundă direct auditorului, indicând dacă este de acord sau nu cu informațiile prezentate în solicitare, sau furnizând informațiile solicitate.
  - (c) Solicitare de confirmare negativă – O solicitare ca partea care confirmă să îi răspundă direct auditorului, doar dacă aceasta nu este de acord cu informațiile furnizate în solicitare.
  - (d) Lipsa răspunsului – Lipsa de răspuns, sau răspunsul parțial al părții care trimite confirmarea la o solicitare de confirmare pozitivă, sau o solicitare de confirmare care s-a întors fără să fi ajuns la destinatar.
  - (e) Excepție – Un răspuns care indică o diferență între informațiile a căror confirmare a fost solicitată, sau conținute în evidența entității, și informațiile furnizate de partea care confirmă.

## Cerințe

### Proceduri de confirmare externă

7. Atunci când se utilizează proceduri de confirmare externă, auditorul trebuie să mențină controlul asupra solicitărilor de confirmare externă, ceea ce include:
  - (a) Stabilirea informațiilor care vor fi confirmate sau solicitate; (a se vedea pct. A1)
  - (b) Selectarea părții corespunzătoare care va confirma; (a se vedea pct. A2)
  - (c) Proiectarea solicitărilor de confirmare, inclusiv stabilirea dacă solicitările sunt adresate în mod corespunzător și conțin informații privind procesul de răspuns, pentru ca răspunsurile să îi fie transmise direct auditorului; și (a se vedea pct. A3-A6)
  - (d) Transmiterea solicitărilor, inclusiv a solicitărilor ulterioare acolo unde este cazul, către partea care confirmă. (a se vedea pct. A7)

### Refuzul conducerii de a îi permite auditorului să transmită o solicitare de confirmare

8. În cazul în care conducerea refuză să îi permită auditorului să transmită o solicitare de confirmare, auditorul trebuie:

- (a) Să intervieveze conducerea cu privire la motivele refuzului și să caute probe de audit cu privire la validitatea și caracterul rezonabil al acestora; (a se vedea pct. A8)
  - (b) Să evalueze implicațiile refuzului conducerii asupra evaluării auditului cu privire la riscurile relevante de denaturare semnificativă, inclusiv cu privire la riscul de fraudă, și cu privire la natura, plasarea în timp și amploarea altor proceduri de audit; și (a se vedea pct. A9)
  - (c) Să efectueze proceduri de audit alternative, concepute în vederea obținerii de probe de audit relevante și credibile. (a se vedea pct. A10)
9. Dacă auditorul concluzionează că refuzul conducerii de a permite auditorului să transmită solicitarea de confirmare nu este rezonabil, sau dacă auditorul se află în imposibilitatea de a obține probe de audit relevante și credibile din proceduri de audit alternative, auditorul trebuie să comunice cu persoanele responsabile cu governanța, în conformitate cu ISA 260<sup>12</sup>. De asemenea, auditorul trebuie să stabilească implicațiile asupra auditului și asupra opiniei auditorului în conformitate cu ISA 705<sup>13</sup>.

## Rezultatele procedurilor de confirmare externă

### *Credibilitatea răspunsurilor la solicitările de confirmare*

- 10. Dacă auditorul identifică factori care pot duce la apariția îndoielilor cu privire la credibilitatea răspunsurilor la o solicitare de confirmare, auditorul trebuie să obțină probe de audit subsecvente pentru a elimina aceste îndoieli. (a se vedea pct. A11-A16)
- 11. Dacă auditorul stabilește că un răspuns la o solicitare de confirmare nu este credibil, auditorul trebuie să evalueze implicațiile asupra evaluării riscurilor relevante de denaturare semnificativă, inclusiv asupra riscului de fraudă, și asupra naturii, plasării în timp și amplitudinii altor proceduri de audit. (a se vedea pct. A17)

### *Lipsa răspunsului*

- 12. În cazul în care lipsește răspunsul, auditorul trebuie să efectueze proceduri de audit alternative pentru a obține probe de audit relevante și credibile. (a se vedea pct. A18-A19)

### *Cazul în care este necesar un răspuns la o solicitare de confirmare pozitivă pentru obținerea de probe de audit suficiente și adecvate*

- 13. Dacă auditorul a stabilit că un răspuns la o solicitare de confirmare pozitivă este necesar pentru a obține suficiente probe de audit adecvate, procedurile de

<sup>12</sup> ISA 260, *Comunicarea cu persoanele responsabile cu governanța*, punctul 16

<sup>13</sup> ISA 705, *Modificări ale opiniei raportului auditorului independent*

audit alternative nu vor furniza probele de audit pe care auditorul le solicită. Dacă auditorul nu obține o asemenea confirmare, auditorul trebuie să stabilească implicațiile asupra auditului și asupra opiniei auditorului, în conformitate cu ISA 705. (a se vedea pct. A20)

### *Excepții*

14. Auditorul trebuie să investigheze excepțiile pentru a stabili dacă acestea constituie sau nu indicii ale denaturărilor. (a se vedea pct. A21-A22)

### **Confirmări negative**

15. Confirmările negative furnizează probe de audit mai puțin convingătoare decât confirmările pozitive. În acest sens, auditorul nu trebuie să utilizeze solicitările de confirmare negativă drept singura procedură de audit de fond pentru a trata un risc evaluat de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunii, decât în cazul în care toate aspectele următoare sunt prezente: (a se vedea pct. A23)
- (a) Auditorul a evaluat riscul de denaturare semnificativă ca fiind unul scăzut și a obținut suficiente probe de audit adecvate cu privire la eficacitatea operațională a controalelor relevante pentru aserțiune;
  - (b) Populația care face obiectul procedurilor de confirmare negativă cuprinde un număr mare de solduri ale conturilor, tranzacții sau condiții mici și omogene;
  - (c) Se așteaptă obținerea unei rate a excepției foarte scăzută; și
  - (d) Auditorul nu este la curent cu circumstanțe sau condiții care ar determina destinatarii solicitărilor de confirmare negativă să nu dea curs unor astfel de solicitări.

### **Evaluarea probelor obținute**

16. Auditorul trebuie să evalueze dacă rezultatele procedurilor de confirmare externă furnizează probe de audit relevante și credibile sau dacă sunt necesare și probe de audit suplimentare. (a se vedea pct. A24-A25)

\* \* \*

## **Aplicare și alte materiale explicative**

### **Proceduri de confirmare externă**

*Stabilirea informațiilor ce urmează a fi confirmate sau solicitate* [a se vedea pct. 7 litera (a)]

- A1. Procedurile de confirmare externă sunt frecvent efectuate pentru a confirma sau a solicita informații cu privire la soldurile conturilor sau elementele

acestora. De asemenea, acestea pot fi utilizate și pentru confirmarea termenilor și condițiilor acordurilor, contractelor sau tranzacțiilor dintre entitate și alte părți sau pentru a confirma absența anumitor condiții, cum ar fi un „acord secundar”.

*Selectarea părții corespunzătoare care confirmă [a se vedea pct.7 litera (b)]*

- A2. Răspunsurile la solicitările de confirmare furnizează probe de audit mai relevante și mai credibile atunci când solicitările de confirmare sunt trimise unei părți care confirmă, pe care auditorul o consideră a fi bine informată cu privire la informațiile ce urmează a fi confirmate. De exemplu, un reprezentant al unei instituții financiare, care este informat cu privire la tranzacțiile sau acordurile pentru care se solicită confirmare, poate fi cea mai adecvată persoană din cadrul instituției financiare, pentru solicitarea confirmării.

*Proiectarea solicitărilor de confirmare [a se vedea pct. 7 litera (c)]*

- A3. Proiectarea solicitării de confirmare poate afecta în mod direct rata răspunsului de confirmare, precum și credibilitatea și natura probelor de audit obținute de pe urma răspunsurilor.
- A4. Factorii care trebuie avuți în vedere atunci când sunt proiectate solicitările de confirmare includ:
- Aserțiunile abordate.
  - Riscurile specifice de denaturare semnificativă identificate, inclusiv riscurile de fraudă.
  - Modul de așezare în pagină și de prezentare a solicitării de confirmare.
  - Experiența anterioară în misiuni de audit sau în misiuni similare.
  - Metoda de comunicare (de exemplu, în format tipărit, electronic sau în alt format).
  - Autorizarea dată de conducere părților care confirmă sau încurajarea acestora să răspundă auditorului. Este posibil ca părțile care confirmă să furnizeze informațiile solicitate, numai în urma autorizării din partea conducerii.
  - Capacitatea presupusei părți care confirmă de a confirma sau furniza informațiile solicitate (de exemplu, valoarea facturilor individuale în comparație cu soldul total).
- A5. O solicitare de confirmare externă pozitivă îi solicită părții care confirmă să îi răspundă auditorul în toate cazurile, fie prin indicarea acordului părții care confirmă asupra informațiilor date, fie prin solicitarea părții care confirmă să furnizeze informații. De obicei, se așteaptă ca răspunsul la solicitarea de confirmare pozitivă să furnizeze probe de audit credibile. Cu toate acestea,

există un risc ca partea care confirmă să răspundă la solicitarea de confirmare fără să verifice dacă informațiile sunt corecte. Auditorul poate diminua riscul prin utilizarea de solicitări de confirmare pozitivă, care nu precizează valoarea (sau alte informații) în solicitarea de confirmare, și să îi solicite părții care confirmă să completeze valoarea sau să furnizeze alte informații. Pe de altă parte, utilizarea acestui tip de solicitare de confirmare „în alb” poate avea drept rezultat o rată de răspuns mai scăzută, deoarece implică un efort suplimentar din partea părților care confirmă.

- A6. Stabilirea faptului că solicitările sunt adresate corespunzător include testarea validității unora sau a tuturor adreselor solicitărilor de confirmare, înainte ca acestea să fie transmise.

*Urmărirea solicitărilor de confirmare* [a se vedea pct. 7 litera (d)]

- A7. Auditorul poate trimite o solicitare de confirmare suplimentară atunci când un răspuns la o solicitare anterioară nu a fost primit în timp util. De exemplu, auditorul poate trimite o solicitare suplimentară sau de revenire, după ce a verificat în prealabil acuratețea adresei originale.

## **Refuzul conducerii de a îi permite auditorului să transmită o solicitare de confirmare**

*Caracterul rezonabil al refuzului conducerii* [a se vedea pct. 8 litera (a)]

- A8. Un refuz al conducerii de a permite auditorului să transmită o solicitare de confirmare reprezintă o limitare a probelor de audit pe care auditorul dorește să le obțină. Prin urmare, auditorul trebuie să investigheze motivele limitărilor. Un motiv des întâlnit constă în existența unui litigiu sau a unei negocieri în curs cu partea vizată care confirmă, a cărei rezolvare poate fi afectată de o solicitare de confirmare inoportună. Auditorul trebuie să caute probe de audit în ceea ce privește validitatea și caracterul rezonabil al motivelor, întrucât există riscul ca membrii conducerii să încerce să îi refuze auditorului accesul la probe de audit care să scoată la iveală o fraudă sau o eroare.

*Implicații pentru evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă* [a se vedea pct. 8 litera (b)]

- A9. Auditorul poate concluziona din evaluarea de la punctul 8, litera (b) că ar putea fi adecvat să revizuiască evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunii și să modifice procedurile de audit planificate în conformitate cu ISA 315 (Revizuit)<sup>14</sup>. De exemplu, dacă solicitarea conducerii de a nu confirma nu este rezonabilă, acest lucru poate indica un factor de risc de fraudă care necesită evaluarea în conformitate cu ISA 240<sup>15</sup>.

<sup>14</sup> ISA 315 (Revizuit), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său*, pct.31

<sup>15</sup> ISA 240, punctul 24



*Proceduri de audit alternative [a se vedea pct. 8 litera (c)]*

A10. Procedurile de audit alternative efectuate pot fi similare celor adecvate în cazul lipsei răspunsului, așa cum prevăd punctele A18-A19 ale prezentului ISA. Asemenea proceduri vor ține cont, de asemenea, de rezultatele evaluării auditorului de la punctul 8, litera (b) al prezentului ISA.

**Rezultatele procedurilor de confirmare externă***Credibilitatea răspunsurilor la solicitările de confirmare (a se vedea pct. 10)*

A11. ISA 500 indică faptul că, chiar și atunci când probele de audit sunt obținute din surse din exteriorul entității, pot exista circumstanțe care să afecteze credibilitatea acestora<sup>16</sup>. Toate răspunsurile prezintă riscuri de interceptare, alterare sau fraudă. Astfel de riscuri există, indiferent dacă răspunsul se obține în format imprimat, electronic sau în alt format. Factorii care pot indica îndoieli cu privire la credibilitatea unui răspuns includ faptul că acesta:

- A fost primit indirect de auditor; sau
- Creează impresia că nu a venit de la partea care confirmă, prevăzută inițial.

A12. Răspunsurile primite electronic, de exemplu, prin fax sau prin poșta electronică, implică riscuri cu privire la credibilitate deoarece dovada originii și autorității respondentului poate fi stabilită cu dificultate și schimbările pot fi dificil de detectat. Un proces utilizat de auditor și de respondent, care creează un mediu sigur pentru răspunsurile primite pe cale electronică, poate atenua aceste riscuri. Dacă auditorul este convins că un asemenea proces este sigur și controlat în mod corespunzător, credibilitatea răspunsurilor aferente este sporită. Un proces de confirmare electronică poate încorpora multiple tehnici pentru validarea identității expeditorului informațiilor în format electronic, de exemplu utilizarea criptării, a semnăturilor digitale electronice și a procedurilor de verificare a autenticității paginii de internet.

A13. Dacă o parte care confirmă utilizează o terță parte pentru a coordona și furniza răspunsuri la solicitările de confirmare, auditorul poate efectua proceduri pentru a trata riscurile ca:

- (a) Răspunsurile să nu provină de la sursa adecvată;
- (b) Respondentul să nu fie autorizat să răspundă; și
- (c) Integritatea transmisiei să fie compromisă.

---

<sup>16</sup> ISA 500, punctul A31

- A14. Auditorului i se solicită, prin ISA 500, să stabilească dacă va modifica sau va adăuga proceduri în vederea soluționării îndoielilor cu privire la credibilitatea informațiilor ce urmează a fi utilizate drept probe de audit<sup>17</sup>. Auditorul poate alege să verifice sursa și conținuturile unui răspuns la o solicitare de confirmare, prin contactarea părții care confirmă. De exemplu, atunci când o parte care confirmă răspunde prin poștă electronică, auditorul poate telefona părții care confirmă pentru a stabili dacă partea care confirmă a trimis, de fapt, răspunsul. Atunci când un răspuns îi este returnat auditorului, indirect (de exemplu, din cauza faptului că partea care confirmă a adresat-o incorect entității, și nu auditorului), auditorul îi poate solicita părții care confirmă să răspundă în scris direct auditorului.
- A15. Un răspuns verbal la o solicitare de confirmare, nu îndeplinește, în sine, definiția unei confirmări externe, deoarece nu reprezintă un răspuns scris direct către auditor. Cu toate acestea, în urma obținerii unui răspuns verbal la o solicitare de confirmare, auditorul poate, în funcție de circumstanțe, să solicite părții care confirmă să îi răspundă în scris direct. Dacă nu se primește un astfel de răspuns, în conformitate cu punctul 12, auditorul caută alte probe de audit pentru susținerea informațiilor din răspunsul verbal.
- A16. Un răspuns la solicitarea de confirmare poate conține un limbaj restrictiv cu privire la utilizarea sa. Astfel de restricții nu anulează neapărat credibilitatea răspunsului ca probă de audit.

*Răspunsuri lipsite de credibilitate (a se vedea pct. 11)*

- A17. În cazul în care auditorul concluzionează că un răspuns nu este credibil, este posibil ca auditorul să aibă nevoie să revizuiască evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunii și să modifice în consecință procedurile de audit planificate, în conformitate cu ISA 315 (Revizuit)<sup>18</sup>. De exemplu, un răspuns lipsit de credibilitate poate indica un factor de risc de fraudă care necesită evaluarea în conformitate cu ISA 240<sup>19</sup>.

*Lipsa răspunsului (a se vedea pct. 12)*

- A18. Exemplele de proceduri de audit alternative pe care auditorul le poate efectua includ:
- Pentru soldurile conturilor de creanțe – examinarea încasărilor ulterioare de numerar specifice, a documentației de livrare și a vânzărilor din preajma sfârșitului perioadei.
  - Pentru soldurile conturilor de datorii – examinarea plăților ulterioare în numerar sau a corespondenței primite de la părțile terțe și a altor înregistrări, precum bonurile de recepție a mărfurilor.

---

<sup>17</sup> ISA 500, punctul 11

<sup>18</sup> ISA 315 (Revizuit), punctul 31

<sup>19</sup> ISA 240, punctul 24

A19. Natura și amploarea procedurilor alternative de audit sunt afectate de contul și de aserțiunea în cauză. Lipsa răspunsului la o solicitare de confirmare poate indica un risc de denaturare semnificativă neidentificat anterior. În asemenea situații, este posibil ca auditorul să fie nevoit să revizuiască riscul evaluat de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunii și să modifice procedurile de audit planificate, în conformitate cu ISA 315 (Revizuit)<sup>20</sup>. De exemplu, existența unui număr mai mic de răspunsuri la solicitările de confirmare decât s-a preconizat, sau existența unui număr mai mare de răspunsuri decât s-a preconizat, poate indica un factor de risc de fraudă neidentificat anterior, care impune o evaluare în conformitate cu ISA 240<sup>21</sup>.

*Cazul în care un răspuns la o solicitare de confirmare pozitivă este necesar pentru obținerea de probe de audit suficiente și adecvate (a se vedea pct. 13)*

A20. În anumite circumstanțe, auditorul poate identifica un risc evaluat de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunii, pentru care un răspuns la o solicitare de confirmare pozitivă este necesar în vederea obținerii de probe de audit suficiente și adecvate. Astfel de circumstanțe pot include cazurile în care:

- Informațiile disponibile pentru a corobora aserțiunea/aserțiunile conducerii sunt disponibile doar în exteriorul entității.
- Factorii de risc de fraudă specifici, precum riscul respingerii controalelor de către conducere, sau riscul de înțelegere secretă care poate implica angajatul angajați și/sau conducerea, nu îi permit auditorului să acorde credibilitate probelor obținute de la entitate.

*Excepții (a se vedea pct. 14)*

A21. Excepțiile notate în răspunsurile la solicitările de confirmare pot indica denaturări sau potențiale denaturări în situațiile financiare. Atunci când este identificată o denaturare, ISA 240 prevede ca auditorul să evalueze dacă o astfel de denaturare indică o fraudă<sup>22</sup>. Excepțiile pot furniza îndrumări referitoare la calitatea răspunsurilor primite de la părțile similare care confirmă sau pentru conturile similare. De asemenea, excepțiile pot indica o deficiență, sau deficiențe, în controlul intern al entității cu privire la raportarea financiară.

A22. Anumite excepții nu reprezintă denaturări. De exemplu, auditorul poate concluziona că diferențele dintre răspunsurile la solicitările de confirmare se datorează plasării în timp, evaluării sau erorilor de redactare din procedurile de confirmare externă.

<sup>20</sup> ISA 315 (Revizuit), punctul 31

<sup>21</sup> ISA 240, punctul 24

<sup>22</sup> ISA 240, punctul 35

**Confirmări negative** (a se vedea pct. 15)

A23. Neprimirea unui răspuns la o solicitare de confirmare negativă nu indică, în mod explicit, primirea de către destinatarul confirmării a solicitării de confirmare sau verificarea acurateții informațiilor conținute în solicitare. În consecință, faptul că una dintre părțile care confirmă nu reușește să răspundă la solicitarea de confirmare negativă furnizează probe de audit mult mai puțin convingătoare decât un răspuns la o solicitare de confirmare pozitivă. De asemenea, este posibil ca părțile care confirmă să răspundă mai degrabă prin indicarea dezacordului acestora cu o solicitare de confirmare atunci când informația din solicitarea de confirmare nu este în favoarea acestora, și este mai puțin probabil să răspundă în alte cazuri. De exemplu, este mult mai probabil ca cei care dețin depozite în bancă să răspundă dacă aceștia consideră că soldul contului lor este subevaluat în solicitarea de confirmare, dar este mai puțin probabil să răspundă dacă apreciază că soldul este supraevaluat. Prin urmare, trimiterea de solicitări de confirmare negativă persoanelor care dețin depozite în bancă poate fi o procedură utilă pentru a determina dacă astfel de solduri ar putea fi subevaluate, dar este foarte puțin probabil ca acestea să fie eficiente, dacă auditorul caută probe cu privire la supraevaluare.

**Evaluarea probelor obținute** (a se vedea pct. 16)

A24. La evaluarea rezultatelor solicitărilor individuale de confirmare externă, auditorul le poate clasifica după cum urmează:

- (a) Răspuns de la partea corespunzătoare care confirmă, indicând acordul față de informațiile furnizate în solicitarea de confirmare sau acordul prin furnizarea informațiilor solicitate, fără excepție;
- (b) Răspuns considerat ca fiind lipsit de credibilitate;
- (c) Lipsa unei confirmări; sau
- (d) Răspuns care indică o excepție.

A25. Evaluarea auditorului, atunci când este luată în considerare împreună cu alte proceduri de audit pe care auditorul se poate să le fi efectuat, poate ajuta auditorul să concluzioneze dacă au fost obținute probe de audit suficiente și adecvate sau dacă sunt necesare probe de audit subsecvente, conform ISA 330<sup>23</sup>.

---

<sup>23</sup> ISA 330, punctele 26-27

# STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 510

## MISIUNI DE AUDIT INIȚIALE – SOLDURI INIȚIALE

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep cu data de 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date)

### CUPRINS

---

	Punct
<b>Introducere</b>	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA .....	1
Data intrării în vigoare .....	2
<b>Obiectiv</b> .....	3
<b>Definiții</b> .....	4
<b>Cerințe</b>	
Proceduri de audit .....	5-9
Concluziile și raportarea auditului .....	10-13
<b>Aplicare și alte materiale explicative</b>	
Proceduri de audit .....	A1-A7
Concluziile și raportarea auditului .....	A8-A9
Anexă: Exemple de rapoarte cu opinii modificate ale auditorilor	

---

Standardul Internațional de Audit (ISA) 510, *Misiuni de audit inițiale – solduri inițiale*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

## Introducere

### Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitățile auditorului referitoare la soldurile inițiale într-o misiune de audit inițială. În plus față de valorile din situațiile financiare, soldurile inițiale includ aspecte care necesită a fi prezentate, care au existat la începutul perioadei, precum contingentele și angajamentele. În cazul în care situațiile financiare includ informații financiare comparative, se aplică, de asemenea, cerințele și îndrumările din ISA 710<sup>1</sup>. ISA 300<sup>2</sup> include cerințe și îndrumări suplimentare referitoare la activitățile anterioare începerii unui audit inițial.

### Data intrării în vigoare

2. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep cu data de 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date.

### Obiectiv

3. În ceea ce privește desfășurarea unei misiuni de audit inițiale, obiectivul auditorului cu privire la soldurile inițiale este de a obține probe de audit suficiente și adecvate despre măsura în care:
  - (a) Soldurile inițiale conțin denaturări care afectează în mod semnificativ situațiile financiare ale perioadei curente; și
  - (b) Politicile contabile adecvate reflectate în soldurile inițiale au fost aplicate uniform în situațiile financiare ale perioadei curente sau modificările acestora sunt contabilizate adecvat și descrise și prezentate corespunzător în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.

### Definiții

4. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
  - (a) Misiune de audit inițială – O misiune în care fie:
    - (i) Situațiile financiare ale perioadei anterioare nu au fost auditate; fie
    - (ii) Situațiile financiare ale perioadei anterioare au fost auditate de un auditor precedent.
  - (b) Solduri inițiale – Acele solduri ale conturilor care există la începutul perioadei. Soldurile inițiale se bazează pe soldurile de închidere ale perioadei precedente și reflectă efectele tranzacțiilor și evenimentelor perioadei precedente și ale politicilor contabile aplicate în perioada

---

<sup>1</sup> ISA 710, *Informații comparative – cifre corespondente și situații financiare comparative*

<sup>2</sup> ISA 300, *Planificarea unui audit al situațiilor financiare*

precedentă. Soldurile inițiale includ, de asemenea, aspecte care necesită a fi prezentate, care au existat la începutul perioadei, precum contingențele și angajamentele.

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

## Cerințe

### Proceduri de audit

#### *Solduri inițiale*

5. Auditorul trebuie să citească cele mai recente situații financiare, dacă există, și raportul auditorului precedent cu privire la acestea, dacă există, pentru a obține informații relevante pentru soldurile inițiale, inclusiv pentru prezentări.
6. Auditorul trebuie să obțină probe de audit suficiente și adecvate despre măsura în care soldurile inițiale conțin denaturări care afectează în mod semnificativ situațiile financiare ale perioadei curente prin: (a se vedea pct. A1–A2)
  - (a) Stabilirea măsurii în care soldurile inițiale ale perioadei precedente au fost corect evidențiate în perioada curentă sau, acolo unde este cazul, au fost retratate;
  - (b) Stabilirea măsurii în care soldurile inițiale reflectă aplicarea politicilor contabile adecvate; și
  - (c) Derularea uneia sau mai multor dintre următoarele acțiuni: (a se vedea pct. A3–A7)
    - (i) Când situațiile financiare ale exercițiului precedent au fost auditate, revizuirea foilor de lucru ale auditorului precedent în vederea obținerii de probe cu privire la soldurile inițiale;
    - (ii) Evaluarea măsurii în care procedurile de audit efectuate în perioada curentă furnizează probe relevante pentru soldurile inițiale; sau
    - (iii) Efectuarea de proceduri de audit specifice în vederea obținerii de probe referitoare la soldurile inițiale.
7. Dacă auditorul obține probe de audit potrivit cărora soldurile inițiale conțin denaturări care ar putea afecta în mod semnificativ situațiile financiare ale perioadei curente, auditorul trebuie să efectueze acele proceduri de audit suplimentare care sunt adecvate circumstanțelor pentru a determina efectul asupra situațiilor financiare ale perioadei curente. Dacă auditorul ajunge la concluzia că există astfel de denaturări în situațiile financiare ale perioadei curente, auditorul trebuie să comunice denaturările nivelului adecvat al con-

ducerii și persoanelor responsabile cu guvernanta în conformitate cu ISA 450.<sup>3</sup>

#### *Consecvența politicilor contabile*

8. Auditorul trebuie să obțină probe de audit suficiente și adecvate despre măsura în care politicile contabile reflectate în soldurile inițiale au fost aplicate consecvent în situațiile financiare ale perioadei curente și despre măsura în care modificările politicilor contabile au fost contabilizate corect și descrise și prezentate adecvat în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.

#### *Informații relevante din raportul auditorului precedent*

9. Dacă situațiile financiare ale perioadei precedente au fost auditate de un auditor precedent și a avut loc o modificare a opiniei, auditorul trebuie să analizeze efectul aspectului care a generat modificarea în evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale perioadei curente, în conformitate cu ISA 315 (Revizuit).<sup>4</sup>

#### Concluziile și raportarea auditului

##### *Soldurile inițiale*

10. Dacă auditorul nu poate obține probe de audit suficiente și adecvate referitoare la soldurile inițiale, auditorul trebuie să exprime o opinie cu rezerve sau să își declare imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la situațiile financiare, după caz, în conformitate cu ISA 705.<sup>5</sup> (a se vedea pct. A8)
11. Dacă auditorul ajunge la concluzia că soldurile inițiale conțin o denaturare care afectează în mod semnificativ situațiile financiare ale perioadei curente, și efectul denaturării nu este contabilizat adecvat sau nu este descris sau prezentat în mod corespunzător, auditorul trebuie să exprime o opinie cu rezerve sau o opinie contrară, după caz, în conformitate cu ISA 705.

##### *Consecvența politicilor contabile*

12. Dacă auditorul ajunge la concluzia că:
  - (a) politicile contabile ale perioadei curente (nu sunt aplicate consecvent în raport cu soldurile inițiale în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil; sau
  - (b) o modificare a politicilor contabile nu este contabilizată adecvat, descrisă sau prezentată corect în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil,

<sup>3</sup> ISA 450, *Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului*, punctele 8 și 12

<sup>4</sup> ISA 315 (Revizuit), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său*

<sup>5</sup> ISA 705, *Modificări ale opiniei raportului auditorului independent*



auditorul trebuie să exprime o opinie cu rezerve sau o opinie contrară, după caz, în conformitate cu ISA 705.

### *Modificarea opiniei din raportul auditorului precedent*

13. Dacă opinia auditorului precedent cu privire la situațiile financiare ale perioadei precedente au inclus o modificare a opiniei auditorului care continuă să fie relevantă și semnificativă pentru situațiile financiare ale perioadei curente, auditorul trebuie să modifice opinia auditorului cu privire la situațiile financiare ale perioadei curente, în conformitate cu ISA 705 și ISA 710. (a se vedea pct. A9)

\* \* \*

## **Aplicare și alte materiale explicative**

### **Proceduri de audit**

#### *Considerente specifice entităților din sectorul public (a se vedea pct. 6)*

- A1. În sectorul public, pot exista limitări legale sau de reglementare cu privire la informațiile pe care auditorul curent le poate obține de la un auditor precedent. De exemplu, dacă o entitate din sectorul public care a fost anterior auditată de un auditor numit în mod statutar (de exemplu, un Auditor General, sau o altă persoană cu o calificare adecvată numită în locul Auditorului General) este privatizată, gradul de acces la foile de lucru sau la alte informații pe care auditorul numit în mod statutar le poate furniza unui auditor nou numit din sectorul privat, poate fi constrâns în temeiul legilor sau reglementărilor privind caracterul privat sau confidențial al informațiilor. În situațiile în care aceste comunicări sunt constrânse, se poate ca probele de audit să trebuiască să fie obținute prin alte mijloace, și, dacă nu se pot obține probe de audit suficiente adecvate, trebuie să se ia în considerare efectul asupra opiniei auditorului.
- A2. Dacă auditorul numit în mod statutar externalizează un audit al unei entități din sectorul public unei firme de audit din sectorul privat, și auditorul numit în mod statutar numește o firmă de audit alta decât firma care a auditat situațiile financiare ale entității din sectorul public în perioada precedentă, această situație nu este, în general, privită de către auditorul numit în mod statutar drept o modificare în ceea ce privește auditorii. Totuși, în funcție de natura acordului de externalizare, misiunea de audit poate fi considerată o misiune de audit inițială din perspectiva auditorului din sectorul privat în îndeplinirea responsabilităților sale, și așadar, se aplică prezentul ISA.

*Solduri inițiale* [a se vedea pct. 6 litera (c)]

- A3. Natura și amploarea procedurilor de audit necesare obținerii de probe de audit suficiente și adecvate cu privire la soldurile inițiale depind de astfel de aspecte precum:
- Politicile contabile aplicate de către entitate.
  - Natura soldurilor conturilor, claselor de tranzacții și prezentărilor și riscurilor de denaturare semnificativă din situațiile financiare ale perioadei curente.
  - Importanța soldurilor inițiale relativ la situațiile financiare ale perioadei curente.
  - Măsura în care situațiile financiare ale perioadei precedente au fost auditate și, în caz afirmativ, măsura în care a fost modificată opinia auditorului precedent.
- A4. Dacă situațiile financiare ale perioadei precedente au fost auditate de un auditor precedent, auditorul poate obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la soldurile inițiale prin revizuirea foilor de lucru ale auditorului precedent. Măsura în care o astfel de revizuire furnizează probe de audit suficiente și adecvate este influențată de competența profesională și independența auditorului precedent.
- A5. Cerințele etice și profesionale relevante ghidează comunicările auditorului curent cu auditorul precedent.
- A6. În cazul activelor circulante și al datoriilor curente, unele probe de audit privind soldurile inițiale pot fi obținute ca parte a procedurilor de audit ale perioadei curente. De exemplu, încasarea (plata) soldurilor inițiale ale conturilor de creanțe (de datorii) în timpul perioadei curente va furniza unele probe de audit referitoare la existența lor, drepturi și obligații, exhaustivitatea și evaluarea la începutul perioadei. Totuși, în cazul stocurilor, procedurile de audit ale perioadei curente privind soldurile de închidere ale stocurilor furnizează puține probe de audit cu privire la stocul disponibil la începutul perioadei. Așadar, pot fi necesare proceduri de audit suplimentare, și una sau mai multe dintre măsurile următoare pot furniza probe de audit suficiente și adecvate:
- Observarea unei inventarieri fizice curente a stocurilor și reconcilierea acestora cu cantitățile stocurilor inițiale.
  - Efectuarea de proceduri de audit cu privire la evaluarea elementelor stocurilor inițiale.
  - Efectuarea de proceduri de audit cu privire la profitul brut și închiderea exercițiului.

- A7. În cazul activelor și datoriilor imobilizate, precum imobilizările corporale, investițiile și datoriile pe termen lung, unele probe de audit pot fi obținute prin examinarea înregistrărilor contabile și a altor informații care stau la baza soldurilor inițiale. În anumite cazuri, auditorul poate obține unele probe de audit cu privire la soldurile inițiale prin confirmarea cu părțile terțe, de exemplu, în cazul datoriilor pe termen lung și a investițiilor. În alte cazuri, auditorul poate fi nevoit să efectueze proceduri de audit suplimentare.

### **Concluziile și raportarea auditului**

#### *Solduri inițiale (a se vedea pct. 10)*

- A8. ISA 705 stabilește cerințe și furnizează îndrumări cu privire la circumstanțele care pot avea drept rezultat o modificare a opiniei auditorului cu privire la situațiile financiare, tipul opiniei adecvate circumstanțelor și conținutul raportului auditorului atunci când opinia auditorului este modificată. Incapacitatea auditorului de a obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la soldurile inițiale poate avea drept rezultat una dintre următoarele modificări ale opiniei din raportul auditorului:
- (a) O opinie cu rezerve sau imposibilitatea exprimării unei opinii, după cum este adecvat în circumstanțele date; sau
  - (b) Cu excepția cazului în care se interzice prin lege sau reglementări, o opinie cu rezerve sau o situație în care nu poate fi exprimată o opinie, după caz, cu privire la rezultatele operațiunilor și la fluxurile de trezorerie, acolo unde este relevant, și o opinie care nu este modificată cu privire la poziția financiară.

Anexa include exemple de rapoarte ale auditorilor.

#### *Modificarea opiniei din raportul auditorului precedent (a se vedea pct. 13)*

- A9. În unele situații, o modificare a opiniei auditorului precedent poate să nu fie relevantă și semnificativă pentru opinia cu privire la situațiile financiare ale perioadei curente. Acesta poate fi cazul atunci când, de exemplu, a existat o limitare a domeniului de aplicare în perioada precedentă, dar aspectul care a generat limitarea domeniului de aplicare a fost rezolvată în perioada curentă.

**Anexă**

(a se vedea pct. A8)

**Exemple de rapoarte cu opinii modificate ale auditorilor****Exemplul 1:****Circumstanțele descrise la punctul A8 litera (a) includ următoarele:**

- **Auditorul nu a observat inventarierea stocurilor fizice la începutul perioadei curente și nu a putut obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la soldurile inițiale ale stocurilor.**
- **Efectele posibile ale incapacității de a obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la soldurile inițiale ale stocurilor sunt considerate a fi semnificative, dar nu grave pentru performanța financiară și fluxurile de trezorerie ale entității.<sup>1</sup>**
- **Poziția financiară la sfârșitul exercițiului este prezentată fidel.**
- **În această jurisdicție specifică, legile și reglementările îi interzic auditorului să exprime o opinie cu rezerve cu privire la performanța financiară și la fluxurile de trezorerie și o opinie nemodificată cu privire la poziția financiară.**

**RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT**

[Destinatarul adecvat]

**Raport cu privire la situațiile financiare<sup>2</sup>**

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

***Responsabilitatea conducerii<sup>3</sup> pentru situațiile financiare***

Conducerea este responsabilă de întocmirea și prezentarea fidelă a acestor situații financiare în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Finan-

<sup>1</sup> Dacă efectele posibile, potrivit raționamentului auditorului, ar fi considerate semnificative și grave pentru performanța financiară și fluxurile de trezorerie ale entității, auditorul și-ar exercita imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la performanța financiară și fluxurile de trezorerie.

<sup>2</sup> Subtitlul „Raport cu privire la situațiile financiare” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu „Raport cu privire la alte dispoziții legale și de reglementare” nu este aplicabil.

<sup>3</sup> Sau alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal dintr-o jurisdicție specifică.

ciară,<sup>4</sup> și pentru acel control intern pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite întocmirea situațiilor financiare care sunt lipsite de orice denaturare semnificativă, cauzată fie de fraudă, fie de eroare.

### *Responsabilitatea auditorului*

Responsabilitatea noastră este de a exprima o opinie cu privire la aceste situații financiare pe baza auditului nostru. Am desfășurat auditul în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit. Aceste standarde prevăd conformitatea cu cerințele de etică și planificarea și desfășurarea auditului în vederea obținerii asigurării rezonabile cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt lipsite de orice denaturare semnificativă.

Auditul implică efectuarea de proceduri în vederea obținerii de probe de audit cu privire la valorile și prezentările din situațiile financiare. Procedurile selectate depind de raționamentul auditorului, inclusiv de evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, cauzată fie de fraudă, fie de eroare. La efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate și prezentarea fidelă<sup>5</sup> a situațiilor financiare în vederea proiectării de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor, dar nu cu scopul exprimării unei opinii cu privire la eficacitatea controlului intern al entității.<sup>6</sup> Auditul include, de asemenea, evaluarea gradului de adecvare a politicilor contabile utilizate și a caracterului rezonabil al estimărilor contabile efectuate de către conducere, precum și evaluarea prezentării generale a situațiilor financiare.

Credem că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră de audit cu rezerve.

4 În cazul în care responsabilitatea conducerii este de a întocmi situații financiare care oferă o imagine corectă și fidelă, acest paragraf poate fi formulat astfel: „Conducerea este responsabilă de întocmirea situațiilor financiare care oferă o imagine corectă și fidelă în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, și pentru asemenea ...”

5 În cazul notei de subsol 4, această frază poate fi formulată astfel: „La efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate a situațiilor financiare care oferă o imagine corectă și fidelă în vederea proiectării de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor date, dar nu cu scopul exprimării unei opinii cu privire la eficacitatea controlului intern al entității.”

6 În situațiile în care auditorul are și responsabilitatea de a exprima o opinie cu privire la eficacitatea controlului intern în paralel cu auditul situațiilor financiare, această propoziție ar fi formulată astfel: „La efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate și prezentarea fidelă a situațiilor financiare în vederea proiectării de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor.” În cazul notei de subsol 4, aceasta frază poate fi interpretată astfel: „La efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate a situațiilor financiare care oferă o imagine corectă și fidelă în vederea proiectării de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor.”

*Baza pentru opinia cu rezerve*

Noi am fost numiți drept auditori ai companiei la 30 iunie 20X1 și deci, nu am observat inventarierea stocurilor fizice la începutul exercițiului. Nu am putut să ne convingem, prin alte mijloace alternative, cu privire la cantitățile stocurilor deținute la 31 decembrie 20X0. Din moment ce stocurile inițiale intră în stabilirea performanței financiare și a fluxurilor de trezorerie, nu am putut determina măsura în care ar fi putut fi necesare ajustări din perspectiva profitului aferent exercițiului financiar raportat în situația rezultatului global și a fluxurilor nete de trezorerie din activitățile de exploatare raportate în situația fluxurilor de trezorerie.

*Opinia cu rezerve*

În opinia noastră, cu excepția efectelor posibile ale aspectului descris în paragraful Baza pentru opinia cu rezerve, situațiile financiare prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative, (sau *oferă o imagine corectă și fidelă cu privire la*) poziția financiară a companiei ABC la data de 31 decembrie 20X1, și (*la*) performanța financiară și fluxurile sale de trezorerie aferente exercițiului încheiat la acea dată, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară.

*Alte aspecte*

Situațiile financiare ale companiei ABC aferente exercițiului încheiat la 31 decembrie 20X0 au fost auditate de un alt auditor care a exprimat o opinie nemodificată cu privire la aceste situații la 31 martie 20X1.

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

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

[Semnătura auditorului]

[Data raportului auditorului]

[Adresa auditorului]

**Exemplul 2:**

**Circumstanțele descrise la punctul A8 litera (b) includ următoarele:**

- **Auditorul nu a observat inventarierea stocurilor fizice la începutul perioadei curente și nu a putut obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la soldurile inițiale ale stocurilor.**
- **Efectele posibile ale incapacității de a obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la soldurile inițiale ale stocurilor sunt considerate a fi semnificative, dar nu grave pentru performanța financiară și fluxurile de trezorerie ale entității.<sup>7</sup>**
- **Poziția financiară la sfârșitul exercițiului este prezentată fidel.**
- **O opinie cu rezerve cu privire la performanța financiară și fluxurile de trezorerie și nemodificată cu privire la poziția financiară este considerată adecvată circumstanțelor.**

## RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

[Destinatarul adecvat]

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

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

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

Conducerea este responsabilă de întocmirea și prezentarea fidelă a acestor situații financiare în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară,<sup>10</sup> și pentru acel control intern pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite întocmirea situațiilor financiare care sunt lipsite de orice denaturare semnificativă, cauzată fie de fraudă, fie de eroare.

<sup>7</sup> Dacă efectele posibile, potrivit raționamentului auditorului, ar fi considerate semnificative și grave pentru performanța financiară și fluxurile de trezorerie ale entității, auditorul și-ar exercita imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la performanța financiară și fluxurile de trezorerie.

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

<sup>9</sup> Sau alt termen care este adecvat în contextual cadrului legal dintr-o jurisdicție specifică.

<sup>10</sup> Acolo unde responsabilitatea conducerii este de a întocmi situații financiare care oferă o imagine corectă și fidelă, acest paragraf poate fi formulat astfel: „Conducerea este responsabilă de întocmirea situațiilor financiare care oferă o imagine corectă și fidelă în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, și pentru...”

*Responsabilitatea auditorului*

Responsabilitatea noastră este de a exprima o opinie cu privire la aceste situații financiare pe baza auditului nostru. Am desfășurat auditul în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit. Aceste standarde prevăd conformitatea cu cerințele etice și planificarea și desfășurarea auditului în vederea obținerii asigurării rezonabile cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt lipsite de orice denaturare semnificativă.

Auditul implică efectuarea de proceduri în vederea obținerii de probe de audit cu privire la valorile și prezentările din situațiile financiare. Procedurile selectate depind de raționamentul auditorului, inclusiv de evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, cauzată fie de fraudă, fie de eroare. La efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate și prezentarea fidelă<sup>11</sup> a situațiilor financiare în vederea proiectării de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor, dar nu cu scopul exprimării unei opinii cu privire la eficacitatea controlului intern al entității.<sup>12</sup> Auditul include, de asemenea, evaluarea gradului de adecvare a politicilor contabile utilizate și a caracterului rezonabil al estimărilor contabile efectuate de către conducere, precum și evaluarea prezentării generale a situațiilor financiare.

Credem că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră de audit nemodificată cu privire la poziția financiară și pentru opinia noastră de audit cu rezerve cu privire la performanța financiară și fluxurile de trezorerie.

*Baza pentru opinia cu rezerve cu privire la performanța financiară și fluxurile de trezorerie*

Noi am fost numiți drept auditori ai companiei la 30 iunie 20X1 și deci, nu am observat inventarierea stocurilor fizice la începutul exercițiului. Nu am putut să ne convingem, prin alte mijloace alternative, cu privire la cantitățile stocurilor deținute

---

11 În cazul notei de subsol 10, această frază poate fi formulată astfel: „La efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate a situațiilor financiare care oferă o imagine corectă și fidelă în vederea proiectării de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor date, dar nu cu scopul exprimării unei opinii cu privire la eficiența controlului intern al entității.”

12 În situațiile în care auditorul are și responsabilitatea de a exprima o opinie cu privire la eficacitatea controlului intern în paralel cu auditul situațiilor financiare, această propoziție ar fi formulată astfel: „La efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate și prezentarea fidelă a situațiilor financiare în vederea proiectării de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor.” În cazul notei de subsol 10, aceasta frază poate fi formulată astfel: „La efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate a situațiilor financiare care oferă o imagine corectă și fidelă în vederea proiectării de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor.”



la 31 decembrie 20X0. Din moment ce stocurile inițiale intră în stabilirea performanței financiare și a fluxurilor de trezorerie, nu am putut determina măsura în care ar fi putut fi necesare ajustări din perspectiva profitului aferent exercițiului financiar raportat în situația rezultatului global și a fluxurilor nete de trezorerie din activitățile de exploatare raportate în situația fluxurilor de trezorerie.

*Opinia cu rezerve cu privire la performanța financiară și fluxurile de trezorerie*

În opinia noastră, cu excepția efectelor posibile ale aspectului descris în paragraful Baza pentru opinia cu rezerve, situația rezultatului global și situația fluxurilor de trezorerie prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative (sau *oferă o imagine corectă și fidelă cu privire la*) performanța financiară și fluxurile de trezorerie ale companiei ABC aferente exercițiului încheiat la data de 31 decembrie 20X1, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară.

*Opinia cu privire la poziția financiară*

În opinia noastră, situația poziției financiare prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative (sau *oferă o imagine corectă și fidelă cu privire la*) poziția financiară a companiei ABC la data de 31 decembrie 20X1, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară.

*Alte aspecte*

Situațiile financiare ale companiei ABC aferente exercițiului încheiat la 31 decembrie 20X0 au fost auditate de un alt auditor care a exprimat o opinie nemodificată cu privire la aceste situații la 31 martie 20X1

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

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

[Semnătura auditorului]

[Data raportului auditorului]

[Adresa auditorului]

# STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 520

## PROCEDURI ANALITICE

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep cu data de 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date)

### CUPRINS

---

	Punct
<b>Introducere</b>	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA .....	1
Data intrării în vigoare .....	2
<b>Obiective</b> .....	3
<b>Definiție</b> .....	4
<b>Cerințe</b>	
Proceduri analitice de fond .....	5
Proceduri analitice care ajută la formularea unei concluzii generale .....	6
Investigarea rezultatelor procedurilor analitice .....	7
<b>Aplicare și alte materiale explicative</b>	
Definiția procedurilor analitice .....	A1-A3
Proceduri analitice de fond .....	A4-A16
Proceduri analitice care ajută la formularea unei concluzii generale.....	A17-A19
Investigarea rezultatelor procedurilor analitice.....	A20-A21

---

Standardul Internațional de Audit (ISA) 520, *Proceduri analitice*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

## Introducere

### Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează folosirea de către auditor a procedurilor analitice ca proceduri de fond („proceduri analitice de fond”). Acesta tratează, de asemenea, responsabilitatea auditorului privind efectuarea de proceduri analitice spre sfârșitul auditului și care să îl ajute pe auditor în formularea unei concluzii generale cu privire la situațiile financiare. ISA 315(Revizuit)<sup>1</sup> tratează utilizarea procedurilor analitice drept proceduri de evaluare a riscurilor. ISA 330 stabilește cerințe și oferă îndrumări privind natura, plasarea în timp și amplexarea procedurilor de audit ca răspuns la riscurile evaluate; aceste proceduri de audit ar putea să includă proceduri analitice de fond.<sup>2</sup>

### Data intrării în vigoare

2. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep cu data de 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date.

### Obiective

3. Obiectivele auditorului sunt:
  - (a) Obținerea de probe de audit relevante și credibile atunci când utilizează proceduri analitice de fond; și
  - (b) Conceperea și efectuarea de proceduri analitice spre sfârșitul auditului care să îl ajute pe auditor în formularea unei concluzii generale cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt consecvente cu înțelegerea entității de către auditor.

### Definiție

4. În contextul ISA-urilor, termenul „proceduri analitice” înseamnă evaluări ale informațiilor financiare prin analizarea relațiilor plauzibile dintre datele financiare și nefinanciare. Procedurile analitice cuprind, de asemenea, acele investigații considerate necesare cu privire la fluctuațiile sau relațiile care sunt discordante în comparație cu alte informații relevante sau care diferă cu o sumă semnificativă față de valorile preconizate. (a se vedea pct. A1-A3)

<sup>1</sup> ISA 315 (Revizuit), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său*, punctul 6 litera (b)

<sup>2</sup> ISA 330, *Răspunsul auditorului la riscurile evaluate*, punctele 6 și 18

## Cerințe

### Proceduri analitice de fond

5. Atunci când concepe și efectuează proceduri analitice de fond, fie în mod individual, fie în combinație cu testele de detaliu, drept proceduri de fond în conformitate cu ISA 330<sup>3</sup>, auditorul trebuie: (a se vedea pct. A4-A5)
  - (a) Să determine caracterul corespunzător al procedurilor analitice de fond specifice pentru aserțiunile date, luând în considerare riscurile de denaturare semnificativă evaluate și testele de detaliu, dacă există, pentru aceste aserțiuni; (a se vedea pct. A6-A11)
  - (b) Să evalueze gradul de credibilitate a informațiilor pe baza cărora sunt elaborate așteptările auditorului cu privire la sumele sau ratele înregistrate, luând în considerare sursa, gradul de comparabilitate și natura și relevanța informațiilor disponibile, ca și a controalelor aferente întocmirii acestora; (a se vedea pct. A12-A14)
  - (c) Să elaboreze o așteptare cu privire la sumele sau ratele înregistrate și să evalueze dacă așteptarea este suficient de precisă pentru a identifica o denaturare care, în mod individual sau atunci când este considerată împreună cu alte denaturări, ar putea face ca situațiile financiare să fie semnificativ denaturate; și (a se vedea pct. A15)
  - (d) Să determine valoarea oricărei diferențe între sumele înregistrate și valorile așteptate, care este acceptabilă, fără investigații suplimentare așa cum prevede punctul 7. (a se vedea pct. A16)

### Proceduri analitice care ajută la formularea unei concluzii generale

6. Auditorul trebuie să proiecteze și să efectueze proceduri analitice spre sfârșitul auditului care să îl ajute pe auditor în formularea unei concluzii generale cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt consecvente cu înțelegerea entității de către auditor. (a se vedea pct. A17-A19)

### Investigarea rezultatelor procedurilor analitice

7. Dacă procedurile analitice efectuate în conformitate cu prezentul ISA identifică fluctuații sau relații care nu sunt consecvente cu alte informații relevante sau care diferă cu o sumă semnificativă față de valorile așteptate, auditorul trebuie să investigheze asemenea diferențe prin:
  - (a) Interogarea conducerii și obținerea de probe de audit suficiente și adecvate pentru răspunsurile conducerii; și
  - (b) Efectuarea altor proceduri de audit considerate necesare în circumstanțele date. (a se vedea pct. A20-A21)

---

<sup>3</sup> ISA 330, punctul 18

\* \* \*

## Aplicare și alte materiale explicative

### Definiția procedurilor analitice (a se vedea pct. 4)

- A1. Procedurile analitice includ luarea în considerare a comparațiilor între informațiile financiare ale entității și, de exemplu:
- Informațiile comparative pentru perioade precedente.
  - Rezultatele anticipate ale entității, ca de exemplu bugete sau previziuni, sau așteptări ale auditorului, ca de exemplu estimarea amortizării.
  - Informațiile din domenii de activitate similare, ca de exemplu comparații între ratele dintre vânzările și creanțele entității cu ratele medii din domeniului de activitate, sau cu indicatorii altor entități de mărime comparabili din același domeniu de activitate.
- A2. Procedurile analitice includ, de asemenea, luarea în considerare, de exemplu, a relațiilor:
- Dintre elementele din informațiile financiare care se așteaptă să se conformeze unui model previzibil bazat pe experiența entității, ca de exemplu procentele marjei brute.
  - Dintre informațiile financiare și informațiile relevante nefinanciare, ca de exemplu costul salariilor față de numărul de angajați.
- A3. Pot fi folosite metode diferite pentru efectuarea de proceduri analitice. Aceste metode variază de la efectuarea unor comparații simple, până la efectuarea unor analize complexe folosind tehnici statistice avansate. Procedurile analitice ar putea să fie aplicate situațiilor financiare consolidate, componentelor și elementelor individuale de informație.

### Proceduri analitice de fond (a se vedea pct. 5)

- A4. Procedurile de fond ale auditorului la nivelul aserțiunilor pot fi teste de detaliu, proceduri analitice de fond, sau o combinație între cele două. Decizia cu privire la tipul de proceduri de audit de efectuat, inclusiv dacă trebuie utilizate proceduri analitice de fond, are la bază raționamentul auditorului cu privire la eficacitatea și eficiența așteptate, referitoare la procedurile de audit disponibile pentru a reduce riscul de audit la nivelul aserțiunilor la un nivel acceptabil de scăzut.
- A5. Auditorul poate interoga conducerea cu privire la disponibilitatea și caracterul credibil al informațiilor necesare pentru aplicarea procedurilor analitice de fond și rezultatele unor asemenea proceduri analitice efectuate de entitate. Poate fi eficientă utilizarea informațiilor analitice întocmite de conducere, cu condiția ca auditorul să fie satisfăcut că asemenea informații sunt întocmite corespunzător.

*Caracterul corespunzător al anumitor proceduri analitice pentru aserțiuni date [a se vedea pct. 5 litera (a)]*

- A6. Procedurile analitice de fond sunt în general aplicabile în măsură mai mare în cazul volumelor mari de tranzacții care tind să fie previzibile în timp. Aplicarea procedurilor analitice planificate se bazează pe așteptarea că relațiile dintre informații există și continuă în absența unor condiții cunoscute care ar indica contrariul. Totuși, caracterul corespunzător al unei proceduri analitice particulare va depinde de evaluarea auditorului privind eficacitatea acesteia în detectarea unei denaturări care, în mod individual sau împreună cu alte denaturări, ar putea determina ca situațiile financiare să fie denaturate semnificativ.
- A7. În unele cazuri, chiar și un model predictiv nesofisticat poate fi eficace drept procedură analitică. De exemplu, atunci când o entitate are un număr cunoscut de angajați cu salarii fixe pe întreaga durată a perioadei, poate fi posibil ca auditorul să utilizeze această informație pentru a estima costul total al salariilor aferente perioadei, cu un grad ridicat de acuratețe, oferind astfel probe de audit pentru un element semnificativ din situațiile financiare și reducând nevoia de a efectua teste de detaliu aferente salariilor. Utilizarea ratelor comerciale recunoscute pe scară largă (ca de exemplu marja de profit pentru diferite tipuri de comerț cu amănuntul) poate fi adesea folosită în mod eficient în procedurile analitice de fond pentru a oferi probe care să susțină caracterul rezonabil al valorilor înregistrate.
- A8. Tipuri diferite de proceduri analitice oferă niveluri diferite de asigurare. Procedurile analitice care implică, de exemplu, prognozarea venitului din chirii a unei clădiri împărțite în apartamente, luând în considerare nivelul chiriilor, numărul de apartamente și gradul de ocupare, pot oferi probe convingătoare și ar putea elimina nevoia unei verificări suplimentare prin intermediul testelor de detaliu, cu condiția ca elementele să fie verificate în mod adecvat. În contrast, calcularea și compararea procentelor marjei brute ca mod de confirmare a unei cifre a veniturilor ar putea să ofere probe mai puțin convingătoare, dar ar putea să ofere o coroborare utilă dacă este folosită în combinație cu alte proceduri de audit.
- A9. Determinarea caracterului corespunzător al unei proceduri analitice de fond este influențată de natura aserțiunii și de evaluarea auditorului cu privire la riscul de denaturare semnificativă. De exemplu, dacă controalele aferente procesării comenzilor de vânzări sunt deficiente, auditorul se poate baza mai mult pe testele de detaliu decât pe procedurile analitice de fond pentru aserțiuni legate de creanțe.
- A10. Anumite proceduri analitice de fond pot fi, de asemenea, considerate ca fiind adecvate atunci când testele de detaliu sunt efectuate pentru aceeași aserțiune. De exemplu, atunci când se obțin probe de audit privind aserțiunea de evaluare a soldurilor conturilor de creanțe, auditorul poate aplica

procedurile analitice la conturile de clienți în funcție de vechimea acestora, în plus față de efectuarea de teste de detaliu privind încasările ulterioare de numerar, pentru a determina gradul de recuperare a creanțelor.

Considerente specifice entităților din sectorul public

A11. Relațiile dintre elementele individuale din situațiile financiare luate în considerare în mod tradițional în auditul entităților comerciale ar putea să nu fie întotdeauna relevante în auditurile guvernelor sau a altor entități din sectorul public care nu desfășoară activități comerciale; de exemplu, în multe dintre entitățile din sectorul public poate exista o relație directă între venituri și cheltuieli. În plus, deoarece cheltuielile cu privire la achiziția de active pot să nu fie capitalizate, poate să nu existe o relație între cheltuielile aferente, de exemplu, stocurilor și mijloacelor fixe și valoarea acelor active raportate în situațiile financiare. De asemenea, informațiile din domeniul de activitate sau statisticile în scopuri comparative pot să nu fie disponibile în sectorul public. Totuși, alte relații pot fi relevante, de exemplu, variațiile costului pe kilometru pentru construirea unui drum sau numărul vehiculelor achiziționate comparativ cu vehiculele scoase din uz.

*Caracterul de credibilitate al informației* [a se vedea pct. 5 litera (b)]

A12. Caracterul credibil al informației este influențat de sursa și natura acesteia și de dependența sa față de circumstanțele în care este obținută. În consecință, sunt relevante, atunci când se determină dacă informația este credibilă în contextul proiectării de proceduri analitice de fond, următoarele:

- (a) Sursa de informații disponibilă. De exemplu, informațiile pot fi mai credibile atunci când sunt obținute din surse independente din afara entității;<sup>4</sup>
- (b) Gradul de comparabilitate a informațiilor disponibile. De exemplu, datele generale din domeniul de activitate pot necesita completări pentru a fi comparabile cu datele unei entități care produce și vinde produse specializate;
- (c) Natura și relevanța informațiilor disponibile. De exemplu, măsura în care bugetele au fost elaborate ca rezultate de așteptat, mai degrabă decât ca obiective de atins; și
- (d) Controalele asupra întocmirii informațiilor care sunt elaborate pentru a asigura exhaustivitatea, acuratețea și validitatea acestora. De exemplu, controalele aferente întocmirii, revizuirii și menținerii bugetelor.

A13. Auditorul poate lua în considerare testarea eficacității operaționale a controalelor, dacă există, asupra întocmirii de către entitate a informațiilor

<sup>4</sup> ISA 500, *Probe de audit*, punctul A31

folosite de auditor în efectuarea procedurilor analitice de fond ca răspuns la riscurile evaluate. Atunci când asemenea controale sunt eficiente, auditorul are în general o încredere mai mare în caracterul credibil al informației și, în consecință, în rezultatele procedurilor analitice. Gradul de eficacitate a controalelor asupra informațiilor nefinanciare poate fi adesea testat în corelație cu alte teste ale controalelor. De exemplu, în stabilirea controalelor aferente procesării facturilor de vânzări, o entitate poate include controale ale înregistrării vânzărilor pe unitate. În aceste circumstanțe, auditorul poate testa eficacitatea operațională a controalelor înregistrării veniturilor pe unitate în corelație cu teste ale eficacității operaționale a controalelor aferente procesării facturilor de vânzări. În mod alternativ, auditorul poate lua în considerare măsura în care informația a fost supusă testării de audit. ISA 500 stabilește cerințe și oferă îndrumări în determinarea procedurilor de audit care trebuie efectuate cu privire la informațiile ce vor fi folosite pentru procedurile analitice de fond.<sup>5</sup>

- A14. Aspectele discutate la punctele A12 literele (a) – (d) sunt relevante, indiferent dacă auditorul efectuează proceduri analitice de fond asupra situațiilor financiare ale entității la sfârșitul perioadei, sau la o dată interimară și plănuiește să efectueze proceduri analitice de fond pentru perioada rămasă. ISA 330 stabilește cerințe și oferă îndrumări cu privire la procedurile analitice de fond efectuate la o dată interimară.<sup>6</sup>

*Evaluarea măsurii în care așteptările sunt suficient de precise [a se vedea pct. 5 litera (c)]*

- A15. Aspectele relevante pentru evaluarea de către auditor a măsurii în care pot fi dezvoltate așteptări suficient de precise pentru a detecta o denaturare care, atunci când este corelată cu alte denaturări, ar putea să determine o denaturare semnificativă a situațiilor financiare includ:

- Acuratețea cu care pot fi prognozate rezultatele procedurilor analitice de fond. De exemplu, auditorul poate să aștepte o consecvență mai mare în compararea ratelor profitului brut de la o perioadă la alta decât în compararea cheltuielilor discreționare, ca de exemplu cele aferente cercetării sau publicității.
- Gradul în care informațiile pot fi dezagregate. De exemplu, procedurile analitice de fond pot fi mai eficiente atunci când sunt aplicate informațiilor financiare ale secțiunilor individuale dintr-o operațiune sau situațiilor financiare ale componentelor unei entități diversificate, decât atunci când sunt aplicate situațiilor financiare ale entității, luate per ansamblu.

<sup>5</sup> ISA 500, punctul 10

<sup>6</sup> ISA 330, punctele 22-23



- Disponibilitatea informațiilor, atât financiare cât și nefinanciare. De exemplu, auditorul poate lua în considerare măsura în care informațiile financiare, precum bugetele sau previziunile, și informațiile nefinanciare, ca de exemplu numărul de unități produse sau vândute, sunt disponibile pentru a proiecta proceduri analitice de fond. Dacă informațiile sunt disponibile, auditorul poate, de asemenea, să ia în considerare caracterul credibil al informațiilor așa cum se precizează la punctele A12-A13 de mai sus.

*Valoarea acceptabilă a diferențelor sumelor înregistrate față de valorile așteptate [a se vedea pct. 5 litera (d)]*

A16. Determinarea de către auditor a valorii diferenței față de previziunea care poate fi acceptată fără investigații suplimentare, este influențată de pragul de semnificație<sup>7</sup> și de consecvența cu nivelul de asigurare dorit, luând în considerare posibilitatea ca o denaturare, luată în mod individual sau împreună cu alte denaturări, să poată determina denaturarea semnificativă a situațiilor financiare. ISA 330 prevede ca auditorul să obțină probe de audit cu atât mai convingătoare cu cât este mai mare evaluarea riscului efectuată de auditor.<sup>8</sup> În consecință, pe măsură ce riscul evaluat crește, valoarea diferenței considerate ca fiind acceptabilă fără investigații descrește astfel încât să atingă nivelul dorit de proba convingătoare.<sup>9</sup>

**Proceduri analitice care ajută la formularea unei concluzii generale** (a se vedea pct. 6)

A17. Concluziile formulate în urma rezultatelor procedurilor analitice concepute și efectuate în conformitate cu punctul 6 sunt menite să sprijine concluziile formulate pe parcursul auditului componentelor individuale sau al elementelor din situațiilor financiare. Acestea îl ajută pe auditor să formuleze concluzii rezonabile, pe care să își bazeze opinia.

A18. Rezultatele unor asemenea proceduri analitice pot identifica un risc de denaturare semnificativă nerecunoscut anterior. În asemenea circumstanțe, ISA 315 (Revizuit) prevede ca auditorul să își revizuiască evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă și să își modifice în consecință procedurile de audit planificate în continuare.<sup>10</sup>

A19. Procedurile analitice efectuate în conformitate cu punctul 6 pot fi similare cu cele care ar fi utilizate drept proceduri de evaluare a riscurilor.

<sup>7</sup> ISA 320, *Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit*, punctul A13

<sup>8</sup> ISA 330, punctul 7 litera (b)

<sup>9</sup> ISA 330, punctul A19

<sup>10</sup> ISA 315 (Revizuit), punctul 31

**Investigarea rezultatelor procedurilor analitice** (a se vedea pct. 7)

- A20. Probele de audit relevante pentru răspunsurile conducerii pot fi obținute luând în considerare înțelegerea de către auditor a entității și a mediului său, și împreună cu alte probe de audit obținute pe parcursul auditului.
- A21. Nevoia de efectuare a altor proceduri de audit poate să apară atunci când, de exemplu, conducerea nu poate oferi o explicație, sau explicația împreună cu probele de audit obținute care sunt relevante pentru răspunsul conducerii, nu sunt considerate a fi adecvate.

# STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 530

## EȘANTIONAREA ÎN AUDIT

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep cu data de 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date)

### CUPRINS

	Punct
<b>Introducere</b>	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA.....	1–2
Data intrării în vigoare.....	3
<b>Obiectiv</b> .....	4
<b>Definiții</b> .....	5
<b>Cerințe</b>	
Proiectarea și dimensiunea eșantionului și selectarea elementelor de testat .....	6–8
Efectuarea de proceduri de audit.....	9–11
Natura și cauza deviațiilor și denaturărilor .....	12–13
Extrapolarea denaturărilor .....	14
Evaluarea rezultatelor eșantionării în audit .....	15
<b>Aplicare și alte materiale explicative</b>	
Definiții .....	A1–A3
Proiectarea și dimensiunea eșantionului și selectarea elementelor de testat .....	A4–A13
Efectuarea de proceduri de audit.....	A14–A16
Natura și cauza deviațiilor și denaturărilor .....	A17
Extrapolarea denaturărilor .....	A18–A20
Evaluarea rezultatelor eșantionării în audit .....	A21–A23
Anexa 1: Stratificarea și selectarea în funcție de valoare	
Anexa 2: Exemple de factori care influențează dimensiunea eșantionului în cazul testelor controalelor	
Anexa 3: Exemple de factori care influențează dimensiunea eșantionului în cazul testelor de detaliu	
Anexa 4: Metode de selectare a eșantionului	

Standardul Internațional de Audit (ISA) 530, *Eșantionarea în audit*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

## Introducere

### Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) se aplică atunci când auditorul a decis să utilizeze eșantionarea în audit pentru efectuarea procedurilor de audit. Acesta tratează utilizarea de către auditor a eșantionării statistice și nestatistice în proiectarea și selectarea eșantionului de audit, efectuarea de teste ale controalelor și teste de detaliu și evaluarea rezultatelor eșantionului.
2. Prezentul ISA completează ISA 500,<sup>1</sup> care tratează responsabilitatea auditorului de a proiecta și efectua proceduri de audit în vederea obținerii de probe de audit suficiente și adecvate pentru a putea formula concluzii rezonabile pe care auditorul să își bazeze opinia. ISA 500 furnizează îndrumări cu privire la metodele de selectare a elementelor de testat, aflate la dispoziția auditorului, dintre care o metodă este eșantionarea în audit.

### Data intrării în vigoare

3. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep cu data de 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date.

### Obiectiv

4. Obiectivul auditorului, atunci când utilizează eșantionarea în audit, este de a obține o bază rezonabilă pe care să își formuleze concluziile cu privire la populația din care este selectat eșantionul.

### Definiții

5. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
  - (a) Eșantionarea în audit (eșantionare) – Aplicarea procedurilor de audit la mai puțin de 100% din elementele din cadrul unei populații cu relevanță pentru audit, astfel încât toate unitățile de eșantionare să aibă posibilitatea de a fi selectate, cu scopul de a îi furniza auditorului o bază rezonabilă în funcție de care să formuleze concluzii cu privire la întreaga populație.
  - (b) Populație – Întregul set de date din care este selectat un eșantion și pe marginea căruia auditorul dorește să își formuleze concluziile.
  - (c) Riscul de eșantionare – Riscul ca, în baza unui eșantion, concluzia auditorului să fie diferită de concluzia la care s-ar fi ajuns dacă

<sup>1</sup> ISA 500, *Probe de audit*

întreaga populație ar fi fost supusă aceleiași proceduri de audit. Riscul de eșantionare poate duce la două tipuri de concluzii eronate:

- (i) În cazul unui test al controalelor, concluzia potrivit căreia controalele sunt mai eficiente decât sunt ele în realitate, sau în cazul unui test de detaliu, concluzia că nu există o denaturare semnificativă, când există de fapt. Auditorul este preocupat, în primul rând, de acest tip de concluzie eronată, deoarece aceasta afectează eficacitatea auditului și are mai multe șanse să ducă la o opinie de audit necorespunzătoare.
  - (ii) În cazul unui test al controalelor, concluzia potrivit căreia controalele sunt mai puțin eficiente decât sunt ele în realitate, sau în cazul unui test de detaliu, concluzia că există o denaturare semnificativă, când nu există de fapt. Acest tip de concluzie eronată afectează eficacitatea auditului, căci duce, de regulă, la o muncă suplimentară pentru a stabili dacă au fost incorecte concluziile inițiale.
- (d) Riscul independent de eșantionare – Riscul ca auditorul să ajungă la o concluzie eronată din orice motiv independent de riscul de eșantionare. (a se vedea pct. A1)
  - (e) Anomalie – O denaturare sau deviație care se poate demonstra că nu este reprezentativă pentru denaturările sau deviațiile aferente unei populații.
  - (f) Unitate de eșantionare – Elementele individuale care constituie o populație. (a se vedea pct. A2)
  - (g) Eșantionare statistică – O abordare a eșantionării care are următoarele caracteristici:
    - (i) Selectarea aleatorie a elementelor eșantionului; și
    - (ii) Utilizarea teoriei probabilității pentru a evalua rezultatele eșantionului, inclusiv evaluarea riscului de eșantionare.

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

- (h) Stratificare – Procesul de divizare a populației în subpopulații, fiecare dintre acestea fiind un grup de unități de eșantionare care prezintă caracteristici similare (de obicei valoarea monetară).
- (i) Eroare tolerabilă– O valoare monetară stabilită de către auditor cu privire la care acesta încearcă să obțină un nivel adecvat al asigurării că valoarea monetară stabilită de el nu este depășită de denaturarea reală din cadrul populației. (a se vedea pct. A3)

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

## Cerințe

### Proiectarea și dimensiunea eșantionului și selectarea elementelor de testat

6. În proiectarea unui eșantion de audit, auditorul trebuie să ia în considerare scopul procedurii de audit și caracteristicile populației din care va fi extras eșantionul. (a se vedea pct. A4-A9)
7. Auditorul trebuie să determine o dimensiune a eșantionului suficientă pentru a reduce riscul de eșantionare la un nivel acceptabil de scăzut. (a se vedea pct. A10-A11)
8. Auditorul trebuie să selecteze elementele eșantionului astfel încât fiecare unitate de eșantionare din cadrul populației să aibă posibilitatea de a fi selectată. (a se vedea pct. A12-A13)

### Efectuarea de proceduri de audit

9. Auditorul trebuie să efectueze proceduri de audit, adecvate scopului propus, cu privire la fiecare element selectat.
10. Dacă procedura de audit nu este aplicabilă elementului selectat, auditorul trebuie să efectueze procedura asupra unui element înlocuitor. (a se vedea pct. A14)
11. Dacă auditorul nu poate aplica procedurile de audit proiectate, sau proceduri corespunzătoare alternative cu privire la un element selectat, auditorul trebuie să trateze acel element drept o deviație de la controlul prevăzut, în cazul testelor controalelor, sau drept o denaturare, în cazul testelor de detaliu. (a se vedea pct. A15-A16)

### Natura și cauza deviațiilor și denaturărilor

12. Auditorul trebuie să investigheze natura și cauza oricăror deviații sau denaturări identificate și să evalueze efectul lor posibil asupra scopului procedurii de audit și a altor domenii ale auditului. (a se vedea pct. A17)
13. În circumstanțele extrem de rare în care auditorul consideră o denaturare sau o deviație descoperită în cadrul unui eșantion drept o anomalie, acesta trebuie să atingă un grad ridicat de certitudine că acea denaturare sau deviație nu este reprezentativă pentru populație. Auditorul trebuie să atingă acest grad ridicat de certitudine prin efectuarea de proceduri de audit suplimentare, pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate că acea denaturare sau deviație nu afectează restul populației.

**Extrapolarea denaturărilor**

14. În cazul testelor de detaliu, auditorul trebuie să extrapoleze denaturările identificate în eșantion asupra ansamblului populației. (a se vedea pct. A18-A20)

**Evaluarea rezultatelor eșantionării în audit**

15. Auditorul trebuie să evalueze:
- (a) Rezultatele aferente eșantionului; și (a se vedea pct. A21-A22)
  - (b) Dacă utilizarea eșantionării în audit a furnizat o bază rezonabilă pentru concluziile referitoare la populația care a fost testată. (a se vedea pct. A23)

\* \* \*

**Aplicare și alte materiale explicative****Definiții**

*Riscul independent de eșantionare* (a se vedea pct. 5 litera (d))

- A1. Exemplele de risc independent de eșantionare includ utilizarea de proceduri de audit necorespunzătoare, sau interpretarea eronată a probelor de audit și incapacitatea de a recunoaște o denaturare sau o deviație.

*Unitatea de eșantionare* (a se vedea pct. 5 litera (f))

- A2. Unitățile de eșantionare pot fi elemente fizice (de exemplu, cecuri înscrise pe borderourile de depunere, sumele creditoare din extrasele de cont, facturi ale vânzărilor sau solduri debitoare) sau unități monetare.

*Eroarea tolerabilă* (a se vedea pct. 5 litera (i))

- A3. În proiectarea unui eșantion, auditorul determină eroarea tolerabilă în vederea abordării riscului ca denaturările ne semnificative individuale cumulate să poată determina denaturarea semnificativă a situațiilor financiare și să ofere o marjă pentru denaturările nedetectate posibile. Eroarea tolerabilă reprezintă aplicarea pragului de semnificație funcțional, așa cum este definit în ISA 320,<sup>2</sup> unei proceduri de eșantionare specifice. Eroarea tolerabilă poate avea aceeași valoare sau o valoare mai scăzută decât pragul de semnificație funcțional.

**Proiectarea și dimensiunea eșantionului și selectarea elementelor de testat**

*Proiectarea eșantionului* (a se vedea pct. 6)

- A4. Eșantionarea în audit îi permite auditorului să obțină și să evalueze probele de audit referitoare la anumite caracteristici ale elementelor selectate, pentru a

<sup>2</sup> ISA 320, *Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit*, punctul 9



formula sau a sprijini formularea unei concluzii cu privire la populația din care a fost extras eșantionul. Eșantionarea în audit poate fi aplicată utilizând fie abordările eșantionării nestatistice, fie abordările eșantionării statistice.

- A5. În proiectarea eșantionului de audit, auditorul ia în considerare scopul specific care trebuie atins și combinația de proceduri de audit cu probabilitatea cea mai mare de a atinge acest scop. Luarea în considerare a naturii probelor de audit căutate și a condițiilor deviației sau denaturării posibile sau a altor caracteristici referitoare la acele probe de audit îl vor ajuta pe auditor să definească ceea ce constituie o deviație sau o denaturare și ce populație să utilizeze pentru eșantionare. În îndeplinirea cerinței de la punctul 10 din ISA 500, în efectuarea eșantionării în audit, auditorul efectuează proceduri de audit pentru a obține probe că populația din care se extrage eșantionul de audit este completă.
- A6. Luarea în considerare de către auditor a scopului procedurii de audit, așa cum prevede punctul 6, include o înțelegere clară a ceea ce constituie o deviație sau o denaturare astfel încât toate și doar acele condiții care sunt relevante scopului procedurii de audit să fie incluse în evaluarea deviațiilor sau în extrapolarea denaturărilor. De exemplu, într-un test de detaliu referitor la existența conturilor de creanțe, precum confirmarea, plățile efectuate de client înainte de data confirmării dar încasate la puțin timp după acea dată de către entitate nu sunt considerate o denaturare. De asemenea, o sumă raportată eronat între două conturi clienți nu afectează soldul total al contului de creanțe. Prin urmare, poate să nu fie adecvat ca această situație să fie considerată o denaturare în evaluarea rezultatelor eșantionului acestei proceduri specifice, chiar dacă ar putea avea un efect important asupra altor domenii ale auditului, precum evaluarea riscului de fraudă sau a caracterului adecvat al provizioanelor pentru creanțe îndoielnice.
- A7. În luarea în considerare a caracteristicilor unei populații, în cazul testelor controalelor, auditorul efectuează o evaluare a ratei de deviație preconizate pe baza înțelegerii de către auditor a controalelor relevante sau pe baza examinării unui număr redus de elemente din cadrul populației. Această evaluare este efectuată în vederea proiectării unui eșantion de audit și determinării dimensiunii eșantionului. De exemplu, dacă rata de deviație preconizată este inacceptabil de ridicată, auditorul va decide, de regulă, să nu efectueze teste ale controalelor. În mod similar, în cazul testelor de detaliu, auditorul efectuează o evaluare a denaturării preconizate din cadrul populației. Dacă denaturarea preconizată este ridicată, examinarea în proporție de 100% sau utilizarea unui eșantion de dimensiune mare poate fi adecvată în efectuarea testelor de detaliu.
- A8. În luarea în considerare a caracteristicilor populației din care va fi extras eșantionul, auditorul poate determina că stratificarea sau selectarea în funcție de valoare este adecvată. Anexa 1 furnizează discuții aprofundate referitoare la stratificare și selectare în funcție de valoare.

- A9. Decizia cu privire la măsura în care ar trebui utilizată o abordare nestatistică sau statistică a eșantionării este o chestiune care ține de raționamentul auditorului; cu toate acestea, dimensiunea eșantionului nu reprezintă un criteriu valid de diferențiere între abordările statistică și nestatistică.

*Dimensiunea eșantionului (a se vedea pct. 7)*

- A10. Nivelul riscului de eșantionare pe care auditorul este dispus să îl accepte afectează dimensiunea prevăzută a eșantionului. Cu cât este mai scăzut riscul pe care auditorul este dispus să îl accepte, cu atât mai mare va trebui să fie dimensiunea eșantionului.
- A11. Dimensiunea eșantionului poate fi determinată prin aplicarea unei formule pe bază statistică sau prin exercitarea raționamentului profesional. Anexele 2 și 3 indică influențele pe care le au, de obicei, diferiți factori asupra determinării dimensiunii eșantionului. Atunci când circumstanțele sunt similare, efectul asupra dimensiunii eșantionului al factorilor precum cei identificați în Anexele 2 și 3 va fi similar, indiferent dacă este aleasă o abordare statistică sau nestatistică.

*Selectarea elementelor de testat (a se vedea pct. 8)*

- A12. În cazul eșantionării statistice, elementele eșantionului sunt selectate astfel încât fiecare unitate de eșantionare să prezinte o probabilitate cunoscută de a fi selectată. În cazul eșantionării nestatistice, este utilizat raționamentul în selectarea elementelor eșantionului. Deoarece scopul eșantionării este furnizarea unei baze rezonabile de formulare a concluziilor de către auditor cu privire la populația din care este selectat eșantionul, este important ca auditorul să selecteze un eșantion reprezentativ, astfel încât să fie evitat orice subiectivism, prin alegerea unor elemente ale eșantionului care să prezinte caracteristici tipice ale populației.
- A13. Metodele principale de selectare a eșantioanelor sunt utilizarea selectării aleatorii, selectării sistematice și selectării la întâmplare. Fiecare dintre aceste metode este dezbătută în Anexa 4.

**Efectuarea de proceduri de audit** (a se vedea pct. 10-11)

- A14. Un exemplu de situație în care este necesară efectuarea unei proceduri asupra unui element înlocuitor este atunci când un cec anulat este selectat în timp ce este testată dovada unei autorizații de plată. Dacă auditorul este convins că cecul a fost anulat în mod corespunzător, astfel încât să nu constituie o deviație, este examinat un element înlocuitor ales în mod adecvat.
- A15. Un exemplu de situație în care auditorul nu poate să aplice procedurile de audit proiectate unui element selectat este atunci când documentația referitoare la acel element a fost pierdută.

- A16. Un exemplu de procedură alternativă viabilă poate fi examinarea unor încasări de numerar ulterioare, alături de probe ale sursei acestora și de elementele care se intenționează să fie decontate, atunci când nu a fost primită nici o reacție ca urmare a unei cereri de confirmare pozitive.

**Natura și cauza deviațiilor și denaturărilor** (a se vedea pct. 12)

- A17. În analiza deviațiilor și denaturărilor identificate, auditorul poate observa că multe dintre acestea au o trăsătură comună, de exemplu, tipul de tranzacție, locația, linia de produse sau perioada de timp. În astfel de circumstanțe, auditorul poate decide să identifice toate elementele din cadrul populației care prezintă trăsătura comună și să extindă procedurile de audit la acele elemente. Mai mult, astfel de deviații sau denaturări pot fi intenționate și pot indica posibilitatea existenței fraudei.

**Extrapolarea denaturărilor** (a se vedea pct. 14)

- A18. Auditorul trebuie să extrapoleze denaturările asupra întregii populații, pentru a obține o imagine de ansamblu asupra amplitudinii denaturării, dar se poate ca extrapolarea să nu fie suficientă pentru a determina valoarea care urmează a fi consemnată.
- A19. Când s-a stabilit că o denaturare reprezintă o anomalie, aceasta poate fi exclusă atunci când se extrapolează denaturările la ansamblul populației. Cu toate acestea, efectul oricărei astfel de denaturări, dacă nu este corectată, trebuie luat în considerare în plus față de extrapolarea denaturărilor care nu reprezintă anomalii.
- A20. În cazul testelor controalelor, nu este necesară nicio extrapolare explicită a deviațiilor, din moment ce rata de deviație a eșantionului reprezintă, de asemenea, rata de deviație proiectată pentru populația ca întreg. ISA 330<sup>3</sup> furnizează îndrumări atunci când sunt detectate deviații de la controalele pe care auditorul intenționează să se bazeze.

**Evaluarea rezultatelor eșantionării în audit** (a se vedea pct. 15)

- A21. În cazul testelor controalelor, o rată a deviației neașteptat de mare a eșantionului poate duce la o creștere a nivelului riscului de denaturare semnificativă evaluat, cu excepția cazului în care sunt obținute probe de audit suplimentare care să susțină evaluarea inițială. În cazul testelor de detaliu, un număr neașteptat de mare de denaturări într-un eșantion îl poate determina pe auditor să creadă că o clasă de tranzacții sau un sold al unui cont conține o denaturare semnificativă, în absența unor probe de audit suplimentare, potrivit cărora nu există nicio denaturare semnificativă.

<sup>3</sup> ISA 330, *Răspunsul auditorului la riscurile evaluate*, punctul 17

- A22. În cazul testelor de detaliu, denaturarea extrapolată plus denaturarea anormală, dacă există, reprezintă cea mai bună estimare a auditorului cu privire la denaturarea din cadrul populației. Atunci când denaturarea extrapolată plus denaturarea anormală, dacă există, depășește eroarea tolerabilă, eșantionul nu furnizează o bază rezonabilă pentru concluziile aferente populației care a fost testată. Cu cât este mai apropiată valoarea sumei dintre denaturarea extrapolată plus denaturarea anormală de eroarea tolerabilă, cu atât este mai probabil ca denaturarea reală din cadrul populației să depășească eroarea tolerabilă. De asemenea, dacă denaturarea extrapolată este superioară așteptărilor auditorului cu privire la denaturare, utilizate pentru a determina dimensiunea eșantionului, auditorul poate ajunge la concluzia că există un risc inacceptabil de eșantionare ca denaturarea reală din cadrul populației să depășească eroarea tolerabilă. Luarea în considerare a rezultatelor altor proceduri de audit îl ajută pe auditor să evalueze riscul ca denaturarea reală din cadrul populației să depășească eroarea tolerabilă și riscul poate fi redus dacă sunt obținute probe de audit suplimentare.
- A23. Dacă auditorul ajunge la concluzia că eșantionarea în audit nu a furnizat o bază rezonabilă pentru concluziile aferente populației care a fost testată, auditorul poate:
- Solicita conducerii să investigheze denaturările care au fost identificate și potențialul unor denaturări viitoare și să facă ajustările necesare; sau
  - Ajusta natura, plasarea în timp și amploarea acelor proceduri de audit subsecvente pentru a putea atinge, în modul cel mai eficient, asigurarea prevăzută. De exemplu, în cazul testelor controalelor, auditorul poate extinde dimensiunea eșantionului, poate testa un control alternativ sau poate modifica procedurile de fond aferente.

## Anexa 1

(a se vedea pct. A8)

### Stratificarea și selectarea în funcție de valoare

În luarea în considerare a caracteristicilor populației din care va fi extras eșantionul, auditorul poate determina că este adecvată stratificarea sau selectarea în funcție de valoare. Această Anexă îi furnizează îndrumări auditorului cu privire la utilizarea tehnicilor de stratificare și selectare în funcție de valoare.

#### Stratificarea

1. Eficiența auditului poate fi îmbunătățită dacă auditorul stratifică o populație prin divizarea în sub-populații separate, care prezintă o caracteristică definitorie. Obiectivul stratificării este de a reduce variabilitatea elementelor din cadrul fiecărei categorii și permite, deci, dimensiunii eșantionului să fie redusă fără a crește riscul de eșantionare.
2. Atunci când se efectuează teste de detaliu, populația este deseori stratificată în funcție de valoarea monetară. Acest lucru permite ca un efort de audit mai mare să fie direcționat către elementele cu o valoare superioară, deoarece aceste elemente pot conține cel mai mare potențial de denaturare în ceea ce privește supraevaluarea. În mod similar, o populație poate fi stratificată în conformitate cu o caracteristică specifică ce indică un risc mai mare de denaturare, de exemplu, în cazul testării provizionului pentru creanțe îndoielnice în evaluarea conturilor de creanțe, soldurile pot fi stratificate în funcție de vechime.
3. Rezultatele procedurilor de audit aplicate unui eșantion de elemente din cadrul unei categorii pot fi extrapolate doar asupra elementelor care alcătuiesc acea categorie. Pentru a formula o concluzie privind întreaga populație, auditorul va trebui să ia în considerare riscul de denaturare semnificativă în raport cu orice alte categorii care alcătuiesc întreaga populație. De exemplu, 20% dintre elementele unei populații pot alcătui 90% din valoarea soldului unui cont. Auditorul poate decide să examineze un eșantion din aceste elemente. Auditorul evaluează rezultatele acestui eșantion și ajunge la o concluzie pe marginea a 90% din valoare, separat de restul de 10% (asupra căruia se va utiliza un alt eșantion sau alte metode de colectare de probe de audit sau care poate fi considerat nesemnificativ).
4. Dacă o clasă de tranzacții sau un sold al unui cont a fost împărțit în categorii, denaturarea este extrapolată separat asupra fiecărei categorii. Denaturările extrapolate pentru fiecare categorie sunt apoi combinate, atunci când se va lua în considerare efectul posibil al denaturărilor asupra întregii clase de tranzacții sau asupra întregului sold al contului.

**Selectarea în funcție de valoare**

5. Atunci când se efectuează teste de detaliu, poate fi eficientă identificarea unității de eșantionare ca fiind reprezentată de unitățile monetare individuale care alcătuiesc populația. După ce selectează unitățile monetare specifice din cadrul populației, de exemplu, soldul conturilor de creanțe, auditorul poate examina elementele specifice, de exemplu, soldurile individuale, care conțin acele unități monetare. Un beneficiu al acestei abordări aferente definirii unității de eșantionare este că efortul auditorului va fi direcționat către elementele cu valoare mai mare, deoarece ele prezintă o probabilitate mai mare de a fi selectate, și aceasta poate avea drept rezultat dimensiuni mai reduse ale eșantioanelor. Această abordare poate fi utilizată în paralel cu metoda sistematică de selectare a eșantionului (descrisă în Anexa 4) și este cea mai eficientă atunci când sunt selectate elemente prin utilizarea selectării aleatorii.

**Anexa 2**

(a se vedea pct. A11)

**Exemple de factori care influențează dimensiunea eșantionului în cazul testelor controalelor**

Următorii sunt factori pe care auditorul îi poate lua în considerare atunci când determină dimensiunea eșantionului în cazul testelor controalelor. Acești factori, care trebuie luați în considerare împreună, presupun ca auditorul să nu modifice natura sau plasarea în timp a testelor controalelor sau să nu modifice, în alt mod, abordarea procedurilor de fond ca răspuns la riscurile evaluate.

<b>FACTOR</b>	<b>EFFECT ASUPRA DIMENSIUNII EȘANTIONULUI</b>	
1. O creștere a măsurii în care evaluarea riscului de către auditor ține cont de controalele relevante	Creștere	Cu cât auditorul intenționează să obțină mai multă asigurare prin intermediul eficacității funcționale a controalelor, cu atât va fi mai scăzută evaluarea de către auditor a riscului de denaturare semnificativă, și cu atât va trebui să fie mai mare dimensiunea eșantionului. Atunci când evaluarea de către auditor a riscului de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor include o estimare cu privire la eficacitatea funcțională a controalelor, auditorul trebuie să efectueze teste ale controalelor. Celelalte date fiind egale, cu cât auditorul se bazează mai mult pe eficacitatea funcțională a controalelor în cadrul evaluării riscului, cu atât este mai mare amploarea testelor controalelor efectuate de auditor (și prin urmare, crește dimensiunea eșantionului).
2. O creștere a ratei tolerabile a deviației	Descrescere	Cu cât este mai scăzută rata tolerabilă a deviației, cu atât trebuie să fie mai mare dimensiunea eșantionului.

<b>FACTOR</b>	<b>EFACT ASUPRA DIMENSIUNII EȘANTIONULUI</b>	
3. O creștere a ratei deviației estimate a populației de testat	Creștere	Cu cât este mai ridicată rata de deviație estimată, cu atât trebuie să fie mai mare dimensiunea eșantionului astfel încât auditorul să fie în situația de a face o estimare rezonabilă a ratei reale a deviației. Factorii relevanți pentru determinarea de către auditor a ratei estimate a deviației includ înțelegerea activității comerciale de către auditor (mai precis, a procedurilor de evaluare a riscului desfășurate în vederea obținerii unei înțelegeri a controlului intern), modificărilor de personal sau aferente controlului intern, rezultatele procedurilor de audit aplicate în perioadele anterioare și rezultatele altor proceduri de audit. Ratele ridicate estimate ale deviației controlului justifică de obicei în mică măsură, dacă există, scăderea riscului de denaturare semnificativă evaluat.
4. O creștere a nivelului de asigurare dorit de auditor conform căreia rata tolerabilă a deviației nu este depășită de rata reală a deviației din cadrul populației	Creștere	Cu cât este mai mare nivelul de asigurare dorit de auditor, conform căruia rezultatele eșantionului sunt, de fapt, indicatori ai incidenței reale a deviației din cadrul populației, cu atât trebuie să fie mai mare dimensiunea eșantionului.
5. O creștere a numărului de unități de eșantionare din cadrul populației	Efect neglijabil	În cazul populațiilor mari, dimensiunea reală a populației are un efect scăzut, dacă există, asupra dimensiunii eșantionului. Cu toate acestea, în cazul populațiilor mici, eșantionarea în audit poate să nu fie atât de eficientă ca alte metode de obținere a unor probe de audit și suficiente și adecvate.



**Anexa 3**

(a se vedea pct. A11)

**Exemple de factori care influențează dimensiunea eșantionului în cazul testelor de detaliu**

Următorii sunt factori pe care auditorul îi poate lua în considerare atunci când determină dimensiunea eșantionului în cazul testelor de detaliu. Acești factori, care trebuie luați în considerare împreună, presupun ca auditorul să nu modifice abordarea testelor controalelor sau să nu modifice, în alt mod, natura sau plasarea în timp a procedurilor de fond ca răspuns la riscurile evaluate.

<b>FACTOR</b>	<b>EFFECTUL ASUPRA DIMENSIUNII EȘANTIONULUI</b>	
1. O creștere a evaluării de către auditor a riscului de denaturare semnificativă	Creștere	Cu cât este mai ridicată evaluarea de către auditor a riscului de denaturare semnificativă, cu atât trebuie să fie mai mare dimensiunea eșantionului. Evaluarea de către auditor a riscului de denaturare semnificativă este afectată de riscul inerent și de riscul de control. De exemplu, dacă auditorul nu efectuează teste ale controalelor, evaluarea de către acesta a riscului aferent funcționării eficiente a controalelor interne cu privire la o aserțiune specifică nu poate fi redusă. Prin urmare, pentru a reduce riscul de audit la un nivel acceptabil de scăzut, auditorul are nevoie de un risc de nedetectare scăzut și se va baza mai mult pe proceduri de fond. Cu cât sunt obținute mai multe probe de audit din testele de detaliu (adică, cu cât va fi mai scăzut riscul de nedetectare), cu atât va trebui să fie mai mare dimensiunea eșantionului.
2. O creștere a utilizării	Descreștere	Cu cât auditorul se bazează pe

<b>FACTOR</b>	<b>EFFECTUL ASUPRA DIMENSIUNII EȘANTIONULUI</b>	
altor proceduri de fond axate asupra aceleiași aserțiuni		alte proceduri de fond (teste de detaliu sau proceduri analitice de fond) pentru a reduce la un nivel acceptabil riscul de nedectare aferent unei populații specifice, cu atât auditorul va avea nevoie de o asigurare mai redusă prin eșantionare, și, prin urmare, cu atât va putea să fie mai mică dimensiunea eșantionului.
3. O creștere a nivelului de asigurare dorit de auditor, conform căruia eroarea tolerabilă nu este depășită de denaturarea reală din cadrul populației	Creștere	Cu cât este mai mare nivelul de asigurare pe care auditorul îl solicită, conform căruia rezultatele eșantionului sunt de fapt, indicatori ai valorii reale de denaturare din cadrul populației, cu atât mai mare trebuie să fie dimensiunea eșantionului.
4. O creștere a erorii tolerabile	Descreștere	Cu cât este mai scăzută eroarea tolerabilă, cu atât trebuie să fie mai mare dimensiunea eșantionului.
5. O creștere a numărului de denaturări pe care auditorul estimează că le va identifica în cadrul populației	Creștere	Cu cât este mai mare numărul denaturărilor pe care auditorul estimează că le va identifica în cadrul populației, cu atât trebuie să fie mai mare dimensiunea eșantionului, pentru a putea face o estimare rezonabilă a numărului real al denaturărilor din cadrul populației. Factorii relevanți pentru evaluarea de către auditor a numărului de denaturări estimate includ: măsura în care valorile elementelor sunt determinate subiectiv, rezultatele procedurilor de evaluare a riscului, rezultatele testelor controalelor, rezultatele procedurilor de audit aplicate în perioadele anterioare și rezultatele altor proceduri de fond.

FACTOR	EFECTUL ASUPRA DIMENSIUNII EȘANTIONULUI	
6. Stratificarea populației, atunci când este adecvată	Descreștere	Atunci când există o mare varietate (variabilitate) a dimensiunii monetare a elementelor din cadrul populației, poate fi utilă stratificarea populației. Când o populație poate fi stratificată adecvat, cumulum dimensiunilor eșantioanelor ce provin din categorii va fi, în general, mai mic decât dimensiunea eșantionului care ar fi fost necesară pentru a se obține un nivel dat al riscului de eșantionare, dacă ar fi fost extras un singur eșantion din întreaga populație.
7. Numărul de unități de eșantionare din cadrul populației	Efect neglijabil	În cazul populațiilor mari, dimensiunea reală a populației are un efect redus, dacă există, asupra dimensiunii eșantionului. Astfel, în cazul populațiilor mici, eșantionarea în audit nu este, de obicei, la fel de eficientă ca alte metode de obținere de probe de audit suficiente și adecvate. (Cu toate acestea, atunci când se utilizează eșantionarea unităților monetare, o creștere a valorii monetare a populației implică o creștere a dimensiunii eșantionului, cu excepția cazului în care aceasta este compensată de o creștere proporțională a pragului de semnificație a situațiilor financiare ca întreg [și, dacă este aplicabil, a nivelului sau nivelurilor de semnificație pentru clase specifice de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări].)

**Anexa 4**

(a se vedea pct. A13)

**Metode de selectare a eșantionului**

Există numeroase metode de selectare a eșantioanelor. Principalele metode sunt următoarele:

- (a) Selectarea aleatorie (aplicată prin intermediul unor generatoare de numere aleatorii, de exemplu, tabele de numere aleatorii).
- (b) Selectarea sistematică, în care numărul unităților de eșantionare din cadrul populației este împărțit la dimensiunea eșantionului pentru a se obține un interval de eșantionare, de exemplu 50, iar după determinarea unui punct de plecare, cuprins în primele 50, se selectează ulterior fiecare a 50-a unitate de eșantionare. Cu toate că punctul de plecare poate fi determinat la întâmplare, eșantionul are o probabilitate mai mare de a fi într-adevăr aleatoriu dacă este determinat prin utilizarea unui generator computerizat de numere aleatorii sau a unor tabele de numere aleatorii. Când se utilizează selectarea sistematică, auditorul va trebui să se asigure că unitățile de eșantionare din cadrul populației nu sunt structurate în așa fel încât intervalul de eșantionare să corespundă unui tip specific din cadrul populației.
- (c) Eșantionarea unității monetare este un tip de selectare în funcție de valoare (așa cum prevede Anexa 1) în care dimensiunea, selectarea și evaluarea eșantionului au drept rezultat o concluzie exprimată în valori monetare.
- (d) Selectarea la întâmplare, în care auditorul selectează eșantionul fără a respecta o tehnică structurată. Cu toate că nu este utilizată nicio tehnică structurată, auditorul trebuie să evite, totuși, orice subiectivism conștient sau orice predictibilitate (de exemplu, evitarea elementelor dificil de localizat, sau alegerea sau evitarea de fiecare dată a primelor și ultimelor intrări de pe o pagină) și va încerca, astfel, să se asigure că toate elementele dintr-o populație au posibilitatea de a fi selectate. Selectarea la întâmplare nu este adecvată atunci când se utilizează eșantionarea statistică.
- (e) Selectarea în bloc implică selectarea unui (unor) bloc(uri) de elemente adiacente din cadrul populației. Selectarea în bloc nu poate fi utilizată, de regulă, în eșantionarea în audit deoarece majoritatea populațiilor sunt structurate în așa fel încât este probabil ca elementele unui șir să aibă caracteristici similare unul față de altul, dar caracteristici diferite față de elementele din altă parte a populației. Deși, în unele circumstanțe, examinarea blocurilor de elemente poate fi o procedură de audit adecvată, aceasta va fi rareori o tehnică de selectare corespunzătoare a eșantionului, atunci când auditorul intenționează să realizeze deducții valide despre întreaga populație, pe baza eșantionului.

**STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 540**  
**AUDITAREA ESTIMĂRILOR CONTABILE, INCLUSIV**  
**A ESTIMĂRILOR CONTABILE LA VALOAREA JUSTĂ**  
**ȘI A PREZENTĂRILOR AFERENTE**

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep cu data de 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date)

**CUPRINS**

	Punct
<b>Introducere</b>	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA.....	1
Natura estimărilor contabile .....	2-4
Data intrării în vigoare .....	5
<b>Obiectiv</b> .....	6
<b>Definiții</b> .....	7
<b>Cerințe</b>	
Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe .....	8-9
Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă.....	10-11
Răspunsuri la riscurile evaluate de denaturare semnificativă .....	12-14
Proceduri de fond subsecvente ca răspuns la riscurile semnificative.....	15-17
Evaluarea caracterului rezonabil al estimărilor contabile și determinarea denaturărilor.....	18
Prezentări legate de estimările contabile .....	19-20
Indicii ale unui posibil subiectivism al conducerii .....	21
Declarații scrise .....	22
Documentație .....	23
<b>Aplicare și alte materiale explicative</b>	
Natura estimărilor contabile.....	A1-A11
Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe .....	A12-A44
Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă.....	A45-A51
Răspunsuri la riscurile evaluate de denaturare semnificativă .....	A52-A101
Proceduri de fond subsecvente ca răspuns la riscurile semnificative .....	A102-A115

AUDITAREA ESTIMĂRILOR CONTABILE, INCLUSIV A ESTIMĂRILOR CONTABILE  
LA VALOAREA JUSTĂ ȘI A PREZENTĂRILOR AFERENTE

Evaluarea caracterului rezonabil al estimărilor contabile și determinarea denaturărilor .....	A116-A119
Prezentări legate de estimările contabile.....	A120-A123
Indicii ale unui posibil subiectivism al conducerii.....	A124-A125
Declarații scrise.....	A126-A127
Documentație .....	A128
Anexă: Evaluări la valoarea justă și prezentări în conformitate cu diferite cadre de raportare financiară	

---

*Standardul Internațional de Audit ISA 540, Auditarea estimărilor contabile, inclusiv a estimărilor contabile la valoarea justă și a prezentărilor aferente, trebuie citit în paralel cu ISA 200, Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit.*

## Introducere

### Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitățile auditorului cu privire la estimările contabile, inclusiv estimările contabile la valoarea justă și prezentările informațiilor aferente într-un audit al situațiilor financiare. În mod specific, prezintă modul în care ISA 315(Revizuit)<sup>1</sup> și ISA 330<sup>2</sup>, precum și alte ISA-uri relevante, trebuie aplicate în relație cu estimările contabile. Include, de asemenea, cerințe și recomandări cu privire la denaturările estimărilor contabile individuale și indicii ale unui posibil subiectivism al conducerii.

### Natura estimărilor contabile

2. Unele elemente ale situațiilor financiare nu pot fi evaluate cu exactitate, ci pot fi doar estimate. În contextul prezentului ISA, astfel de elemente ale unei situații financiare sunt denumite estimări contabile. Natura și credibilitatea informațiilor aflate la dispoziția conducerii pentru efectuarea unei estimări contabile variază semnificativ, ceea ce afectează în consecință, gradul de incertitudine a estimării asociat cu estimările contabile. Gradul de incertitudine a estimării afectează, la rândul său, riscurile de denaturare semnificativă a estimărilor contabile, inclusiv posibilitatea ca acestea să fie influențate intenționat sau neintenționat de un subiectivism al conducerii. (a se vedea pct. A1-A11)
3. Scopul evaluării estimărilor contabile poate varia în funcție de cadrul de raportare financiară aplicabil și de elementul financiar care se raportează. Scopul evaluării pentru unele estimări contabile este de a previziona rezultatul uneia sau mai multor tranzacții, evenimente sau condiții care fac necesară estimarea contabilă. Pentru alte estimări contabile, inclusiv multe estimări contabile la valoarea justă, scopul evaluării este diferit și este exprimat în funcție de valoarea unei tranzacții curente sau a unui element al unei situații financiare pe baza unor condiții predominante la data evaluării, precum prețul de piață estimat pentru un anumit tip de activ sau datorie. De exemplu, mai degrabă cadrul de raportare financiară aplicabil poate prevedea o evaluare la valoarea justă bazată pe o presupusă tranzacție curentă ipotetică între părți aflate în cunoștință de cauză și de bunăvoie (denumite uneori „participanți la piață” sau într-un mod echivalent) într-o tranzacție desfășurată în condiții obiective, decât decontarea unei tranzacții la o dată oarecare din trecut sau din viitor<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> ISA 315 (Revizuit), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său*

<sup>2</sup> ISA 330, *Răspunsul auditorului la riscurile evaluate*

<sup>3</sup> Pot exista definiții diferite ale valorii juste în cadrele de raportare financiară.

4. O diferență ce apare între rezultatul unei estimări contabile și suma recunoscută inițial sau prezentată în situațiile financiare nu reprezintă, în mod necesar, o denaturare a situațiilor financiare. Acesta este cazul în special pentru estimările contabile la valoarea justă, având în vedere că orice rezultat observat este afectat în mod invariabil de evenimente sau condiții ulterioare datei la care este estimată evaluarea în contextul situațiilor financiare.

### **Data intrării în vigoare**

5. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep cu data de 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date.

### **Obiectiv**

6. Obiectivul auditorului este de a obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la măsura în care:
  - (a) estimările contabile, inclusiv estimările contabile la valoarea justă, din situațiile financiare, recunoscute sau prezentate, sunt rezonabile; și
  - (b) prezentările aferente din situațiile financiare sunt adecvate, în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil.

### **Definiții**

7. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
  - (a) Estimare contabilă – O aproximare a unei valori monetare în absența unei modalități precise de evaluare. Acest termen se utilizează pentru o valoare evaluată la valoarea justă în condiții de incertitudine a estimării, precum și pentru alte valori care necesită estimare. Acolo unde prezentul ISA tratează numai estimările contabile ce implică evaluarea la valoarea justă, se utilizează termenul de „estimări contabile la valoarea justă”.
  - (b) Estimarea sau intervalul de estimare al auditorului – Valoarea sau, respectiv, intervalul de valori, derivată/e din probele de audit, care va/vor fi utilizată/e în aprecierea estimării conducerii.
  - (c) Incertitudinea estimării – Susceptibilitatea ca într-o estimare contabilă și în prezentările aferente de informații să existe o lipsă inerentă de precizie, în ceea ce privește evaluarea.
  - (d) Subiectivismul conducerii – O lipsă de neutralitate din partea conducerii, în întocmirea informațiilor.
  - (e) Estimarea conducerii – Valoarea selectată de conducere pentru recunoaștere sau prezentare în situațiile financiare drept o estimare contabilă.



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

## Cerințe

### Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe

8. În aplicarea procedurilor de evaluare a riscului și a activităților conexe în vederea înțelegerii entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern al entității, conform cerințelor ISA 315 (Revizuit)<sup>4</sup>, auditorul trebuie să înțeleagă următoarele, pentru a asigura o bază pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă pentru estimările contabile: (a se vedea pct. A12)
- (a) Cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil, relevante pentru estimările contabile, inclusiv prezentările aferente. (a se vedea pct. A13-A15)
  - (b) Modul în care conducerea identifică acele tranzacții, evenimente sau condiții care ar putea duce la apariția necesității ca estimările contabile să fie recunoscute sau prezentate în situațiile financiare. În obținerea acestei înțelegeri, auditorul trebuie să intervieveze conducerea cu privire la modificarea condițiilor care ar putea duce la apariția unor noi estimări contabile, sau la necesitatea de a le revizui pe cele existente. (a se vedea pct. A16-A21)
  - (c) Modul în care conducerea efectuează estimări contabile, precum și o înțelegere cu privire la informațiile pe care se bazează acestea, inclusiv: (a se vedea pct. A22-A23)
    - (i) Metoda, inclusiv, acolo unde este cazul, modelul utilizat în efectuarea estimărilor contabile; (a se vedea pct. A24-A26)
    - (ii) Controalele relevante; (a se vedea pct. A27-A28)
    - (iii) Dacă a fost utilizat un expert de către conducere; (a se vedea pct. A29-A30)
    - (iv) Ipotezele ce stau la baza estimărilor contabile; (a se vedea pct. A31-A36)
    - (v) Dacă au fost sau ar fi trebuit să fie modificate metodele de realizare a estimărilor contabile față de perioada anterioară, și dacă da, de ce; și (a se vedea pct. A37)
    - (vi) Dacă, și dacă da, cum a evaluat conducerea efectul incertitudinii estimării. (a se vedea pct. A38)

<sup>4</sup> ISA 315 (Revizuit), punctele 5-6 și 11-12

9. Auditorul trebuie să revizuiască rezultatul estimărilor contabile incluse în situațiile financiare din perioada anterioară, sau, acolo unde este cazul, reestimarea lor ulterioară în contextul perioadei curente. Natura și amploarea revizuirii auditorului țin cont de natura estimărilor contabile, precum și de măsura în care informația obținută ca urmare a revizuirii ar fi relevantă pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă a estimărilor contabile efectuate în situațiile financiare aferente perioadei curente. Totuși, revizuirea nu are scopul de a pune la îndoială raționamentele aplicate în perioadele anterioare care se bazează pe informațiile disponibile la acel moment. (a se vedea pct. A39-A44)

### **Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă**

10. În identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă, conform cerințelor ISA 315 (Revizuit)<sup>5</sup>, auditorul trebuie să evalueze gradul de incertitudine a estimării asociată unei estimări contabile. (a se vedea pct. A45-A46)
11. Auditorul trebuie să determine dacă, în conformitate cu raționamentul auditorului, există estimări contabile, dintre cele identificate ca având o incertitudine ridicată a estimării, ce duc la apariția unor riscuri semnificative. (a se vedea pct. A47-A51)

### **Răspunsuri la riscurile evaluate de denaturare semnificativă**

12. Pe baza riscurilor evaluate de denaturare semnificativă, auditorul trebuie să determine: (a se vedea pct. A52)
- (a) Dacă conducerea a aplicat în mod corespunzător cerințele cadrului de raportare financiară relevant, aplicabil pentru estimarea contabilă; și (a se vedea pct. A53-A56)
  - (b) Dacă metodele de efectuare a estimărilor contabile sunt adecvate și au fost aplicate în mod consecvent, precum și dacă modificările, în cazul în care există, în estimările contabile sau în metoda de realizare a acestora față de perioada anterioară sunt adecvate în condițiile date. (a se vedea pct. A57-A58)
13. Ca răspuns la riscurile evaluate de denaturare semnificativă, conform cerințelor ISA 330<sup>6</sup>, auditorul trebuie să întreprindă una sau mai multe din acțiunile următoare, ținând cont de natura estimării contabile: (a se vedea pct. A59-A61)
- (a) Trebuie să determine dacă evenimentele ce au avut loc până la data raportului auditorului furnizează probe de audit cu privire la estimarea contabilă. (a se vedea pct. A62-A67)

---

<sup>5</sup> ISA 315 (Revizuit), punctul 25

<sup>6</sup> ISA 330, punctul 5

- (b) Trebuie să testeze modul în care conducerea a realizat estimarea contabilă și datele pe care se bazează aceasta. Prin aceste acțiuni, auditorul trebuie să evalueze dacă: (a se vedea pct. A68-A70)
    - (i) Metoda de evaluare utilizată este adecvată în condițiile date; și (a se vedea pct. A71-A76)
    - (ii) Ipotezele utilizate de conducere sunt rezonabile în lumina obiectivelor de evaluare ale cadrului de raportare financiară aplicabil. (a se vedea pct. A77-A83)
  - (c) Trebuie să testeze eficacitatea operațională a controalelor asupra modului în care conducerea a realizat estimarea contabilă, împreună cu procedurile de fond adecvate. (a se vedea pct. A84-A86)
  - (d) Trebuie să dezvolte o estimare punctuală sau un interval de estimare pentru a evalua estimarea conducerii. În acest scop: (a se vedea pct. A87-A91)
    - (i) Dacă auditorul utilizează ipoteze sau metode care diferă de cele ale conducerii, auditorul trebuie să dobândească o înțelegere a ipotezelor sau metodelor conducerii, suficientă pentru a stabili faptul că estimarea sau intervalul de estimare al auditorului ia în considerare variabile relevante și pentru a evalua orice diferențe semnificative față de estimarea conducerii (a se vedea pct. A92)
    - (ii) Dacă auditorul ajunge la concluzia că este adecvată utilizarea unui interval de estimare, auditorul trebuie să restrângă intervalul, pe baza probelor de audit disponibile, până când toate rezultatele din interval sunt considerate rezonabile. (a se vedea pct. A93-A95)
14. Pentru determinarea aspectelor identificate la punctul 12 sau ca răspuns la riscurile evaluate de denaturare semnificativă în conformitate cu punctul 13, auditorul trebuie să analizeze dacă sunt necesare abilități sau cunoștințe specializate în legătură cu unul sau mai multe aspecte ale estimărilor contabile pentru a obține probe adecvate de audit suficiente și adecvate. (a se vedea pct. A96-A101)

## **Proceduri de fond subsecvente ca răspuns la riscurile semnificative**

### *Incertitudinea estimării*

15. Pentru estimările contabile care duc la apariția unor riscuri semnificative, în plus față de alte proceduri de fond efectuate pentru îndeplinirea cerințelor ISA 330<sup>7</sup>, auditorul trebuie să evalueze următoarele: (a se vedea pct. A102)

---

<sup>7</sup> ISA 330, punctul 18

- (a) Modul în care conducerea a luat în considerare ipotezele sau rezultatele alternative și motivul pentru care le-a respins, sau modul în care conducerea a tratat în alt mod incertitudinea estimării pentru realizarea estimărilor contabile. (a se vedea pct. A103-A106)
  - (b) Dacă ipotezele semnificative utilizate de conducere sunt rezonabile. (a se vedea pct. A107-A109)
  - (c) Acolo unde este relevant față de caracterul rezonabil al ipotezelor semnificative utilizate de conducere sau de aplicarea adecvată a cadrului de raportare financiară aplicabil, intenția conducerii de a întreprinde anumite acțiuni specifice și capacitatea sa de a realiza acest lucru. (a se vedea pct. A110)
16. Dacă, în conformitate cu raționamentul auditorului, conducerea nu a tratat în mod adecvat efectele incertitudinii estimării asupra estimărilor contabile ce duc la apariția unor riscuri semnificative, auditorul trebuie să dezvolte, în cazul în care consideră necesar, un interval de estimare cu care va evalua caracterul rezonabil al estimării contabile. (a se vedea pct. A111-A112)

#### *Criterii de recunoaștere și evaluare*

17. Pentru estimările contabile care duc la apariția unor riscuri semnificative, auditorul trebuie să obțină probe de audit suficiente și adecvate cu privire la măsura în care:
- (a) decizia conducerii de a recunoaște, sau de a nu recunoaște, estimările contabile în situațiile financiare; și (a se vedea pct. A113-A114)
  - (b) baza de evaluare selectată pentru estimările contabile (a se vedea pct. A115)
- sunt în conformitate cu cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil.

#### **Evaluarea caracterului rezonabil al estimărilor contabile și determinarea denaturărilor**

18. Auditorul trebuie să evalueze, pe baza probelor de audit, dacă estimările contabile din situațiile financiare sunt rezonabile, în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil, sau sunt eronate. (a se vedea pct. A116-A119)

#### **Prezentări legate de estimările contabile**

19. Auditorul trebuie să obțină probe de audit suficiente și adecvate cu privire la concordanța prezentărilor din situațiile financiare legate de estimările contabile cu cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil. (a se vedea pct. A120-A121)
20. Pentru estimările contabile care duc la apariția unor riscuri semnificative, auditorul trebuie să evalueze și caracterul adecvat al prezentării incertitudinii

estimării în situațiile financiare, în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil. (a se vedea pct. A122-A123)

### **Indicii ale unui posibil subiectivism al conducerii**

21. Auditorul trebuie să revizuiască raționamentele și deciziile luate de conducere în efectuarea estimărilor contabile pentru a identifica dacă există indicii ale unui posibil subiectivism al conducerii. Indiciile unui posibil subiectivism al conducerii nu constituie, ele însele, denaturări în contextul formulării de concluzii cu privire la caracterul rezonabil al estimărilor contabile individuale. (a se vedea pct. A124-A125)

### **Declarații scrise**

22. Auditorul trebuie să obțină declarații scrise din partea conducerii, și acolo unde este cazul, de la persoanele responsabile cu governanța, cu privire la măsura în care acestea consideră că ipotezele semnificative utilizate în efectuarea estimărilor contabile sunt rezonabile. (a se vedea pct. A126-A127)

### **Documentație**

23. Auditorul trebuie să includă în documentația de audit<sup>8</sup>:
  - (a) Baza pentru concluziile auditorului cu privire la caracterul rezonabil al estimărilor contabile și a prezentării acestora, care duc la apariția unor riscuri semnificative; și
  - (b) Indiciile unui posibil subiectivism al conducerii, dacă există. (a se vedea pct. A128)

\* \* \*

## **Aplicare și alte materiale explicative**

### **Natura estimărilor contabile** (a se vedea pct. 2)

- A1. Datorită incertitudinilor inerente activităților de afaceri, unele elemente ale situațiilor financiare nu pot fi decât estimate. Mai mult, caracteristicile specifice ale unui activ, unei datorii sau unei componente a capitalurilor proprii, ori baza sau metoda de evaluare prevăzută de cadrul de raportare financiară, pot duce la apariția necesității de a estima un element al situației financiare. Unele cadre de raportare financiară prevăd metodele specifice de evaluare și prezentările ce trebuie făcute în situațiile financiare, în vreme ce alte cadre de raportare financiară sunt mai puțin explicite. Anexa prezentului ISA pune în discuție evaluările la valoarea justă și prezentările în conformitate cu diferite cadre de raportare financiară.

---

<sup>8</sup> ISA 230, *Documentația de audit*, punctele 8-11 și punctul A6

- A2. Unele estimări contabile implică o incertitudine relativ scăzută a estimării și pot duce la apariția unor riscuri de denaturare semnificativă mai reduse, de exemplu:
- Estimările contabile ce apar în entități implicate în activități de afaceri, care nu sunt complexe.
  - Estimările contabile care sunt realizate și actualizate în mod frecvent, pentru că sunt legate de tranzacții de rutină.
  - Estimările contabile derivate din informații care pot fi consultate cu ușurință, precum informații publicate legate de rata dobânzii sau prețuri ale titlurilor de valoare tranzacționate. Astfel de informații pot fi denumite „observabile” în contextul unei estimări contabile la valoarea justă.
  - Estimările contabile la valoarea justă pentru care metoda de evaluare prevăzută de cadrul de raportare financiară aplicabil este simplă și ușor de aplicat pentru activul sau datoria ce trebuie evaluat/ă la valoarea justă.
  - Estimările contabile la valoarea justă pentru care modelul utilizat pentru a evalua estimarea contabilă este binecunoscut sau general acceptat, cu condiția ca ipotezele sau intrările modelului să fie observabile.
- A3. Totuși, pentru unele estimări contabile ar putea exista o incertitudine a estimării relativ ridicată, în special atunci când se bazează pe ipoteze semnificative, de exemplu:
- Estimările contabile legate de rezultatul unui litigiu.
  - Estimările contabile la valoarea justă pentru instrumente financiare derivate care nu se tranzacționează în mod public.
  - Estimările contabile la valoarea justă pentru care este utilizat un model cu un grad înalt de specializare dezvoltat de entitate sau pentru care există ipoteze sau intrări care nu pot fi observate pe piață.
- A4. Gradul de incertitudine al estimării variază în funcție de natura estimării contabile, de măsura în care există o metodă sau un model general acceptat pentru realizarea estimării contabile și subiectivitatea ipotezelor utilizate pentru realizarea estimării contabile. În unele cazuri, incertitudinea estimării asociată cu o estimare contabilă poate fi atât de mare încât criteriile de recunoaștere din cadrul de raportare financiară aplicabil nu sunt îndeplinite iar estimarea contabilă nu poate fi efectuată.
- A5. Nu toate elementele din situația financiară ce trebuie evaluate la valoare justă implică incertitudinea estimării. De exemplu, acesta ar putea fi cazul pentru unele elemente ale situației financiare pentru care există o piață

activă și deschisă care furnizează informații credibile și disponibile rapid, privind prețurile la care se derulează tranzacții efective, caz în care existența cotațiilor de prețuri publicate în mod obișnuit, reprezintă cea mai bună probă de audit pentru valoarea justă. Totuși, incertitudinea estimării poate exista chiar dacă metoda de evaluare și informațiile sunt bine definite. De exemplu, este posibil ca evaluarea titlurilor de valoare cotate pe o piață activă și deschisă la prețul listat de piață să necesite ajustare dacă participația este semnificativă în relație cu piața sau face obiectul unor restricții în ceea ce privește prezența pe piață în vederea comercializării. În plus, condițiile economice generale predominante la acel moment, de exemplu, lipsa de lichiditate a unei piețe, poate avea un impact asupra incertitudinii estimării.

- A6. Exemple suplimentare de situații în care ar putea fi necesare estimări contabile, altele decât estimările contabile la valoarea justă, includ:
- Provizioane pentru creanțe incerte.
  - Uzura morală a stocurilor.
  - Obligații de garanție.
  - Metoda de amortizare sau durata de viață utilă a activului.
  - Provizioane pentru valoarea contabilă a unei investiții, în cazul în care există incertitudine cu privire la recuperabilitatea sa.
  - Rezultatul contractelor pe termen lung.
  - Costuri rezultate în urma soluționării unor litigii și procese.
- A7. Exemple suplimentare de situații în care estimările contabile la valoarea justă ar putea fi prevăzute, includ:
- Instrumente financiare complexe, care nu sunt tranzacționate pe o piață activă și deschisă.
  - Plăți pe bază de acțiuni.
  - Imobilizări corporale deținute în vederea cedării.
  - Anumite active sau datorii achiziționate într-o combinație de întreprinderi, inclusiv fondul comercial și imobilizările necorporale.
  - Tranzacții ce implică schimbul de active sau datorii între părți independente fără contraprestație monetară, de exemplu, un schimb non-monetar de facilități industriale în segmente diferite de afaceri.
- A8. Estimarea presupune raționamente bazate pe informațiile disponibile la momentul la care se întocmesc situațiile financiare. Pentru multe estimări contabile, acestea includ efectuarea unor ipoteze cu privire la aspecte nesigure la momentul estimării. Auditorul nu este responsabil pentru precizarea

condițiilor, tranzacțiilor sau evenimentelor viitoare, care dacă ar fi fost cunoscute la momentul auditului, ar fi putut afecta în mod semnificativ acțiunile conducerii sau ipotezele utilizate de conducere.

### *Subiectivismul conducerii*

- A9. Cadrele de raportare financiară solicită deseori neutralitate, adică lipsa subiectivismului. Cu toate acestea, estimările contabile sunt imprecise și pot fi influențate de raționamentul conducerii. Un astfel de raționament poate implica un subiectivism intenționat sau neintenționat al conducerii (de exemplu, ca rezultat al motivației de a obține un rezultat dorit). Susceptibilitatea ca o estimare contabilă să fie influențată de subiectivismul conducerii crește în funcție de subiectivitatea implicată în efectuarea sa. Subiectivismul neintenționat al conducerii și posibilitatea exercitării unui subiectivism intenționat de către conducere sunt inerente în deciziile subiective ce sunt deseori necesare în efectuarea unei estimări contabile. Pentru auditurile recurente, indiciile privind un posibil subiectivism al conducerii, identificate în timpul auditului perioadelor anterioare, influențează activitățile de planificare ale auditorului, precum și pe cele de identificare și evaluare a riscului din perioada curentă.
- A10. Subiectivismul conducerii poate fi dificil de detectat la nivelul unui cont. Ar putea fi identificat numai atunci când este luat în considerare în grupuri cumulate de estimări contabile, sau sunt considerate toate estimările contabile, sau atunci când este observat pe parcursul mai multor perioade contabile. Deși o formă de subiectivism al conducerii este inerentă în cazul deciziilor subiective, în efectuarea unor astfel de raționamente este posibil să nu existe nicio intenție din partea conducerii de a induce în eroare utilizatorii situațiilor financiare. În cazul în care, totuși, există intenția de a induce în eroare, subiectivismul conducerii este de natură frauduloasă.

### *Considerente specifice entităților din sectorul public*

- A11. Entitățile din sectorul public ar putea deține active specializate semnificative, pentru care nu există surse de informații credibile și disponibile rapid în contextul evaluării la valoarea justă sau al altor baze de evaluare la valoarea actuală, sau o combinație a acestora. Deseori, activele specializate deținute nu generează fluxuri de trezorerie și nu au o piață activă. În consecință, evaluarea la valoarea justă necesită, în mod obișnuit, o estimare și poate fi complexă, iar în unele cazuri rare ar putea să nu fie posibilă deloc.

### **Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe (a se vedea pct. 8)**

- A12. Procedurile de evaluare a riscului și activitățile conexe prevăzute la punctul 8 al prezentului ISA sprijină auditorul în elaborarea unei așteptări cu privire la natura și tipul estimărilor contabile pe care le-ar putea avea o entitate. Auditorul analizează în primul rând dacă înțelegerea obținută este suficientă



pentru a identifica și evalua riscurile de denaturare semnificativă în relație cu estimările contabile, și pentru a planifica natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de audit subsecvente.

*Obținerea unei înțelegeri cu privire la cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil [a se vedea pct. 8, litera (a)]*

A13. Obținerea unei înțelegeri cu privire la cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil sprijină auditorul pentru a determina dacă acest cadru, de exemplu:

- Prescrie anumite condiții pentru recunoașterea<sup>9</sup> estimărilor contabile sau anumite metode pentru evaluarea acestora.
- Specifică anumite condiții care permit sau impun evaluarea la valoarea justă, de exemplu, cu referire la intențiile conducerii de a întreprinde anumite acțiuni privind un activ sau o datorie.
- Specifică prezentări obligatorii sau permise.

Obținerea acestei înțelegeri îi oferă auditorului o bază pentru a discuta cu membrii conducerii cu privire la modul în care conducerea a aplicat aceste cerințe relevante pentru estimarea contabilă și pentru a determina dacă acestea au fost aplicate adecvat.

A14. Cadrele de raportare financiară pot furniza îndrumări pentru conducere cu privire la determinarea estimărilor punctuale, atunci când există alternative. Unele cadre de raportare financiară, de exemplu, prevăd ca estimarea punctuală selectată să fie alternativa care reflectă raționamentul conducerii cu privire la cel mai probabil rezultat<sup>10</sup>. Altele pot impune, de exemplu, utilizarea unei valori așteptate actualizate, ponderate cu probabilitățile de apariție. În unele cazuri, conducerea ar putea efectua o estimare punctuală în mod direct. În alte cazuri, conducerea ar putea să facă o estimare punctuală credibilă numai după analizarea ipotezelor sau rezultatelor alternative din care poate determina o estimare punctuală.

A15. Cadrele de raportare financiară ar putea impune prezentarea informațiilor privind ipotezele semnificative la care estimarea contabilă este deosebit de sensibilă. Mai mult, în cazul în care există un grad ridicat de incertitudine a estimării, unele cadre de raportare financiară nu permit recunoașterea unei estimări contabile în situațiile financiare, dar anumite prezentări ar putea fi obligatorii în notele la situațiile financiare.

---

<sup>9</sup> Majoritatea cadrelor de raportare financiară prevăd obligativitatea încorporării în bilanț sau în contul de profit și pierdere a unor elemente care respectă criteriile lor de recunoaștere. Prezentarea politicilor contabile sau adăugarea notelor la situațiile financiare nu rectifică absența recunoașterii acestor elemente, inclusiv a estimărilor contabile.

<sup>10</sup> Diferite cadre de raportare financiară pot utiliza terminologii diferite pentru a descrie estimările punctuale determinate în acest mod.

*Obținerea unei înțelegeri cu privire la modul în care conducerea identifică necesitatea estimărilor contabile [a se vedea pct. 8, litera (b)]*

- A16. Întocmirea situațiilor financiare îi solicită conducerii să stabilească dacă o tranzacție, un eveniment sau o condiție duce la apariția necesității de a efectua o estimare contabilă și dacă toate estimările contabile necesare au fost recunoscute, comensurate și prezentate în situațiile financiare, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.
- A17. Identificarea de către conducere a tranzacțiilor, evenimentelor și condițiilor care duc la apariția necesității unor estimări contabile este probabil să se bazeze pe:
- Cunoștințele conducerii cu privire la afacerile entității și sectorul de activitate în care operează.
  - Cunoștințele conducerii cu privire la implementarea strategiilor de afaceri în perioada curentă.
  - Dacă este cazul, experiența cumulativă a conducerii privind întocmirea situațiilor financiare ale entității în perioadele anterioare.

În astfel de cazuri, auditorul ar putea obține o înțelegere cu privire la modul în care conducerea identifică necesitatea de a efectua estimări contabile prin interviuarea conducerii. În alte cazuri, în care procesul conducerii este mai structurat, de exemplu, atunci când conducerea are o funcție formală de management al riscului, auditorul ar putea aplica proceduri de evaluare a riscului având ca obiect metodele și practicile urmate de conducere pentru revizuirea periodică a condițiilor care duc la apariția estimărilor contabile și reestimarea estimărilor contabile, după cum este necesar. Caracterul complet al estimărilor contabile solicită deseori o atenție importantă din partea auditorului, în special în ceea ce privește estimările contabile legate de datorii.

- A18. Înțelegerea auditorului cu privire la entitate și mediul său, obținută în timpul efectuării procedurilor de evaluare a riscului, împreună cu alte probe de audit obținute în cursul auditului, sprijină auditorul în identificarea circumstanțelor sau a modificărilor circumstanțelor care ar putea duce la apariția necesității unei estimări contabile.
- A19. Intervievările conducerii cu privire la modificările circumstanțelor pot include, de exemplu, interviuări cu privire la măsura în care:
- Entitatea s-a implicat în tipuri noi de tranzacții care ar putea duce la apariția unor estimări contabile.
  - S-au schimbat termenii tranzacțiilor care au provocat estimările contabile.

- S-au schimbat politicile contabile legate de estimările contabile, ca rezultat al modificării cerințelor din cadrul de raportare financiară aplicabil sau în alt mod.
- S-au produs modificări ale reglementărilor sau alte modificări, aflate în afara controlului conducerii, care i-ar putea solicita conducerii să revizuiască estimările contabile sau să realizeze unele noi.
- Au avut loc noi condiții sau evenimente care ar putea duce la apariția necesității unor estimări contabile noi sau revizuite.

A20. În timpul auditului, auditorul ar putea identifica tranzacții, evenimente sau condiții care duc la apariția necesității unor estimări contabile pe care conducerea nu le-a identificat. ISA 315 (Revizuit) tratează circumstanțele în care auditorul identifică riscurile de denaturare semnificativă neidentificate de conducere, inclusiv determinarea existenței unei eventuale deficiențe semnificative în controlul intern, cu privire la procesele entității de evaluare a riscului<sup>11</sup>.

#### Considerente specifice entităților mici

A21. Obținerea acestei înțelegeri, pentru entitățile mici, este deseori mai puțin complexă, având în vedere că activitățile lor de afaceri sunt deseori limitate, iar tranzacțiile sunt mai puțin complexe. Mai mult, deseori o singură persoană, de exemplu proprietarul-manager, identifică necesitatea de a efectua o estimare contabilă, iar auditorul poate concentra interviurile în consecință.

*Obținerea unei înțelegeri cu privire la modul în care conducerea realizează estimări contabile [a se vedea pct. 8, litera (c)]*

A22. Întocmirea situațiilor financiare cere conducerii să stabilească procesele de raportare financiară pentru realizarea estimărilor contabile, inclusiv a controlului intern adecvat. Astfel de procese includ următoarele:

- Selectarea politicilor contabile adecvate și prescrierea proceselor de estimare, inclusiv a metodelor adecvate de estimare sau evaluare, inclusiv a modelelor, acolo unde este cazul.
- Dezvoltarea sau identificarea informațiilor și ipotezelor relevante care afectează estimările contabile.
- Revizuirea periodică a circumstanțelor care duc la apariția estimărilor contabile și a reestimării estimărilor contabile, după cum este necesar.

A23. Aspectele pe care auditorul le-ar putea lua în considerare în obținerea unei înțelegeri cu privire la modul în care conducerea efectuează estimările contabile, de exemplu:

<sup>11</sup> ISA 315 (Revizuit), punctul 16

- Tipurile de conturi sau tranzacții la care se referă estimările contabile (de exemplu, dacă estimările contabile provin din înregistrarea unor tranzacții recurente sau de rutină sau dacă provin din tranzacții neobișnuite și non-recurente).
- Dacă, și dacă da, modul în care conducerea a utilizat tehnici recunoscute de evaluare pentru efectuarea unor anumite estimări contabile.
- Dacă estimările contabile au fost efectuate pe baza informațiilor disponibile la o dată interimară și, dacă da, cum a examinat conducerea efectul evenimentelor, tranzacțiilor și modificărilor circumstanțelor ce au avut loc între acea dată și sfârșitul perioadei.

Metoda de evaluare, inclusiv utilizarea modelelor [a se vedea pct. 8, litera (c), subpunctul (i)]

A24. În unele cazuri, cadrul de raportare financiară aplicabil poate prescrie metoda de evaluare pentru o evaluare contabilă, de exemplu, un anumit model care trebuie utilizat pentru evaluarea unei estimări la valoarea justă. În multe cazuri, totuși, cadrul de raportare financiară aplicabil nu prescrie metoda de evaluare, sau poate specifica metode alternative de evaluare.

A25. În cazul în care cadrul de raportare financiară aplicabil nu prescrie o anumită metodă ce trebuie folosită în condițiile date, aspectele pe care auditorul le poate considera în obținerea unei înțelegeri cu privire la metoda sau, acolo unde este cazul, modelul utilizat pentru efectuarea estimărilor contabile includ, de exemplu:

- Modul în care conducerea a luat în considerare natura activului sau datoriei estimate în selectarea unei anumite metode.
- Dacă entitatea operează într-un anumit domeniu de afaceri, sector de activitate sau într-un mediu în care există metode utilizate în mod obișnuit pentru efectuarea unui anumit tip de estimare contabilă.

A26. Ar putea exista riscuri mai mari de denaturare semnificativă, de exemplu, în cazurile în care conducerea a dezvoltat la nivel intern un model ce va fi folosit pentru efectuarea estimării contabile sau se îndepărtează de la metoda utilizată în mod obișnuit într-un anumit sector sau mediu de activitate.

Controale relevante [a se vedea punctul 8, litera (c), subpunctul (ii)]

A27. Aspectele pe care auditorul le poate lua în considerare pentru obținerea unei înțelegeri cu privire la controalele relevante includ, de exemplu, experiența și competența celor care efectuează estimările contabile, iar controalele sunt legate de:

- Modul în care conducerea determină caracterul complet, relevanța și corectitudinea informațiilor utilizate pentru realizarea estimărilor contabile.
- Revizuirea și aprobarea estimărilor contabile, inclusiv ipotezele sau înțrările utilizate în realizarea lor, de către nivelurile adecvate de conducere și, acolo unde este cazul, de către persoanele responsabile cu guvernanta.
- Segregarea sarcinilor între cei ce iau decizia de a angaja entitatea în tranzacțiile de bază și cei responsabili pentru efectuarea estimărilor contabile, inclusiv măsura în care alocarea responsabilităților ține cont, în mod adecvat, de natura entității, a produselor și serviciilor sale (de exemplu, în cazul unei instituții financiare mari, segregarea relevantă a sarcinilor poate include o funcție independentă responsabilă de estimarea și validarea procesului de stabilire la valoarea justă a prețurilor produselor financiare proprii ale entității, care să fie ocupată de angajați a căror remunerație nu depinde de astfel de produse).

A28. Alte controale ar putea fi relevante pentru realizarea estimărilor contabile, în funcție de circumstanțe. De exemplu, dacă entitatea utilizează modele specifice pentru efectuarea estimărilor contabile, conducerea ar putea stabili politici și proceduri specifice în jurul acestor modele. Controalele relevante le-ar putea include, de exemplu, pe cele stabilite pentru:

- Elaborarea și dezvoltarea, sau selectarea, unui anumit model într-un anumit scop.
- Utilizarea modelului.
- Întreținerea și validarea periodică a integrității modelului.

Utilizarea experților de către conducere [a se vedea pct. 8, litera (c), subpunctul (iii)]

A29. Conducerea ar putea avea, sau entitatea ar putea utiliza persoane cu experiența și competența necesară pentru efectuarea estimărilor punctuale necesare. Totuși, în unele cazuri, conducerea ar putea avea nevoie să contracteze un expert pentru a le realiza sau a ajuta la realizarea acestora. Această nevoie ar putea să apară din cauza, de exemplu:

- Naturii specializate a aspectelor ce trebuie estimate, de exemplu, măsurarea rezervelor minerale sau de hidrocarburi în industriile extractive.
- Naturii tehnice a modelelor necesare pentru îndeplinirea cerințelor relevante ale cadrului de raportare financiară aplicabil, cum ar putea fi cazul în anumite evaluări la valoarea justă.
- Naturii neobișnuite sau ocazionale a condiției, tranzacției sau evenimentului care necesită o estimare contabilă.

### Considerente specifice entităților mici

A30. În entitățile mici, circumstanțele ce necesită o estimare contabilă sunt deseori de asemenea natură încât proprietarul-manager este capabil să efectueze estimările punctuale necesare. În unele cazuri, totuși, va fi nevoie de un expert. Discuția cu proprietarul-manager la începutul procesului de audit cu privire la natura oricăror estimări contabile, caracterul complet al estimărilor contabile necesare și caracterul adecvat al procesului de estimare poate îl poate sprijini pe proprietarul-manager să stabilească dacă este necesară utilizarea unui expert.

### Ipoteze [a se vedea pct. 8, litera (c), subpunctul (iv)]

A31. Ipotezele sunt componente integrante ale estimărilor contabile. Aspectele pe care auditorul le-ar putea lua în considerare pentru obținerea unei înțelegeri a ipotezelor ce stau la baza estimărilor contabile includ, de exemplu:

- Natura ipotezelor, inclusiv care dintre ipoteze este mai probabil să fie ipoteze semnificative.
- Modul în care conducerea evaluează dacă ipotezele sunt relevante și complete (mai exact, dacă toate variabilele relevante au fost luate în considerare).
- Acolo unde este cazul, modul în care conducerea determină faptul că ipotezele utilizate sunt consecvente la nivel intern.
- Dacă ipotezele au legătură cu aspectele care intră în sfera controlului conducerii (de exemplu, ipotezele cu privire la programele de întreținere, care ar putea afecta estimarea duratei de viață utilă a unui activ) și modul în care acestea sunt conforme cu planurile de afaceri ale entității și mediul extern, sau cu aspectele care sunt în afara sferei sale de control (de exemplu, ipotezele cu privire la ratele dobânzii, ratele de mortalitate, acțiunile potențiale în justiție sau de reglementare, sau variabilitatea și plasarea în timp a viitoarelor fluxuri de trezorerie).
- Natura și amploarea documentației, dacă există, ce justifică ipotezele.

Ipotezele pot fi făcute sau identificate de un expert pentru a ajuta conducerea în efectuarea estimărilor contabile. Astfel de ipoteze, atunci când sunt folosite de conducere, devin ipotezele conducerii.

A32. În unele cazuri, ipotezele pot fi considerate intrări, de exemplu, atunci când conducerea utilizează un model pentru efectuarea estimărilor contabile, deși termenul de intrări poate fi utilizat și pentru a face referire la informațiile de bază cărora li se aplică ipoteze specifice.

A33. Conducerea ar putea baza ipotezele pe diferite tipuri de informații extrase din surse interne și externe, a căror relevanță și credibilitate vor varia. În

unele cazuri, o ipoteză se poate baza în mod credibil pe informații aplicabile fie din surse externe (de exemplu, rata dobânzii sau alte informații statistice publicate) sau surse interne (de exemplu, informații istorice sau condiții anterioare, experimentate de entitate). În alte cazuri, o ipoteză poate fi mai subiectivă, de exemplu, în cazul în care entitatea nu are niciun fel de experiență sau surse externe pe care să se bazeze.

A34. În cazul estimărilor contabile la valoarea justă, ipotezele reflectă, sau sunt consecvente cu, ceea ce părți aflate în cunoștință de cauză și implicate într-o tranzacție ce se desfășoară în condiții obiective (denumite uneori „participanți pe piață” sau într-un mod echivalent) ar utiliza pentru determinarea valorii juste atunci când tranzacționează un activ sau sting o datorie. Ipotezele specifice vor varia, de asemenea, în funcție de caracteristicile activului sau datoriei evaluate, metoda de evaluare utilizată (de exemplu, o abordare de piață sau o abordare privind venitul) și cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil.

A35. Cu privire la estimările contabile la valoarea justă, ipotezele sau intrările variază în funcție de sursa și bazele lor, după cum urmează:

- (a) Cele care reflectă ceea ce ar utiliza participanții pe piață pentru stabilirea prețului unui activ sau unei datorii pe baza informațiilor privind piața, obținute din surse independente de entitatea ce raportează (denumite uneori drept „intrări observabile” sau într-un mod echivalent).
- (b) Cele care reflectă propriile raționamente ale entității cu privire la ipotezele pe care le-ar utiliza participanții pe piață pentru stabilirea prețului unui activ sau al unei datorii, pe baza celor mai bune informații disponibile în condițiile date (denumite uneori „intrări neobservabile” sau într-un mod echivalent).

În practică, totuși, distincția dintre (a) și (b) nu este totdeauna vizibilă. Mai mult, ar putea fi necesar pentru conducere să selecteze dintre mai multe ipoteze diferite, utilizate de diferiți participanți pe piață.

A36. Gradul de subiectivitate, precum măsura în care o ipoteză sau dată de intrare este observabilă, influențează gradul de incertitudine al estimării și astfel evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă pentru o anumită estimare contabilă.

Modificări ale metodelor de realizare a estimărilor contabile [a se vedea pct. 8, litera (c), subpunctul (v)]

A37. În evaluarea modului în care conducerea realizează estimările contabile, auditorului i se solicită să înțeleagă dacă a existat sau ar fi trebuit să existe o modificare față de perioada anterioară a metodelor de efectuare a estimărilor contabile. Ar putea fi necesar ca o metodă specifică de estimare să fie schimbată, ca răspuns la modificările mediului sau circumstanțelor ce

afectează entitatea sau a cerințelor cadrului de raportare financiară aplicabil. În cazul în care conducerea a schimbat metoda de realizare a unei estimări contabile, este important pentru conducere să poată demonstra că noua metodă este mai adecvată sau reprezintă în sine un răspuns la acele modificări. De exemplu, în cazul în care conducerea modifică baza pentru realizarea unei estimări contabile de la o abordare de tipul marcare la piață, la utilizarea unui model, auditorul pune sub semnul întrebării caracterul rezonabil al ipotezelor conducerii cu privire la piață, din perspectiva circumstanțelor economice.

Incertitudinea estimării [a se vedea pct. 8, litera (c), subpunctul (vi)]

A38. Aspectele pe care auditorul le poate lua în considerare pentru obținerea unei înțelegeri cu privire la măsura în care, și dacă este așa, la modul în care conducerea a evaluat efectul incertitudinii estimării includ, de exemplu:

- Dacă, și dacă da, modul în care conducerea a luat în considerare ipoteze sau rezultate alternative ca de exemplu, efectuarea unei analize a sensibilității pentru a determina efectele modificării ipotezelor asupra unei estimări contabile.
- Modul în care conducerea determină estimarea contabilă, în cazul în care analiza indică mai multe scenarii cu privire la rezultat.
- Măsura în care conducerea monitorizează rezultatul estimărilor contabile efectuate în perioada anterioară și măsura în care conducerea a reacționat în mod corespunzător la rezultatul acelei proceduri de monitorizare.

*Revizuirea estimărilor contabile din perioada anterioară* (a se vedea pct. 9)

A39. Rezultatul unei estimări contabile diferă deseori de estimarea contabilă recunoscută în situațiile financiare, aferente perioadei anterioare. Prin efectuarea procedurilor de evaluare a riscului pentru identificarea și înțelegerea motivelor unor astfel de diferențe, auditorul ar putea obține:

- Informații cu privire la eficacitatea procesului de estimare a conducerii din perioada anterioară, pe baza căruia auditorul poate judeca eficacitatea probabilă a procesului curent al conducerii.
- Probe de audit pertinente pentru reestimarea, în perioada curentă, a estimărilor contabile din perioada anterioară.
- Probe de audit cu privire la aspecte, precum incertitudinea estimării, a căror prezentare în situațiile financiare ar putea fi obligatorie.

A40. De asemenea, revizuirea estimărilor contabile din perioada anterioară poate sprijini auditorul, în perioada curentă, în identificarea circumstanțelor sau condițiilor care cresc posibilitatea ca estimările contabile să fie influențate de către conducere sau care indică posibilitatea existenței unui asemenea



subiectivism. Scepticismul profesional al auditorului ajută la identificarea unor astfel de circumstanțe sau condiții și la determinarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de audit subsecvente.

- A41. O revizuire retrospectivă a raționamentelor conducerii și a ipotezelor legate de estimările contabile semnificative este, de asemenea, prevăzută de ISA 240<sup>12</sup>. Acea revizuire se desfășoară ca parte a cerinței adresate auditorului de a elabora și efectua proceduri pentru revizuirea estimărilor contabile din perspectiva situațiilor de subiectivism care ar putea reprezenta un risc de denaturare semnificativă ca urmare a fraudei, ca răspuns la riscurile de evitare a controalelor de către conducere. Ca aspect practic, revizuirea de către auditor a estimărilor contabile din perioada anterioară ca procedură de evaluare a riscului în conformitate cu prezentul ISA, poate fi desfășurată în paralel cu revizuirea prevăzută de ISA 240.
- A42. Auditorul poate considera că o revizuire mai detaliată este necesară pentru acele estimări contabile, care au fost identificate în timpul perioadei anterioare de audit ca fiind caracterizate de o incertitudine ridicată a estimării, sau pentru acele estimări contabile ce s-au schimbat în mod semnificativ față de perioada anterioară. Pe de altă parte, de exemplu, pentru estimările contabile care provin din înregistrarea tranzacțiilor de rutină și recurente, auditorul poate considera că aplicarea procedurilor analitice ca proceduri de evaluare a riscului este suficientă pentru obiectivele revizuirii.
- A43. Pentru estimările contabile la valoarea justă și alte estimări contabile bazate pe condițiile curente la data evaluării, poate exista o variație mai mare între suma la valoarea justă recunoscută în situațiile financiare aferente perioadei anterioare și rezultatul sau suma reestimat/ă în contextul perioadei curente. Aceasta din cauza faptului că obiectivul de evaluare pentru astfel de estimări contabile implică percepțiile cu privire la valoarea la un anumit moment în timp, care s-ar putea schimba semnificativ și rapid pe măsură ce se modifică mediul în care funcționează entitatea. Astfel, auditorul ar putea concentra revizuirea pe obținerea de informații care ar putea fi relevante pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă. De exemplu, în unele cazuri ar putea fi puțin probabil ca obținerea unei înțelegeri privind modificările ipotezelor unui participant pe piață care au afectat rezultatul unei estimări contabile la valoarea justă din perioada anterioară să poată furniza informații relevante pentru obiectivele auditului. În acest caz, analiza auditorului cu privire la rezultatul estimărilor contabile la valoarea justă din perioada anterioară ar putea fi concentrată mai mult pe înțelegerea eficacității procesului de estimare anterior al conducerii, mai exact, palmaresul conducerii, pe baza căruia auditorul poate judeca eficacitatea probabilă a procesului curent la conducerii.

<sup>12</sup> ISA 240, *Responsabilitățile auditorului privind fraudă în cadrul unui audit al situațiilor financiare*, punctul 32 litera (b) subpunctul(ii)

A44. O diferență între rezultatul unei estimări contabile și valoarea recunoscută în situațiile financiare aferente perioadei anterioare nu reprezintă în mod necesar o denaturare a situațiilor financiare aferente perioadei anterioare. Totuși, acest lucru ar fi posibil dacă, de exemplu, diferența provine din informații care au fost la dispoziția conducerii la momentul la care erau finalizate situațiile financiare aferente perioadei anterioare sau s-ar fi putut aștepta în mod rezonabil ca acestea să fi fost obținute și luate în considerare la întocmirea și prezentarea acelor situații financiare. Multe cadre de raportare financiară conțin recomandări cu privire la distincția dintre modificările estimărilor contabile care constituie sau nu denaturări, și tratamentul contabil ce trebuie urmat.

### **Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă**

*Incertitudinea estimării* (a se vedea pct. 10)

A45. Gradul de incertitudine al estimării asociată cu o estimare contabilă poate fi influențat de factori precum:

- Măsura în care estimarea contabilă depinde de aplicarea raționamentului.
- Sensibilitate estimării contabile la modificarea ipotezelor.
- Existența unor tehnici recunoscute de evaluare care ar putea diminua incertitudinea estimării (deși subiectivitatea ipotezelor utilizate drept intrări ar putea, cu toate acestea, să ducă la apariția incertitudinii estimării).
- Durata perioadei de previziune și relevanța informațiilor extrase din evenimente trecute pentru a previziona evenimente viitoare.
- Disponibilitatea unor informații credibile din surse externe.
- Măsura în care estimarea contabilă se bazează pe intrări observabile sau neobservabile.

Gradul de incertitudine a estimării asociat unei estimări contabile poate influența susceptibilitatea ca estimarea să fie afectată de subiectivism.

A46. Aspectele pe care auditorul le ia în considerare la evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă pot include și:

- Magnitudinea efectivă sau preconizată a unei estimări contabile.
- Valoarea înregistrată a estimării contabile (mai exact, estimarea punctuală a conducerii) în raport cu valoarea la care auditorul se aștepta să fie înregistrată.
- Dacă a fost utilizat un expert de către conducere pentru realizarea estimării contabile.

- Rezultatul revizuirii estimărilor contabile din perioada anterioară.

*Incertitudinea ridicată a estimării și riscurile semnificative (a se vedea pct. 11)*

A47. Exemple de estimări contabile care ar putea fi caracterizate de o incertitudine a estimării ridicate includ următoarele:

- Estimări contabile care depind în foarte mare măsură de aplicarea raționamentului, de exemplu, raționamente cu privire la rezultatul unor procese pe rol sau valoarea și momentele de apariție a viitoarelor fluxuri de trezorerie ce depind de evenimente nesigure peste mulți ani în viitor.
- Estimări contabile care nu sunt calculate utilizând tehnici recunoscute de evaluare.
- Estimări contabile pentru care rezultatele revizuirii de către auditor a estimărilor contabile similare efectuate în situațiile financiare aferente perioadei anterioare indică o diferență substanțială între estimarea contabilă inițială și rezultatul efectiv.
- Estimări contabile la valoarea justă pentru care se utilizează un model cu un grad înalt de specializare, dezvoltat de entitate, sau pentru care nu există intrări observabile.

A48. O estimare contabilă aparent ne semnificativă poate avea potențialul de a produce o denaturare semnificativă datorită incertitudinii estimării asociate cu estimarea; mai exact, dimensiunea valorii recunoscute sau prezentate în situațiile financiare pentru o estimare contabilă ar putea să nu fie un indicator al incertitudinii sale de estimare.

A49. În unele circumstanțe, incertitudinea estimării este atât de mare încât nu poate fi efectuată o estimare contabilă rezonabilă. Cadrul de raportare financiară aplicabil poate, astfel, împiedica recunoașterea elementului în situațiile financiare sau evaluarea sa la valoarea justă. În astfel de cazuri, riscurile semnificative au legătură nu numai cu măsura în care o estimare contabilă ar trebui să fie recunoscută sau dacă ar trebui să fie evaluată la valoarea justă, ci și cu caracterul adecvat al prezentărilor. Cu privire la astfel de estimări contabile, cadrul de raportare financiară aplicabil ar putea prevedea necesitatea de a prezenta estimările contabile și nivelul de incertitudine al estimării asociat acestora (a se vedea punctele A120-A123).

A50. Dacă auditorul determină că o estimare contabilă duce la apariția unui risc semnificativ, auditorul trebuie să obțină o înțelegere a controalelor entității, inclusiv a activităților de control<sup>13</sup>.

---

<sup>13</sup> ISA 315(Revizuit), punctul 29

A51. În unele cazuri, estimarea incertitudinii unei estimări contabile poate pune la îndoială capacitatea entității de a își continua activitatea. ISA 570<sup>14</sup> stabilește cerințe și oferă recomandări pentru astfel de circumstanțe.

**Răspunsuri la riscurile evaluate de denaturare semnificativă** (a se vedea punctul 12)

A52. ISA 330 prevede obligativitatea ca auditorul să elaboreze și să efectueze proceduri de audit a căror natură, plasare în timp și amploare să răspundă la riscurile evaluate de denaturare semnificativă corespunzătoare estimărilor contabile atât la nivelul situației financiare și cât și al afirmației.<sup>15</sup> Punctele A53-A115 se concentrează pe reacțiile specifice doar la nivelul afirmației.

*Aplicarea cerințelor cadrului de raportare financiară aplicabil* [a se vedea pct. 12, litera (a)]

A53. Multe cadre de raportare financiară aplicabile prescriu anumite condiții pentru recunoașterea estimărilor contabile și specifică metode pentru realizarea lor și a prezentărilor necesare. Astfel de cerințe pot fi complexe și necesită aplicarea raționamentului. Pe baza înțelegerii obținute în aplicarea procedurilor de evaluare a riscului, cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil, care sunt susceptibile de a fi aplicate greșit sau ar putea fi interpretate diferit, intră în atenția auditorului.

A54. Înțelegerea entității și mediului său de către auditor servesc, parțial, drept bază pentru a determina dacă membrii conducerii au aplicat în mod adecvat cerințele cadrului de raportare financiară. De exemplu, evaluarea la valoarea justă a unor elemente, precum activele necorporale achiziționate într-o combinație de întreprinderi, poate implica unele considerente speciale care sunt afectate de natura entității și a operațiunilor sale.

A55. În unele situații, proceduri suplimentare de audit, precum inspecția de către auditor a stării fizice curente a unui activ, pot fi necesare pentru a determina dacă au fost aplicate în mod corespunzător cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil de către conducere.

A56. Aplicarea cerințelor cadrului de raportare financiară aplicabil cere conducerii luarea în considerare a modificărilor din mediul său sau a circumstanțelor care afectează entitatea. De exemplu, introducerea unei piețe active pentru o anumită clasă de active sau datorii poate indica faptul că utilizarea fluxurilor de trezorerie actualizate, pentru estimarea valorii juste a unor astfel de active sau datorii, nu mai este adecvată.

---

<sup>14</sup> ISA 570, *Continuitatea activității*

<sup>15</sup> ISA 330, punctele 5-6

*Consecvența metodelor și fundamentarea modificărilor* [a se vedea pct. 12, litera (b)]

- A57. Analiza auditorului cu privire la modificarea unei estimări contabile, sau a metodei de efectuare a acesteia față de perioada anterioară, este importantă pentru că o modificare ce nu se bazează pe o modificare a circumstanțelor sau pe informații noi este considerată arbitrară. Modificările arbitrare ale unei estimări contabile au ca rezultat situații financiare inconsecvente în timp și pot duce la apariția unei denaturări a situației financiare sau pot constitui un indiciu al unui posibil subiectivism al conducerii.
- A58. Deseori, conducerea este capabilă să prezinte motive solide pentru modificarea unei estimări contabile sau a metodei de efectuare a unei estimări contabile de la o perioadă la alta, pe baza unei modificări a circumstanțelor. Ce anume constituie un motiv solid, precum și caracterul adecvat al justificării punctului de vedere al conducerii potrivit căruia a existat o modificare a circumstanțelor care impun o modificare a estimării contabile sau a metodei de efectuare a unei estimări contabile, sunt aspecte ce țin de aplicarea raționamentului.

*Răspunsuri la riscurile evaluate de denaturare semnificativă* (a se vedea pct. 13)

- A59. Decizia auditorului cu privire la care dintre răspunsurile individuale sau combinație, dintre cele prevăzute la punctul 13 să fie aplicate pentru a răspunde la riscurile de denaturare semnificativă ar putea fi influențată de aspecte precum:
- Natura estimării contabile, inclusiv dacă provine din tranzacții de rutină sau nu.
  - Dacă se așteaptă ca procedura(ile) să îi furnizeze auditorului în mod eficace probe de audit suficiente și adecvate.
  - Riscul evaluat de denaturare semnificativă, inclusiv dacă riscul evaluat este un risc semnificativ.
- A60. De exemplu, la evaluarea caracterului rezonabil al recunoașterii valorii provizionate pentru creanțe incerte, o procedură eficientă pentru auditor ar putea fi să revizuiască colectările de numerar ulterioare, în combinație cu alte proceduri. În cazul în care incertitudinea estimării asociată cu o estimare contabilă este mare, de exemplu, o estimare contabilă bazată pe un model propriu pentru care există intrări neobservabile, ar putea fi cazul ca o combinație de răspunsuri la riscurile evaluate la punctul 13 să fie necesară pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate.
- A61. Recomandări suplimentare ce explică circumstanțele în care fiecare răspuns ar putea fi adecvat sunt oferite la punctele A62-A95.

Evenimente ce au loc anterior datei raportului auditorului [a se vedea pct. 13, litera (a)]

A62. Determinarea faptului dacă evenimentele ce au loc anterior datei raportului auditorului furnizează probe de audit cu privire la estimarea contabilă pot constitui un răspuns adecvat atunci când se așteaptă ca evenimentele:

- Să aibă loc; și
- Să furnizeze probe de audit care confirmă sau contrazic estimarea contabilă.

A63. Evenimentele ce au loc anterior datei raportului auditorului pot furniza uneori probe de audit suficiente și adecvate cu privire la o estimare contabilă. De exemplu, vânzarea întregului stoc dintr-un produs perimat, la puțin timp după sfârșitul perioadei, poate furniza probe de audit cu privire la estimarea valorii sale realizabile nete. În astfel de cazuri, ar putea fi necesară efectuarea unor proceduri de audit suplimentare asupra estimării contabile, cu condiția obținerii unor probe de audit suficiente și adecvate cu privire la evenimente.

A64. Pentru unele estimări contabile, este puțin probabil ca evenimentele ce au loc anterior datei raportului auditorului să furnizeze probe de audit cu privire la estimarea contabilă. De exemplu, condițiile sau evenimentele ce privesc unele estimări contabile se desfășoară pe o perioadă extinsă de timp. De asemenea, datorită scopului evaluării estimărilor contabile la valoarea justă, informația ulterioară perioadei ar putea să nu reflecte evenimentele sau condițiile existente la data bilanțului și, astfel, ar putea să nu fie relevantă pentru evaluarea la valoarea justă a estimării contabile. Punctul 13 identifică alte răspunsuri la riscurile de denaturare semnificativă pe care auditorul le-ar putea pune în aplicare.

A65. În unele cazuri, evenimentele care contrazic estimarea contabilă ar putea indica faptul că procesele conducerii, de efectuare a estimărilor contabile, sunt ineficiente sau că există un subiectivism al conducerii în efectuarea estimărilor contabile.

A66. Deși auditorul poate decide să nu pună în aplicare această abordare cu privire la anumite estimări contabile, auditorului i se cere să respecte prevederile ISA 560<sup>16</sup>. Auditorul este obligat să efectueze proceduri de audit elaborate pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la faptul că toate evenimentele ce au loc în perioada cuprinsă între data situațiilor financiare și data raportului auditorului, care determină ajustarea situațiilor financiare sau trebuie să fie prezentat în acestea, au fost identifi-

---

<sup>16</sup> ISA 560, *Evenimente ulterioare*

cate<sup>17</sup> și reflectate corespunzător în situațiile financiare<sup>18</sup>. Din cauza faptului că evaluarea multor estimări contabile, altele decât estimările contabile la valoarea justă, depinde de obicei de rezultatul unor condiții, tranzacții sau evenimente viitoare, activitatea auditorului conform ISA 560 este deosebit de relevantă.

#### Considerente specifice entităților mici

A67. În cazul în care există o perioadă mai lungă între data bilanțului și data raportului auditorului, revizuirea de către auditor a evenimentelor din această perioadă ar putea constitui un răspuns adecvat pentru estimările contabile, altele decât estimările contabile la valoarea justă. Acesta ar putea fi în special cazul în unele entități mici conduse de proprietar, în special atunci când conducerea nu dispune de proceduri formalizate de control cu privire la estimările contabile.

Testarea modului în care conducerea a efectuat estimările contabile [a se vedea pct. 13, litera (b)]

A68. Testarea modului în care conducerea a efectuat estimările contabile și informațiile pe care se bazează acestea ar putea constitui un răspuns adecvat atunci când estimarea contabilă este o estimare contabilă la valoarea justă, realizată pe baza unui model care utilizează intrări observabile și neobservabile. Această abordare ar putea fi adecvată și atunci când, de exemplu:

- Estimarea contabilă provine din procesarea de rutină a informațiilor de către sistemul contabil al entității.
- Revizuirea de către auditor a estimărilor contabile similare efectuate în situațiile financiare aferente perioadei anterioare sugerează faptul că este probabil ca procesele conducerii din perioada curentă să fie eficiente.
- Estimarea contabilă se bazează pe o populație mare de elemente de natură similară, care nu sunt semnificative la nivel individual.

A69. Testarea modului în care conducerea a efectuat estimările contabile poate presupune, de exemplu:

- Testarea măsurii în care informațiile pe care se bazează estimarea contabilă sunt corecte, complete și relevante și dacă estimarea contabilă a fost determinată corespunzător utilizând astfel de informații și ipotezele conducerii.
- Analizarea sursei, relevanței și credibilității informațiilor sau datelor externe, inclusiv a celor primite de la experți externi angajați de conducere pentru a ajuta la efectuarea estimărilor contabile.

<sup>17</sup> ISA 560, punctul 6

<sup>18</sup> ISA 560, punctul 8

- Recalcularea estimării contabile și revizuirea informațiilor cu privire la o estimare contabilă din perspectiva consecvenței interne.
- Analizarea proceselor de revizuire și aprobare ale conducerii.

#### Considerente specifice entităților mici

A70. În entitățile mici, este probabil ca procesul de efectuare a estimărilor contabile să fie mai puțin structurat decât în entitățile mari. Entitățile mici cu o implicare activă din partea conducerii ar putea să nu dispună de descrieri ample ale procedurilor de contabilitate, de înregistrări contabile sofisticate sau politici scrise. Chiar dacă entitatea nu are un proces stabilit formal, nu înseamnă că membrii conducerii nu pot furniza o bază în funcție de care auditorul să testeze estimarea contabilă.

#### Analiza metodei de evaluare [a se vedea pct. 13, litera (b), subpunctul (i)]

A71. În cazul în care cadrul de raportare financiară aplicabil nu prescrie metoda de evaluare, evaluarea măsurii în care metoda utilizată, inclusiv oricare model aplicabil, este adecvat în circumstanțele date este o chestiune de raționament profesional.

A72. În acest scop, aspectele pe care auditorul le poate analiza includ, de exemplu, dacă:

- Argumentul conducerii pentru metoda selectată este rezonabil.
- Conducerea a evaluat suficient și a aplicat în mod corespunzător criteriile, dacă există, din cadrul de raportare financiară aplicabil pentru a justifica metoda selectată.
- Metoda este adecvată în circumstanțele date, având în vedere natura datoriei sau activului estimat și cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil, relevante pentru estimările contabile.
- Metoda este adecvată în contextul afacerii, sectorului de activitate și a mediului în care operează entitatea.

A73. În unele cazuri, conducerea ar fi putut determina că metode diferite au ca rezultat o gamă de estimări diferite, în mod semnificativ. În astfel de cazuri, obținerea unei înțelegeri cu privire la modul în care entitatea a investigat motivele pentru care apar aceste diferențe îl poate ajuta pe auditor în evaluarea gradului de adecvare a metodei selectate.

#### Evaluarea utilizării modelelor

A74. În unele cazuri, în special atunci când se efectuează estimări contabile la valoarea justă, conducerea poate utiliza un model. Dacă modelul utilizat este adecvat în circumstanțele date, poate depinde de mai mulți factori, precum natura entității și mediul său, inclusiv sectorul de activitate în care operează, precum și activul sau datoria specifică ce se evaluează.



A75. Măsura în care considerentele ulterioare sunt relevante depinde de circumstanțe, inclusiv dacă modelul este unul care este disponibil pe piață pentru a fi folosit într-un anumit sector sau domeniu de activitate sau este un model propriu. În unele cazuri, o entitate poate utiliza un expert pentru a elabora și testa un model.

A76. În funcție de circumstanțe, aspectele pe care auditorul le poate lua în considerare în testarea modelului includ, de exemplu, dacă:

- Modelul este validat înainte de utilizare, prin intermediul unor revizurii periodice, pentru a asigura faptul că este încă adecvat în scopul pentru care a fost creat. Procesul de validare al entității poate include evaluarea:
  - Solidității teoretice și a integrității matematice a modelului, inclusiv a gradului de adecvare al parametrilor modelului.
  - Consecvenței și caracterului complet al intrărilor modelului cu practicile pieței.
  - Ieșirilor modelului comparate cu tranzacțiile efective.
- Există politici și proceduri adecvate de control al modificărilor.
- Modelul este calibrat și testat periodic din perspectiva validității, în special în cazul în care intrările sunt subiective.
- Se efectuează ajustări ale ieșirilor modelului, inclusiv în cazul estimărilor contabile la valoarea justă, dacă astfel de ajustări reflectă ipotezele pe care le-ar folosi participanții pe piață în circumstanțe similare.
- Modelul este documentat în mod adecvat, inclusiv cu privire la aplicațiile preconizate ale modelului, limitările și parametrii săi cheie, intrările necesare și rezultatele oricărei analize de validare efectuate.

Ipotezele utilizate de conducere [a se vedea pct. 13 litera (b), subpunctul (ii)]

A77. Evaluarea de către auditor a ipotezelor utilizate de conducere se bazează numai pe informațiile aflate la dispoziția auditorului la momentul auditului. Procedurile de audit ce tratează ipotezele conducerii sunt efectuate în contextul auditului situațiilor financiare ale entității, și nu în scopul emiterii unei opinii cu privire la acele ipoteze în sine.

A78. Aspectele pe care auditorul le poate lua în considerare în evaluarea caracterului rezonabil al ipotezelor utilizate de conducere includ, de exemplu:

- Dacă ipotezele individuale par rezonabile.
- Dacă ipotezele sunt interdependente și consecvente la nivel intern.

- Dacă ipotezele par rezonabile atunci când sunt luate în considerare în mod colectiv sau în paralel cu alte ipoteze, fie pentru acea estimare contabilă, fie pentru alte estimări contabile.
- În cazul estimărilor contabile la valoarea justă, dacă ipotezele reflectă în mod adecvat ipotezele observabile pe piață.

A79. Ipotezele pe care se bazează estimările contabile ar putea reflecta rezultatul așteptat de conducere cu privire la anumite obiective și strategii. În astfel de cazuri, auditorul ar putea aplica proceduri de audit pentru a evalua caracterul rezonabil al unor astfel de ipoteze prin analizarea, de exemplu, a măsurii în care ipotezele sunt consecvente cu:

- Mediul economic general și circumstanțele economice ale entității.
- Planurile entității.
- Ipotezele efectuate în perioade anterioare, dacă sunt relevante.
- Experiența entității sau condițiile anterioare experimentate de entitate, în măsura în care aceste informații istorice ar putea fi considerate ca fiind reprezentative pentru condițiile sau evenimentele viitoare.
- Alte ipoteze utilizate de conducere în legătură cu situațiile financiare.

A80. Caracterul rezonabil al ipotezelor utilizate ar putea depinde de intenția și capacitatea conducerii de a întreprinde anumite acțiuni. Deseori, conducerea documentează planurile și intențiile relevante pentru anumite active sau datorii, iar cadrul de raportare financiară aplicabil ar putea să prevadă obligația de a acționa astfel. Deși amploarea probelor de audit ce trebuie obținute cu privire la intenția și capacitatea conducerii este un aspect ce ține de raționamentul profesional, procedurile de audit ar putea include următoarele:

- Examinarea istoricului conducerii privind ducerea la îndeplinire a intențiilor declarate.
- Examinarea planurilor scrise și a altor documente, inclusiv, după caz, bugete, autorizații și procese-verbale aprobate oficial.
- Intervievarea conducerii cu privire la motivele ce stau la baza unui anumit curs de acțiune.
- Examinarea evenimentelor ce au loc ulterior datei situațiilor financiare și anterior datei raportului auditorului.
- Evaluarea capacității entității de a urma un anumit curs de acțiune, având în vedere circumstanțele economice ale entității, inclusiv implicațiile angajamentelor existente.

Totuși, anumite cadre de raportare financiară ar putea să nu permită ca planurile și intențiile conducerii să fie luate în considerare la efectuarea unei estimări contabile. Acesta este deseori cazul pentru estimările contabile la

valoarea justă pentru că evaluarea lor obiectivă cere ca ipotezele să le reflecte pe cele utilizate de participanții pe piață.

A81. Aspectele pe care auditorul le-ar putea lua în considerare în evaluarea caracterului rezonabil al ipotezelor utilizate de conducere, ce stau la baza estimărilor contabile la valoarea justă, în plus față de cele discutate mai sus, în cazul în care sunt aplicabile, pot include, de exemplu:

- Acolo unde este relevant, dacă, și dacă da, modul în care conducerea a încorporat intrări specifice pieței în elaborarea ipotezelor.
- Dacă ipotezele sunt consecvente cu condițiile observabile ale pieței, și caracteristicile activului sau datoriei ce se evaluează la valoarea justă.
- Dacă sursele ipotezelor participanților pe piață sunt relevante și credibile, și modul în care conducerea a selectat ipotezele ce vor fi folosite atunci când există mai multe ipoteze diferite ale participanților pe piață.
- În cazul în care este adecvat, dacă, și dacă da, modul în care conducerea a analizat ipotezele folosite în, sau informațiile despre, tranzacții, active sau datorii comparabile.

A82. Mai mult, estimările contabile la valoarea justă ar putea include intrări observabile, precum și intrări neobservabile. În cazul în care estimările contabile la valoarea justă se bazează pe intrările neobservabile, aspectele pe care auditorul le-ar putea lua în considerare includ, de exemplu, modul în care conducerea justifică următoarele:

- Identificarea caracteristicilor participanților pe piață, relevante pentru estimarea contabilă.
- Modificările pe care le-a efectuat asupra propriilor ipoteze, pentru a reflecta viziunea sa asupra ipotezelor pe care le-ar folosi participanții pe piață.
- Dacă a încorporat cele mai bune informații disponibile în circumstanțele date.
- În cazul în care este aplicabil, modul în care ipotezele sale iau în considerare tranzacțiile, activele și datoriile comparabile.

Dacă există intrări neobservabile, este mai probabil ca evaluarea de către auditor a ipotezelor să necesite să fie combinată cu alte răspunsuri la riscurile evaluate la punctul 13, pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate. În astfel de cazuri, ar putea fi necesar pentru auditor să efectueze alte proceduri de audit, de exemplu, examinarea documentației justificative privind revizuirea și aprobarea estimării contabile de către nivelurile adecvate ale conducerii și, după caz, de către persoanele responsabile cu guvernarea.

A83. În evaluarea caracterului rezonabil al ipotezelor ce justifică o estimare contabilă, auditorul ar putea identifica una sau mai multe ipoteze semnificative. Dacă este așa, acest lucru ar putea indica faptul că estimarea contabilă are un risc ridicat de incertitudine a estimării și ar putea, astfel, să conducă la apariția unui risc semnificativ. Răspunsuri suplimentare la riscurile semnificative sunt descrise la punctele A102-A115.

Testarea eficacității operaționale a controalelor [a se vedea pct. 13, litera (c)]

A84. Testarea eficacității operaționale a controalelor asupra modului în care conducerea a realizat estimarea contabilă ar putea fi un răspuns adecvat în cazul în care procesul conducerii a fost bine conceput, implementat și menținut, de exemplu:

- Există controale pentru revizuirea și aprobarea estimărilor contabile de către nivelurile adecvate de conducere și, după caz, de către persoanele responsabile cu guvernanta.
- Estimarea contabilă este rezultatul procesării de rutină a informațiilor de către sistemul contabil al entității.

A85. Testarea eficacității operaționale a controalelor este obligatorie atunci când:

- (a) Evaluarea de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul afirmației include o așteptare cu privire la funcționarea eficientă a controalelor asupra procesului.
- (b) Procedurile de fond, singure, nu furnizează probe de audit suficiente și adecvate la nivelul aserțiunii.<sup>19</sup>

Considerente specifice entităților mici

A86. Controale asupra procesului de efectuare a unei estimări contabile ar putea exista în entitățile mici, dar gradul de formalizare cu care operează acestea variază. Mai mult, entitățile mici ar putea hotărî că anumite tipuri de controale nu sunt necesare datorită implicării active a conducerii în procesul de raportare financiară. În cazul entităților foarte mici, totuși, este posibil să nu existe multe controale pe care auditorul să le poată identifica. Din acest motiv, este probabil ca răspunsul auditorului la riscurile evaluate să fie unul de fond, auditorul aplicând una sau mai multe din celelalte răspunsuri de la punctul 13.

Dezvoltarea unei estimări punctuale sau a unui interval de estimare [a se vedea pct. 13, litera (d)]

A87. Dezvoltarea unei estimări punctuale sau a unui interval de estimare pentru evaluarea estimării conducerii poate constitui un răspuns adecvat în cazul în care, de exemplu:

---

<sup>19</sup> ISA 330, punctul 8

- Estimarea contabilă nu este rezultatul procesării de rutină a informațiilor de către sistemul contabil.
- Revizuirea de către auditor a estimărilor contabile similare efectuate în situațiile financiare aferente perioadei anterioare sugerează faptul că este puțin probabil ca procesul conducerii din perioada curentă să fie eficace.
- Controalele entității din cadrul și asupra proceselor conducerii pentru determinarea estimărilor contabile nu sunt bine concepute sau nu sunt implementate în mod corespunzător.
- Evenimentele sau tranzacțiile ce au avut loc între sfârșitul perioadei și data raportului auditorului contrazic estimarea conducerii.
- Există surse alternative de informații relevante la dispoziția auditorului, care pot fi folosite pentru realizarea unei estimări punctuale sau a unui interval de estimare.

A88. Chiar și în cazul în care controalele entității sunt bine concepute și implementate corespunzător, realizarea unei estimări punctuale sau unui interval de estimare poate constitui un răspuns eficace sau eficient la riscurile evaluate. În alte situații, auditorul ar putea considera că această abordare este o parte a determinării măsurii în care sunt necesare proceduri de audit subsecvente și, dacă este așa, a determinării naturii și amplitudinii lor.

A89. Abordarea urmată de auditor în realizarea fie a unei estimări punctuale, fie a unui interval de estimare, poate varia în funcție de ceea ce se consideră a fi cel mai eficace în circumstanțele date. De exemplu, auditorul ar putea realiza inițial o estimare punctuală preliminară, pentru ca apoi să evalueze modificările ipotezelor pentru a stabili un interval de estimare în funcție de care să evalueze estimarea punctuală a conducerii. În mod alternativ, auditorul ar putea începe prin elaborarea unui interval de estimare în scopul determinării, acolo unde este posibil, a unei estimări punctuale.

A90. Capacitatea auditorului de a realiza o estimare punctuală, spre deosebire de un interval de estimare, depinde de mai mulți factori, inclusiv de modelul utilizat, natura și amploarea informațiilor disponibile și incertitudinea estimării implicată în estimarea contabilă. Mai mult, decizia de a realiza o estimare punctuală sau un interval de estimare ar putea fi influențată de cadrul de raportare financiară aplicabil, care ar putea prescrie estimarea punctuală ce trebuie folosită după analizarea rezultatelor și ipotezelor alternative sau o metodă specifică de evaluare (de exemplu, utilizarea valorii așteptate actualizate ponderate cu probabilitatea).

A91. Auditorul ar putea realiza o estimare punctuală sau un interval de estimare în mai multe moduri, de exemplu, prin:

- Utilizarea unui model, de exemplu, unul care este disponibil pe piață pentru a fi utilizat într-un anumit domeniu sau sector de activitate, ori un model brevetat sau dezvoltat de auditor.
- Continuarea realizării analizei conducerii privind ipotezele sau rezultatele alternative, de exemplu, prin introducerea unui set diferit de ipoteze.
- Angajarea sau implicarea unei persoane cu experiență în domeniu, pentru a realiza sau executa modelul, sau pentru a furniza ipoteze relevante.
- Referirea la alte condiții, tranzacții sau evenimente comparabile sau, în cazul în care este relevant, piețe pentru active sau datorii comparabile.

Înțelegerea ipotezelor sau metodei conducerii [a se vedea pct. 13, litera (d), (i)]

A92. În cazul în care auditorul realizează o estimare punctuală sau un interval de estimare și utilizează ipoteze sau o metodă diferită de cea utilizată de conducere, punctul 13(d)(i) prevede obligativitatea ca auditorul să obțină o înțelegere suficientă privind ipotezele și metoda utilizată de conducere în elaborarea estimărilor contabile. Această înțelegere îi oferă auditorului informații care ar putea fi relevante pentru realizarea de către auditor a unei estimări punctuale sau a unui interval de estimare adecvat. Mai mult, aceasta ajută auditorul în înțelegerea și evaluarea oricăror diferențe semnificative față de estimarea conducerii. De exemplu, o diferență poate apărea ca urmare a faptului că auditorul a folosit ipoteze diferite, dar la fel de valide, față de cele utilizate de conducere. Acest lucru poate dezvălui faptul că estimarea contabilă este foarte sensibilă la anumite ipoteze și astfel este caracterizată de incertitudinea ridicată a estimării, indicând faptul că estimarea contabilă poate constitui un risc semnificativ. În mod alternativ, o diferență poate apărea ca rezultat al unei erori efective efectuate de conducere. În funcție de circumstanțe, auditorul ar putea considera util, pentru stabilirea concluziilor, să discute cu conducerea fundamentele ce stau la baza ipotezelor utilizate și validitatea lor, și diferența, dacă există, față de abordarea adoptată pentru elaborarea estimării contabile.

Restrângerea unui interval de estimare [a se vedea pct. 13, litera (d), subpunctul (ii)]

A93. În cazul în care auditorul ajunge la concluzia că este adecvat să utilizeze un interval de estimare pentru evaluarea caracterului rezonabil al estimării conducerii (intervalul de estimare al auditorului) punctul 12 (d)(ii) prevede obligativitatea ca intervalul să includă toate „rezultatele rezonabile” mai degrabă decât toate rezultatele posibile. Intervalul nu poate fi unul care include toate rezultatele dacă trebuie să fie folositor, pentru că un astfel de interval ar fi prea larg pentru a fi eficace în scopul auditului. Intervalul auditorului este util și eficace atunci când este suficient de restrâns pentru a îi permite auditorului să conchidă dacă estimarea contabilă este denaturată.

- A94. În mod obișnuit, un interval care a fost restrâns pentru a fi egal sau mai mic decât pragul de semnificație funcțional este adecvat pentru evaluarea caracterului rezonabil al estimării conducerii. Totuși, este posibil ca, în special în anumite sectoare de activitate, să nu fie posibilă restrângerea intervalului până sub o astfel de valoare. Acest lucru nu împiedică, în mod necesar, recunoașterea estimării contabile. Ar putea indica, totuși, faptul că incertitudinea estimării asociată estimării contabile este de așa natură încât duce la apariția unui risc semnificativ. Răspunsuri suplimentare la riscurile semnificative sunt descrise la punctele A102-A115.
- A95. Restrângerea intervalului până la o poziție în care toate rezultatele din interval sunt considerate rezonabile ar putea fi obținută prin:
- Eliminarea din interval a acelor rezultate care se află la extremitățile intervalului considerate de auditor ca fiind puțin probabil să se întâmple; și
  - Continuarea restrângerii intervalului, pe baza probelor de audit disponibile, până când auditorul ajunge la concluzia că toate rezultatele din interval sunt considerate rezonabile. În unele cazuri rare, auditorul ar putea restrânge intervalul până când probele de audit indică o estimare punctuală.

*Analizarea măsurii în care sunt necesare abilități sau cunoștințe specializate (a se vedea pct. 14)*

- A96. În planificarea auditului, auditorul trebuie să stabilească natura, plasarea în timp și amploarea resurselor necesare pentru desfășurarea misiunii de audit.<sup>20</sup> Aceasta ar putea include, după necesități, implicarea celor cu abilități sau cunoștințe specializate. În plus, ISA 220 prevede obligativitatea ca partenerul de misiune să fie convins că echipa misiunii, și toți experții externi ai auditorului care nu fac parte din echipa misiunii, au acumulat competențele și capacitățile corespunzătoare pentru efectuarea misiunii de audit.<sup>21</sup> În timpul desfășurării auditului estimărilor contabile, auditorul poate identifica, din perspectiva experienței auditorului și a circumstanțelor misiunii, necesitatea aplicării unor abilități sau cunoștințe specializate în legătură cu unul sau mai multe aspecte ale estimărilor contabile.
- A97. Aspectele care ar putea afecta analiza auditorului cu privire la măsura în care sunt necesare abilități sau cunoștințe specializate includ, de exemplu:
- Natura activului, a datoriei sau componente de capital aferentă dintr-o anumită afacere sau sector de activitate (de exemplu, depozite de minerale, active agricole, instrumente financiare complexe).
  - Un grad ridicat de incertitudine a estimării.

<sup>20</sup> ISA 300, *Planificarea unui audit al situațiilor financiare*, punctul 8(e)

<sup>21</sup> ISA 220, *Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare*, punctul 14

- Sunt implicate calcule complexe sau modele specializate, de exemplu, atunci când se estimează valori juste în absența unei piețe observabile.
- Complexitatea cerințelor cadrului de raportare financiară aplicabil relevant pentru estimările contabile, inclusiv dacă există zone care sunt cunoscute ca făcând obiectul unor interpretări diferite sau practica este inconsecventă sau în curs de dezvoltare.
- Procedurile pe care auditorul intenționează să le aplice ca răspuns la riscurile evaluate.

A98. Pentru majoritatea estimărilor contabile, chiar și atunci când există o incertitudine a estimării, este puțin probabil să fie necesare abilități sau cunoștințe specializate. De exemplu, este puțin probabil ca abilitățile sau cunoștințele specializate să fie necesare pentru ca un auditor să evalueze o recunoaștere a valorii provizionate pentru creanțe incerte.

A99. Totuși, este posibil ca auditorul să nu posede abilități sau cunoștințe specializate necesare în cazul în care aspectul în cauză este dintr-un alt domeniu decât cel al contabilității sau auditului și ar putea fi nevoie să le obțină de la un expert al auditorului. ISA 620<sup>22</sup> stabilește cerințe și oferă îndrumări pentru determinarea necesității de a contracta sau implica un expert al auditorului și responsabilitățile auditorului atunci când utilizează activitatea unui expert al său.

A100. Mai mult, în unele cazuri, auditorul ar putea ajunge la concluzia că este necesar să obțină abilități sau cunoștințe specializate privind anumite domenii de contabilitate sau audit. Persoanele cu astfel de abilități sau cunoștințe ar putea fi angajate de firma auditorului sau contractate dintr-o organizație externă firmei auditorului. În cazul în care astfel de persoane efectuează proceduri de audit în cadrul misiunii, acestea fac parte din echipa misiunii și, în consecință, se supun cerințelor din ISA 220.

A101. În funcție de înțelegerea și experiența de lucru a auditorului cu expertul auditorului sau cu acele persoane cu abilități sau cunoștințe specializate, auditorul ar putea considera adecvat să discute aspecte precum cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil cu persoanele implicate, pentru stabilirea faptului că activitatea lor este relevantă pentru obiectivele auditului.

#### **Proceduri de fond subsecvente ca răspuns la riscurile semnificative (a se vedea pct. 15)**

A102. În auditarea estimărilor contabile care duc la apariția unor riscuri semnificative, procedurile de fond subsecvente ale auditorului se concentrează pe evaluarea:

---

<sup>22</sup> ISA 620, *Utilizarea activității unui expert din partea auditorului*



- (a) Modulii în care conducerea a evaluat efectul incertitudinii estimării asupra estimării contabile, și efectul pe care o astfel de incertitudine l-ar putea avea asupra gradului de adecvare a recunoașterii estimării contabile în situațiile financiare; și
- (b) Caracterului adecvat al prezentărilor aferente.

### *Incertitudinea estimării*

Luarea în considerare de către conducere a incertitudinii estimării [a se vedea pct. 15, litera (a)]

A103. Conducerea ar putea evalua ipoteze sau rezultate alternative ale estimărilor contabile prin mai multe metode, în funcție de circumstanțe. O posibilă metodă utilizată de conducere este de a efectua o analiză a sensibilității. Acest lucru ar putea implica determinarea modului în care valoarea monetară a unei estimări contabile variază în funcție de diferite ipoteze. Chiar și pentru estimările contabile evaluate la valoarea justă pot exista variații, deoarece diferiți participanți pe piață vor utiliza ipoteze diferite. O analiză a sensibilității ar putea duce la dezvoltarea unui număr de scenarii privind rezultatul, uneori caracterizate ca un interval de rezultate de către conducere, precum scenarii „pesimiste” sau „optimiste”.

A104. O analiză a sensibilității ar putea demonstra faptul că o estimare contabilă nu este sensibilă la modificările unor anumite ipoteze. În mod alternativ, ar putea demonstra faptul că estimarea contabilă este sensibilă la una sau mai multe ipoteze care apoi devin punctul principal al atenției auditorului.

A105. Aceasta nu are scopul de a sugera că o anumită metodă de tratare a incertitudinii estimării (precum analiza sensibilității) este mai adecvată decât altele, sau că analiza conducerii cu privire la ipotezele sau rezultatele alternative trebuie efectuată printr-un proces detaliat, justificat de o documentație amplă. Mai degrabă, este măsura în care conducerea a evaluat modul în care incertitudinea estimării ar putea afecta o estimare contabilă importantă, și nu modalitatea specifică prin care se realizează acest lucru. Astfel, în cazul în care conducerea nu a luat în considerare ipoteze sau rezultate alternative, ar putea fi necesar ca auditorul să discute cu conducerea și să solicite justificări cu privire la modul în care au fost tratate efectele incertitudinii estimării asupra estimării contabile.

Considerente specifice entităților mici

A106. Entitățile mici ar putea utiliza mijloace mai simple pentru a evalua incertitudinea estimării. În plus față de revizuirea de către auditor a documentației disponibile, auditorul ar putea obține alte probe de audit cu privire la analizarea de către conducere a ipotezelor și rezultatelor alternative prin interviuarea conducerii. În plus, este posibil ca respectiva conducere să nu dețină expertiza necesară pentru a analiza rezultatele alternative sau a trata în alt mod incertitudinea estimării ce caracterizează

estimarea contabilă. În astfel de cazuri, auditorul ar putea explica conducerii procesul sau diferitele metode disponibile pentru a realiza acest lucru, precum și documentația aferentă. Totuși, aceasta nu ar schimba responsabilitățile conducerii de întocmire a situațiilor financiare.

Ipoteze semnificative [a se vedea pct. 15, litera (b)]

A107. O ipoteză utilizată pentru realizarea unei estimări contabile ar putea fi considerată semnificativă dacă o variație rezonabilă a ipotezei ar afecta în mod semnificativ evaluarea estimării contabile.

A108. Justificarea ipotezelor semnificative derivate din cunoștințele conducerii ar putea fi obținută din procesele permanente ale conducerii, de analiză strategică și management al riscului. Chiar și în absența unor procese stabilite formal, așa cum ar putea fi cazul în entitățile mici, auditorul ar putea evalua ipotezele prin interviuarea conducerii și discuții cu aceasta, împreună cu alte proceduri de audit pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate.

A109. Considerentele auditorului în evaluarea ipotezelor efectuate de conducere sunt descrise la punctele A77-A83.

Intenția și capacitatea conducerii [a se vedea pct. 15, litera (c)]

A110. Considerentele auditorului în legătură cu ipotezele realizate de conducere și intenția și capacitatea conducerii sunt descrise la punctele A13 și A80.

*Dezvoltarea unui interval de estimare* (a se vedea pct. 16)

A111. La întocmirea situațiilor financiare, conducerea ar putea fi mulțumită că a tratat în mod adecvat efectele incertitudinii estimării asupra estimărilor contabile care duc la apariția unor riscuri semnificative. În unele circumstanțe, totuși, auditorul ar putea aprecia eforturile conducerii ca fiind inadecvate. Acesta ar putea fi cazul, de exemplu, atunci când, conform raționamentului auditorului:

- Nu s-au putut obține probe de audit suficiente și adecvate prin evaluarea de către auditor a modului în care conducerea a tratat efectele incertitudinii estimării.
- Este necesar să se exploreze mai în detaliu gradul de incertitudine a estimării asociat unei estimări contabile, de exemplu, în cazul în care auditorul este conștient de o variație mare a rezultatelor estimărilor contabile în situații similare.
- Este puțin probabil să poată fi obținute alte probe de audit, de exemplu, prin revizuirea evenimentelor ce au avut loc până la data raportului auditorului.
- Ar putea exista indicii ai unui subiectivism al conducerii în realizarea estimărilor contabile.

A112. Considerentele auditorului pentru determinarea unui interval de estimare în acest scop sunt descrise la punctele A87-A95.

#### *Criterii de recunoaștere și evaluare*

Recunoașterea estimărilor contabile în situațiile financiare [a se vedea pct. 17, litera (a)]

A113. În cazul în care conducerea a recunoscut o estimare contabilă în situațiile financiare, punctul central al evaluării auditorului este de a determina dacă evaluarea estimării contabile este suficient de credibilă pentru a îndeplini criteriile de recunoaștere stabilite în cadrul de raportare financiară aplicabil.

A114. Cu privire la estimările contabile care nu au fost recunoscute, punctul central al evaluării auditorului este de a determina dacă criteriile de recunoaștere, stabilite în cadrul de raportare financiară aplicabil, au fost efectiv îndeplinite. Chiar și atunci când o estimare contabilă nu a fost recunoscută, iar auditorul ajunge la concluzia că acest tratament este adecvat, ar putea fi necesară prezentarea circumstanțelor în notele la situațiile financiare. De asemenea, auditorul ar putea determina că este necesar să atragă atenția cititorului asupra unei incertitudini semnificative prin adăugarea unui Paragraf de evidențiere a unor aspecte în raportul auditorului. ISA 706<sup>23</sup> stabilește cerințe și oferă recomandări privind astfel de puncte.

Baza de evaluare pentru estimările contabile [a se vedea pct. 17, litera (b)]

A115. Cu privire la estimările contabile la valoarea justă, unele cadre de raportare financiară presupun că valoarea justă poate fi evaluată în mod credibil, ca precondiție pentru a solicita sau permite evaluarea la valoarea justă. În unele cazuri, această ipoteză poate fi eliminată, ca de exemplu în cazul în care nu există o metodă sau o bază de evaluare adecvată. În asemenea cazuri, punctul central al evaluării auditorului este dacă fundamentul conducerii pentru eludarea supoziției legate de utilizarea valorii juste, stabilite conform cadrului de raportare financiară aplicabil, este adecvat.

#### **Evaluarea caracterului rezonabil al estimărilor contabile și determinarea denaturărilor** (a se vedea pct. 18)

A116. Pe baza probelor de audit obținute, auditorul poate concluziona că probele indică o estimare contabilă care diferă de estimarea conducerii. În cazul în care probele de audit justifică o estimare, diferența dintre estimarea auditorului și estimarea conducerii constituie o denaturare. În cazul în care auditorul a ajuns la concluzia că utilizarea intervalului de estimare al auditorului furnizează probe de audit suficiente și adecvate, o estimare punctuală a conducerii, care se situează în afara intervalului auditorului, nu ar putea fi justificată prin probe de audit. În astfel de cazuri, denaturarea nu

<sup>23</sup> ISA 706, *Paragrafele de evidențiere a unor aspecte și paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului independent*

este mai mică decât diferența dintre estimarea conducerii și cel mai apropiat punct al intervalului auditorului.

A117. În cazul în care conducerea a modificat o estimare contabilă, sau metoda de realizarea a acesteia, față de perioada anterioară, pe baza unei evaluări subiective cu privire la faptul că a existat o modificare a circumstanțelor, auditorul poate ajunge la concluzia, pe baza probelor de audit, că estimarea contabilă este denaturată ca urmare a unei modificări arbitrare de către conducere, sau ar putea să o privească drept un indiciu al unui posibil subiectivism al conducerii (a se vedea pct. A124-A125).

A118. ISA 450<sup>24</sup> oferă îndrumări cu privire la modalitățile de a distinge denaturările, în scopul evaluării de către auditor a efectului denaturărilor necorectate asupra situațiilor financiare. În legătură cu estimările contabile, o denaturare, cauzată de fraudă sau eroare, poate apărea ca rezultat al:

- Denaturărilor pentru care nu există nicio îndoială (denaturări efective).
- Diferențelor ce apar ca urmare a raționamentelor conducerii cu privire la estimările contabile pe care auditorul le consideră nerezonabile, sau a selectării ori aplicării unor politici contabile considerate inadecvate de auditor (denaturări de raționament).
- Celei mai bune estimări a auditorului cu privire la denaturările din populații, ce implică proiecția denaturărilor identificate în eșantioanele de audit la întreaga populație din care au fost extrase eșantioanele (denaturări extrapolate).

În unele cazuri ce implică estimări contabile, o denaturare poate apărea ca rezultat al unei combinații între aceste circumstanțe, făcând identificarea separată dificilă sau imposibilă.

A119. Evaluarea caracterului rezonabil al estimărilor contabile și al prezentărilor aferente incluse în notele la situațiile financiare, fie cerute de cadrul de raportare financiară aplicabil, fie prezentate voluntar, implică esențial aceleași tipuri de considerente ca și cele aplicate la auditarea estimărilor contabile recunoscute în situațiile financiare.

## **Prezentări legate de estimările contabile**

*Prezentări în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil (a se vedea pct. 19)*

A120. Prezentarea situațiilor financiare în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil include prezentarea aspectelor semnificative. Cadrul de raportare financiară aplicabil poate permite sau prescrie prezentările legate de estimările contabile, iar unele entități ar putea prezenta, în mod voluntar,

---

<sup>24</sup> ISA 450, *Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului*

informații suplimentare în notele la situațiile financiare. Prezentările ar putea include, de exemplu:

- Ipotezele folosite.
- Metoda de estimare utilizată, inclusiv orice model aplicabil.
- Fundamentul pentru selectarea metodei de estimare.
- Efectul oricărui astfel de modificări ale metodei de estimare față de perioada anterioară.
- Sursele și implicațiile incertitudinii estimării.

Astfel de prezentări sunt relevante pentru utilizatori în înțelegerea estimărilor contabile recunoscute sau prezentate în situațiile financiare și trebuie obținute probe de audit suficiente și adecvate cu privire la măsura în care prezentările sunt în conformitate cu cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil.

A121. În unele cazuri, cadrul de raportare financiară aplicabil ar putea solicita prezentări specifice cu privire la incertitudini. De exemplu, unele cadre de raportare financiară prevăd:

- Prezentarea ipotezelor cheie și a altor surse de incertitudine a estimării care prezintă un risc semnificativ de generare a unei ajustări semnificative a valorilor contabile ale activelor și datoriilor. Astfel de cerințe ar putea fi descrise utilizând termeni precum „Surse cheie de incertitudine a estimării” sau „Estimări contabile critice”.
- Prezentarea intervalului de rezultate posibile și a ipotezelor utilizate în determinarea intervalului.
- Prezentarea informațiilor privind semnificația estimărilor contabile la valoarea justă pentru poziția și performanța financiară a entității.
- Prezentări calitative, precum expunerile la risc și modul în care apar, obiectivele entității, politicile și procedurile de management al riscului și metodele utilizate pentru evaluarea riscului, precum și orice modificări ale acestor concepte calitative, față de perioada anterioară.
- Prezentări cantitative, precum măsura în care entitatea este expusă la risc, pe baza informațiilor furnizate la nivel intern de către personalul cheie de conducere al entității, inclusiv riscul de credit, riscul de lichiditate și riscul de piață.

*Prezentări ale incertitudinii estimării pentru estimările contabile, care duc la apariția unor riscuri semnificative (a se vedea pct. 20)*

A122. În legătură cu estimările contabile cu risc semnificativ, chiar și în cazul în care prezentările sunt în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, auditorul ar putea ajunge la concluzia că prezentarea incertitudinii

estimării este inadecvată în lumina circumstanțelor și informațiilor implicate. Evaluarea de către auditor a caracterului adecvat al prezentării incertitudinii estimării crește în importanță, cu cât este mai mare intervalul posibilelor rezultate ale estimărilor contabile față de pragul de semnificație (a se vedea discuția aferentă de la punctul A94).

A123. În unele cazuri, auditorul ar putea considera adecvat să încurajeze conducerea să descrie, în notele la situațiile financiare, circumstanțele legate de incertitudinea estimării. ISA 705<sup>25</sup> oferă îndrumări cu privire la implicațiile pentru opinia auditorului, când auditorul crede că prezentarea de către conducere a incertitudinii estimării în situațiile financiare este inadecvată sau înșelătoare.

### **Indicii ale unui posibil subiectivism al conducerii (a se vedea pct. 21)**

A124. În timpul auditului, auditorul poate lua cunoștință de raționamente și decizii luate de conducere care duc la apariția unor indicii ale unui posibil subiectivism al conducerii. Astfel de indicii ar putea afecta concluzia auditorului cu privire la măsura în care evaluarea de către auditor a riscului și răspunsurile aferente rămân adecvate, putând fi necesar ca auditorul să ia în considerare implicațiile pentru restul auditului. Mai mult, acestea ar putea afecta evaluarea de către auditor a măsurii în care situațiile financiare, ca întreg, sunt lipsite de denaturări semnificative, conform celor discutate în ISA 700<sup>26</sup>.

A125. Exemple de indicii ale unui posibil subiectivism al conducerii cu privire la estimările contabile includ:

- Modificările unei estimări contabile, sau a metodei de realizare a acesteia, în cazul în care conducerea a evaluat subiectiv faptul că a existat o modificare a circumstanțelor.
- Utilizarea propriilor ipoteze ale entității, pentru estimările contabile la valoarea justă, atunci când acestea sunt inconsecvente cu ipotezele observabile ale pieței.
- Selectarea sau realizarea unor ipoteze semnificative care produc o estimare punctuală favorabilă pentru obiectivele conducerii.
- Selectarea unei estimări punctuale care ar putea indica un tipar de pesimism sau de optimism.

---

<sup>25</sup> ISA 705, *Modificări ale opiniei raportului auditorului independent*

<sup>26</sup> ISA 700, *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*

### **Declarații scrise** (a se vedea pct. 22)

A126. ISA 580 <sup>27</sup> pune în discuție utilizarea declarațiilor scrise. În funcție de natura, pragul de semnificație și gradul de incertitudine al estimării, declarațiile scrise privind estimările contabile recunoscute sau prezentate în situațiile financiare ar putea include declarații legate de:

- Gradul de adecvare a proceselor de evaluare, inclusiv al ipotezelor și modelelor utilizate de conducere în determinarea estimărilor contabile în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil, și consecvența aplicării proceselor.
- Faptul că ipotezele reflectă în mod adecvat intenția și capacitatea conducerii de a desfășura cursuri de acțiune specifice în numele entității, în cazul în care sunt relevante pentru estimările contabile și prezentări.
- Faptul că prezentările legate de estimările contabile sunt complete și adecvate în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.
- Faptul că niciun eveniment ulterior nu a provocat necesitatea ajustării estimărilor contabile și a prezentărilor incluse în situațiile financiare.

A127. Pentru acele estimări contabile nerecunoscute sau neprezentate în situațiile financiare, declarațiile scrise ar putea include și declarații despre:

- Gradul de adecvare a fundamentului utilizat de conducere pentru a determina că acele criterii de recunoaștere sau prezentare ale cadrului de raportare financiară aplicabil nu au fost îndeplinite (a se vedea punctul A114).
- Gradul de adecvare a fundamentului utilizat de conducere pentru a eluda supoziția legată de utilizarea valorii juste, stabilite conform cadrului de raportare financiară aplicabil, pentru estimările contabile neevaluate sau neprezentate la valoarea justă (a se vedea punctul A115).

### **Documentație** (a se vedea pct. 23)

A128. Documentarea indiciilor unui posibil subiectivism al conducerii, identificat în timpul auditului, ajută auditorul în stabilirea concluziei cu privire la măsura în care evaluarea de către auditor a riscului și răspunsurile aferente rămân adecvate, precum și în evaluarea măsurii în care situațiile financiare, ca întreg, sunt lipsite de denaturări semnificative. A se vedea punctul A125 pentru exemple de indicii ale unui posibil subiectivism al conducerii.

---

<sup>27</sup> ISA 580, *Declarații scrise*

## Anexă

(a se vedea pct. A 1)

### **Evaluări la valoarea justă și prezentări în conformitate cu diferite cadre de raportare financiară**

Scopul prezentei anexe este doar de a furniza o discuție generală cu privire la evaluările și prezentările la valoarea justă, în conformitate cu diferite cadre de raportare financiară, în funcție de condiții și context.

1. Diferite cadre de raportare financiară prevăd sau permit o varietate de evaluări și prezentări la valoarea justă, în situațiile financiare. Acestea variază, de asemenea, în funcție de nivelul de îndrumare pe care îl oferă, ca bază pentru evaluarea activelor și datoriilor sau prezentărilor aferente. Unele cadre de raportare financiară oferă recomandări prescriptive, altele oferă recomandări generale, iar unele nu oferă nicio recomandare. În plus, există, de asemenea, anumite evaluări și practici de prezentare la valoarea justă, specifice sectorului de activitate.
2. Definițiile valorii juste pot fi diferite în funcție de cadrele de raportare financiară, pentru diferite active sau datorii sau prezentări într-un anumit cadru. De exemplu, Standardul Internațional de Contabilitate (IAS) 39<sup>1</sup> definește valoarea justă drept „valoarea la care poate fi tranzacționat un activ sau decontată o datorie, între părți interesate și în cunoștință de cauză, în cadrul unei tranzacții desfășurate în condiții obiective”. Conceptul de valoare justă presupune, de regulă, o tranzacție curentă, mai degrabă decât o decontare la o anumită dată trecută sau viitoare. Astfel, procesul de evaluare la valoarea justă ar constitui o căutare a prețului estimat la care ar avea loc acea tranzacție. În plus, diferite cadre de raportare financiară ar putea utiliza termeni precum „valoare specifică entității”, „valoare de utilizare” sau termeni similari, dar care totuși să se subscrie conceptului de valoare justă prezentat în prezentul ISA.
3. Cadrele de raportare financiară ar putea trata în mai multe moduri modificările din evaluările la valoarea justă, care au loc în timp. De exemplu, un anumit cadru de raportare financiară ar putea prevedea ca modificările în evaluările la valoarea justă a anumitor active sau datorii să fie reflectate direct în capitalul propriu, în timp ce astfel de modificări ar putea fi reflectate în venituri, în conformitate cu alt cadru. În unele cadre, determinarea măsurii în care trebuie folosită contabilitatea la valoarea justă, sau modul în care se aplică, este influențată de intenția conducerii de a desfășura anumite cursuri de acțiune cu privire la anumite active sau datorii.

---

<sup>1</sup> IAS 39, *Instrumente financiare: recunoaștere și evaluare*



4. Diferite cadre de raportare financiară ar putea prevedea anumite evaluări și prezentări la valoarea justă în situațiile financiare, prescrise sau permise în limite diferite. Cadrele de raportare financiară ar putea:
- Prescrie cerințele de evaluare, descriere și prezentare pentru anumite informații incluse în situațiile financiare sau pentru informațiile prezentate în notele la situațiile financiare sau descrise drept informații suplimentare;
  - Permite anumite evaluări ce utilizează valori juste la alegerea unei entități sau numai atunci când au fost îndeplinite anumite criterii;
  - Prescrie o anumită metodă pentru determinarea valorii juste, de exemplu, prin utilizarea unei evaluări independente sau a unor modalități specifice de utilizare a fluxurilor de trezorerie actualizate;
  - Permite alegerea unei metode de determinare a valorii juste dintre mai multe metode alternative (criteriile de selectare ar putea sau nu să fie menționate de cadrul de raportare financiară); sau
  - Să nu ofere nicio recomandare cu privire la evaluările sau prezentările la valoarea justă, în afară de faptul că utilizarea lor este evidentă prin obișnuință sau practică, de exemplu o practică specifică sectorului de activitate.
5. Unele cadre de raportare financiară presupun faptul că valoarea justă poate fi evaluată în mod credibil pentru active și datorii, ca condiție fie pentru obligativitatea, fie pentru permiterea evaluărilor sau prezentărilor la valoarea justă. În unele cazuri, această presupunere ar putea fi eludată atunci când un activ sau o datorie nu are un preț de piață cotelat pe o piață activă și pentru care alte metode de evaluare rezonabilă a valorii juste sunt în mod clar inadecvate sau inaplicabile. Unele cadre de raportare financiară pot specifica o ierarhie a valorii juste, care face distincția între intrările ce se folosesc pentru a ajunge la valori juste ce diferă de cele ce implică „intrări observabile”, în mod clar, pe baza prețurilor cotate și a piețelor active și cele ce se bazează pe „intrări neobservabile”, care implică raționamentele proprii ale unei entități cu privire la ipotezele pe care participanții pe piață le-ar utiliza.
6. Unele cadre de raportare financiară prevăd anumite ajustări sau modificări specificate ale informațiilor de evaluare, sau alte considerente proprii unui anumit activ sau unei anumite datorii. De exemplu, contabilitatea investițiilor imobiliare ar putea necesita efectuarea unor ajustări la o valoare evaluată de piață, precum ajustări pentru costurile estimate de închidere la vânzare, ajustări legate de condiția și locația imobilului și alte aspecte. În mod similar, dacă piața pentru un anumit activ nu este o piață activă, ar putea fi necesară ajustarea sau modificarea cotațiilor de preț publicate, pentru a ajunge la o evaluare mai potrivită a valorii juste. De exemplu,

prețurile de piață cotate ar putea să nu indice valoarea justă dacă activitatea pe piață este sporadică, piața nu este bine stabilită, sau se tranzacționează volume mici de unități în raport cu numărul agregat al unităților de tranzacționare existente. În consecință, ar putea fi necesar ca astfel de prețuri ale pieței să fie ajustate sau modificate. Mai mult, în unele cazuri, ar putea fi necesar ca garanțiile reale acordate (de exemplu, când sunt acordate garanții reale pentru anumite tipuri de investiții în datorii) să fie luate în considerare în determinarea valorii juste sau a unei posibile deprecieri a unui activ sau a unei datorii.

7. În majoritatea cadrelor de raportare financiară, la baza conceptului de evaluare la valoarea justă stă ipoteza de continuitate a activității de către entitate, fără intenția sau necesitatea de lichidare, de reducere semnificativă a dimensiunilor operațiunilor sale sau de efectuarea a unei tranzacții în condiții nefavorabile. Astfel, în acest caz, valoarea justă nu ar fi suma primită sau plătită de o entitate într-o tranzacție forțată, lichidare involuntară sau vânzare în condiții de sechestru. Pe de altă parte, condițiile economice generale sau condițiile economice specifice anumitor sectoare de activitate ar putea provoca lipsa lichidității pe piață și ar necesita ca valorile juste să fie stabilite pe baza unor prețuri scăzute, posibil prețuri scăzute în mod semnificativ. Totuși, este posibil ca o entitate să aibă nevoie să țină cont de situația sa economică sau operațională curentă pentru determinarea valorilor juste ale activelor și datoriilor, dacă acest lucru este prescris sau permis de cadrul său de raportare financiară, iar acest cadru ar putea specifica sau nu modul în care se realizează acest lucru. De exemplu, planul conducerii de a amortiza un activ în mod accelerat, pentru a îndeplini anumite obiective de afaceri, ar putea fi relevant pentru determinarea valorii juste a acelui activ.

### **Prevalența evaluărilor la valoarea justă**

8. Evaluările și prezentările pe baza valorii juste au o prevalență din ce în ce mai mare în cadrele de raportare financiară. Valorile juste pot surveni în situațiile financiare și pot afecta determinarea acestora în mai multe moduri, inclusiv prin evaluarea la valoarea justă a următoarelor:
- Activelor sau datoriilor specifice, precum titluri tranzacționabile sau datorii pentru a stinge o obligație aferentă unui instrument financiar „evaluat la cursul pieței” în mod regulat sau periodic.
  - Componentelor specifice de capital, de exemplu, în cazul contabilității pentru recunoașterea, evaluarea și descrierea anumitor instrumente financiare cu caracteristici de capital, precum obligațiunile convertibile de către deținător în acțiuni comune ale emitentului.
  - Activelor sau datoriilor specifice, achiziționate printr-o combinație de întreprinderi. De exemplu, determinarea inițială a fondului comercial

provenit din achiziția unei entități printr-o combinație de întreprinderi se bazează de obicei pe evaluarea la valoarea justă a activelor și datoriilor identificabile, achiziționate și valoarea justă a contravalorii date.

- Activelor sau datoriilor specifice, ajustate la valoarea justă în mod izolat. Unele cadre de raportare financiară ar putea prevedea utilizarea unui evaluări la valoarea justă pentru a evalua o ajustare a unui activ sau a unui grup de active, ca parte a determinării deprecierii unui activ, de exemplu, un test al deprecierii fondului comercial achiziționat printr-o combinație de întreprinderi pe baza valorii juste a unei entități operaționale definite sau a unei unități de raportare, a cărei valoare este apoi distribuită între grupul de active și datoriile entității sau unității, pentru a obține un fond comercial presupus, ce va fi comparat cu fondul comercial înregistrat.
- Cumulările de active și datorii. În unele circumstanțe, evaluarea unei clase sau unui grup de active sau datorii necesită o cumulare a valorilor juste ale unora dintre activele sau datoriile individuale dintr-o astfel de clasă sau grup. De exemplu, conform cadrului de raportare financiară aplicabil al unei entități, evaluarea unui portofoliu diversificat de împrumuturi ar putea fi determinată pe baza valorii juste a unor categorii de împrumuturi ce constituie portofoliul.
- Informațiile prezentate în notele la situațiile financiare sau descrise ca informații suplimentare, dar nerecunoscute în situațiile financiare.

# STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 550

## PĂRȚI AFILIATE

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep cu data de 15 decembrie 2009 la sau ulterior acestei date)<sup>a</sup>

### CUPRINS

	Punct
<b>Introducere</b>	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA .....	1
Natura relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată.....	2
Responsabilitățile auditorului .....	3-7
Data intrării în vigoare .....	8
<b>Obiective</b> .....	9
<b>Definiții</b> .....	10
<b>Cerințe</b>	
Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe .....	11-17
Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă asociate relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată .....	18-19
Răspunsul la riscurile de denaturare semnificativă asociate relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată.....	20-24
Evaluarea contabilizării și prezentării relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată identificate .....	25
Declarații scrise.....	26
Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea .....	27
Documentație .....	28
<b>Aplicare și alte materiale explicative</b>	
Responsabilitățile auditorului .....	A1-A3
Definiția unei părți afiliate .....	A4-A7

<sup>a</sup> Au fost aduse amendamente de conformitate la prezentul ISA ca urmare a emiterii ISA 610 (Revizuit), *Utilizarea activității auditorilor interni*, care sunt în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care se încheie la data de 15 decembrie 2013 sau ulterior acestei date. Amendamentele de conformitate au fost identificate în Manualul 2012 la paginile 948-955.

Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe .....	A8-A28
Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă asociate relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată .....	A29-A30
Răspunsul la riscurile de denaturare semnificativă asociate relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată.....	A31-A45
Evaluarea contabilizării și prezentării relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată identificate .....	A46-A47
Declarații scrise .....	A48-A49
Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta .....	A50

Standardul Internațional de Audit (ISA) 550, *Părți afiliate*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

## Introducere

### Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitățile auditorului cu privire la relațiile și tranzacțiile cu partea afiliată într-un audit al situațiilor financiare. În mod specific, detaliază felul în care ISA 315 (Revizuit)<sup>1</sup>, ISA 330<sup>2</sup> și ISA 240<sup>3</sup> vor fi aplicate în relație cu riscurile de denaturare semnificativă asociate relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată.

### Natura relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată

2. Multe tranzacții cu partea afiliată au loc în cursul normal al activității. În aceste circumstanțe, este posibil să nu existe un risc mai ridicat de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ca în cazul tranzacțiilor similare cu părțile neafiliate. Cu toate acestea, natura relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată poate, în anumite circumstanțe, să dea naștere unor riscuri mai ridicate de denaturare semnificativă a situațiilor financiare decât tranzacțiile cu părțile neafiliate. De exemplu:
  - Părțile afiliate pot opera prin intermediul unei palete ample și complexe de relații și structuri, cu o creștere proporțională a complexității tranzacțiilor cu partea afiliată.
  - Sistemele informaționale pot fi inefficiente în identificarea și rezumarea tranzacțiilor și soldurilor restante dintre o entitate și părțile sale afiliate.
  - Tranzacțiile cu partea afiliată pot să nu fie efectuate în termeni și condiții normale de piață; de exemplu, anumite tranzacții cu partea afiliată pot fi efectuate fără contraprestație.

### Responsabilitățile auditorului

3. Dat fiind că părțile afiliate nu sunt independente una de cealaltă, majoritatea cadrelor de raportare financiară instituie cerințe specifice de prezentare și contabilizare pentru soldurile, relațiile și tranzacțiile cu partea afiliată, pentru a permite utilizatorilor situațiilor financiare să înțeleagă natura acestora și efectele lor reale sau potențiale asupra situațiilor financiare. În cazurile în care cadrul de raportare financiară aplicabil instituie astfel de cerințe, auditorul are responsabilitatea de a efectua proceduri de audit în vederea identificării, evaluării și răspunderii la riscurile de denaturare semnificativă apărute în urma eșecului entității de a contabiliza sau de a prezenta în mod adecvat relațiile, tranzacțiile sau soldurile cu partea afiliată în conformitate cu cerințele cadrului.

---

<sup>1</sup> ISA 315 (Revizuit), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său*

<sup>2</sup> ISA 330, *Răspunsul auditorului la riscurile evaluate*

<sup>3</sup> ISA 240, *Responsabilitățile auditorului privind fraudă în cadrul unui audit al situațiilor financiare*

4. Chiar dacă un cadru de raportare financiară aplicabil instituie cerințe minimale sau nu instituie cerințe privind partea afiliată, cu toate acestea, este necesar ca auditorul să înțeleagă suficient relațiile și tranzacțiile cu partea afiliată entității pentru a putea formula concluzii dacă situațiile financiare, în măsura în care sunt afectate de relațiile și tranzacțiile respective: (a se vedea pct. A1)
- (a) Sunt prezentate fidel (pentru cadrele de prezentare fidelă); sau (a se vedea pct. A2)
- (b) Nu induc în eroare (pentru cadrele de conformitate). (a se vedea pct. A3)
5. În plus, înțelegerea relațiilor și tranzacțiilor entității cu partea afiliată este relevantă pentru evaluarea auditorului cu privire la posibila prezență a unui sau a mai multor factori de risc de fraudă, așa cum prevede ISA 240<sup>4</sup>, deoarece fraudă poate fi mai ușor comisă prin intermediul părților afiliate.
6. Din cauza limitărilor inerente ale unui audit, există un risc inevitabil ca anumite denaturări semnificative ale situațiilor financiare să nu fie identificate, deși auditul este planificat și efectuat corespunzător, în conformitate cu ISA-urile<sup>5</sup>. În contextul părților afiliate, potențialele efecte ale limitărilor inerente asupra abilității auditorului de a identifica denaturările semnificative sunt mai ridicate din motive precum cele ce urmează:
- Conducerea poate să nu fie la curent cu existența tuturor relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată, în special când cadrul de raportare financiară aplicabil nu instituie cerințe privind părțile afiliate.
  - Relațiile cu partea afiliată pot presupune o posibilitate mai mare de înțelegere secretă, tănuire și manipulare din partea conducerii.
7. Planificarea și efectuarea auditului cu scepticism profesional, așa cum prevede ISA 200<sup>6</sup> sunt, prin urmare, importante în acest context, având în vedere posibilitatea existenței unor relații și tranzacții cu partea afiliată neprezentate. Cerințele prezentului ISA sunt menite să asiste auditorul în identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă asociate relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată și în conceperea procedurilor de audit astfel încât să răspundă la riscurile evaluate.

### Data intrării în vigoare

8. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep cu data de 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date.\*

<sup>4</sup> ISA 240, punctul 24

<sup>5</sup> ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*, punctele A51-A52

<sup>6</sup> ISA 200, punctul 15

## Obiective

9. Obiectivele auditorului sunt:
- (a) Independent de eventualitatea în care cadrul de raportare financiară aplicabil instituie cerințe privind părțile afiliate, de a înțelege suficient relațiile și tranzacțiile cu partea afiliată pentru a putea:
  - (i). Să recunoască factorii de risc de fraudă, dacă este cazul, care apar în relațiile și tranzacțiile cu partea afiliată și care sunt relevanți pentru identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă; și
  - (ii). Să formuleze concluzii, pe baza probelor de audit obținute, în care să menționeze dacă situațiile financiare, în măsura în care au fost afectate de respectivele relații și tranzacții:
    - a. Sunt prezentate fidel (pentru cadrele de prezentare fidelă); sau
    - b. Nu induc în eroare (pentru cadrele de conformitate); și
  - (b) În plus, în cazurile în care cadrul de raportare financiară aplicabil instituie cerințe privind părțile afiliate, să obțină suficiente probe de audit adecvate că relațiile și tranzacțiile cu partea afiliată au fost identificate, contabilizate și prezentate adecvat în situațiile financiare, în conformitate cu cadrul.

## Definiții

10. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
- (a) Tranzacție desfășurată în condiții obiective – O tranzacție desfășurată potrivit unor astfel de termeni și condiții, între un cumpărător dispus și un vânzător dispus, între care nu există niciun fel de legătură și care acționează independent unul față de celălalt, urmărindu-și propriile interese.
  - (b) Parte afiliată – O parte care este fie: (a se vedea pct. A4-A7)
    - (i) O parte afiliată așa cum este definită în cadrul de raportare financiară aplicabil; sau
    - (ii) Acolo unde cadrul de raportare financiară aplicabil nu instituie cerințe privind părțile afiliate sau instituie cerințe minimale:
      - a. O persoană sau o altă entitate care deține controlul sau o influență semnificativă, direct sau indirect, prin unul sau mai mulți intermediari, asupra entității raportoare;
      - b. O altă entitate asupra căreia entitatea raportoare deține control sau o influență semnificativă, direct sau indirect, prin unul sau mai mulți intermediari; sau
      - c. O altă entitate care se află sub control comun cu entitatea care raportează, având:



- i. Proprietari comuni care controlează;
- ii. Proprietari cu grade de rudenie apropiate; sau
- iii. Conducere cheie comună.

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

## Cerințe

### Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe

11. Ca parte din procedurile de evaluare a riscului și activitățile conexe pe care ISA 315 (Revizuit) și ISA 240 prevăd ca auditorul să le efectueze pe parcursul auditului<sup>7</sup>, auditorul trebuie să efectueze procedurile de audit și activitățile conexe stabilite la punctele 12-17, în vederea obținerii de informații relevante pentru identificarea riscurilor de denaturare semnificativă asociate relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată. (a se vedea pct. A8)

### *Înțelegerea relațiilor și tranzacțiilor entității cu partea afiliată*

12. Discuția echipei misiunii prevăzută<sup>8</sup> de ISA 315 (Revizuit) și ISA 240 trebuie să includă analiza specifică a susceptibilității situațiilor financiare de a conține denaturări semnificative cauzate de fraudă sau eroare, care ar putea rezulta din relațiile și tranzacțiile cu partea afiliată. (a se vedea pct. A9-A10)
13. Auditorul trebuie să intervieveze conducerea cu privire la:
  - (a) Identitatea părților afiliate entității, inclusiv schimbările față de perioada precedentă; (a se vedea pct. A11-A14)
  - (b) Natura relațiilor dintre entitate și aceste părți afiliate; și
  - (c) Posibilitatea ca entitatea să fi participat la orice fel de tranzacții cu aceste părți afiliate pe parcursul perioadei și, dacă da, tipul și scopul acestor tranzacții.
14. Auditorul trebuie să intervieveze conducerea și alte persoane din entitate și să efectueze alte proceduri de evaluare a riscului considerate a fi adecvate, pentru a înțelege controalele, acolo unde este cazul, pe care conducerea le-a instituit pentru: (a se vedea pct. A15-A20)
  - (a) A identifica, a explica și a prezenta relațiile și tranzacțiile cu partea afiliată în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil;

<sup>7</sup> ISA 315 (Revizuit), punctul 5 și ISA 240, punctul 16

<sup>8</sup> ISA 315 (Revizuit), punctul 10 și ISA 240, punctul 15

- (b) A autoriza și a aproba tranzacțiile și acordurile semnificative cu părțile afiliate; și (a se vedea pct. A21)
- (c) A autoriza și a aproba tranzacțiile și acordurile semnificative care se află în afara cursului normal al activității.

*Menținerea atenției cu privire la informațiile privind părțile afiliate în momentul revizurii înregistrărilor sau documentelor*

15. Pe parcursul auditului, auditorul trebuie să fie atent, atunci când inspectează înregistrările sau documentele, cu privire la acorduri sau alte informații care pot indica existența relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată pe care conducerea nu le-a identificat sau nu le-a prezentat în prealabil auditorului. (a se vedea pct. A 22-A 23)

În special, auditorul trebuie să inspecteze următoarele aspecte pentru obținerea de indicii cu privire la existența relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată pe care conducerea nu le-a identificat sau nu le-a prezentat în prealabil auditorului:

- (a) Confirmări legale sau de la bănci, obținute ca parte a procedurilor auditorului;
- (b) Minute ale întâlnirilor acționarilor și ale persoanelor responsabile cu guvernanta; și
- (c) Orice alte înregistrări sau documente pe care auditorul le consideră necesare în circumstanțele din jurul entității.

16. Dacă auditorul identifică tranzacții semnificative care se află în afara cursului normal al activității atunci când efectuează procedurile de audit prevăzute de punctul 15 sau atunci când efectuează alte proceduri de audit, auditorul trebuie să intervieveze conducerea cu privire la: (a se vedea pct. A24-A25)

- (a) Natura acestor tranzacții; și (a se vedea pct. A26)
- (b) Posibilitatea să fie implicate părți afiliate. (a se vedea pct. A27)

*Comunicarea informațiilor privind părțile afiliate membrilor echipei misiunii*

17. Auditorul trebuie să comunice celorlalți membri ai echipei misiunii informațiile relevante cu privire la părțile afiliate entității. (a se vedea pct. A28)

**Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă asociate relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată**

18. Atunci când se îndeplinește cerința ISA 315 (Revizuit) de a identifica și evalua riscurile de denaturare semnificativă<sup>9</sup>, auditorul trebuie să identifice și să evalueze riscurile de denaturare semnificativă asociate relațiilor și tranzacțiilor

---

<sup>9</sup> ISA 315 (Revizuit), punctul 25

cu partea afiliată și să stabilească dacă oricare din acele riscuri reprezintă riscuri semnificative. Atunci când stabilește acest lucru, auditorul trebuie să aibă în vedere tranzacțiile semnificative cu partea afiliată identificate, care se află în afara cursului normal al activității drept sursă de riscuri semnificative.

19. Dacă auditorul identifică factori de risc de fraudă (inclusiv circumstanțe care fac referire la existența unei părți afiliate cu influență dominantă) atunci când efectuează procedurile de evaluare a riscului și activitățile conexe în relație cu părțile afiliate, auditorul trebuie să aibă în vedere astfel de informații atunci când identifică și evaluează riscurile de denaturare semnificativă cauzată de fraudă, în conformitate cu ISA 240. (a se vedea pct. A6 și A29-A30)

### **Răspunsul la riscurile de denaturare semnificativă asociate relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată**

20. Ca parte din cerința ISA 330 ca auditorul să răspundă la riscurile evaluate<sup>10</sup>, auditorul concepe și efectuează proceduri subsecvente de audit pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la riscurile evaluate de denaturare semnificativă asociate relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată. Aceste proceduri de audit trebuie să le includă pe cele prevăzute de punctele 21-24. (a se vedea pct. A31-A34)

*Identificarea părților afiliate sau a tranzacțiilor semnificative cu partea afiliată care nu au fost identificate sau prezentate în prealabil*

21. Dacă auditorul identifică acorduri sau informații care sugerează existența relațiilor sau tranzacțiilor cu partea afiliată pe care conducerea nu le-a identificat sau nu le-a prezentat auditorului în prealabil, auditorul trebuie să stabilească dacă circumstanțele în cauză confirmă existența unor astfel de tranzacții sau relații.
22. Dacă auditorul identifică părți afiliate sau tranzacții semnificative cu partea afiliată pe care conducerea nu le-a identificat sau prezentat în prealabil auditorului, auditorul trebuie:
- (a) Să comunice imediat informațiile relevante celorlalți membri ai echipei misiunii; (a se vedea pct. A35)
  - (b) În cazul în care cadrul de raportare financiară aplicabil instituie cerințe privind părțile afiliate:
    - (i) Să solicite conducerii să identifice toate tranzacțiile cu părțile afiliate nou identificate pentru evaluarea ulterioară a auditorului; și
    - (ii) Să intervieveze cu privire la motivul pentru care controalele entității asupra tranzacțiilor și relațiilor cu partea afiliată nu au permis

<sup>10</sup> ISA 330, punctele 5-6

identificarea sau prezentarea relațiilor sau tranzacțiilor cu partea afiliată;

- (c) Să efectueze proceduri de audit de fond adecvate cu privire la astfel de părți afiliate sau tranzacții semnificative cu partea afiliată nou identificate; (a se vedea pct. A36)
- (d) Să analizeze din nou riscul să existe alte părți afiliate sau tranzacții semnificative cu partea afiliată, pe care conducerea nu le-a identificat sau prezentat în prealabil auditorului, și să efectueze proceduri de audit suplimentare acolo unde este necesar; și
- (e) Dacă neprezentarea din partea conducerii pare să fie intenționată (și prin urmare indică un risc de denaturare semnificativă cauzată de fraudă), să evalueze implicațiile pentru audit. (a se vedea pct. A37)

*Tranzacții semnificative cu partea afiliată, identificate în afara cursului normal al activității*

23. Pentru tranzacțiile semnificative cu partea afiliată, identificate în afara cursului normal al activității, auditorul trebuie:

- (a) Să inspecteze contractele sau acordurile care stau la baza acestora, dacă există, și să evalueze dacă:
  - (i) Rațiunea economică (sau lipsa acesteia) a tranzacțiilor sugerează faptul că acestea au fost încheiate pentru a elabora o raportare financiară frauduloasă sau pentru a ascunde o însușire abuzivă a activelor;<sup>11</sup> (a se vedea pct. A38-A39)
  - (ii) Termenii tranzacțiilor corespund cu explicațiile conducerii; și
  - (iii) Tranzacțiile au fost contabilizate și prezentate adecvat, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil; și
- (b) Să obțină probe de audit cum că tranzacțiile au fost autorizate și aprobate adecvat. (a se vedea pct. A40-A41)

*Aserțiuni potrivit cărora tranzacțiile cu partea afiliată au fost efectuate în baza unor termeni echivalenți celor care determină tranzacțiile desfășurate în condiții obiective*

24. Dacă cei de la conducere au făcut o aserțiune în situațiile financiare, potrivit căreia tranzacția cu partea afiliată a fost efectuată în baza unor termeni echivalenți celor care determină o tranzacție desfășurată în condiții obiective, auditorul trebuie să obțină probe de audit suficiente și adecvate cu privire la aserțiunea respectivă. (a se vedea pct. A42-A45)

---

<sup>11</sup> ISA 240, punctul 32 litera(c)

## Evaluarea contabilizării și prezentării relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată identificate

25. La formarea unei opinii cu privire la situațiile financiare în conformitate cu ISA 700,<sup>12</sup> auditorul trebuie să evalueze: (a se vedea pct. A46)
- (a) Dacă tranzacțiile și relațiile cu părțile afiliate identificate au fost contabilizate și prezentate adecvat în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil; și (a se vedea pct. A47)
  - (b) Dacă efectele relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată:
    - (i) Împiedică prezentarea fidelă a situațiilor financiare să obțină prezentarea fidelă (pentru cadrele de prezentare fidelă); sau
    - (ii) Fac ca situațiile financiare să inducă în eroare (pentru cadrele de conformitate).

## Declarații scrise

26. În cazurile în care cadrul de raportare financiară aplicabil instituie cerințe privind părțile afiliate, auditorul trebuie să obțină declarații scrise de la conducere și, acolo unde este cazul, de la persoanele responsabile cu guvernanta, conform căroră: (a se vedea pct. A48-A49)
- (a) Aceștia au prezentat auditorului identitatea părților afiliate entității și toate relațiile și tranzacțiile cu partea afiliată de care aceștia au cunoștință; și
  - (b) Aceștia au contabilizat și prezentat adecvat aceste relații și tranzacții în conformitate cu cerințele cadrului.

## Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta

27. Cu excepția cazului în care toate persoanele responsabile cu guvernanta sunt implicate în conducerea entității<sup>13</sup>, auditorul trebuie să comunice cu persoanele responsabile cu guvernanta aspectele semnificative care apar pe parcursul auditului în legătură cu părțile afiliate entității. (a se vedea pct. A50)

## Documentație

28. Auditorul trebuie să includă în documentația de audit numele părților afiliate identificate și natura relațiilor cu partea afiliată.<sup>14</sup>

\*\*\*

<sup>12</sup> ISA 700, *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*, punctele 10-15

<sup>13</sup> ISA 260, *Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta*, punctul 13

<sup>14</sup> ISA 230, *Documentația de audit*, punctele 8-11 și punctul A6

## Aplicare și alte materiale explicative

### Responsabilitățile auditorului

*Cadre de raportare financiară care instituie cerințe minimale privind părțile afiliate* (a se vedea pct. 4)

- A1. Un cadru de raportare financiară aplicabil care instituie cerințe minimale privind părțile afiliate este un cadru care definește înțelesul părții afiliate dar definiția respectivă are un domeniu de aplicare substanțial mai restrâns decât definiția stabilită la punctul 10 litera (b) subpunctul (ii) al prezentului ISA, astfel încât o cerință din cadrul de prezentare a relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată s-ar aplica unui număr substanțial mai redus de relații și tranzacții cu partea afiliată.

*Cadre de prezentare fidelă* [a se vedea pct. 4 litera (a)]

- A2. În contextul unui cadru de prezentare fidelă<sup>15</sup>, relațiile și tranzacțiile cu partea afiliată pot împiedica prezentarea fidelă a situațiilor financiare dacă, de exemplu, realitatea economică a unor astfel de relații și tranzacții cu partea afiliată nu este reflectată în mod corespunzător în situațiile financiare. De exemplu, este posibil ca prezentarea fidelă să nu fie realizată dacă vânzarea unei proprietăți de către entitate către un acționar majoritar, la un preț supraevaluat sau subevaluat față de valoarea reală a pieței a fost contabilizată drept o tranzacție care implică profit sau pierdere pentru entitate atunci când poate constitui o contribuție sau o returnare a capitalului sau plata unor dividende.

*Cadre de conformitate* [a se vedea pct. 4 litera (b)]

- A3. În contextul unui cadru de conformitate, depinde de circumstanțele particulare ale misiunii dacă relațiile și tranzacțiile cu partea afiliată fac ca situațiile financiare să inducă în eroare așa cum este menționat în ISA 700. De exemplu, chiar dacă neprezentarea tranzacțiilor cu partea afiliată în situațiile financiare este în conformitate cu cadrul și legea sau reglementările aplicabile, situațiile financiare ar putea să inducă în eroare dacă o cantitate substanțială din veniturile entității provine din tranzacțiile cu partea afiliată și acest aspect nu este prezentat. Cu toate acestea, este un caz rar întâlnit ca auditorul să considere că situațiile financiare întocmite și prezentate în conformitate cu un cadru de conformitate induc în eroare, dacă auditorul stabilește că în conformitate cu ISA 210<sup>16</sup> cadrul este acceptabil<sup>17</sup>.

---

<sup>15</sup> ISA 200, punctul 13 litera (a) definește înțelesul prezentării fidele și a cadrelor de conformitate

<sup>16</sup> ISA 210, *Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit*, punctul 6 litera (a)

<sup>17</sup> ISA 700, punctul A12.

**Definiția unei părți afiliate** [a se vedea pct. 10 litera (b)]

- A4. Multe cadre de raportare financiară discută conceptele de control și influență semnificativă. Deși este posibil ca acestea să discute aceste concepte utilizând termeni diferiți, acestea explică în general faptul că:
- (a) Controlul reprezintă puterea de a governa politicile financiare și operaționale ale unei entități în vederea obținerii de beneficii din activitățile sale; și
  - (b) Influența semnificativă (care poate fi obținută prin deținerea de acțiuni, prin statut sau prin acord) reprezintă puterea de a participa la deciziile privind politicile operaționale sau financiare ale unei entități, dar nu presupune un control asupra politicilor respective.
- A5. Existența următoarelor relații poate indica prezența controlului sau a influenței semnificative:
- (a) Deținerea directă sau indirectă a capitalurilor proprii entității sau alte interese financiare în entitate.
  - (b) Deținerea directă sau indirectă de către entitate a capitalurilor proprii sau alte interese financiare în alte entități.
  - (c) Apartenența la grupul persoanelor responsabile cu governanța sau la cel al conducerii cheie (de exemplu: acei membri ai conducerii care dețin autoritatea și responsabilitatea de a planifica, direcționa și controla activitățile entității).
  - (d) Apartenența la familia apropiată a oricărei persoane din cele la care se face referire la litera (c).
  - (e) Deținerea unei relații semnificative de afaceri cu oricare dintre persoanele la care se face referire la litera (c).

*Părți afiliate cu influență dominantă*

- A6. Părțile afiliate, în virtutea abilității acestora de a exercita control sau o influență semnificativă, se pot afla în situația de a exercita o influență dominantă asupra entității sau asupra conducerii acesteia. Analizarea unui astfel de comportament este relevantă în identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzată de fraudă, așa cum este explicat mai detaliat la punctele A29-A30.

*Entități cu scop special în calitate de părți afiliate*

- A7. În anumite circumstanțe, o entitate cu scop special<sup>18</sup> poate fi parte afiliată entității deoarece este posibil ca entitatea să o controleze în fapt, chiar dacă

<sup>18</sup> ISA 315 (Revizuit), punctele A33-A34, oferă îndrumări cu privire la natura entităților cu scop special

entitatea deține o mică parte din capitalurile proprii ale entității cu scop special sau nu are nicio participație la capitalul acesteia.

### **Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe**

*Riscurile de denaturare semnificativă asociate relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată (a se vedea pct. 11)*

Considerente specifice entităților din sectorul public

- A8. Responsabilitățile auditorului din sectorul public cu privire la relațiile și tranzacțiile cu partea afiliată pot fi afectate de mandatul de audit sau de obligațiile cu privire la entitățile din sectorul public stipulate de lege, reglementări sau prin exercitarea unei alte autorități. În consecință, este posibil ca responsabilitățile auditorului din sectorul public să nu fie limitate la tratarea riscurilor de denaturare semnificativă asociate relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată, fiind, de asemenea, posibil să includă o responsabilitate mai largă cu privire la tratarea riscurilor de neconformitate cu legea, reglementările sau cu altă autoritate care guvernează organismele din sectorul public și care instituie cerințe specifice în desfășurarea activității cu părțile afiliate. Mai departe, este posibil ca auditorul din sectorul public să fie nevoit să țină cont de cerințele de raportare financiară din sectorul public pentru relațiile și tranzacțiile cu partea afiliată care ar putea diferi față de cele din sectorul privat.

*Înțelegerea relațiilor și tranzacțiilor entității cu partea afiliată*

Discuția din cadrul echipei misiunii (a se vedea pct. 12)

- A9. Aspectele care pot fi tratate în discuția din cadrul echipei misiunii includ:
- Natura și amploarea relațiilor și tranzacțiilor entității cu părțile afiliate (utilizând, de exemplu, evidența auditorului cu privire la părțile afiliate identificate, actualizată după fiecare audit)
  - Evidențierea importanței menținerii scepticismului profesional pe parcursul auditului cu privire la o potențială denaturare semnificativă asociată relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată.
  - Circumstanțele sau condițiile entității care pot indica existența unor relații și tranzacții cu partea afiliată pe care conducerea nu le-a identificat sau nu le-a prezentat auditorului (de exemplu: o structură organizațională complexă, utilizarea entităților cu scop special pentru tranzacții în afara bilanțului, sau un sistem informațional neadecvat).
  - Evidențele sau documentele care pot indica existența unor relații sau tranzacții cu partea afiliată.
  - Importanța pe care conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta o acordă identificării, contabilizării și prezentării tranzacțiilor și relațiilor cu părțile afiliate (acolo unde cadrul de raportare financiară ins-



tuitie cerințe privind părțile afiliate), și riscul aferent ca membrii conducerii să eludeze controalele relevante.

A10. În plus, discuția în contextul fraudei poate include considerente specifice cu privire la modul în care pot fi implicate părțile afiliate în fraudă. De exemplu:

- Modul în care entitățile cu scop special controlate de conducere pot fi utilizate pentru a facilita administrarea câștigurilor.
- Modul în care tranzacțiile dintre entitate și un partener de afaceri cunoscut al unui membru cheie al conducerii pot fi aranjate astfel încât să faciliteze însușirea abuzivă a activelor entității.

Identitatea părților afiliate entității [a se vedea pct. 13 litera (a)]

A11. Acolo unde cadrul de raportare financiară aplicabil instituie cerințe privind părțile afiliate, este foarte probabil ca informațiile cu privire la identitatea părților afiliate entității să fie deja disponibile conducerii deoarece sistemele informaționale ale entității vor trebui să înregistreze, proceseze și să rezume relațiile și tranzacțiile cu partea afiliată pentru a permite entității să îndeplinească cerințele de contabilizare și de prezentare din cadru. Prin urmare, este foarte probabil ca membrii conducerii să aibă o listă cuprinzătoare a părților afiliate și a schimbărilor față de perioada anterioară. Pentru misiunile recurente, efectuarea interviurilor oferă o bază pentru compararea informațiilor furnizate de conducere cu evidența auditorului cu privire la părțile afiliate înregistrate în auditurile anterioare.

A12. Cu toate acestea, acolo unde cadrul nu instituie cerințe privind părțile afiliate, este posibil ca entitatea să nu aibă instituite astfel de sisteme informaționale. În aceste circumstanțe, este posibil ca membrii conducerii să nu fie conștienți de existența tuturor părților afiliate. Cu toate acestea, cerința privind interviuarea, specificată la punctul 13, se aplică în continuare deoarece este posibil ca membrii conducerii să aibă cunoștință de existența acestor părți care îndeplinesc definiția enunțată în prezentul ISA. Cu toate acestea, într-un astfel de caz, este probabil ca interviurile auditorului cu privire la identitatea părților afiliate entității să facă parte din procedurile de evaluare a riscului ale auditorului și din activitățile conexe efectuate în conformitate cu ISA 315 (Revizuit) pentru a obține informații cu privire la:

- Structura acționariatului și structura de guvernanță a entității;
- Tipurile de investiții pe care entitatea le realizează sau pe care plănuiește să le realizeze; și
- Felul în care este structurată și finanțată entitatea.

În cazul specific al relațiilor de control comun, având în vedere că este foarte probabil ca membrii conducerii să fie la curent cu existența unor astfel de relații, dacă acestea au o semnificație de natură economică pentru entitate, interviurile auditorului pot fi mai eficiente atât timp cât sunt concentrate pe

eventualitatea ca părțile cu care entitatea se angajează în tranzacții semnificative sau cu care împarte resurse într-o măsură semnificativă să fie părți afiliate.

A13. În contextul unui audit al grupului, ISA 600 prevede ca echipa misiunii la nivelul grupului să furnizeze fiecărui auditor din componență o listă a părților afiliate întocmită de conducerea grupului și a oricăror alte părți afiliate de care echipa misiunii la nivelul grupului are cunoștință.<sup>19</sup> Atunci când entitatea este o componentă a unui grup, această informație furnizează o bază utilă pentru interviurile conducerii realizate de auditor cu privire la identitatea părților afiliate entității.

A14. De asemenea, auditorul poate obține anumite informații cu privire la identitatea părților afiliate entității prin intermediul interviurilor conducerii pe parcursul procesului de acceptare sau continuare a misiunii.

Controalele entității asupra tranzacțiilor și relațiilor cu partea afiliată (a se vedea pct. 14)

A15. Alte persoane din cadrul entității sunt persoanele considerate a avea cunoștință de relațiile și tranzacțiile entității cu partea afiliată și de controalele entității asupra unor astfel de relații și tranzacții. Acestea pot include, în măsura în care nu fac parte din conducere:

- Persoanele responsabile cu guvernanta;
- Personalul aflat în poziția de a iniția, procesa sau înregistra tranzacții care sunt în același timp și semnificative și în afara cursului normal al activității entității și persoanele care supraveghează sau monitorizează acest personal;
- Auditorii interni;
- Consilierii juridici interni; și
- Directorul departamentului de etică sau o persoană echivalentă.

A16. Auditul este efectuat pornind de la premisa că membrii conducerii și, acolo unde este cazul, persoanele responsabile cu guvernanta, au luat cunoștință de și au înțeles că au responsabilitatea de a întocmi situațiile financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, inclusiv prezentarea fidelă acolo unde este cazul, și pentru controlul intern pe care conducerea, și acolo unde este cazul, persoanele responsabile cu guvernanta, îl consideră necesar pentru a permite întocmirea situațiilor financiare fără denaturări semnificative cauzate de fraudă sau de eroare<sup>20</sup>. În acest sens, în cazurile în care cadrul general instituie cerințe privind părțile afiliate, întocmirea situațiilor

<sup>19</sup> ISA 600, *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)*, punctul 40 litera (e)

<sup>20</sup> ISA 200, punctul A2

financiare presupune ca membrii conducerii, sub supravegherea persoanelor responsabile cu guvernanta, să proiecteze, să implementeze și să mențină controale adecvate asupra relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată astfel încât acestea să fie identificate, contabilizate și prezentate adecvat în conformitate cu cadrul. În rolul lor de supraveghere, persoanele responsabile cu guvernanta monitorizează felul în care conducerea își îndeplinește responsabilitatea cu privire la aceste controale. Indiferent de cerințele cu privire la părțile afiliate pe care le poate institui cadrul, persoanele responsabile cu guvernanta pot, prin prisma rolului lor de supraveghere, să obțină informații de la conducere care să le permită să înțeleagă natura și rațiunea de afaceri a relațiilor și tranzacțiilor entității cu partea afiliată.

A17. În îndeplinirea cerinței ISA 315 (Revizuit) de a înțelege mediul de control<sup>21</sup>, auditorul poate avea în vedere aspecte ale mediului de control relevante pentru atenuarea riscurilor de denaturare semnificativă asociate relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată, precum:

- Codurile etice interne, comunicate adecvat personalului entității și puse în aplicare, care guvernează circumstanțele în care entitatea poate încheia anumite tipuri de tranzacții cu partea afiliată
- Politicile și procedurile pentru prezentarea transparentă și la timp a intereselor pe care conducerea și persoanele responsabile cu guvernanta le au în tranzacțiile cu partea afiliată.
- Atribuirea responsabilităților în cadrul entității pentru identificarea, luarea în evidență, rezumarea și prezentarea tranzacțiilor cu partea afiliată.
- Prezentarea la timp și discuția între conducere și persoanele responsabile cu guvernanta cu privire la tranzacțiile semnificative cu părțile afiliate din afara cursului normal al activității entității, inclusiv dacă persoanele responsabile cu guvernanta au pus corespunzător în discuție rațiunea de afaceri a unor astfel de tranzacții (de exemplu, prin solicitarea de consiliere de la consultanți profesionali externi).
- Îndrumări clare pentru aprobarea tranzacțiilor cu partea afiliată care implică conflicte de interese reale sau aparente, cum ar fi aprobarea de către un subcomitet al persoanelor responsabile cu guvernanta care să conțină indivizi independenți de conducere.
- Revizuirii periodice ale auditorilor interni, acolo unde este cazul.
- Acțiunea proactivă întreprinsă de conducere pentru a rezolva problemele de prezentare privind părțile afiliate, cum ar fi prin solicitarea de consiliere din partea auditorului sau a unui consultant juridic extern.

<sup>21</sup> ISA 315 (Revizuit), punctul 14

- Existența politicilor și procedurilor de denunțare a neregulilor, acolo unde este cazul.

A18. Controalele asupra relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată din cadrul anumitor entități ar putea fi deficiente sau inexistente din anumite motive, precum:

- Importanța scăzută acordată de conducere identificării și prezentării relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată.
- Lipsa unei supravegheri corespunzătoare din partea persoanelor responsabile cu guvernarea.
- Desconsiderarea intenționată a acestor controale deoarece prezentările părților afiliate ar putea dezvălui informații pe care conducerea le consideră confidențiale, de exemplu, existența unor tranzacții care implică membri ai familiei conducerii.
- Înțelegerea insuficientă din partea conducerii a cerințelor cadrului de raportare financiară aplicabil privind părțile afiliate.
- Absența cerințelor privind prezentarea informațiilor din cadrul de raportare financiară aplicabil.

În cazurile în care astfel de controale sunt ineficiente sau nu există, este posibil ca auditorul să nu fie capabil să obțină probe de audit suficiente și adecvate cu privire la relațiile și tranzacțiile cu partea afiliată. În acest caz, auditorul ar trebui, în conformitate cu ISA 705<sup>22</sup>, să considere implicațiile pentru audit, inclusiv opinia din raportul auditorului.

A19. Raportarea financiară frauduloasă implică de cele mai multe ori eludarea de către conducere a controalelor care altfel par a fi eficiente<sup>23</sup>. Riscul ca membrii conducerii să eludeze controalele este mai ridicat dacă aceștia au relații care implică control sau o influență semnificativă asupra părților cu care entitatea are relații de afaceri, deoarece aceste relații ar putea oferi conducerii mai multe stimulări și oportunități de a săvârși o fraudă. De exemplu, interesele financiare ale conducerii în ceea ce privește anumite părți afiliate pot stimula conducerea să eludeze controalele prin (a) dirijarea entității, împotriva intereselor sale, la încheierea de tranzacții în beneficiul părților respective, sau prin (b) înțelegerea secretă cu părțile respective sau controlarea acțiunilor acestora. Exemplele de posibile fraude includ:

- Crearea de termeni fictivi ai tranzacției cu părțile afiliate, meniți să denatureze rațiunea economică a acestor tranzacții.

<sup>22</sup> ISA 705, *Modificări ale opiniei raportului auditorului independent*

<sup>23</sup> ISA 240, punctele 31 și A4

- Organizarea frauduloasă a transferului de active de la sau către conducere sau alte persoane, la valori semnificativ superioare sau inferioare valorii reale a pieței.
- Implicarea în tranzacții complexe cu părțile afiliate, precum în cele cu entitățile cu scop special, care sunt structurate astfel încât să denatureze poziția financiară sau activitatea financiară a entității.

Considerente specifice entităților mici

A20. Este probabil ca activitățile de control la entitățile mici să fie mai puțin formale și ca entitățile să nu aibă procese documentate pentru abordarea relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată. Un proprietar-manager poate diminua anumite riscuri care apar în urma tranzacțiilor cu partea afiliată, sau potențial să crească riscurile respective, prin implicarea activă în toate aspectele principale ale tranzacțiilor. Pentru astfel de entități, auditorul poate înțelege relațiile și tranzacțiile cu partea afiliată și controalele care ar putea exista asupra acestora prin intermediul interviuării conducerii, combinată cu alte proceduri, cum ar fi observarea activităților de supraveghere și revizuire ale conducerii și inspectarea documentației relevante.

Autorizarea și aprobarea tranzacțiilor semnificative și a acordurilor [a se vedea pct. 14 litera (b)]

A21. Autorizarea implică permisiunea unei părți sau unor părți care deține(dețin) autoritatea corespunzătoare (fie conducerea, persoanele responsabile cu guvernanta sau acționarii entității) acordată entității de a încheia tranzacții specifice în conformitate cu criteriile predefinite, fondate pe raționamente sau nu. Aprobarea implică acceptarea de către părțile respective a tranzacțiilor în care a intrat entitatea, în urma satisfacerii criteriilor pe baza cărora a fost acordată autorizarea. Exemplele de controale pe care entitatea este posibil să le fi instituit pentru a autoriza și aproba tranzacțiile semnificative și acordurile cu părțile afiliate sau tranzacțiile semnificative și acordurile din afara cursului normal al activității includ:

- Controale de monitorizare, pentru a identifica astfel de tranzacții și acorduri pentru autorizare și aprobare.
- Aprobarea termenilor și condițiilor tranzacțiilor și acordurilor de către conducere, de către persoanele responsabile cu guvernanta sau, acolo unde este cazul, de acționari.

*Menținerea atenției cu privire la informațiile privind părțile afiliate în momentul revizurii evidențelor sau documentelor*

Evidențele sau documentele pe care auditorul le poate inspecta (a se vedea pct. 15)

A22. Pe parcursul auditului, auditorul poate inspecta evidențele sau documentele care pot furniza informații cu privire la relațiile și tranzacțiile cu partea afiliată, de exemplu:

- Confirmările de la părțile terțe obținute de auditor (în plus față de confirmările legale și bancare).
- Declarațiile privind impozitul pe venit ale entității.
- Informațiile furnizate de entitate organelor de reglementare.
- Registrul acționarilor pentru identificarea principalilor acționari ai entității.
- Declarațiile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernanta privind conflictele de interese.
- Evidențele investițiilor entității și cele privind planurile de pensii ale acesteia.
- Contractele și acordurile cu conducerea cheie sau cu persoanele responsabile cu guvernanta.
- Contractele și acordurile semnificative care nu se află în cadrul cursului normal al activității entității.
- Facturile specifice și corespondența cu consultanții profesionali ai entității.
- Polițele de asigurare de viață achiziționate de entitate.
- Contractele semnificative renegociate de entitate pe parcursul perioadei.
- Rapoartele auditorilor interni.
- Documentele asociate cu cele depuse de entitate la un organism de reglementare a titlurilor de valori (ex: prospectele de emisiune).

Acordurile care pot indica existența relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată neidentificate sau ne reprezentate anterior. (a se vedea pct. 15)

A23. Un acord presupune o înțelegere formală sau informală între entitate și una sau mai multe părți pentru scopuri precum:

- Instituirea unei relații de afaceri prin intermediul structurilor și instrumentelor corespunzătoare.
- Efectuarea unor anumite tipuri de tranzacții în anumiți termeni și condiții.
- Furnizarea serviciilor sau a susținerii financiare desemnate .

Exemplele de acorduri care pot indica existența unor relații sau tranzacții cu partea afiliată pe care conducerea nu le-a identificat sau prezentat în prealabil auditorului includ:

- Participarea la parteneriate fără statut juridic cu alte părți.

- Acordurile privind prestarea de servicii anumitor părți în termeni și condiții care sunt în afara cursului normal al activității.
- Garanțiile și relațiile cu giranții.

Identificarea tranzacțiilor semnificative din afara cursului normal al activității (a se vedea pct. 16)

A24. Obținerea de informații suplimentare cu privire la tranzacțiile semnificative din afara cursului normal al activității permite auditorului să evalueze dacă factorii de risc de fraudă sunt prezenți, în cazul în care există, și să identifice riscurile de denaturare semnificativă acolo unde cadrul de raportare financiară aplicabil instituie cerințe privind părțile afiliate.

A25. Exemplele de tranzacții din afara cursului normal al activității pot include:

- Tranzacții complexe cu capitaluri proprii, cum ar fi restructurarea corporativă sau achizițiile.
- Tranzacții cu entități offshore din jurisdicții cu legi corporative slabe.
- Închirierea de proprietăți sau prestarea de servicii de administrare de către entitate unei alte părți fără contraprestație.
- Vânzări cărora le-au fost aplicate reduceri sau rambursări neobișnuit de ridicate.
- Tranzacții cu acorduri circulare, de exemplu, vânzări care presupun angajamentul de a re-cumpăra.
- Tranzacții în baza unor contracte ai căror termeni sunt modificați înainte de expirare.

Înțelegerea naturii tranzacțiilor semnificative din afara cursului normal al activității [a se vedea pct. 16 litera (a)]

A26. Intervievarea cu privire la natura tranzacțiilor semnificative din afara cursului normal al activității entității presupune înțelegerea rațiunii de afaceri a tranzacțiilor și a termenilor și condițiilor în baza cărora acestea au fost angajate.

Intervievarea cu privire la posibila implicare a părților afiliate [a se vedea pct. 16 litera (b)]

A27. O parte afiliată ar putea fi implicată într-o tranzacție semnificativă din afara cursului normal al activității nu numai prin directă influențare a tranzacției ca fiind o parte a tranzacției, dar și prin influențarea indirectă a acesteia printr-un intermediar. O astfel de influență ar putea indica prezența unui factor de risc de fraudă.

*Comunicarea informațiilor privind părțile afiliate membrilor echipei misiunii (a se vedea pct. 17)*

A28. Informațiile relevante privind părțile afiliate care pot fi comunicate între membrii echipei misiunii includ, de exemplu:

- Identitatea părților afiliate entității.
- Natura relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată.
- Relațiile și tranzacțiile complexe cu părțile afiliate care ar putea solicita considerente specifice de audit, în special tranzacții în care conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta sunt implicate din punct de vedere financiar.

### **Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă asociate relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată**

*Factori de risc de fraudă asociați unei părți afiliate cu influență dominantă (a se vedea pct. 19)*

A29. Dominarea conducerii de către o singură persoană sau un grup restrâns de persoane fără echilibrarea controalelor reprezintă un factor de risc de fraudă<sup>24</sup>. Indicatorii de influență dominantă exercitată de o parte afiliată includ:

- Partea afiliată s-a opus deciziilor de activitate semnificative luate de conducere sau de persoanele responsabile cu guvernanta.
- Tranzacțiile semnificative sunt înaintate părții afiliate pentru aprobarea finală.
- Dezbaterile cu privire la propunerile de afaceri inițiate de partea afiliată sunt reduse sau inexistente între conducere și persoanele responsabile cu guvernanta.
- Tranzacțiile care implică partea afiliată (sau un membru apropiat al familiei părții afiliate) sunt foarte rar revizuite și aprobate independent.

Influența dominantă poate, de asemenea, să existe în anumite cazuri dacă partea afiliată a jucat un rol important în înființarea entității și continuă să joace un rol important în administrarea entității.

A30. În prezența altor factori de risc, existența unei părți afiliate cu influență dominantă poate indica riscuri semnificative de denaturare semnificativă cauzată de fraudă. De exemplu:

- O rată de rotație neobișnuit de mare a conducerii superioare și a consultantilor profesionali poate sugera existența unor practici de afaceri lipsite de etică sau frauduloase, care servesc scopurilor părții afiliate.

---

<sup>24</sup> ISA 240, Anexa 1



- Utilizarea intermediarilor de afaceri pentru tranzacțiile semnificative pentru care nu pare să existe o justificare de afaceri clară poate sugera faptul că partea afiliată ar putea avea un interes în astfel de tranzacții prin controlul unor astfel de intermediari în scopuri frauduloase.
- Probe cu privire la participarea excesivă a părții afiliate sau preocuparea pentru selectarea politicilor contabile sau stabilirea estimărilor semnificative, care pot sugera posibilitatea existenței unei raportări financiare frauduloase.

### **Răspunsul la riscurile de denaturare semnificativă asociate relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată (a se vedea pct. 20)**

A31. Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de audit subsecvente pe care auditorul le poate selecta pentru a răspunde la riscurile evaluate de denaturare semnificativă asociate relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată depind de natura riscurilor respective și de circumstanțele entității<sup>25</sup>.

A32. Exemplele de proceduri de audit de fond pe care auditorul le poate efectua atunci când auditorul a evaluat un risc semnificativ conform căruia conducerea nu a contabilizat adecvat sau nu a prezentat tranzacții specifice cu partea afiliată în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil (cauzat fie de fraudă, fie de eroare) includ:

- Confirmarea sau discutarea unor aspecte specifice ale tranzacțiilor cu intermediari precum băncile, firmele de avocatură, garanții sau agenții, acolo unde este cazul și unde nu este interzis prin lege, reglementări sau reguli de etică.
- Confirmarea scopurilor, termenilor specifici sau valorilor tranzacțiilor cu părțile afiliate (această procedură de audit poate fi mai puțin eficace atunci când auditorul consideră că este foarte probabil ca entitatea să influențeze părțile afiliate în răspunsurile oferite auditorului).
- Acolo unde este cazul, citirea situațiilor financiare sau a altor informații financiare relevante, dacă există, ale părților afiliate pentru probe privind contabilitatea tranzacțiilor din înregistrările contabile ale părților afiliate.

A33. Dacă auditorul a evaluat un risc semnificativ de denaturare semnificativă cauzată de fraudă ca rezultat al prezenței unei părți afiliate cu influență dominantă, auditorul poate, în plus față de cerințele generale ale ISA 240, să efectueze proceduri de audit ca cele ce urmează pentru a înțelege relațiile de afaceri pe care o astfel de parte afiliată ar fi putut să le stabilească în mod direct sau indirect cu entitatea și să stabilească necesitatea de proceduri de audit de fond subsecvente:

<sup>25</sup> ISA 330 oferă îndrumări suplimentare cu privire la analiza naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de audit suplimentare. ISA 240 instituie cerințe și oferă îndrumări cu privire la răspunsurile corespunzătoare la riscurile evaluate de denaturare semnificativă cauzată de fraudă.

- Intervievarea și discutarea cu conducerea și cu persoanele responsabile cu guvernarea.
- Intervievarea părților afiliate.
- Inspectarea contractelor semnificative cu părțile afiliate.
- Cercetarea corespunzătoare a contextului, prin intermediul Internetului sau a bazelor de date externe specifice privind informațiile de afaceri.
- Revizuirea rapoartelor angajaților de denunțare a neregulilor atunci când acestea sunt păstrate.

A34. În funcție de rezultatele procedurilor de evaluare a riscului ale auditorului, auditorul poate considera adecvat să obțină probe de audit fără să testeze controalele entității cu privire la relațiile și tranzacțiile cu partea afiliată. Cu toate acestea, în anumite circumstanțe, este posibil să nu poată fi obținute probe de audit suficiente și adecvate doar din procedurile de audit de fond în relație cu riscurile de denaturare semnificativă asociate relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată. De exemplu, atunci când tranzacțiile din interiorul grupului dintre entitate și componentele sale sunt numeroase și o cantitate semnificativă de informații cu privire la aceste tranzacții este inițiată, înregistrată, procesată sau raportată electronic într-un sistem integrat, auditorul poate stabili că nu poate concepe proceduri de audit de fond eficiente care ar reduce prin ele însele riscurile de denaturare semnificativă asociate acestor tranzacții la un nivel acceptabil de scăzut. Într-un astfel de caz, în îndeplinirea cerinței ISA 330 privind obținerea de probe de audit suficiente și adecvate referitoare la eficacitatea operațională a controalelor relevante<sup>26</sup>, se solicită ca auditorul să testeze controalele entității asupra integralității și acurateței evidenței relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată.

*Identificarea părților afiliate sau a tranzacțiilor semnificative cu părțile afiliate care nu au fost identificate sau prezentate în prealabil*

Comunicarea informațiilor cu privire la părțile afiliate nou identificate către echipa misiunii [a se vedea pct. 22 litera (a)]

A35. Comunicarea promptă a părților afiliate nou identificate către ceilalți membri ai echipei misiunii îi ajută pe aceștia în a stabili dacă o astfel de informație afectează rezultatul sau concluziile formulate în urma procedurilor de evaluare a riscului deja efectuate, inclusiv dacă riscul de denaturare semnificativă trebuie reevaluat.

---

<sup>26</sup> ISA 330, punctul 8 litera (b)

Procedurile de fond privind părțile afiliate sau tranzacțiile semnificative cu partea afiliată nou identificate [a se vedea pct. 22 litera (c)]

A36. Exemplele de proceduri de audit de fond pe care auditorul le poate efectua cu privire la părțile afiliate sau tranzacțiile semnificative cu părțile afiliate nou identificate includ:

- Realizarea de interviuri cu privire la natura relațiilor entității cu părțile afiliate nou identificate, inclusiv (acolo unde este cazul și nu este interzis prin lege, reglementări sau reguli etice) interviuarea părților din afara entității despre care se crede că dețin cunoștințe semnificative cu privire la entitate și la activitatea acesteia, cum ar fi consultanții juridici, agenții principali, reprezentanții principali, consultanții, giranții sau alți parteneri de afaceri apropiați.
- Efectuarea unei analize a evidențelor contabile pentru tranzacțiile cu părțile afiliate nou identificate. O astfel de analiză poate fi facilitată prin utilizarea tehnicilor de audit asistate de computer.
- Verificarea termenilor și condițiilor tranzacțiilor cu partea afiliată nou identificate și a evalua dacă aceste tranzacții au fost contabilizate și prezentate adecvat în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.

Neprezentarea intenționată a informațiilor din partea conducerii [a se vedea pct. 22 litera (e)]

A37. Cerințele și îndrumările din ISA 240 cu privire la responsabilitățile auditorului privind fraudă într-un audit al situațiilor financiare sunt relevante atunci când conducerea pare să fi omis în mod intenționat prezentarea către auditor a informațiilor privind părțile afiliate sau tranzacțiile semnificative cu partea afiliată. De asemenea, auditorul poate stabili dacă este necesar să reevalueze credibilitatea răspunsurilor conducerii la interviurile auditorului și a declarațiilor conducerii către auditor.

*Tranzacții semnificative cu părțile afiliate identificate în afara cursului normal al activității entității*

Evaluarea rațiunii de afaceri a tranzacțiilor cu partea afiliată (a se vedea pct. 23)

A38. În evaluarea rațiunii de afaceri a unei tranzacții semnificative cu partea afiliată din afara cursului normal al activității entității, auditorul poate avea în vedere următoarele:

- Dacă tranzacția:
  - Este extrem de complexă (ex: aceasta poate implica mai multe părți afiliate într-un grup consolidat).
  - Prevede termeni comerciali neobișnuiți, precum prețuri, dobânzi, garanții și termeni de rambursare neobișnuite.

- Nu este justificată de o rațiune de afaceri.
- Implică părți afiliate neidentificate în prealabil.
- Este procesată într-o manieră neobișnuită.
- Dacă membrii conducerii au discutat natura și contabilizarea unei astfel de tranzacții cu persoanele responsabile cu guvernarea.
- Dacă membrii conducerii acordă mai multă importanță unui tratament contabil specific mai degrabă decât a acorda atenția cuvenită bazelor economice ale tranzacției.

Dacă explicațiile conducerii contrazic semnificativ termenii tranzacției cu partea afiliată, în conformitate cu ISA 500<sup>27</sup>, auditorului i se solicită să analizeze credibilitatea explicațiilor și declarațiilor conducerii cu privire la alte aspecte semnificative.

A39. Auditorul poate, de asemenea, să încerce să înțeleagă rațiunea de afaceri a unei astfel de tranzacții din perspectiva părții afiliate, deoarece acest lucru poate ajuta auditorul să înțeleagă mai bine realitatea economică a tranzacției și motivul pentru care aceasta a fost efectuată. O rațiune de afaceri din perspectiva părții afiliate care pare a fi inconsecventă cu natura activității sale poate reprezenta un factor de risc de fraudă.

Autorizarea și aprobarea tranzacțiilor semnificative cu partea afiliată [a se vedea pct. 23 litera (b)]

A40. Autorizarea și aprobarea de către conducere, de către persoanele responsabile cu guvernarea sau, acolo unde cazul, de către acționari a tranzacțiilor semnificative cu partea afiliată din afara cursului normal al activității entității pot furniza probe de audit conform cărora aceste tranzacții au fost luate în considerare în mod adecvat la niveluri corespunzătoare în cadrul entității și că termenii și condițiile au fost reflectate adecvat în situațiile financiare. Existența tranzacțiilor de această natură, care nu au fost supuse autorizării și aprobării, în absența explicațiilor raționale bazate pe discuția cu conducerea și cu persoanele responsabile cu guvernarea, poate indica riscuri de denaturare semnificativă cauzată de fraudă sau eroare. În aceste circumstanțe, este posibil ca auditorul să fie nevoit să fie atent la alte tranzacții de natură similară. Cu toate acestea, este posibil ca autorizarea și aprobarea să nu fie suficiente pentru concluzionarea că riscurile de denaturare semnificativă cauzată de fraudă sunt absente, deoarece autorizarea și aprobarea pot fi inefficiente dacă a avut loc o înțelegere secretă între părțile afiliate sau dacă entitatea face obiectul unei influențe dominante a părții afiliate.

---

<sup>27</sup> ISA 500, *Probe de audit*, punctul 11

## Considerente specifice entităților mici

A41. O entitate mică este posibil să nu aibă aceleași controale efectuate de diferite niveluri de autoritate și aprobare care ar putea exista într-o entitate mai mare. În acest sens, atunci când se auditează o entitate mică, auditorul se poate baza într-o mai mică măsură pe autorizare și aprobare drept probe de audit privind validitatea tranzacțiilor semnificative cu partea afiliată din afara cursului normal al activității entității. În schimb, auditorul poate avea în vedere efectuarea de alte proceduri de audit cum ar fi inspectarea documentelor relevante, confirmarea aspectelor specifice ale tranzacțiilor cu partea afiliată sau observarea implicării proprietarului-manager -în tranzacții.

*Aserțiuni potrivite cărora tranzacțiile cu părțile afiliate au fost efectuate în baza unor termeni echivalenți celor ce determină tranzacțiile desfășurate în condiții obiective (a se vedea pct. 24)*

A42. Deși ar putea fi deja disponibile probe de audit cu privire la felul în care prețul unei tranzacții cu partea afiliată se compară cu prețul unei tranzacții similare desfășurate în condiții obiective, de obicei există dificultăți practice care limitează abilitatea auditorului de a obține probe de audit din care să reiasă că toate celelalte aspecte ale tranzacției sunt echivalente aspectelor din tranzacțiile desfășurate în condiții obiective. De exemplu, deși auditorul poate confirma că o tranzacție cu o parte afiliată a fost efectuată la prețul pieței, este posibil să nu poată fi confirmat dacă alți termeni și alte condiții ale tranzacției (precum termenii de credit, evenimentele neprevăzute și taxele specifice) sunt echivalenți celor care ar fi agreeți, în mod obișnuit, între părți independente. În acest sens, există un risc ca aserțiunea conducerii potrivit căreia o tranzacție cu partea afiliată a fost efectuată în termeni echivalenți cu cei predominant în într-o tranzacție desfășurată în condiții obiective ar putea fi semnificativ denaturată.

A43. Întocmirea situațiilor financiare solicită conducerii să fundamenteze aserțiunea potrivit căreia o tranzacție cu partea afiliată a fost efectuată în termeni echivalenți celor care predomină într-o tranzacție desfășurată în condiții obiective. Fundamentarea aserțiunii de către conducere poate include:

- Compararea termenilor tranzacției cu partea afiliată cu cei dintr-o tranzacție identică sau similară cu una sau mai multe părți neafiliate.
- Angajarea unui expert extern pentru a stabili o valoare a pieței și pentru a confirma termenii și condițiile pieței pentru tranzacție.
- Compararea termenilor tranzacției cu termenii cunoscuți ai pieței pentru tranzacțiile similare în general similare de pe o piață liberă.

A44. Evaluarea coroborării acestei aserțiuni de către conducere poate presupune una sau mai multe dintre următoarele:

- Considerarea gradului de adecvare a procesului conducerii pentru susținerea aserțiunii.
- Verificarea sursei informațiilor externe sau interne care susțin aserțiunea, și testarea informațiilor în vederea determinării acurateței, integralității și relevanței.
- Evaluarea caracterului rezonabil al presupunerilor semnificative pe care este bazată aserțiunea.

A45. Anumite cadre de raportare financiară solicită prezentarea informațiilor privind tranzacțiile cu părțile afiliate care nu au fost efectuate în termeni echivalenți celor care predomină în tranzacțiile desfășurate în condiții obiective. În aceste circumstanțe, în cazul în care conducerea nu a prezentat informațiile cu privire la o tranzacție cu partea afiliată în situațiile financiare, este posibil să existe o aserțiune implicită potrivit căreia tranzacția a fost efectuată în termeni echivalenți celor care predomină într-o tranzacție desfășurată în condiții obiective.

### **Evaluarea contabilizării și prezentării relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată identificate**

*Considerente privind pragul de semnificație în evaluarea denaturărilor (a se vedea pct. 25)*

A46. ISA 450 prevede ca auditorul să aibă în vedere atât mărimea cât și natura unei denaturări, și circumstanțele specifice ale apariției sale, atunci când evaluează dacă denaturarea este semnificativă<sup>28</sup>. Semnificația tranzacției pentru utilizatorii situației financiare poate să nu depindă doar de valoarea înregistrată a tranzacției, ci și de alți factori specifici relevanți, precum natura relației cu partea afiliată.

*Evaluarea prezentărilor privind părțile afiliate [a se vedea pct. 25 litera (a)]*

A47. Evaluarea prezentărilor privind părțile afiliate în contextul cerințelor de prezentare din cadrul de raportare financiară aplicabil înseamnă a stabili dacă faptele și circumstanțele relațiilor și tranzacțiilor cu partea afiliată au fost rezumate și prezentate în mod adecvat astfel încât prezentările să fie inteligibile. Prezentarea tranzacțiilor cu părțile afiliate ar putea să nu fie inteligibilă dacă:

- (a) Rațiunea de afaceri și efectele tranzacției asupra situațiilor financiare sunt neclare sau denaturate; sau
- (b) Termenii cheie, condițiile sau alte elemente importante ale tranzacției necesare pentru a le înțelege nu sunt prezentate în mod adecvat.

---

<sup>28</sup> ISA 450, *Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului*, punctul 11 litera (a). Punctul A16 din ISA 450 oferă îndrumări cu privire la circumstanțele care ar putea afecta evaluarea unei denaturări.

**Declarații scrise** (a se vedea pct. 26)

A48. Circumstanțele în care obținerea de declarații scrise de la persoanele responsabile cu guvernarea poate fi adecvată includ cazurile:

- Când acestea au aprobat tranzacții specifice cu părțile afiliate care (a) afectează semnificativ situațiile financiare, sau (b) implică conducerea.
- Când acestea au făcut declarații verbale specifice auditorului cu privire la detalii privind anumite tranzacții cu partea afiliată.
- Când acestea au interese financiare sau de altă natură în părțile afiliate sau în tranzacțiile cu partea afiliată.

A49. De asemenea, auditorul poate decide să obțină declarații scrise privind anumite aserțiuni pe care conducerea le-ar fi putut efectua, cum ar fi o declarație că tranzacțiile cu părțile afiliate specifice nu implică acorduri accesorii ne-rezentate.

**Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea** (a se vedea pct. 27)

A50. Comunicarea aspectelor semnificative care apar pe parcursul auditului<sup>29</sup> în legătură cu părțile afiliate entității ajută auditorul să stabilească o înțelegere comună cu persoanele responsabile cu guvernarea cu privire la natura și soluționarea acestor aspecte. Exemplele de aspecte semnificative privind părțile afiliate includ:

- Neprezentarea (intenționată sau nu) auditorului de către conducere a părților afiliate sau a tranzacțiilor semnificative cu partea afiliată, care ar putea alerta persoanele responsabile cu guvernarea cu privire la existența relațiilor și tranzacțiilor semnificative cu partea afiliată cu care nu erau la curent în prealabil.
- Identificarea tranzacțiilor semnificative cu părțile afiliate care nu au fost autorizate și aprobate adecvat, care ar putea da naștere unei suspiciuni de fraudă.
- Dezacordul cu conducerea cu privire la contabilizarea și prezentarea tranzacțiilor semnificative cu partea afiliată în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.
- Nerespectarea legilor și reglementărilor aplicabile care interzic sau restricționează tipuri specifice de tranzacții cu partea afiliată.
- Dificultăți la identificarea părții care controlează entitatea în ultimă instanță.

<sup>29</sup> ISA 230, punctul A8, oferă îndrumări suplimentare cu privire la natura aspectelor semnificative care apar pe parcursul auditului.

# STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 560

## EVENIMENTE ULTERIOARE

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep cu data de 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date)

### CUPRINS

	Punct
<b>Introducere</b>	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA .....	1
Evenimente ulterioare .....	2
Data intrării în vigoare .....	3
<b>Obiective</b> .....	4
<b>Definiții</b> .....	5
<b>Cerințe</b>	
Evenimente care au loc între data situațiilor financiare și data raportului auditorului.....	6-9
Fapte care devin cunoscute auditorului după data raportului auditorului, dar înainte de data la care sunt publicate situațiile financiare .....	10-13
Fapte care devin cunoscute auditorului după ce situațiile financiare au fost publicate.....	14-17
<b>Aplicare și alte materiale explicative</b>	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA .....	A1
Definiții .....	A2-A5
Evenimente care au loc între data situațiilor financiare și data raportului auditorului.....	A6-A10
Fapte care devin cunoscute auditorului după data raportului auditorului, dar înainte de data la care sunt publicate situațiile financiare .....	A11-A16
Fapte care devin cunoscute auditorului după ce situațiile financiare au fost publicate.....	A17-A18

Standardul Internațional de Audit (ISA) 560, *Evenimente ulterioare*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.



## Introducere

### Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitățile auditorului cu privire la evenimentele ulterioare dintr-un audit al situațiilor financiare (a se vedea pct. A1).

### Evenimente ulterioare

2. Situațiile financiare pot fi afectate de anumite evenimente care au loc după data situațiilor financiare. Multe cadre de raportare financiară fac referire, în mod specific, la astfel de evenimente<sup>1</sup>. Astfel de cadre de raportare financiară identifică, de obicei, două tipuri de evenimente:
  - (a) Acele evenimente care oferă probe privind condițiile care au existat la data situațiilor financiare; și
  - (b) Acele evenimente care oferă probe privind condițiile care apar după data situațiilor financiare.

ISA 700 explică faptul că data raportului auditorului informează utilizatorul că auditorul a luat în considerare efectul evenimentelor și tranzacțiilor de care acesta a luat cunoștință și care au avut loc până la acea dată<sup>2</sup>.

### Data intrării în vigoare

3. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep la data de 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date.

### Obiective

4. Obiectivele auditorului sunt:
  - (a) Obținerea de probe de audit suficiente și adecvate cu privire la măsura în care evenimentele care au loc între data situațiilor financiare și data raportului auditorului, care implică ajustarea situațiilor financiare sau o prezentare în acestea, sunt reflectate, în mod corespunzător, în acele situații financiare, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil; și
  - (b) Furnizarea de răspunsuri adecvate la faptele care au devenit cunoscute auditorului după data raportului său, care, dacă ar fi fost cunoscute de

<sup>1</sup> De exemplu, Standardul Internațional de Contabilitate (IAS 10), *Evenimente ulterioare perioadei de raportare*, abordează tratamentul din situațiile financiare al evenimentelor, atât favorabile, cât și nefavorabile, care au loc între data situațiilor financiare (denumită „data bilanțului” în IAS) și data la care s-a autorizat emiterea situațiilor financiare.

<sup>2</sup> ISA 700, *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*, punctul A38

auditor la acea dată, l-ar fi putut determina pe acesta să modifice raportul auditorului.

## Definiții

5. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
  - (a) Data situațiilor financiare – Data încheierii celei mai recente perioade acoperite de situațiile financiare.
  - (b) Data aprobării situațiilor financiare – Data la care toate situațiile care conțin situații financiare, inclusiv notele aferente, au fost întocmite și cei care au autoritatea necesară au declarat că își asumă responsabilitatea pentru acele situații financiare. (a se vedea pct. A2)
  - (c) Data raportului auditorului – Data la care auditorul datează raportul cu privire la situațiile financiare, în conformitate cu ISA 700. (a se vedea pct. A3)
  - (d) Data la care sunt publicate situațiile financiare – Data la care raportul auditorului și situațiile financiare auditate sunt puse la dispoziția părților terțe. (a se vedea pct. A4-A5)
  - (e) Evenimente ulterioare – Evenimente care au loc între data situațiilor financiare și data raportului auditorului, și faptele care devin cunoscute auditorului după data raportului auditorului.

## Cerințe

### Evenimente care au loc între data situațiilor financiare și data raportului auditorului

6. Auditorul trebuie să efectueze proceduri de audit, concepute pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate, potrivit cărora toate evenimentele care au loc între data situațiilor financiare și data raportului auditorului, care implică ajustarea situațiilor financiare sau o prezentare în acestea, au fost identificate. Nu se așteaptă, totuși, ca auditorul să efectueze proceduri de audit suplimentare cu privire la aspectele asupra cărora procedurile de audit anterior aplicate au oferit concluzii satisfăcătoare. (a se vedea pct. A6)
7. Auditorul trebuie să efectueze procedurile prevăzute la punctul 6 astfel încât acestea să acopere perioada dintre data situațiilor financiare și data raportului auditorului sau, pe cât posibil, cât mai aproape de această dată. Auditorul trebuie să ia în considerare evaluarea riscului la stabilirea naturii și amplitudinii unor astfel de proceduri de audit, care trebuie să includă următoarele: (a se vedea pct. A7-A8)
  - (a) Înțelegerea oricăror proceduri pe care conducerea le-a stabilit pentru a se asigura că evenimentele ulterioare sunt identificate.

- (b) Intervievarea conducerii și, după caz, a persoanelor responsabile cu guvernanta, cu privire la producerea oricărui eveniment ulterior care ar putea afecta situațiile financiare. (a se vedea pct. A9)
  - (c) Citirea minutelor, dacă există, ale întâlnirilor proprietarilor entității, conducerii și persoanelor responsabile cu guvernanta, care au avut loc după data situațiilor financiare și interviuarea cu privire la aspectele discutate la orice astfel de întâlniri, pentru care nu există încă minute disponibile. (a se vedea pct. A10)
  - (d) Citirea celor mai recente situații financiare interimare ulterioare ale entității, dacă există.
8. Dacă, drept rezultat al procedurilor efectuate așa cum prevăd punctele 6 și 7, auditorul identifică evenimente care necesită ajustarea situațiilor financiare sau o prezentare în acestea, auditorul trebuie să stabilească măsura în care fiecare astfel de eveniment este reflectat, în mod corespunzător, în acele situații financiare, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.

#### *Declarații scrise*

9. Auditorul trebuie să solicite conducerii și, după caz, persoanelor responsabile cu guvernanta, să furnizeze o declarație scrisă în conformitate cu ISA 580<sup>3</sup>, conform căreia toate evenimentele care au loc ulterior datei situațiilor financiare și pentru care cadrul de raportare financiară aplicabil necesită ajustarea sau prezentarea, au fost ajustate sau prezentate.

#### **Fapte care devin cunoscute auditorului după data raportului auditorului, dar înainte de data la care sunt publicate situațiile financiare**

10. Auditorul nu are nicio obligație de a efectua niciun tip de proceduri de audit cu privire la situațiile financiare după data raportului auditorului. Totuși, dacă după data raportului auditorului dar înainte de data la care sunt publicate situațiile financiare, un fapt este adus la cunoștința auditorului, care, dacă ar fi fost cunoscut de către acesta la data raportului său, l-ar fi făcut pe auditor să își modifice raportul, auditorul trebuie: (a se vedea pct. A11)
- (a) Să discute aspectul cu membrii conducerii și, după caz, cu persoanele responsabile cu guvernanta,
  - (b) Să stabilească măsura în care situațiile financiare necesită modificare, și, în caz afirmativ,
  - (c) Să intervieveze cu privire la modul în care conducerea intenționează să abordeze aspectul în situațiile financiare.
11. Dacă membrii conducerii modifică situațiile financiare, auditorul trebuie:

---

<sup>3</sup> ISA 580, *Declarații scrise*

- (a) Să desfășoare procedurile de audit necesare în circumstanțele modificării.
  - (b) Cu excepția cazului în care se aplică circumstanțele de la punctul 12:
    - (i) Să extindă procedurile de audit la care se face referire la punctele 6 și 7 până la data noului raport al auditorului; și
    - (ii) Să furnizeze un nou raport al auditorului cu privire la situațiile financiare modificate. Noul raport al auditorului nu trebuie să fie dat mai devreme de data aprobării situațiilor financiare modificate.
12. În cazul în care legile, reglementările sau cadrul de raportare financiară nu îi interzic conducerii să restricționeze modificarea situațiilor financiare la efectele evenimentelor ulterioare sau la evenimentele care cauzează modificarea respectivă și persoanelor responsabile de aprobarea situațiilor financiare nu li se interzice să își restricționeze aprobarea la modificarea respectivă, auditorului i se permite să restricționeze procedurile de audit cu privire la evenimentele ulterioare prevăzute la punctul 11 (b) (i) la modificarea respectivă. În astfel de cazuri, auditorul trebuie fie:
- (a) Să modifice raportul auditorului pentru a include o dată suplimentară restricționată la modificarea respectivă care indică, astfel, că procedurile auditorului cu privire la evenimentele ulterioare sunt restricționate numai cu privire la modificarea situațiilor financiare, descrisă în nota relevantă la situațiile financiare; fie (a se vedea pct. A12)
  - (b) Să furnizeze un raport nou sau modificat al auditorului, care să includă o declarație într-un Paragraf de evidențiere a unor aspecte<sup>4</sup> sau într-un Paragraf privind alte aspecte, care să indice că procedurile auditorului cu privire la evenimentele ulterioare sunt restricționate doar la modificarea situațiilor financiare, după cum se descrie în nota relevantă la situațiile financiare.
13. În unele jurisdicții, se poate să nu i se impună conducerii, prin legi, reglementări sau prin cadrul de raportare financiară, să emită situațiile financiare modificate și, în consecință, auditorul nu este nevoit să furnizeze un raport modificat sau un nou raport de audit. Totuși, dacă membrii conducerii nu modifică situațiile financiare în circumstanțele în care auditorul crede că ele trebuie modificate, atunci: (a se vedea pct. A13-A14):
- (a) Dacă raportul auditorului nu a fost încă furnizat entității, auditorul trebuie să își modifice opinia, așa cum prevede ISA 705<sup>5</sup> și apoi să furnizeze raportul auditorului; sau

<sup>4</sup> A se vedea ISA 706, *Paragrafele de evidențiere a unor aspecte și paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului independent*

<sup>5</sup> ISA 705, *Modificări ale opiniei raportului auditorului independent*

- (b) Dacă raportul auditorului a fost deja furnizat entității, auditorul trebuie să înștiințeze conducerea și, cu excepția cazului în care toate persoanele responsabile cu guvernanta sunt implicate în conducerea entității, pe cei responsabili cu guvernanta să nu emită situațiile financiare către terți înainte ca modificările necesare să fie efectuate. Dacă situațiile financiare sunt totuși publicate ulterior, fără să se fi efectuat modificările necesare, auditorul trebuie să ia măsurile adecvate pentru a încerca să prevină acordarea de credibilitate raportului auditorului. (a se vedea pct. A15-A16)

**Fapte care devin cunoscute auditorului după ce situațiile financiare au fost publicate**

14. După ce situațiile financiare au fost publicate, auditorul nu are nicio obligație de a efectua vreun tip de proceduri de audit cu privire la aceste situații financiare. Totuși, dacă după ce situațiile financiare au fost publicate, un fapt este adus la cunoștința auditorului, fapt care dacă ar fi fost cunoscut de acesta la data raportului, l-ar fi putut determina să își modifice raportul, auditorul trebuie:
- (a) Să discute aspectul cu membrii conducerii și, după caz, cu persoanele responsabile cu guvernanta,
  - (b) Să stabilească măsura în care situațiile financiare necesită modificare, și în caz afirmativ,
  - (c) Să intervieveze cu privire la modul în care conducerea intenționează să abordeze aspectul în situațiile financiare.
15. Dacă membrii conducerii modifică situațiile financiare, auditorul trebuie: (a se vedea pct. A17)
- (a) Să efectueze procedurile de audit necesare în circumstanțele date, cu privire la modificare.
  - (b) Să revizuiască etapele parcurse de conducere pentru a se asigura că oricine a intrat în posesia situațiilor financiare anterior publicate și a raportului auditorului cu privire la acestea, este informat despre situația întâmpinată.
  - (c) În cazul în care circumstanțele de la punctul 12 nu se aplică:
    - (i) Să extindă procedurile de audit la care se face referire la punctele 6 și 7 până la data noului raport al auditorului și să dateze noul raport al auditorului nu mai devreme de data aprobării situațiilor financiare modificate; și
    - (ii) Să furnizeze un nou raport al auditorului cu privire la situațiile financiare modificate.

- (d) În cazurile în care se aplică circumstanțele de la punctul 12, să modifice raportul auditorului sau să furnizeze un nou raport al auditorului, așa cum prevede punctul 12.
16. Auditorul trebuie să includă în raportul nou sau modificat al auditorului un Paragraf de evidențiere a unor aspecte sau un Paragraf privind alte aspecte, cu referire la o notă la situațiile financiare care tratează mai pe larg motivul modificării situațiilor financiare publicate anterior și raportul furnizat anterior de auditor.
17. Dacă membrii conducerii nu parcurg etapele necesare pentru a se asigura că oricine a intrat în posesia situațiilor financiare publicate anterior este informat de această situație și nu modifică situațiile financiare în circumstanțele în care auditorul consideră necesară modificarea acestora, auditorul trebuie să notifice conducerea și, cu excepția cazului în care toate persoanele responsabile cu governanța sunt implicate în conducerea entității<sup>6</sup>, pe cei responsabili cu governanța, că auditorul va încerca să prevină acordarea de credibilitate în viitor raportului auditorului. Dacă, în ciuda acestui tip de înștiințare, conducerea sau persoanele responsabile cu governanța nu întreprind măsurile necesare, auditorul trebuie să ia măsurile adecvate pentru a încerca să prevină acordarea de credibilitate raportului auditorului. (a se vedea pct. A18)

\* \* \*

## Aplicare și alte materiale explicative

### Domeniul de aplicare al prezentului ISA (a se vedea pct. 1)

- A1. În cazul în care situațiile financiare auditate sunt incluse în alte documente, ulterior publicării situațiilor financiare, auditorul poate avea responsabilități suplimentare în legătură cu evenimentele ulterioare pe care auditorul poate fi nevoit să le ia în considerare, precum cerințele legale sau de reglementare care implică oferirea de titluri de valoare publicului din jurisdicțiile în care titlurile de valoare sunt oferite. De exemplu, auditorului i se poate solicita să efectueze proceduri de audit suplimentare, până la data documentului aferent ofertei finale. Aceste proceduri le pot include pe acelea la care se face referire la punctele 6 și 7, efectuate până la, sau în apropiere de, data intrării în vigoare a documentului aferent ofertei finale, și citirea documentului de ofertă pentru a evalua măsura în care celelalte informații din documentul de ofertă sunt în concordanță cu informațiile financiare cu care este asociat auditorul.<sup>7</sup>

<sup>6</sup> ISA 260, *Comunicarea cu persoanele responsabile cu governanța*, punctul 13

<sup>7</sup> A se vedea ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*, punctul 2

## Definiții

*Data aprobării situațiilor financiare* [a se vedea pct. 5 lit. (b)]

- A2. În anumite jurisdicții, legile sau reglementările precizează persoanele individuale sau organismele (de exemplu, conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta) care sunt responsabile pentru formularea concluziei că toate situațiile care cuprind situații financiare, inclusiv notele aferente, au fost întocmite, și specifică procesul de aprobare necesar. În alte jurisdicții, procesul de aprobare nu este prevăzut de legi sau reglementări și entitatea urmează propriile sale proceduri de întocmire și finalizare a situațiilor sale financiare, din perspectiva structurilor sale de guvernanta și de conducere. În unele jurisdicții, se impune aprobarea finală a situațiilor financiare de către acționari. În aceste jurisdicții, nu este necesară aprobarea finală a acționarilor pentru ca auditorul să ajungă la concluzia că au fost obținute probe de audit suficiente și adecvate pe care să se bazeze opinia auditorului cu privire la situațiile financiare. În contextul ISA-urilor, data aprobării situațiilor financiare este data anterioară, la care persoanele cu autoritatea necesară au determinat că toate situațiile care cuprind situații financiare, inclusiv notele aferente, au fost întocmite și că cei cu autoritatea necesară au declarat că își asumă responsabilitatea pentru acele situații financiare.

*Data raportului auditorului* [a se vedea pct. 5 lit. (c)]

- A3. Raportul auditului nu poate fi datat anterior datei la care auditorul a obținut probe de audit suficiente și adecvate pe baza cărora să formuleze opinia de audit cu privire la situațiile financiare, inclusiv probele potrivit cărora toate situațiile care cuprind situații financiare, inclusiv notele aferente, au fost întocmite și că cei care au autoritatea necesară au declarat că își asumă responsabilitatea pentru acele situații financiare<sup>8</sup>. În consecință, data raportului auditorului nu poate fi anterioară datei aprobării situațiilor financiare, așa cum este definită la punctul 5 lit. (b). O perioadă de timp se poate scurge, datorită aspectelor administrative, între data raportului auditorului, așa cum este definită la punctul 5 lit. (c), și data la care raportul auditorului este furnizat entității.

*Data la care sunt publicate situațiile financiare* [a se vedea pctul 5 lit. (d)]

- A4. Data la care sunt publicate situațiile financiare depinde, în general, de mediul de reglementare al entității. În unele circumstanțe, data la care sunt publicate situațiile financiare poate fi data la care acestea sunt depuse la autoritatea de reglementare. Cum situațiile financiare auditate nu pot fi publicate în lipsa unui raport al auditorului, data la care sunt publicate situațiile financiare auditate nu trebuie să fie doar identică sau ulterioară datei publicării raportului

<sup>8</sup> ISA 700, punctul 41. În unele cazuri, legile sau reglementările identifică, de asemenea, momentul din cadrul procesului de raportare financiară la care se estimează că auditul va fi finalizat.

auditorului, ci trebuie, de asemenea, să fie identică sau ulterioară datei la care raportul auditorului este furnizat entității.

Considerente specifice entităților din sectorul public

- A5. În cazul sectorului public, data la care sunt publicate situațiile financiare poate fi data la care situațiile financiare auditate și raportul de audit cu privire la acestea sunt depuse la organul legislativ sau făcute publice prin alte mijloace.

**Evenimente care au loc între data situațiilor financiare și data raportului auditorului** (a se vedea pct. 6-9)

- A6. În funcție de evaluarea riscului de către auditor, procedurile de audit prevăzute la punctul 6 pot include proceduri necesare obținerii de probe de audit suficiente și adecvate, care implică revizuirea sau testarea înregistrărilor contabile sau tranzacțiilor care au loc între data situațiilor financiare și data raportului auditorului. Procedurile de audit prevăzute la punctele 6 și 7 sunt complementare procedurilor pe care auditorul le poate efectua în alte scopuri și care pot furniza, totuși, probe aferente evenimentelor ulterioare (de exemplu, obținerea de probe de audit aferente soldurilor conturilor la data situațiilor financiare, precum procedurile privind încheierea exercițiului sau procedurile aferente încasărilor ulterioare de creanțe).
- A7. Punctul 7 stipulează anumite proceduri de audit în acest context, pe care auditorul trebuie să le efectueze în conformitate cu punctul 6. Procedurile aferente evenimentelor ulterioare, pe care auditorul le efectuează, pot, totuși, depinde de informațiile care sunt disponibile și, îndeosebi, de măsura în care înregistrările contabile au fost efectuate de la data situațiilor financiare. În cazul în care înregistrările contabile nu sunt la zi și, în consecință, nu au fost întocmite situații financiare interimare (nici în scopuri interne, nici în scopuri externe) sau când nu au fost întocmite minute ale întâlnirilor conducerii sau ale persoanelor responsabile cu governanța, procedurile relevante de audit pot lua forma unor inspecții ale evidențelor și înregistrărilor disponibile, inclusiv ale extraselor de cont. Punctul A8 oferă exemple ale anumitor aspecte suplimentare pe care auditorul le poate lua în considerare, în cursul acestor interviuri.
- A8. În plus față de procedurile de audit prevăzute la punctul 7, auditorul poate considera necesar și adecvat să:
- Citească cele mai recente bugete disponibile ale entității, previziuni ale fluxurilor de trezorerie și alte rapoarte de acest fel ale conducerii, pentru perioadele ulterioare datei situațiilor financiare;
  - Intervieze, sau să extindă interviurile verbale sau scrise efectuate anterior pe lângă consilierii juridici ai entității, în ceea ce privește litigiile și reclamațiile; sau



- Analizeze dacă pot fi necesare declarații scrise cu privire la anumite evenimente ulterioare, în sprijinirea altor probe de audit și, prin urmare, obținerea de probe de audit suficiente și adecvate.

*Intervievarea* [a se vedea pct. 7 lit. (b)]

A9. La interviuarea conducerii și, după caz, a persoanelor responsabile cu guvernanta, în legătură cu producerea oricăror evenimente ulterioare care ar putea afecta situațiile financiare, auditorul poate interviua cu privire la situația curentă a elementelor care au fost luate în considerare pe baza unor informații preliminare sau neconcludente și poate efectua interviuări specifice cu privire la aspectele următoare:

- Dacă s-au încheiat noi angajamente, dacă s-au luat noi împrumuturi sau dacă s-au angajat noi garanții.
- Dacă au avut loc sau sunt planificate vânzări sau achiziții de active.
- Dacă au avut loc majorări de capital sau emiteri de instrumente de datorie, precum emiterea de noi acțiuni sau obligațiuni, sau dacă s-a încheiat sau este planificat vreun acord de fuziune sau lichidare.
- Dacă au existat active naționalizate de stat sau distruse, de exemplu prin incendiu sau inundație.
- Dacă s-au înregistrat orice evoluții cu privire la contingente.
- Dacă au fost efectuate, sau se au în vedere, orice ajustări contabile neobișnuite.
- Dacă au avut loc sau este probabil să aibă loc orice evenimente care vor pune sub semnul întrebării gradul de adecvare a politicilor contabile utilizate în situațiile financiare, cum ar fi cazul dacă, spre exemplu, astfel de evenimente pun sub semnul întrebării validitatea ipotezei de continuitate a activității.
- Dacă au avut loc orice evenimente care sunt relevante pentru evaluarea estimărilor sau provizionaleor făcute în situațiile financiare.
- Dacă au avut loc orice evenimente care sunt relevante pentru recuperabilitatea activelor.

*Citirea minutelor* [a se vedea pct. 7 lit. (c)]

Considerente specifice entităților din sectorul public

A10. În sectorul public, auditorul poate citi înregistrările oficiale ale procedurilor legislative relevante și poate interviua cu privire la aspectele abordate în aceste proceduri, pentru care nu sunt disponibile încă înregistrări oficiale.

**Fapte care devin cunoscute auditorului după data raportului auditorului, dar înainte de data la care sunt publicate situațiile financiare**

*Responsabilitatea conducerii față de auditor* (a se vedea pct. 10)

A11. Așa cum se explică în ISA 210, termenii misiunii de audit includ acordul conducerii de a informa auditorul cu privire la faptele care pot afecta situațiile financiare, despre care conducerea poate să ia cunoștință în timpul perioadei dintre data raportului auditorului și data la care sunt publicate situațiile financiare<sup>9</sup>.

*Datarea dublă* [a se vedea pct. 12 lit. (a)]

A12. În cazul în care, în circumstanțele descrise la punctul 12 litera (a), auditorul modifică raportul auditorului pentru a include o dată suplimentară restricționată la acea modificare, data raportului auditorului cu privire la situațiile financiare, anterioară modificării ulterior aduse de conducere, rămâne neschimbată, deoarece această dată informează cititorul despre momentul la care a fost finalizată activitatea de audit cu privire la acele situații financiare. Cu toate acestea, o dată suplimentară este inclusă în raportul auditorului, pentru a îi informa pe utilizatori că procedurile auditorului, ulterioare acelei date, au fost restricționate la modificarea ulterioară a situațiilor financiare. Următoarea constituie un exemplu al unei astfel de date suplimentare:

(Data raportului auditorului), cu excepția notei Y, care datează din (data încheierii procedurilor de audit restricționate la modificarea descrisă în Nota Y).

*Nicio modificare a situațiilor financiare de către conducere* (a se vedea pct. 13)

A13. În unele jurisdicții, se poate să nu i se impună conducerii prin legi, reglementări sau cadrul de raportare financiară să publice situații financiare modificate. Acesta este deseori cazul atunci când publicarea situațiilor financiare pentru perioada următoare este iminentă, cu condiția ca în aceste situații financiare să se efectueze prezentări adecvate de informații.

*Considerente specifice entităților din sectorul public*

A14. În sectorul public, măsurile luate în conformitate cu punctul 13, atunci când conducerea nu modifică situațiile financiare, pot include, de asemenea, o raportare separată către organismul legislativ, sau alt organism ierarhic relevant din domeniul raportării, cu privire la implicațiile evenimentului ulterior asupra situațiilor financiare și a raportului auditorului.

---

<sup>9</sup> ISA 210, *Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit*, punctul A23

*Acțiunile auditorului prin care încearcă să prevină acordarea de credibilitate raportului auditorului [a se vedea pct. 13 lit. (b)]*

A15. Auditorul poate fi nevoit să îndeplinească obligații juridice suplimentare, chiar atunci când acesta a înștiințat conducerea să nu publice situațiile financiare și conducerea a fost de acord cu această solicitare.

A16. În cazul în care conducerea a publicat situațiile financiare, în ciuda înștiințării auditorului de a nu publica situațiile financiare către părți terțe, acțiunile viitoare ale auditorului, pentru a preveni acordarea de credibilitate raportului de audit cu privire la situațiile financiare, depinde de drepturile și obligațiile sale legale. În consecință, auditorul poate considera adecvat să facă apel la consiliere juridică.

### **Fapte care devin cunoscute auditorului după ce situațiile financiare au fost publicate**

*Nicio modificare a situațiilor financiare efectuată de conducere (a se vedea pct. 15)*

Considerente specifice entităților din sectorul public

A17. În unele jurisdicții, entităților din sectorul public li se poate interzice, prin legi sau reglementări, să publice situații financiare modificate. În astfel de circumstanțe, măsurile adecvate pe care auditorul le poate lua pot consta în raportarea către organismul statutar corespunzător.

*Acțiunile auditorului prin care încearcă să prevină acordarea de credibilitate raportului auditorului (a se vedea pct. 17)*

A18. În cazul în care auditorul crede că membrii conducerii sau persoanele responsabile cu guvernarea nu au reușit să ia măsurile necesare pentru a preveni acordarea de credibilitate raportului auditorului asupra situațiilor financiare publicate anterior de către entitate, în ciuda înștiințării precedente a auditorului conform căreia acesta va lua măsuri pentru a preveni o astfel de atitudine, acțiunile auditorului depind de drepturile și obligațiile sale legale. În consecință, auditorul poate considera adecvat să facă apel la consiliere juridică.

# STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 570

## CONTINUITATEA ACTIVITĂȚII

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare care acoperă perioadele care încep la 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date)

### CUPRINS

---

	Punct
<b>Introducere</b>	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA .....	1
Ipooteza de continuitate a activității .....	2
Responsabilitatea pentru evaluarea capacității entității de a-și continua activitatea .....	3–7
Data intrării în vigoare .....	8
<b>Obiective</b> .....	9
<b>Cerințe</b>	
Proceduri de evaluare a riscului și activități adiacente .....	10–11
Aprecierea evaluării conducerii .....	12–14
Perioada în afara evaluării conducerii .....	15
Proceduri suplimentare de audit în cazul identificării unor evenimente sau condiții.....	16
Concluziile auditului și raportarea .....	17
Utilizare corespunzătoare a ipotezei de continuitate a activității, însă există o incertitudine semnificativă .....	18–20
Utilizare necorespunzătoare a ipotezei de continuitate a activității .....	21
Conducerea nu este dispusă să întocmească sau să extindă evaluarea ....	22
Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta .....	23
Întârziere semnificativă la aprobarea situațiilor financiare .....	24
<b>Aplicare și alte materiale explicative</b>	
Ipooteza de continuitate a activității .....	A1
Proceduri de evaluare a riscului și activități adiacente .....	A2–A6
Aprecierea evaluării conducerii .....	A7–A12
Perioada în afara evaluării conducerii .....	A13–A14

Proceduri suplimentare de audit în cazul identificării unor evenimente sau condiții.....	A15–A18
Concluziile auditului și raportarea .....	A19
Utilizare corespunzătoare a ipotezei de continuitate a activității, însă există o incertitudine semnificativă.....	A20–A24
Utilizare necorespunzătoare a ipotezei de continuitate a activității .....	A25–A26
Conducerea nu este dispusă să întocmească sau să extindă evaluarea .....	A27

Standardul Internațional de Audit (ISA) 570, *Continuitatea activității*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

## Introducere

### Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitățile auditorului la auditarea situațiilor financiare, în ceea ce privește utilizarea ipotezei de continuitate a activității de către conducere, la întocmirea situațiilor financiare.

### Ipoteza de continuitate a activității

2. În baza ipotezei privind continuitatea activității, se consideră că o entitate își va continua activitatea în afaceri în viitorul apropiat. Situațiile financiare cu scop general se întocmesc pe baza continuității activității, cu excepția cazului în care conducerea fie intenționează să lichideze entitatea, sau să oprească operațiunile, fie nu are nicio altă alternativă realistă, în afara acestora. Situațiile financiare cu scop special se pot întocmi sau nu în conformitate cu un cadru de raportare financiară pentru care să fie relevantă continuitatea activității (de exemplu, continuitatea activității nu este relevantă pentru anumite situații financiare întocmite pe bază fiscală în anumite jurisdicții). În cazurile în care este oportună utilizarea ipotezei de continuitate a activității, activele și datoriile se înregistrează pe baza faptului că entitatea va fi capabilă să își realizeze activele și să își achite datoriile în cursul normal al desfășurării activității. (A se vedea pct. A1)

### Responsabilitatea pentru evaluarea capacității entității de a-și continua activitatea

3. Anumite cadre de raportare financiară conțin o cerință explicită conform căreia conducerea ar trebui să realizeze o evaluare specifică referitoare la capacitatea entității de a-și continua activitatea, precum și standarde privind aspectele ce trebuie considerate și prezentările ce trebuie realizate în legătură cu continuitatea activității. De exemplu, Standardul Internațional de Contabilitate (IAS) 1 îi solicită conducerii să realizeze o evaluare a capacității entității de a-și continua activitatea.<sup>1</sup> Cerințe detaliate privind responsabilitatea conducerii de a evalua capacitatea entității de a-și continua activitatea și prezentările corespunzătoare din situațiile financiare pot fi stabilite și în lege sau regulament.
4. În alte cadre de raportare financiară, se poate să nu existe o cerință explicită pentru o evaluare specifică a conducerii asupra capacității entității de a-și continua activitatea. Cu toate acestea, dat fiind că ipoteza de continuitate a activității reprezintă un principiu fundamental la întocmirea situațiilor financiare, așa cum s-a discutat la punctul 2, întocmirea situațiilor financiare îi solicită conducerii să evalueze capacitatea entității de a-și continua activitatea, chiar și atunci când cadrul de raportare financiară nu include o cerință explicită în acest sens.

---

<sup>1</sup> IAS 1, *Prezentarea situațiilor financiare*, la data de 1 ianuarie 2009, punctele 25–26

5. Evaluarea conducerii asupra capacității entității de a-și continua activitatea implică efectuarea unui raționament, la un anumit moment în timp, care vizează rezultate viitoare incerte prin natura lor, ale unor evenimente sau condiții. Următorii factori sunt relevanți pentru acest raționament:
- Gradul de incertitudine asociat cu rezultatul unui eveniment sau unei condiții crește semnificativ, cu cât evenimentul, condiția sau rezultatul se produc într-un viitor mai îndepărtat. De aceea, majoritatea cadrelor de raportare financiară care solicită evaluarea conducerii specifică perioada pentru care conducerii i se cere să ia în considerare toate informațiile de care dispune.
  - Dimensiunea și complexitatea entității, natura și starea activității sale și măsura în care aceasta este afectată de factorii externi au impact asupra raționamentului privind rezultatul evenimentelor sau condițiilor.
  - Orice raționament legat de viitor se bazează pe informațiile disponibile la momentul la care se face raționamentul. Evenimentele ulterioare pot avea rezultate care sunt inconsecvente cu raționamentele care erau rezonabile la momentul la care au fost realizate.

#### *Responsabilitățile auditorului*

6. Responsabilitatea auditorului este aceea de a obține probe de audit suficiente și adecvate în ceea ce privește gradul de adecvare cu care conducerea utilizează ipoteza de continuitate a activității la întocmirea situațiilor financiare și de a concluziona dacă există o incertitudine semnificativă în legătură cu capacitatea entității de a-și continua activitatea. Această responsabilitate există chiar și atunci când cadrul de raportare financiară utilizat la întocmirea situațiilor financiare nu include o cerință explicită pentru o evaluare specifică a conducerii asupra capacității entității de a-și continua activitatea.
7. Cu toate acestea, așa cum se stipulează în ISA 200<sup>2</sup>, posibilele efecte de limitare inerentă a capacității auditorului de a detecta denaturările semnificative sunt mai pregnante în cazul evenimentelor sau condițiilor viitoare care ar putea determina entitatea să înceteze să își continue activitatea. Auditorul nu poate prezice asemenea evenimente sau condiții viitoare. Prin urmare, absența oricărei referiri la incertitudinea legată de continuitatea activității dintr-un raport al auditorului nu poate fi percepută ca o garanție a capacității entității de a-și continua activitatea.

#### **Data intrării în vigoare**

8. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep la 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date).

<sup>2</sup> ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*, punctele A51-A52

**Obiective**

9. Obiectivele auditorului sunt următoarele:
- (a) Să obțină probe de audit suficiente și adecvate în ceea ce privește gradul de adecvare cu care conducerea utilizează ipoteza de continuitate a activității la întocmirea situațiilor financiare;
  - (b) Să concluzioneze, pe baza probelor de audit obținute, dacă există o incertitudine semnificativă în legătură cu evenimentele sau condițiile care ar putea genera îndoieli semnificative asupra capacității entității de a-și continua activitatea; și
  - (c) Să stabilească consecințele raportului de audit.

**Cerințe****Proceduri de evaluare a riscului și activități adiacente**

10. Atunci când efectuează procedurile de evaluare a riscului, conform cerințelor ISA 315 (Revizuit)<sup>3</sup>, auditorul trebuie să ia în considerare dacă există evenimente sau condiții care pot genera îndoieli semnificative asupra capacității entității de a-și continua activitatea. Procedând astfel, auditorul trebuie să determine dacă a fost realizată o evaluare preliminară a capacității entității de a-și continua activitatea de către conducere și: (a se vedea pct. A2–A5)
- (a) În cazul în care s-a efectuat o asemenea evaluare, auditorul trebuie să o discute cu conducerea și să determine dacă aceasta din urmă a identificat evenimentele sau condițiile care, fie individual, fie combinate, ar putea genera îndoieli semnificative asupra capacității entității de a-și continua activitatea și, dacă acesta este cazul, care sunt planurile conducerii de a le aborda; sau
  - (b) În cazul în care încă nu s-a realizat o asemenea evaluare, auditorul trebuie să discute cu conducerea baza pentru intenția de utilizare a ipotezei de continuitate a activității și să intervieveze conducerea dacă există evenimente sau condiții, care fie individual, fie combinate, ar putea genera îndoieli semnificative asupra capacității entității de a-și continua activitatea.
11. Pe parcursul auditului, auditorul trebuie să fie atent la probe de audit legate de evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative asupra capacității entității de a-și continua activitatea. (a se vedea pct. A6)

**Aprecierea evaluării conducerii**

12. Auditorul trebuie să analizeze evaluarea conducerii cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea. (a se vedea pct. A7–A9, A11–A12)

---

<sup>3</sup> ISA 315 (Revizuit), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său*, punctul 5



13. În procesul de analizare a evaluării conducerii cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea, auditorul trebuie să acopere aceeași perioadă ca cea utilizată de conducere în evaluarea sa, conform cerințelor cadrului de raportare financiară aplicabil sau ale legii ori regulamentului, în cazul în care se specifică o perioadă mai lungă. În cazul în care evaluarea conducerii cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea acoperă o perioadă mai scurtă de douăsprezece luni de la data situațiilor financiare, așa cum se definește în ISA 560<sup>4</sup>, auditorul trebuie să îi solicite conducerii să își extindă perioada acoperită de evaluare la cel puțin douăsprezece luni de la respectiva dată. (a se vedea pct. A10–A12)
14. În analiza evaluării conducerii, auditorul trebuie să ia în considerare dacă evaluarea conducerii include toate informațiile relevante pe care auditorul le ia la cunoștință ca urmare a efectuării auditului.

### Perioada în afara evaluării conducerii

15. Auditorul trebuie să intervieveze conducerea cu privire la cunoașterea de către aceasta a unor evenimente sau condiții din afara perioadei de evaluare a conducerii, care ar putea genera îndoieli semnificative asupra capacității entității de a-și continua activitatea. (a se vedea pct. A13–A14)

### Proceduri suplimentare de audit în cazul identificării unor evenimente sau condiții

16. Dacă au fost identificate evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative asupra capacității entității de a-și continua activitatea, auditorul trebuie să obțină probe de audit adecvate și suficiente pentru a stabili dacă există sau nu o incertitudine semnificativă, prin efectuarea unor proceduri suplimentare de audit, inclusiv prin luarea în considerare a circumstanțelor atenuante. Aceste proceduri vor include după cum urmează: (a se vedea pct. A15)
- (a) În cazul în care conducerea nu a realizat încă evaluarea asupra capacității entității de a-și continua activitatea, solicitarea către conducere de a realiza această evaluare.
  - (b) Analiza planurilor conducerii pentru acțiuni viitoare legate de evaluarea cu privire la continuitatea activității, în sensul stabilirii dacă rezultatul acestor planuri ar putea îmbunătăți situația și dacă planurile conducerii sunt fezabile în circumstanțele date. (a se vedea pct. A16)
  - (c) În cazul în care entitatea a pregătit o previziune a fluxului de numerar, iar analiza previziunii reprezintă un factor semnificativ în considerarea rezultatului viitor al evenimentelor sau condițiilor, pentru evaluarea planurilor conducerii pentru acțiuni viitoare: (a se vedea pct. A17–A18)

<sup>4</sup> ISA 560, *Evenimente ulterioare*, punctul 5(a)

- (i) Evaluarea credibilității datelor implicite generate în vederea pregătirii previziunii; și
  - (ii) Stabilirea existenței sau inexistenței unei justificări adecvate a ipotezelor implicite ale previziunii.
- (d) Stabilirea măsurii în care, de la data la care conducerea a realizat evaluarea, au mai apărut fapte sau informații suplimentare.
- (e) Solicitarea unor declarații scrise din partea conducerii și, acolo unde este cazul, din partea persoanelor responsabile cu guvernarea, privind planurile acestora pentru acțiuni viitoare și fezabilitatea acestor planuri.

### **Concluziile auditului și raportarea**

17. Pe baza probelor de audit obținute, auditorul trebuie să concluzioneze dacă, conform raționamentului auditorului, există o incertitudine semnificativă în legătură cu evenimentele sau condițiile care, fie individual, fie combinate, ar putea genera îndoieli semnificative asupra capacității entității de a-și continua activitatea. Există incertitudine semnificativă atunci când amploarea potențialului impact și probabilitatea apariției sunt, conform raționamentului auditorului, la un nivel la care prezentarea adecvată a naturii și implicațiilor incertitudinii este necesară: (a se vedea pct. A19)
- (a) Pentru realizarea prezentării fidele a situațiilor financiare, în cazul unui cadru de raportare financiară de prezentare fidelă, sau
  - (b) Pentru ca situațiile financiare să nu inducă în eroare, în cazul unui cadru de conformitate.

### **Utilizare corespunzătoare a ipotezei de continuitate a activității, însă există o incertitudine semnificativă**

18. În cazul în care auditorul concluzionează că utilizarea ipotezei de continuitate a activității este adecvată în circumstanțele date, însă există o incertitudine semnificativă, auditorul trebuie să stabilească dacă situațiile financiare:
- (a) Descriu în mod adecvat evenimentele și condițiile principale care ar putea genera îndoieli semnificative asupra capacității entității de a-și continua activitatea, precum și planurile conducerii de a aborda aceste evenimente și condiții; și
  - (b) Prezintă clar faptul că există o incertitudine semnificativă legată de evenimente și condiții care ar putea genera îndoieli semnificative asupra capacității entității de a-și continua activitatea și, prin urmare, că este posibil ca entitatea să fie incapabilă să își realizeze activele și să își achite datoriile în cursul normal al activității. (a se vedea pct. A20)

19. În cazul în care în situațiile financiare prezentarea este realizată adecvat, auditorul trebuie să exprime o opinie nemodificată și să includă în raportul auditorului un Paragraf de evidențiere a unor aspecte, pentru:
- (a) A sublinia existența unei incertitudini semnificative în legătură cu evenimentul sau condiția care ar putea genera îndoieli semnificative asupra capacității entității de a-și continua activitatea; și
  - (b) A atrage atenția către nota din situațiile financiare care prezintă aspectele menționate la punctul 18.<sup>5</sup> (a se vedea pct. A21–A22)
20. În cazul în care în situațiile financiare nu se realizează o prezentare adecvată, auditorul trebuie să exprime o opinie cu rezerve sau o opinie contrară, după caz, în conformitate cu ISA 705<sup>6</sup>. Auditorul trebuie să menționeze în raportul de audit că există o incertitudine semnificativă care ar putea genera îndoieli semnificative asupra capacității entității de a-și continua activitatea. (a se vedea pct. A23–A24)

### **Utilizare necorespunzătoare a ipotezei de continuitate a activității**

21. În cazul în care situațiile financiare au fost întocmite pe baza ipotezei de continuitate a activității însă, conform raționamentului auditorului, modul în care conducerea utilizează prezumția de continuitate a activității este necorespunzător, auditorul trebuie să exprime o opinie contrară. (a se vedea pct. A25–A26)

### **Conducerea nu este dispusă să întocmească sau să extindă evaluarea**

22. În cazul în care conducerea nu este dispusă să realizeze sau să extindă evaluarea la solicitarea auditorului, auditorul trebuie să ia în considerare implicațiile acestui fapt asupra raportului auditorului. (a se vedea pct. A27)

### **Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea**

23. Cu excepția cazului în care toate persoanele responsabile cu guvernarea sunt implicate în conducerea entității,<sup>7</sup> auditorul trebuie să comunice persoanelor responsabile cu guvernarea evenimentele sau condițiile care ar putea genera îndoieli semnificative asupra capacității entității de a-și continua activitatea. O astfel de comunicare cu persoanele responsabile cu guvernarea trebuie să includă următoarele:
- (a) dacă evenimentele sau condițiile reprezintă o incertitudine semnificativă;

<sup>5</sup> A se vedea ISA 706, *Paragrafele de evidențiere a unor aspecte și paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului independent*.

<sup>6</sup> ISA 705, *Modificări ale opiniei raportului auditorului independent*

<sup>7</sup> ISA 260, *Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea*, punctul 13

- (b) dacă este adecvată utilizarea ipotezei de continuitate a activității la întocmirea situațiilor financiare; și
- (c) gradul de adecvare a prezentărilor adiacente din situațiile financiare.

### **Întârziere semnificativă în aprobarea situațiilor financiare**

24. În cazul în care există o întârziere semnificativă a aprobării situațiilor financiare de către conducere sau de către persoanele responsabile cu guvernarea, după data emiterii situațiilor financiare, auditorul trebuie să pună întrebări cu privire la motivele întârzierii. În cazul în care auditorul este de părere că întârzierea ar putea fi legată de evenimente sau condiții care țin de evaluarea continuității activității, auditorul trebuie să efectueze acele proceduri suplimentare de audit necesare, descrise la punctul 16, și să ia în calcul efectul asupra concluziei auditorului privind existența incertitudinii semnificative, conform punctului 17.

\* \* \*

## **Aplicare și alte materiale explicative**

### **Ipoteza de continuitate a activității (a se vedea pct. 2)**

Considerente specifice entităților din sectorul public

- A1. Modul în care conducerea utilizează ipoteza de continuitate a activității este de asemenea relevantă pentru entitățile din sectorul public. De exemplu, Standardul Internațional de Contabilitate în Sectorul Public (IPSAS) 1 tratează problema capacității entităților din sectorul public de a-și continua activitatea.<sup>8</sup> Riscuri legate de continuitatea activității pot apărea în, fără a se limita la, situația în care entitățile din sectorul public funcționează în scopul obținerii de profit, iar sprijinul din partea guvernului poate fi redus sau retras, sau în cazul privatizării. Printre evenimentele sau condițiile care pot genera îndoieli semnificative asupra capacității entității de a-și continua activitatea în sectorul public s-ar putea număra situația în care entitatea din sectorul public nu dispune de finanțare pentru a-și continua existența, sau cea în care se iau decizii politice care afectează serviciile furnizate de entitatea din sectorul public.

### **Proceduri de evaluare a riscului și activități adiacente**

*Evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli asupra ipotezei de continuitate a activității (A se vedea pct. 10)*

- A2. În cele ce urmează se regăsesc exemple de evenimente și condiții care, fie individual, fie combinate, ar putea genera îndoieli semnificative asupra

<sup>8</sup> IPSAS 1, *Prezentarea Situațiilor Financiare*, la data de 1 ianuarie 2009, punctele 38-41

ipotezei de continuitate a activității. Lista nu este exhaustivă, după cum nici existența unuia sau mai multor elemente din listă nu semnaleză întotdeauna existența unei incertitudini semnificative.

#### Financiar

- Datoria netă sau poziția datoriei nete curente.
- Împrumuturile acordate cu termen fix care se apropie de scadență fără perspective realiste de reînnoire sau rambursare; sau bazarea excesivă pe împrumuturi acordate pe termen scurt pentru finanțarea activelor pe termen lung.
- Indiciile privind retragerea sprijinului financiar de către creditori.
- Fluxuri de numerar din exploatare negative, indicate de situații financiare istorice sau prospective.
- Indicatori financiari cheie problematici.
- Pierderi operaționale substanțiale sau deteriorarea semnificativă a valorii activelor care generează fluxuri de numerar.
- Arierate sau suspendarea dividendelor.
- Incapacitatea de a plăti creditorii la datele scadente.
- Incapacitatea de a respecta condițiile din acordurile de împrumut.
- Trecerea de la tranzacții pe credit la tranzacții cu plata la livrare în ceea ce privește furnizorii.
- Incapacitatea de a obține finanțare pentru dezvoltarea unui produs nou esențial sau alte investiții esențiale.

#### Operațional

- Intenția conducerii de a lichida entitatea sau de a opri operațiunile.
- Pierderea unor persoane cheie din conducere, care nu au fost înlocuite.
- Pierderea unei piețe importante, a unui/unor client/clienti cheie, a unei francize, autorizații sau a unui/unor furnizor(i) principal(i).
- Dificultăți în ceea ce privește munca.
- Criză de stocuri importante.
- Apariția unui competitor care se bucură de foarte mult succes.

#### Diverse

- Nerespectarea cerințelor de capital sau a altor cerințe statutorii.

- Acțiuni în desfășurare, de reglementare sau în instanță, deschise împotriva entității care, în cazul în care ar avea câștig de cauză, ar genera pretenții cărora entitatea nu le-ar putea da curs.
- Modificări în lege, regulamente sau în politica guvernului, care probabil vor afecta negativ entitatea.
- Hazarduri pentru care nu există asigurare sau pentru care există asigurare insuficientă atunci când se produc.

Semnificația unor asemenea evenimente sau condiții poate fi diminuată de alți factori. De exemplu, efectul faptului că entitatea nu își poate achita datoriile în mod normal poate fi contrabalansat de planurile conducerii de a menține fluxuri de numerar adecvate prin mijloace alternative, cum ar fi cedarea activelor, reeșalonarea rambursării împrumutului, sau obținerea de capital suplimentar. La fel, pierderea unui furnizor principal poate fi atenuată de disponibilitatea unei surse alternative de stocuri.

- A3. Procedurile de evaluare a riscului prevăzute la punctul 10 îl ajută pe auditor să stabilească dacă modul în care conducerea utilizează ipoteza de continuitate a activității ar putea fi o problemă importantă și care ar fi impactul acestui fapt asupra planificării auditului. Aceste proceduri mai permit și discuții cu conducerea în timp util, inclusiv despre planurile conducerii și rezolvarea oricăror probleme identificate, legate de continuitatea activității.

Considerente specifice entităților mici

- A4. Dimensiunea unei entități ar putea afecta capacitatea acesteia de a face față condițiilor adverse. Entitățile mici ar putea reacționa prompt pentru a exploata oportunitățile, însă este posibil să nu dispună de rezervele necesare pentru susținerea operațiunilor.
- A5. Condiții cu o relevanță specială pentru entitățile mici includ riscul ca băncile și alți creditori să înceteze să mai sprijine entitatea, dar și posibila pierdere a unui furnizor principal, a unui client principal, a unui angajat cheie sau a dreptului de a opera în baza unei autorizații, francize sau altui tip de acord juridic.

*Atenția acordată pe tot parcursul auditului probelor de audit legate de evenimente și condiții (a se vedea pct. 11)*

- A6. ISA 315 (Revizuit) prevede ca auditorul să revizuiască evaluarea de risc a auditorului și să modifice în mod corespunzător procedurile de audit planificate, atunci când în cursul auditului se obțin probe de audit suplimentare, care au impact asupra evaluării de risc a auditorului.<sup>9</sup> Dacă evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative asupra capacității entității de a-și

---

<sup>9</sup> ISA 315 (Revizuit), punctul 31

continua activitatea sunt identificate după ce s-a efectuat evaluarea de risc a auditorului, evaluarea auditorului privind riscurile de denaturare semnificativă ar putea necesita revizuire, în plus față de îndeplinirea procedurilor de la punctul 16. Existența unor asemenea evenimente sau condiții ar putea de asemenea să afecteze natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor care urmează să fie realizate, ca răspuns la riscurile evaluate. ISA 330<sup>10</sup> stabilește cerințele și oferă îndrumări pe această temă.

### **Aprecierea evaluării conducerii**

*Evaluarea și analiza justificativă a conducerii și evaluarea auditorului (a se vedea pct. 12)*

- A7. Evaluarea conducerii cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea reprezintă o parte cheie a considerațiilor auditorului asupra modului în care conducerea utilizează ipoteza de continuitate a activității.
- A8. Nu este responsabilitatea auditorului să rectifice lipsa analizei conducerii. Cu toate acestea, în anumite circumstanțe, lipsa unei analize în detaliu a conducerii care să justifice evaluarea acesteia nu îl poate împiedica pe auditor să concluzioneze dacă modul în care conducerea utilizează ipoteza de continuitate a activității este corespunzătoare, în circumstanțele date. De exemplu, în cazul în care există un istoric de operațiuni profitabile și acces rapid la resurse financiare, conducerea ar putea să realizeze evaluarea fără o analiză detaliată. În acest caz, evaluarea auditorului cu privire la gradul de adecvare a evaluării conducerii se poate face fără efectuarea unor proceduri de evaluare detaliate, dacă celelalte proceduri de audit ale auditorului sunt suficiente pentru a-i permite acestuia să concluzioneze dacă modul în care conducerea utilizează ipoteza de continuitate a activității în pregătirea situațiilor financiare este corespunzător în circumstanțele date.
- A9. În alte circumstanțe, evaluarea considerațiilor conducerii asupra capacității entității de a-și continua activitatea, așa cum se cere la punctul 12, ar putea include o evaluare a procesului pe care l-a urmat conducerea la efectuarea evaluării, a prezumțiilor pe care se bazează evaluarea și a planurilor conducerii pentru acțiuni viitoare, precum și o evaluare a fezabilității planurilor conducerii în condițiile date.

*Perioada acoperită în evaluarea conducerii (a se vedea pct. 13)*

- A10. Majoritatea cadrelor de raportare financiară care prevăd în mod explicit o evaluare a conducerii specifică perioada pentru care conducerii i se cere să ia în considerare toate informațiile de care dispune.<sup>11</sup>

<sup>10</sup> ISA 330, *Răspunsul auditorului la riscurile evaluate*

<sup>11</sup> De exemplu, IAS 1 o definește ca pe o perioadă care ar trebui să fie cel puțin de, fără a se limita la, douăsprezece luni de la finalizarea perioadei de raportare.

*Considerente specifice entităților mici* (a se vedea pct. 12–13)

- A11. În multe cazuri, conducerea entităților mici poate că nu a pregătit o evaluare în detaliu a capacității entității de a-și continua activitatea însă, în schimb, se poate baza pe cunoașterea profundă a afacerii și pe perspectivele anticipate. Totuși, în conformitate cu cerințele prezentului ISA, auditorul trebuie să evalueze considerațiile conducerii cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea. În cazul entităților mici, ar putea fi bine să se discute cu conducerea în legătură cu finanțarea pe termen mediu și lung a entității, cu condiția ca afirmațiile conducerii să poată fi coroborate cu probe documentare suficiente și ca acestea să nu fie inconsecvente cu înțelegerea auditorului asupra entității. De aceea, cerința de la punctul 13 ca auditorul să solicite conducerii să își extindă evaluarea ar putea, de exemplu, să fie îndeplinită prin discuții, interviuri și inspectarea documentației justificative, spre exemplu comenzi pentru furnizări viitoare, evaluate din punctul de vedere al fezabilității sau din alte puncte de vedere.
- A12. Sprijinul continuu al proprietarilor-directori este adesea important pentru capacitatea entităților mici de a-și continua activitatea. În cazul în care o entitate mică este finanțată în mare parte prin împrumut de la proprietarul-director, ar putea fi important ca aceste fonduri să nu fie retrase. De exemplu, continuarea activității unei entități mici care are dificultăți financiare poate depinde de subordonarea împrumutului de către proprietarul-director în favoarea băncilor sau altor creditori, sau de girarea de către proprietarul-director a împrumutului acordat entității cu bunurile sale personale. În asemenea circumstanțe, auditorul poate obține probe documentare corespunzătoare privind subordonarea împrumutului sau girarea de către proprietarul-director. În cazul în care o entitate depinde de sprijin suplimentar de la proprietarul-director, auditorul ar putea evalua capacitatea proprietarului-director de a-și îndeplini obligația conform acordului de sprijin. Mai mult, auditorul poate solicita confirmarea în scris a termenilor și condițiilor aferente unui asemenea sprijin, precum și a intenției sau perspectivei proprietarului-director.

**Perioada în afara evaluării conducerii** (a se vedea pct. 15)

- A13. Așa cum prevede punctul 11, auditorul rămâne atent la posibilitatea existenței unor evenimente cunoscute, programate sau nu, sau a unor condiții care vor avea loc în afara perioadei de evaluare utilizate de conducere, ce vor putea pune în discuție gradul de adecvare a modului în care conducerea utilizează ipoteza de continuitate a activității la întocmirea situațiilor financiare. Dat fiind că gradul de incertitudine asociat cu rezultatul unui eveniment sau al unei condiții crește pe măsură ce evenimentul sau condiția este amplasat mai departe în viitor, atunci când se iau în considerare evenimente sau condiții din viitorul îndepărtat, indicatorii problemelor legate de continuitatea activității trebuie să fie semnificativi, înainte ca auditorul să fie nevoit să ia în calcul măsuri suplimentare. Dacă asemenea evenimente sau condiții sunt identificate,



auditorul ar putea fi nevoit să solicite conducerii să evalueze semnificația potențială a evenimentului sau condiției în analiza sa cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea. În aceste condiții se aplică procedurile de la punctul 16.

A14. În afară de interviuarea conducerii, auditorul nu are responsabilitatea de a efectua nicio altă procedură de audit pentru identificarea evenimentelor sau condițiilor care ar putea genera îndoieli semnificative asupra capacității entității de a-și continua activitatea în afara perioadei acoperite de evaluarea conducerii, ceea ce, așa cum s-a arătat la punctul 13, ar însemna cel puțin douăsprezece luni de la data situațiilor financiare.

### **Proceduri suplimentare de audit în cazul identificării unor evenimente sau condiții (a se vedea pct. 16)**

A15. Procedurile de audit care sunt relevante pentru cerința de la punctul 16 ar putea include următoarele:

- Analizarea și discutarea cu conducerea a fluxului de numerar, profitului și altor previziuni relevante.
- Analizarea și discutarea celor mai recente situații financiare interimare disponibile ale entității.
- Lecturarea termenilor legați de obligațiuni și acorduri de împrumut și identificarea unor eventuale încălcări ale acestora.
- Lecturarea minutelor ședințelor acționarilor, persoanelor responsabile cu governanța și comitetelor relevante, în scopul identificării unor referiri la dificultăți de finanțare.
- Interviularea consilierului juridic al entității, cu privire la existența litigiilor și a cererilor de despăgubire și a caracterului rezonabil al evaluărilor conducerii cu privire la rezultatele acestora și a estimărilor legate de consecințele lor financiare.
- Confirmarea existenței, legalității și a forței executorii a aranjamentelor cu părți afiliate și terțe părți pentru asigurarea și menținerea sprijinului financiar și evaluarea capacității financiare a acestora de a oferi fonduri suplimentare.
- Evaluarea planurilor entității de a face față comenzilor neonorate de la clienți.
- Efectuarea procedurilor de audit privind evenimentele ulterioare pentru identificarea acelor care fie diminuează, fie afectează în alt mod capacitatea entității de a-și continua activitatea.
- Confirmarea existenței, a termenilor și a caracterului adecvat al facilităților de împrumut.

- Obținerea și revizuirea rapoartelor asupra acțiunilor de reglementare.
- Determinarea caracterului adecvat al sprijinului pentru orice plan de cedare de active.

*Evaluarea planurilor conducerii privind acțiunile viitoare (a se vedea pct. 16(b))*

A16. Evaluarea planurilor conducerii privind acțiunile viitoare ar putea include interviuarea conducerii cu privire la planurile sale de acțiuni viitoare, inclusiv, de exemplu, planurile de cedare de active, de a împrumuta bani sau de a reeșalona datorii, de a reduce sau amâna cheltuieli sau de a crește capitalul.

*Perioada acoperită în evaluarea conducerii (a se vedea pct. 16(c))*

A17. În plus față de procedurile prevăzute la pct. 16(c), auditorul ar putea compara:

- Informațiile financiare previzionate pentru perioadele anterioare recente cu rezultatele istorice; și
- Informațiile financiare previzionate pentru perioada curentă cu rezultatele obținute la zi.

A18. În cazurile în care ipotezele conducerii includ sprijin continuu de la terți, privind subordonarea împrumuturilor, angajamente de a menține sau oferi finanțare suplimentară, sau garanții, iar un astfel de sprijin este important pentru capacitatea entității de a-și continua activitatea, auditorul ar putea considera necesar să solicite confirmarea scrisă de la terți (inclusiv a termenilor și condițiilor) și să obțină probe ale capacității acestora de a oferi un asemenea sprijin.

**Concluziile auditului și raportarea (a se vedea pct. 17)**

A19. Sintagma „incertitudine semnificativă” este utilizată în IAS 1 pentru a discuta incertitudinile legate de evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative asupra capacității entității de a-și continua activitatea, care ar trebui prezentate în situațiile financiare. În alte cadre de raportare financiară, sintagma „incertitudine semnificativă” se utilizează în condiții similare.

**Utilizare corespunzătoare a ipotezei de continuitate a activității, însă există o incertitudine semnificativă**

*Caracterul adecvat al prezentării incertitudinii semnificative (a se vedea pct. 18)*

A20. Stabilirea caracterului adecvat al prezentării în situațiile financiare ar putea implica și stabilirea faptului dacă informațiile atrag în mod explicit atenția cititorului asupra posibilității ca entitatea să fie incapabilă să continue să își realizeze activele și să își achite datoriile în cursul normal al desfășurării activității.

*Raportarea auditorului în situația în care prezentarea incertitudinii semnificative este adecvată* (a se vedea pct. 19)

- A21. În cele ce urmează se regăsește un exemplu de Paragraf de evidențiere a unor aspecte în situația în care auditorul a fost satisfăcut de caracterul adecvat al prezentării din notă.

*Evidențierea unor aspecte*

Fără a modifica opinia noastră, atragem atenția asupra Notei X la situațiile financiare, care indică faptul că, Compania a suferit o pierdere netă de ZZZ în timpul anului încheiat la 31 decembrie 20X1 și, la data respectivă, datoriile curente ale Companiei au depășit valoarea totală a activelor sale cu YYY. Aceste condiții, împreună cu alte aspecte menționate în Nota X, indică existența unei incertitudini semnificative care ar putea genera îndoieli semnificative asupra capacității Companiei de a-și continua activitatea.

- A22. În situațiile care implică incertitudini materiale multiple, care sunt semnificative pentru situațiile financiare în ansamblu, auditorul poate considera adecvat ca, în cazuri extrem de rare, să se declare în imposibilitatea de a exprima o opinie, în locul adăugării unui Paragraf de evidențiere a unor aspecte. ISA 705 oferă îndrumări în această problemă.

*Raportarea auditorului în situația în care prezentarea incertitudinii semnificative este neadecvată* (a se vedea pct. 20)

- A23. În cele ce urmează sunt ilustrate paragrafele relevante în cazul în care se exprimă o opinie cu rezerve:

*Baza pentru opinia cu rezerve*

Aranjamentele de finanțare ale Companiei expiră, iar sumele restante sunt scadente la data de 19 martie 20X1. Compania nu a reușit să renegocieze sau să obțină o altă finanțare. Această situație indică existența unei incertitudini semnificative care ar putea ridica îndoieli însemnate asupra capacității entității de a-și continua activitatea și, prin urmare, entitatea ar putea fi incapabilă să își realizeze activele și să își achite datoriile în cursul normal al activității. Situațiile financiare (și notele aferente) nu prezintă integral acest fapt.

*Opinia cu rezerve*

În opinia noastră, cu excepția prezentării incomplete a informațiilor la care se face referire în paragraful Baza pentru opinia cu rezerve, situațiile financiare prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative (sau oferă o imagine corectă și fidelă cu privire la), poziția financiară a companiei la data de 31 decembrie 20X0, performanța sa financiară

și fluxurile de numerar aferente exercițiului încheiat la data respectivă, în conformitate cu ...

- A24. În cele ce urmează sunt ilustrate paragrafele relevante în cazul în care se exprimă o opinie contrară:

*Baza pentru opinia contrară*

Aranjamentele de finanțare ale companiei au expirat, iar sumele restante erau scadente la data de 31 decembrie 20X0. Compania nu a reușit să renegocieze sau să obțină o altă finanțare și ia în calcul posibilitatea de a declara falimentul. Aceste evenimente indică o incertitudine semnificativă care ar putea genera îndoieli însemnate asupra capacității Companiei de a-și continua activitatea și, prin urmare, entitatea ar putea fi incapabilă să își realizeze activele și să își achite datoriile în cursul normal al activității. Situațiile financiare (și notele aferente) nu prezintă acest fapt.

*Opinia contrară*

În opinia noastră, din cauza omiterii informațiilor menționate în paragraful Baza pentru opinia contrară, situațiile financiare nu prezintă fidel (sau nu oferă o imagine corectă și fidelă cu privire la) poziția financiară a Companiei la data de 31 decembrie 20X0, performanța sa financiară și fluxurile de numerar aferente exercițiului încheiat la data respectivă, în conformitate cu ...

**Utilizarea necorespunzătoare a ipotezei de continuitate a activității** (a se vedea pct. 21)

- A25. În cazul în care situațiile financiare au fost pregătite pe baza continuității activității însă, conform raționamentului auditorului, modul în care conducerea a utilizat ipoteza de continuitate a activității în situațiile financiare nu este adecvat, se aplică cerința de la punctul 21 ca auditorul să exprime o opinie contrară, indiferent dacă situațiile financiare includ prezentarea inadecvării utilizării de către conducere a ipotezei de continuitate a activității.
- A26. În cazul în care conducerii entității i se cere sau aceasta alege să întocmească situațiile financiare, în cazul în care utilizarea ipotezei de continuitate a activității nu este adecvată în circumstanțele date, situațiile financiare se pregătesc pe bază alternativă (de exemplu, pe bază de lichidare). Auditorul ar putea să realizeze auditul respectivelor situații financiare, cu condiția ca auditorul să decidă că baza alternativă este un cadru de raportare financiară acceptabil în condițiile date. Auditorul ar putea exprima o opinie nemodificată asupra respectivelor situații financiare, cu condiția ca acestea să conțină prezentarea adecvată, însă poate considera adecvat sau necesar să includă în raportul auditorului un Paragraf de evidențiere a unor aspecte, pentru a atrage atenția utilizatorului asupra bazei alternative și asupra motivelor care au condus la utilizarea acesteia.

**Conducerea nu este dispusă să întocmească sau să extindă evaluarea** (a se vedea pct. 22)

A27. În anumite circumstanțe, auditorul poate considera necesar să solicite conducerii să elaboreze sau să își extindă evaluarea. În cazul în care conducerea nu este dispusă să facă acest lucru, o opinie cu rezerve sau o declarație de imposibilității de a exprima o opinie în raportul de audit pot fi adecvate, deoarece este posibil ca auditorul să nu poată obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la utilizarea ipotezei de continuitate a activității la întocmirea situațiilor financiare, precum probe de audit cu privire la existența planurilor concepute de conducere sau la existența altor factori atenuanți.

# STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 580

## DECLARAȚII SCRISE

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep cu data de 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date)

### CUPRINS

---

	Punct
<b>Introducere</b>	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA .....	1-2
Declarații scrise în calitate de probe de audit.....	3-4
Data intrării în vigoare .....	5
<b>Obiective</b> .....	6
<b>Definiții</b> .....	7-8
<b>Cerințe</b>	
Conducerea de la care sunt solicitate declarațiile scrise.....	9
Declarații scrise cu privire la responsabilitățile conducerii.....	10-12
Alte declarații scrise.....	13
Data și perioada(ele) acoperite de declarațiile scrise .....	14
Forma declarațiilor scrise.....	15
Îndoieli cu privire la credibilitatea declarațiilor scrise și declarații scrise solicitate și nefurnizate .....	16-20
<b>Aplicare și alte materiale explicative</b>	
Declarații scrise în calitate de probe de audit.....	A1
Conducerea de la care sunt solicitate declarațiile scrise.....	A2-A6
Declarații scrise cu privire la responsabilitățile conducerii.....	A7-A9
Alte declarații scrise.....	A10-A13
Comunicarea valorii unui prag.....	A14
Data și perioada(ele) acoperite de declarațiile scrise .....	A15-A18
Forma declarațiilor scrise.....	A19-A21
Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta .....	A22

Îndoieli cu privire la credibilitatea declarațiilor scrise și declarații scrise  
solicitate și nefurnizate ..... A23-A27

Anexa 1: Lista ISA-urilor care conțin cerințe privind declarațiile scrise

Anexa 2: Exemplu de scrisoare de declarație

---

Standardul Internațional de Audit (ISA) 580, *Declarații scrise*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

## Introducere

### Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitatea auditorului de a obține declarații scrise de la conducere și, după caz, de la persoanele responsabile cu governanța, într-un audit al situațiilor financiare.
2. Anexa 1 prezintă alte ISA-uri care conțin cerințe specifice cu privire la declarațiile scrise. Cerințele specifice privind declarațiile scrise din alte ISA-uri nu limitează aplicarea prezentului ISA.

### Declarații scrise în calitate de probe de audit

3. Probele de audit sunt informațiile utilizate de auditor în formularea concluziilor pe care se bazează opinia auditorului<sup>1</sup>. Declarațiile scrise sunt informații necesare pe care auditorul le solicită în legătură cu auditul situațiilor financiare ale entității. În consecință, asemenea răspunsurilor la interviu, declarațiile scrise constituie probe de audit (a se vedea pct. A1)
4. Deși declarațiile scrise furnizează probe de audit necesare, acestea nu furnizează, prin ele însele, probe de audit suficiente și adecvate cu privire la aspectele pe care le tratează. Mai mult, faptul că membrii conducerii au furnizat declarații scrise credibile nu afectează natura sau amploarea altor probe de audit, pe care auditorul le obține cu privire la îndeplinirea responsabilităților conducerii sau cu privire la aserțiunile specifice.

### Data intrării în vigoare

5. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep cu data de 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date.

### Obiective

6. Obiectivele auditorului sunt:
  - (a) De a obține declarații scrise de la conducere și, după caz, de la persoanele responsabile cu governanța, conform cărora aceasta (acestea) consideră că și-a(u) îndeplinit responsabilitatea de a întocmi situațiile financiare și de a îi furniza auditorului informații complete;
  - (b) De a fundamenta alte probe de audit, relevante pentru situațiile financiare sau pentru aserțiunile specifice din situațiile financiare, prin intermediul declarațiilor scrise, atunci când acest lucru este considerat necesar de către auditor sau este prevăzut de alte ISA-uri; și

---

<sup>1</sup> ISA 500, *Probe de audit*, punctul 5 litera (c)



- (c) De a adopta măsurile necesare ca răspuns la declarațiile scrise furnizate de conducere și, după caz, de persoanele responsabile cu guvernanta sau în cazul în care conducerea sau, după caz, persoanele responsabile cu guvernanta nu furnizează declarațiile scrise solicitate de auditor.

## Definiții

7. În contextul ISA-urilor, următorul termen are înțelesul atribuit mai jos:
- Declarație scrisă – O declarație scrisă a conducerii, furnizată auditorului pentru a confirma anumite aspecte sau pentru a fundamenta alte probe de audit. În acest context, declarațiile scrise nu includ situațiile financiare, aserțiunile din acestea, sau înregistrările și evidențele însoțitoare.
8. În contextul prezentului ISA, referirile la „conducere” trebuie citite drept „conducere și, după caz, persoanele responsabile cu guvernanta”. Mai mult, în cazul unui cadru de prezentare fidelă, conducerea este responsabilă de întocmirea și prezentarea *fidelă* a situațiilor financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, sau de întocmirea situațiilor financiare *care oferă o imagine corectă și fidelă* în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.

## Cerințe

### Conducerea de la care sunt solicitate declarațiile scrise

9. Auditorul trebuie să solicite declarații scrise de la conducerea care are responsabilitățile adecvate privind situațiile financiare și care deține cunoștințe cu privire la aspectele implicate. (a se vedea pct. A2-A6)

### Declarații scrise cu privire la responsabilitățile conducerii

#### *Întocmirea situațiilor financiare*

10. Auditorul trebuie să îi solicite conducerii să furnizeze o declarație scrisă conform căreia și-a îndeplinit responsabilitatea de întocmire a situațiilor financiare, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, inclusiv de prezentare fidelă a acestora, acolo unde este relevant, așa cum este prevăzut în termenii misiunii de audit<sup>2</sup> (a se vedea pct. A7-A9, A14, A22).

#### *Informațiile furnizate și integralitatea tranzacțiilor*

11. Auditorul trebuie să îi solicite conducerii să furnizeze o declarație scrisă conform căreia:
- (a) Aceasta i-a furnizat auditorului toate informațiile relevante și accesul, așa cum s-a convenit în termenii misiunii de audit<sup>3</sup>, și

<sup>2</sup> ISA 210, *Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit*, punctul 6 litera (b) subpunctul (i)

<sup>3</sup> ISA 210, punctul 6 litera (b) subpunctul (iii)

- (b) Toate tranzacțiile au fost înregistrate și sunt reflectate în situațiile financiare. (a se vedea pct. A7-A9, A14, A22)

#### *Descrierea responsabilităților conducerii în declarațiile scrise*

12. Responsabilitățile conducerii trebuie descrise în declarațiile scrise prevăzute la punctele 10 și 11 în maniera în care acestea sunt descrise în termenii misiunii de audit.

#### **Alte declarații scrise**

13. Alte ISA-uri prevăd ca auditorul să solicite declarații scrise. Dacă, în completare la aceste declarații scrise prevăzute, auditorul stabilește că este necesar să obțină una sau mai multe declarații scrise pentru a fundamenta alte probe de audit relevante pentru situațiile financiare sau pentru una sau mai multe aserțiuni specifice din situațiile financiare, auditorul trebuie să solicite astfel de alte declarații scrise. (a se vedea pct. A 10-A13, A14, A22)

#### **Data și perioada(e) acoperite de declarațiile scrise**

14. Data declarațiilor scrise trebuie să fie pe cât de apropiată posibil de data raportului auditorului asupra situațiilor financiare, dar nu ulterioară acesteia. Declarațiile scrise trebuie să se refere la toate situațiile financiare și la perioada(e) la care se face referire în raportul auditorului. (a se vedea pct. A15-A18)

#### **Forma declarațiilor scrise**

15. Declarațiile scrise trebuie să aibă forma unei scrisori de declarație adresată auditorului. Dacă legile sau reglementările prevăd ca membrii conducerii să facă declarații scrise publice, cu privire la responsabilitățile lor, și auditorul stabilește că aceste declarații furnizează o parte sau toate declarațiile prevăzute la punctele 10 sau 11, aspectele relevante acoperite de aceste declarații nu necesită includerea în scrisoarea de declarație. (a se vedea pct. A19-A21)

#### **Îndoieli cu privire la credibilitatea declarațiilor scrise și declarații scrise solicitate și nefurnizate**

##### *Îndoieli cu privire la credibilitatea declarațiilor scrise*

16. Dacă auditorul are îndoieli cu privire la competența, integritatea, valorile etice sau diligența conducerii, sau la angajamentul acesteia față de aceste chestiuni sau aplicarea lor efectivă, auditorul trebuie să stabilească efectele pe care aceste îndoieli le pot avea asupra credibilității declarațiilor (verbale sau scrise) și asupra probelor de audit în general. (a se vedea pct. A24-A25)
17. Mai precis, dacă declarațiile scrise nu sunt consecvente cu alte probe de audit, auditorul trebuie să efectueze proceduri de audit pentru a încerca să rezolve acest aspect. Dacă aspectul rămâne nerezolvat, auditorul trebuie să reevalueze competența, integritatea, valorile etice și diligența conducerii, sau angajamen-

tul acesteia față de aceste chestiuni sau aplicarea lor efectivă și trebuie să stabilească efectele pe care această reevaluare le poate avea asupra credibilității declarațiilor (verbale sau scrise) și asupra probelor de audit în general. (a se vedea pct. A23)

18. Dacă auditorul concluzionează că declarațiile scrise nu sunt credibile, acesta trebuie să ia măsuri adecvate, inclusiv să stabilească efectul posibil asupra opiniei din raportul auditorului în conformitate cu ISA 705<sup>4</sup>, având în vedere cerința de la punctul 20 din prezentul ISA.

#### *Declarații scrise solicitate și nefurnizate*

19. Atunci când conducerea nu furnizează una sau mai multe dintre declarațiile scrise solicitate, auditorul trebuie:
- (a) Să discute acest aspect cu conducerea;
  - (b) Să reevalueze integritatea conducerii și să evalueze efectul pe care aceasta îl poate avea asupra credibilității declarațiilor (verbale sau scrise) și asupra probelor de audit în general; și
  - (c) Să ia măsurile adecvate, inclusiv să stabilească efectul posibil asupra opiniei din raportul auditorului în conformitate cu ISA 705, având în vedere cerința de la punctul 20 din prezentul ISA.

#### *Declarații scrise cu privire la responsabilitățile conducerii*

20. Auditorul trebuie să refuze exprimarea unei opinii cu privire la situațiile financiare în conformitate cu ISA 705, dacă:
- (a) Auditorul concluzionează că există îndoieli suficiente cu privire la integritatea conducerii, astfel încât declarațiile scrise prevăzute la punctele 10 și 11 nu sunt credibile; sau
  - (b) Conducerea nu furnizează declarațiile scrise prevăzute la punctele 10 și 11. (a se vedea pct. A26-A27)

\* \* \*

## **Aplicare și alte materiale explicative**

### **Declarații scrise în calitate de probe de audit (a se vedea pct. 3)**

- A1. Declarațiile scrise reprezintă o sursă importantă de probe de audit. Atunci când conducerea modifică sau nu furnizează declarațiile scrise solicitate, acest lucru poate alerta auditorul cu privire la posibilitatea existenței unuia sau a mai multor aspecte semnificative. Mai mult, în majoritatea cazurilor, o solicitare

<sup>4</sup> ISA 705, *Modificări ale opiniei raportului auditorului independent*

de declarații, mai degrabă scrise decât verbale, poate determina conducerea să ia în considerare aceste aspecte cu mai multă rigurozitate, îmbunătățind astfel calitatea declarațiilor.

### **Conducerea de la care sunt solicitate declarațiile scrise (a se vedea pct. 9)**

- A2. Declarațiile scrise sunt solicitate de la persoanele responsabile de întocmirea situațiilor financiare. Persoanele respective pot diferi în funcție de structura de guvernanta a entității și de legile sau reglementările relevante; cu toate acestea, conducerea (mai degrabă decât persoanele responsabile cu guvernanta) este de cele mai multe ori partea responsabilă. Prin urmare, declarațiile scrise pot fi solicitate directorului general al entității și directorului financiar sau altor persoane omoloage din entitățile care nu utilizează aceste denumiri de funcții. Cu toate acestea, în anumite circumstanțe, alte părți, precum persoanele responsabile cu guvernanta, sunt, de asemenea, responsabile cu întocmirea situațiilor financiare.
- A3. Datorită responsabilității lor pentru întocmirea situațiilor financiare și a responsabilităților pentru desfășurarea activității entității, ar fi de așteptat ca membrii conducerii să dețină cunoștințe suficiente cu privire la procesul urmat de entitate pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare și a aserțiunilor din acestea, pe care să își bazeze declarațiile scrise.
- A4. Cu toate acestea, în anumite cazuri, conducerea poate decide să intervieveze alte persoane care participă la întocmirea și prezentarea situațiilor financiare și a aserțiunilor din acestea, inclusiv persoanele care dețin cunoștințe specializate cu privire la aspectele care fac obiectul declarațiilor scrise solicitate. Astfel de persoane includ:
- Un actuar responsabil cu evaluările contabile determinate actuarial.
  - Ingineri din cadrul angajaților care ar putea avea responsabilități și cunoștințe specializate cu privire la evaluările răspunderii privind mediul înconjurător.
  - Un consilier intern, care ar putea furniza informații esențiale privind provizioanele pentru litigii.
- A5. În anumite cazuri, conducerea poate include în declarațiile scrise un text explicativ, menit să evidențieze faptul că declarațiile au fost efectuate în deplină cunoștință de cauză și cu bună credință. Este rezonabil ca auditorul să accepte o asemenea formulare dacă acesta este convins că declarațiile sunt efectuate de persoanele cu responsabilitățile și cunoștințele adecvate privind aspectele incluse în declarații.
- A6. Pentru a întări necesitatea ca membrii conducerii să efectueze declarații fundamentate, auditorul poate solicita conducerii să includă în declarațiile scrise confirmarea că a realizat interviurile după cum a considerat adecvat, pentru a fi în măsură să efectueze declarațiile scrise solicitate. Nu se așteaptă ca astfel

de interviu să necesite, de regulă, un proces intern formal, altul decât cele deja instituite de entitate.

**Declarații scrise cu privire la responsabilitățile conducerii** (a se vedea pct. 10-11)

- A7. Probele de audit obținute pe parcursul auditului, conform cărora conducerea și-a îndeplinit responsabilitățile la care se face referire la punctele 10 și 11, nu sunt suficiente fără obținerea confirmării din partea conducerii cum că aceasta consideră că și-a îndeplinit responsabilitățile. Aceasta deoarece auditorul nu este capabil să judece doar pe baza altor probe de audit atunci când conducerea a întocmit și prezentat situațiile financiare și a furnizat informații auditorului pe baza recunoașterii și înțelegerii convenite cu privire la responsabilitățile acestora. De exemplu, auditorul nu ar putea să concluzioneze că membrii conducerii i-au furnizat toate informațiile relevante asupra cărora s-a convenit în termenii misiunii de audit, fără să întrebe conducerea dacă aceste informații au fost furnizate și fără a primi o confirmare în acest sens.
- A8. Declarațiile scrise prevăzute la punctele 10 și 11 se bazează pe asumarea și înțelegerea de către conducere a responsabilităților sale, convenite în termenii misiunii de audit, prin solicitarea unei confirmări conform căreia conducerea și-a îndeplinit aceste responsabilități. De asemenea, auditorul îi poate solicita conducerii să reconfirme asumarea și înțelegerea responsabilităților respective, în declarațiile scrise. Acest lucru este des întâlnit în anumite jurisdicții, dar în orice eventualitate, poate fi deosebit de adecvat atunci când:
- Persoanele care au semnat termenii misiunii de audit în numele entității nu mai au responsabilitățile relevante;
  - Termenii misiunii de audit au fost întocmiți într-un an anterior;
  - Există semnale conform cărora conducerea înțelege greșit responsabilitățile respective; sau
  - Schimbările circumstanțelor fac ca această acțiune să fie adecvată.

Conform cu cerința din ISA 210<sup>5</sup>, o astfel de reconfirmare a asumării și înțelegerii de către conducere a responsabilităților sale nu face obiectul unei declarații în deplină cunoștință de cauză și cu bună credință a conducerii (așa cum este discutat la punctul A5 din prezentul ISA).

*Considerente specifice entităților din sectorul public*

- A9. Mandatele pentru auditurile situațiilor financiare ale entităților din sectorul public pot fi mai cuprinzătoare decât cele care privesc alte entități. Drept urmare, premisa cu privire la responsabilitățile conducerii, pe baza căreia se

<sup>5</sup> ISA 210, punctul 6 litera (b)

efectuează un audit al situațiilor financiare ale unei entități din sectorul public, poate determina declarații scrise suplimentare. Acestea pot include declarații scrise care confirmă faptul că tranzacțiile și evenimentele s-au desfășurat în conformitate cu legile, reglementările sau cu altă autoritate.

### **Alte declarații scrise** (a se vedea pct. 13)

#### *Declarații scrise suplimentare cu privire la situațiile financiare*

A10. În completarea declarațiilor scrise prevăzute la punctul 10, auditorul poate considera necesară solicitarea de alte declarații scrise cu privire la situațiile financiare. Astfel de declarații scrise pot completa, dar nu pot face parte din, declarația scrisă prevăzută la punctul 10. Acestea pot include declarații cu privire la următoarele:

- Dacă selectarea și aplicarea politicilor contabile sunt adecvate; și
- Dacă aspectele precum cele ce urmează, acolo unde este relevant sub incidența cadrului de raportare financiară aplicabil, au fost recunoscute, evaluate, descrise sau prezentate în conformitate cu cadrul respectiv:
  - Planurile sau intențiile care pot afecta valoarea contabilă sau clasificarea activelor și datoriilor;
  - Datoriile, atât cele efective, cât și cele contingente;
  - Dreptul de proprietate sau controlul asupra activelor, drepturile de retenție sau sarcinile care grevează activele și activele depuse drept gaj; și
  - Aspecte ale legii, reglementărilor și acordurilor contractuale care pot afecta situațiile financiare, inclusiv neconformitatea.

#### *Declarații scrise suplimentare cu privire la informațiile furnizate auditorului*

A11. În completarea declarațiilor scrise prevăzute la punctul 11, auditorul poate considera necesar să solicite conducerii să furnizeze o declarație scrisă potrivit căreia aceasta i-a comunicat auditorului toate deficiențele din controlul intern, despre care conducerea are cunoștință.

#### *Declarații scrise cu privire la aserțiunile specifice*

A12. Când obține probe privind, sau evaluează, raționamentele și intențiile, auditorul poate avea în vedere unul sau mai multe dintre aspectele următoare:

- Antecedentele entității privind îndeplinirea intențiilor declarate.
- Motivele entității de a alege un anumit plan de acțiune.
- Abilitatea entității de a urma un anumit plan de acțiune.

- Existența sau lipsa unor alte informații care ar fi putut fi obținute pe parcursul desfășurării auditului, care pot fi contradictorii cu raționamentul sau intenția conducerii.

A13. Mai mult, auditorul poate considera necesar să îi solicite conducerii să furnizeze declarații scrise cu privire la anumite aserțiuni din situațiile financiare, în special pentru a fundamenta o înțelegere pe care auditorul a obținut-o din alte probe de audit cu privire la raționamentul sau intenția conducerii, în relație cu o anumită aserțiune sau cu integralitatea acesteia. De exemplu, dacă intenția conducerii este importantă pentru baza de evaluare a investițiilor, este probabil să nu fie posibilă obținerea de probe de audit suficiente și adecvate fără o declarație scrisă a conducerii cu privire la intențiile sale. Deși astfel de declarații scrise furnizează probe de audit necesare, acestea nu furnizează, prin ele însele, probe de audit suficiente și adecvate pentru aserțiunea respectivă.

#### **Comunicarea valorii unui prag** (a se vedea pct. 10-11, 13)

A14. ISA 450 prevede ca auditorul să cumuleze denaturările identificate pe parcursul auditului, altele decât cele care sunt evident ne semnificative<sup>6</sup>. Auditorul poate determina un prag deasupra căruia denaturările să nu poată fi considerate ca fiind evident ne semnificative. În mod similar, auditorul poate avea în vedere comunicarea către conducere a unui prag în scopul declarațiilor scrise solicitate.

#### **Data și perioada(e) acoperite de declarațiile scrise** (a se vedea pct. 14)

A15. Deoarece declarațiile scrise reprezintă probe de audit necesare, opinia auditorului nu poate fi exprimată și raportul auditorului nu poate fi datat anterior datei declarațiilor scrise. Mai mult, deoarece auditorul este interesat de evenimentele care au loc anterior datei raportului auditorului și care ar putea necesita ajustarea sau prezentarea în situațiile financiare, declarațiile scrise sunt datate pe cât de aproape posibil de data raportului auditorului cu privire la situațiile financiare, dar nu ulterior acestei date.

A16. În anumite circumstanțe, poate fi adecvat pentru auditor să obțină declarații scrise cu privire la o aserțiune specifică din situațiile financiare, pe parcursul auditului. În acest caz, este posibil să fie necesară solicitarea unei declarații scrise actualizate.

A17. Declarațiile scrise se referă la toate perioadele la care se face referire în raportul auditorului, deoarece este necesar ca membrii conducerii să reafirme că declarațiile scrise pe care le-au efectuat în prealabil cu privire la perioadele anterioare își mențin caracterul adecvat. Auditorul și conducerea pot conveni asupra unei forme a declarației scrise care actualizează declarațiile scrise referitoare la perioadele anterioare, indicând dacă există orice modificări în declarațiile scrise respective și, dacă da, care sunt aceste modificări.

<sup>6</sup> ISA 450, *Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului*, punctul 5

A18. Pot apărea cazuri în care conducerea actuală nu a fost prezentă pe parcursul tuturor perioadelor la care se face referire în raportul auditorului. Persoanele respective pot afirma că nu sunt în poziția de a furniza anumite sau toate declarații(le) scrise, deoarece nu erau în funcție pe parcursul acelei perioade. Cu toate acestea, acest fapt nu diminuează responsabilitățile persoanelor respective privind situațiile financiare per ansamblu. În consecință, cerința ca auditorul să solicite de la aceste persoane declarații scrise care acoperă totalitatea perioadei(elor) relevantă(e) se aplică în continuare.

#### **Forma declarațiilor scrise** (a se vedea pct. 15)

A19. Se solicită ca declarațiile scrise să fie incluse într-o scrisoare de declarație adresată auditorului. Cu toate acestea, în anumite jurisdicții, legile sau reglementările pot solicita ca membrii conducerii să emită o declarație scrisă publică cu privire la responsabilitățile lor. Deși o astfel de declarație reprezintă o declarație adresată utilizatorilor situațiilor financiare sau autorităților relevante, auditorul poate stabili că aceasta este o formă adecvată de declarație scrisă cu privire la anumite sau la toate declarații(le) prevăzute la punctele 10 sau 11. În consecință, nu este nevoie ca aspectele relevante acoperite de o astfel de declarație să fie incluse în scrisoarea de declarație. Factorii care pot afecta decizia auditorului includ:

- Dacă declarația include confirmarea îndeplinirii responsabilităților la care se face referire la punctele 10 și 11.
- Dacă declarația a fost dată sau aprobată de persoanele de la care auditorul solicită declarațiile scrise relevante.
- Dacă un exemplar al declarației este furnizat auditorului pe cât de aproape posibil de data raportului auditorului cu privire la situațiile financiare, dar nu ulterior acestei date (vezi punctul 14).

A20. O declarație formală de conformitate cu legile sau reglementările sau cu privire la aprobarea situațiilor financiare nu ar conține informații suficiente pentru ca auditorul să fie convins că toate declarațiile necesare au fost efectuate cu conștiinciozitate. De asemenea, definirea responsabilităților conducerii în lege sau reglementări nu reprezintă un substitut pentru declarațiile scrise solicitate.

A21. Anexa 2 furnizează un exemplu ilustrativ de scrisoare de declarație.

#### **Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta** (a se vedea pct. 10-11, 13)

A22. ISA 260 prevede ca auditorul să le comunice persoanelor responsabile cu guvernanta declarațiile scrise pe care acesta le-a solicitat conducerii<sup>7</sup>.

---

<sup>7</sup> ISA 260, *Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta*, punctul 16 litera (c) subpunctul (ii)



## Îndoieli cu privire la credibilitatea declarațiilor scrise și declarații scrise solicitate și nefurnizate

*Îndoiala cu privire la credibilitatea declarațiilor scrise (a se vedea pct. 16-17)*

- A23. În cazul inconsecvențelor identificate între una sau mai multe declarații scrise și probele de audit obținute dintr-o altă sursă, auditorul poate examina dacă evaluarea riscului este în continuare adecvată și, în caz contrar, poate revizui evaluarea riscului și stabili natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de audit subsecvente pentru a răspunde la riscurile evaluate.
- A24. Îndoielile cu privire la competența, integritatea, valorile etice și diligența conducerii, sau cu privire la angajamentul acesteia în raport cu aceste chestiuni sau aplicarea lor efectivă, îl pot determina pe auditor să concluzioneze că riscul ca membrii conducerii să realizeze declarații false în situațiile financiare poate duce la imposibilitatea efectuării auditului. Într-un asemenea caz, auditorul poate avea în vedere retragerea din misiune, atunci când retragerea este permisă de legile și reglementările aplicabile, cu excepția cazului în care persoanele responsabile cu guvernarea aplică măsuri corective adecvate. Cu toate acestea, este posibil ca astfel de măsuri să nu fie suficiente pentru a îi permite auditorului să emită o opinie de audit nemodificată.
- A25. ISA 230 prevede ca auditorul să documenteze aspectele semnificative care apar pe parcursul auditului, concluziile formulate și raționamentele profesionale semnificative efectuate la formularea concluziilor respective<sup>8</sup>. Este posibil ca auditorul să fi identificat aspecte semnificative cu privire la competența, integritatea, valorile etice sau diligența conducerii sau cu privire la angajamentul acesteia în raport cu aceste chestiuni sau aplicarea lor efectivă dar, cu toate acestea, să concluzioneze că declarațiile scrise sunt credibile. Într-un asemenea caz, aspectul semnificativ este documentat în conformitate cu ISA 230.

*Declarații scrise cu privire la responsabilitățile conducerii (a se vedea pct. 20)*

- A26. Așa cum este explicat la punctul A7, auditorul nu poate judeca doar pe baza altor probe de audit atunci când conducerea și-a îndeplinit responsabilitățile la care se face referire la punctele 10 și 11. Prin urmare, dacă, așa cum este descris la punctul 20 litera (a), auditorul concluzionează că declarațiile scrise cu privire la aceste aspecte nu sunt credibile, sau atunci când conducerea nu furnizează acele declarații scrise, auditorul nu poate să obțină probe de audit suficiente și adecvate. Efectele posibile asupra situațiilor financiare ale unei astfel de incapacități nu sunt limitate la elementele specifice, conturile sau aspectele situațiilor financiare și sunt, prin urmare, grave. ISA 705 prevede ca auditorul să invoce imposibilitatea exprimării unei opinii asupra situațiilor financiare în astfel de circumstanțe<sup>9</sup>.

<sup>8</sup> ISA 230, *Documentația de audit*, punctele 8 litera (c) și 10

<sup>9</sup> ISA 705, punctul 9

A27. O declarație scrisă care a fost modificată față de cea solicitată de auditor nu înseamnă neapărat că membrii conducerii nu au furnizat declarația scrisă. Cu toate acestea, motivul care stă la baza unei astfel de modificări poate afecta opinia din raportul auditorului. De exemplu:

- Declarația scrisă cu privire la îndeplinirea de către conducere a responsabilităților sale privind întocmirea situațiilor financiare poate afirma că aceasta consideră că, exceptând neconformitatea semnificativă cu o cerință specifică din cadrul de raportare financiară aplicabil, situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu acel cadru. Cerința de la punctul 20 nu se aplică, deoarece auditorul a concluzionat că au fost furnizate declarații scrise credibile de către conducere. Cu toate acestea, auditorul trebuie să aibă în vedere efectele neconformității asupra opiniei din raportul auditorului, în conformitate cu ISA 705.
- Declarația scrisă cu privire la responsabilitatea conducerii de a furniza auditorului toate informațiile relevante asupra cărora s-a convenit în termenii misiunii de audit poate afirma că aceasta consideră că i-a furnizat auditorului informațiile respective, cu excepția informațiilor distruse într-un incendiu. Cerința de la punctul 20 nu se aplică, deoarece auditorul a concluzionat că au fost furnizate declarații scrise credibile de către conducere. Cu toate acestea, auditorul trebuie să aibă în vedere efectele gravității informațiilor distruse în incendiu asupra situațiilor financiare și efectul acestora asupra opiniei din raportul auditorului, în conformitate cu ISA 705.

**Anexa 1**

(a se vedea pct. 2)

**Lista ISA-urilor care conțin cerințe privind declarațiile scrise**

Prezenta anexă identifică punctele din alte ISA-uri, în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep cu data de 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date, care prevăd declarații scrise pentru subiecte specifice. Lista nu înlocuiește examinarea cerințelor și a secțiunii aferente privind aplicarea și alte materiale explicative din ISA-uri.

- ISA 240, *Responsabilitățile auditorului privind fraudă în cadrul unui audit al situațiilor financiare* – punctul 39
- ISA 250, *Luarea în considerare a legii și reglementărilor într-un audit al situațiilor financiare* – punctul 16
- ISA 450, *Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului* – punctul 14
- ISA 501, *Probe de audit – considerente specifice pentru elementele selectate* – punctul 12
- ISA 540, *Auditarea estimărilor contabile, inclusiv a estimărilor contabile la valoarea justă și a prezentărilor aferente* – punctul 22
- ISA 550, *Părți afiliate* – punctul 26
- ISA 560, *Evenimente ulterioare* – punctul 9
- ISA 570, *Continuitatea activității* – punctul 16 litera (e)
- ISA 710, *Informații comparative – cifre corespondente și situații financiare comparative* – punctul 9

**Anexa 2**

(a se vedea pct. A21)

**Exemplu de scrisoare de declarație**

Următorul exemplu de scrisoare include declarațiile scrise prevăzute de prezentul ISA și de alte ISA-uri în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep cu data de 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date. În prezentul exemplu de scrisoare se presupune că Standardele Internaționale de Raportare Financiară constituie cadrul de raportare financiară aplicabil, că cerința din ISA 570<sup>1</sup> de a obține o declarație scrisă nu este relevantă și că nu există excepții cu privire la declarațiile scrise solicitate. În cazul în care ar exista excepții, declarațiile ar trebui modificate în vederea reflectării excepțiilor.

(Antetul entității)

(Către auditor)

(Data)

Prezenta scrisoare de declarație este furnizată în contextul auditului situațiilor financiare ale companiei ABC efectuat de dumneavoastră, pentru exercițiul încheiat la 31 decembrie 20XX<sup>2</sup> în scopul exprimării unei opinii dacă situațiile financiare sunt prezentate fidel, sub toate aspectele semnificative (sau *oferă o imagine corectă și fidelă*) în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară.

Confirmăm că (, în deplină cunoștință de cauză și cu bună credință, și în urma interviurilor pe care le-am considerat necesare în scopul informării noastre adecvate):

*Situațiile financiare*

- Ne-am îndeplinit responsabilitățile, așa cum prevăd termenii misiunii de audit din data de [introduceți data], de întocmire a situațiilor financiare în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară; mai precis, situațiile financiare sunt prezentate fidel (sau *oferă o imagine corectă și fidelă*) în conformitate cu acestea.
- Ipotezele semnificative utilizate de noi în realizarea estimărilor contabile, inclusiv cele evaluate la valoarea justă, sunt rezonabile. (ISA 540)
- Relațiile și tranzacțiile cu părțile afiliate au fost contabilizate și prezentate adecvat în conformitate cu cerințele Standardelor Internaționale de Raportare Financiară. (ISA 550)

---

<sup>1</sup> ISA 570, *Continuitatea activității*

<sup>2</sup> În cazul în care auditorul raportează asupra mai multor perioade, acesta ajustează data astfel încât scrisoarea să facă referire la toate perioadele acoperite de raportul auditorului.

- Toate evenimentele ulterioare datei situațiilor financiare și pentru care Standardele Internaționale de Raportare Financiară prevăd ajustarea sau prezentarea au fost ajustate sau prezentate. (ISA 560)
- Efectele denaturărilor necorectate sunt ne semnificative, atât individual cât și cumulat, pentru situațiile financiare ca întreg. O listă a denaturărilor necorectate este anexată prezentei scrisori de declarație. (ISA 450)
- [Orice alte aspecte pe care auditorul le poate considera adecvate (a se vedea pct. A10 al prezentului ISA).]

#### *Informațiile furnizate*

- V-am furnizat:
  - Acces la toate informațiile de care avem cunoștință că sunt relevante pentru întocmirea situațiilor financiare, precum evidențele, documentația și alte aspecte;
  - Informațiile suplimentare pe care ni le-ați solicitat în scopul auditului; și
  - Acces nerestricționat la persoanele din cadrul entității de la care dumneavoastră ați considerat necesar să obțineți probe de audit.
- Toate tranzacțiile au fost înregistrate în înregistrările contabile și sunt reflectate în situațiile financiare.
- V-am prezentat rezultatele evaluării noastre cu privire la riscul ca situațiile financiare să fie denaturate semnificativ ca urmare a fraudei. (ISA 240)
- V-am prezentat toate informațiile cu privire la fraudă sau la fraudă suspectată de care avem cunoștință, care afectează entitatea și implică:
  - Conducerea;
  - Angajații care dețin roluri semnificative în controlul intern; sau
  - Alte persoane, în cazul în care fraudă ar putea avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare. (ISA 240)
- V-am prezentat toate informațiile cu privire la acuzațiile de fraudă sau fraudă suspectată care afectează situațiile financiare ale entității și care au fost comunicate de angajați, foști angajați, analiști, autorități de reglementare sau alte persoane. (ISA 240)
- V-am prezentat toate cazurile cunoscute de neconformitate sau neconformitate suspectată cu legile și reglementările, ale căror efecte ar trebui luate în considerare în întocmirea situațiilor financiare. (ISA 250)
- V-am prezentat identitatea părților afiliate entității și toate relațiile și tranzacțiile cu părțile afiliate, de care avem cunoștință. (ISA 550)
- [Orice alte aspecte pe care auditorul le poate considera necesare (a se vedea pct. A11 din prezentul ISA).]

---

 Conducere

Conducere

**STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 600**  
**CONSIDERENTE SPECIALE – AUDITURI ALE SITUAȚIILOR**  
**FINANCIARE ALE GRUPULUI (INCLUSIV ACTIVITATEA**  
**AUDITORILOR COMPONENTELOR)**

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare ale grupului pentru perioadele care încep cu data de 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date)<sup>a, b</sup>

**CUPRINS**

---

	Punct
<b>Introducere</b>	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA .....	1-6
Data intrării în vigoare .....	7
<b>Obiective</b> .....	8
<b>Definiții</b> .....	9-10
<b>Cerințe</b>	
Responsabilitate .....	11
Acceptare și continuare .....	12-14
Strategia generală de audit și planul de audit .....	15-16
Înțelegerea grupului, a componentelor sale și a mediilor în care acestea activează .....	17-18
Înțelegerea activității auditorului componentei .....	19-20
Pragul de semnificație .....	21-23
Răspunsul la riscurile evaluate .....	24-31
Procesul de consolidare .....	32-37
Evenimente ulterioare .....	38-39

---

<sup>a</sup> Au fost aduse amendamente de conformitate la prezentul ISA ca rezultat al ISA 610 (Revizuit), *Utilizarea activității auditorilor interni* și sunt în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care se încheie la data de 15 decembrie 2013 sau ulterior acestei date. Amendamentele de conformitate au fost prezentate în Manualul 2012, la paginile 948-955.

<sup>b</sup> Au fost aduse amendamente de conformitate prezentului ISA ca urmare a ISA 610 (Revizuit 2013), *Utilizarea activității auditorilor interni* și intră în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care se încheie la data de 15 decembrie 2014 sau ulterior acestei date. Amendamentele de conformitate au fost prezentate în Manualul 2013, la paginile 918-919 și în Manualul 2014, la paginile 931-933.

Comunicarea cu auditorul componentei .....	40-41
Evaluarea suficienței și a gradului de adecvare a probelor de audit obținute .....	42-45
Comunicarea cu membrii conducerii grupului și cu persoanele responsabile cu guvernanta grupului .....	46-49
Documentație .....	50
<b>Aplicare și alte materiale explicative</b>	
Componentele ce fac obiectul auditului prin statut, reglementări sau din alte motive .....	A1
Definiții.....	A2-A7
Responsabilitate.....	A8-A9
Acceptare și continuare.....	A10-A21
Strategia generală de audit și planul de audit.....	A22
Înțelegerea grupului, a componentelor sale și a mediilor în care acestea activează .....	A23-A31
Înțelegerea activității auditorului componentei.....	A32-A41
Pragul de semnificație.....	A42-A46
Răspunsul la riscurile evaluate.....	A47-A55
Procesul de consolidare .....	A56
Comunicarea cu auditorul componentei .....	A57-A60
Evaluarea suficienței și a gradului de adecvare a probelor de audit obținute .....	A61-A63
Comunicarea cu membrii conducerii grupului și cu persoanele responsabile cu guvernanta grupului .....	A64-A66
Anexa 1: Exemplu de opinie cu rezerve în cazul în care echipa misiunii la nivelul grupului nu poate obține probe de audit suficiente și adecvate care să fundamenteze opinia de audit la nivelul grupului	
Anexa 2: Exemple de aspecte pe care le înțelege echipa misiunii la nivelul grupului	
Anexa 3: Exemple de condiții sau evenimente care pot indica riscuri ale unor denaturări semnificative în situațiile financiare ale grupului	
Anexa 4: Exemple de confirmări ale auditorului componentei	
Anexa 5: Aspecte necesare și suplimentare incluse în scrisoarea de instrucțiuni a echipei misiunii la nivelul grupului	

Standardul Internațional de Audit (ISA) 600, *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.



## Introducere

### Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Standardele Internaționale de Audit (ISA) se aplică auditurilor grupului. Prezentul ISA tratează subiectul considerentelor speciale care se aplică auditurilor grupului, în special celor care implică auditorii componentei.
2. Auditorul poate considera acest ISA util, adaptat în funcție de circumstanțe, în cazul în care auditorul implică alți auditori în auditul situațiilor financiare care nu sunt situații financiare ale grupului. De exemplu, un auditor poate implica un alt auditor pentru a asista la inventariere sau a inspecta imobilizările corporale la o locație îndepărtată.
3. Unui auditor al componentei i se poate solicita, prin statut, reglementare sau din alt motiv să exprime o opinie de audit asupra situațiilor financiare ale unei componente. Echipa misiunii la nivelul grupului poate decide să folosească probe de audit care stau la baza formulării opiniei de audit asupra situațiilor financiare ale componentei pentru a furniza probe de audit pentru auditul grupului, însă cerințele prezentului ISA se aplică în continuare. (a se vedea pct. A1).
4. În conformitate cu ISA 220<sup>1</sup>, partenerul de misiune la nivelul grupului trebuie să se asigure că persoanele care efectuează misiunea de audit a grupului, inclusiv auditorii componentei, au împreună competența și aptitudinile necesare. Partenerul de misiune la nivelul grupului este de asemenea responsabil de conducerea, supervizarea și efectuarea misiunii de audit al grupului.
5. Partenerul de misiune la nivelul grupului aplică cerințele ISA 220 indiferent dacă echipa misiunii la nivelul grupului sau auditorul componentei auditează informațiile financiare ale unei componente. Prezentul ISA asistă partenerul de misiune la nivelul grupului în vederea respectării cerințelor din ISA 220 în cazul în care auditorii componentei auditează informațiile financiare ale componentelor.
6. Riscul de audit depinde de riscul denaturărilor semnificative ale situațiilor financiare și de riscul ca auditorul să nu detecteze astfel de denaturări.<sup>2</sup> Într-un audit al grupului, acesta cuprinde riscul ca auditorul unei componente să nu detecteze o denaturare în informațiile financiare ale componentei care poate cauza o denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului, și riscul ca echipa misiunii la nivelul grupului să nu detecteze această denaturare. Prezentul ISA explică problemele pe care echipa misiunii la nivelul grupului le ia în considerare la stabilirea naturii, plasării în timp și amplitudinii implicării

---

<sup>1</sup> ISA 220 *Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare*, punctele 14-15

<sup>2</sup> ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*, punctul A32

sale în procedurile de evaluare a riscului și în a procedurile de audit subsecvente întreprinse de auditorii componente asupra informațiilor financiare ale componentelor. Scopul acestei implicări este de a obține probe de audit suficiente și adecvate pe care să se bazeze opinia de audit asupra situațiilor financiare ale grupului.

### **Data intrării în vigoare**

7. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare ale grupului aferente perioadelor care încep cu data de 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date.\*

### **Obiective**

8. Obiectivele auditorului sunt:
  - (a) Să stabilească dacă să acționeze ca auditor al situațiilor financiare ale grupului; și
  - (b) În calitatea sa de auditor al situațiilor financiare ale grupului:
    - (i) Să comunice clar cu auditorii componente despre domeniul de aplicare și amploarea activității lor privind informațiile financiare corespunzătoare componentelor și constatările lor; și
    - (ii) Să obțină probe de audit suficiente și adecvate privind informațiile financiare ale componentelor și procesul de consolidare pentru a exprima o opinie asupra măsurii în care situațiile financiare ale grupului sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, conform cadrului de raportare financiară aplicabil.

### **Definiții**

9. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
  - (a) Componentă – O entitate sau activitate de afaceri pentru care conducerea grupului sau a componentei întocmește informații financiare care trebuie incluse în situațiile financiare ale grupului. (a se vedea pct. A2-A4)
  - (b) Auditorul componentei – Un auditor care, la cererea echipei misiunii la nivelul grupului, efectuează activități cu privire la informațiile financiare corespunzătoare unei componente pentru auditul grupului. (a se vedea pct. A7)
  - (c) Conducerea componentei – Conducerea responsabilă de întocmirea informațiilor financiare ale unei componente.
  - (d) Pragul de semnificație al componentei – Pragul de semnificație al componentei determinat de echipa misiunii la nivelul grupului.

- (e) Grup – Toate componentele ale căror informații financiare sunt incluse în situațiile financiare ale grupului. Un grup are întotdeauna mai mult de o singură componentă.
  - (f) Auditul grupului – Auditul situațiilor financiare ale grupului.
  - (g) Opinie de audit la nivelul grupului – Opinia de audit asupra situațiilor financiare ale grupului.
  - (h) Partenerul de misiune la nivelul grupului – Partenerul sau altă persoană din cadrul firmei, responsabilă pentru misiunea de audit la nivelul grupului și efectuarea acesteia, precum și pentru raportul auditorului asupra situațiilor financiare ale grupului, emis în numele firmei. În cazul în care auditorii în parteneriat desfășoară auditul grupului, partenerii echipelor mixte și echipele lor de misiune constituie, în mod colectiv, partenerul de misiune la nivelul grupului și echipa misiunii la nivelul grupului. Totuși, prezentul ISA nu abordează relația dintre auditorii în parteneriat sau activitatea pe care o desfășoară un auditor în parteneriat în relație cu activitatea celuilalt auditor în parteneriat.
  - (i) Echipa misiunii la nivelul grupului – Partenerii, inclusiv partenerul misiunii la nivelul grupului, și angajații care stabilesc strategia generală de audit la nivelul grupului, comunică cu auditorii componentelor, desfășoară activități în procesul de consolidare și evaluează concluziile extrase din probele de audit ca bază de formare a unei opinii asupra situațiilor financiare ale grupului.
  - (j) Situațiile financiare ale grupului – Situații financiare care cuprind informații financiare pentru mai mult de o componentă. Termenul „situații financiare ale grupului” se referă, de asemenea, la situațiile financiare combinate care reunesc informațiile financiare întocmite de componentele care nu au o societate mamă dar se află sub control comun.
  - (k) Conducerea grupului – Conducerea responsabilă pentru întocmirea situațiilor financiare ale grupului.
  - (l) Controale la nivelul grupului – Controale proiectate, implementate și menținute de conducerea grupului asupra raportării financiare a grupului.
  - (m) Componentă semnificativă – O componentă identificată de către echipa misiunii la nivelul grupului (i) care are o importanță financiară individuală pentru grup, sau (ii) care, din cauza naturii sale sau a circumstanțelor specifice, este probabil să includă riscuri importante ale unor denaturări semnificative ale situațiilor financiare ale grupului. (a se vedea pct. A5-A6)
10. Referirea la „cadru de raportare financiară aplicabil” înseamnă cadrul de raportare financiară care se aplică situațiilor financiare ale grupului. Referirea la „procesul de consolidare” include:

- (a) Recunoașterea, evaluarea, descrierea și prezentarea informațiilor financiare ale componentelor în situațiile financiare ale grupului prin consolidare, consolidare proporțională, metodele contabile de punere în echivalență sau metodele contabile ale costului; și
- (b) Agregarea în situațiile financiare combinate a informațiilor financiare ale componentelor care nu au o societate mamă dar se află sub un control comun.

## Cerințe

### Responsabilitate

11. Partenerul misiunii la nivelul grupului este responsabil pentru coordonarea, supervizarea și modul de efectuare a misiunii de audit la nivelul grupului în conformitate cu standardele profesionale și cerințele legale și de reglementare aplicabile; totodată, acesta este răspunzător și pentru ca raportul auditorului care se emite să fie corespunzător în circumstanțele date.<sup>3</sup> În consecință, raportul auditorului asupra situațiilor financiare ale grupului nu trebuie să se refere la auditorul componentei, cu excepția cazului în care legea sau reglementarea solicită astfel de referințe. Dacă o astfel de referință este solicitată prin lege sau reglementare, raportul auditorului trebuie să indice faptul că referința nu diminuează responsabilitatea partenerului misiunii la nivelul grupului sau responsabilitatea firmei din care face parte partenerul de misiune la nivelul grupului pentru opinia de audit la nivelul grupului. (a se vedea pct. A8-A9)

### Acceptare și continuare

12. La aplicarea ISA 220, partenerul de misiune la nivelul grupului trebuie să stabilească dacă se pot obține în mod rezonabil probe de audit suficiente și adecvate în legătură cu procesul de consolidare și informațiile financiare ale componentelor care fundamentează opinia de audit la nivelul grupului. În acest scop, echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să înțeleagă grupul, a componentele sale și mediile în care acestea activează, suficient pentru a identifica părțile care ar putea fi componente semnificative. În cazul în care auditorii componente își desfășoară activitatea asupra informațiilor financiare ale acestor componente, partenerul de misiune la nivelul grupului trebuie să evalueze dacă echipa misiunii la nivelul grupului va putea fi implicată în activitatea acestor auditori ai componentei în măsura în care este necesar pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate. (a se vedea pct. A10-A12)
13. Dacă partenerul misiunii la nivelul grupului concluzionează că:
- (a) nu va fi posibil ca echipa misiunii la nivelul grupului să obțină probe de audit suficiente și adecvate din cauza restricțiilor impuse de conducerea grupului; și

---

<sup>3</sup> ISA 220, punctul 15

- (b) efectul posibil al acestei incapacități va fi declinarea răspunderii asupra unei opinii asupra situațiilor financiare ale grupului<sup>4</sup>,

partenerul misiunii la nivelul grupului trebuie fie:

- (a) să nu accepte misiunea, în cazul unei noi misiuni sau, în cazul unei misiuni recurente, să se retragă din misiune, acolo unde legea sau reglementările aplicabile permit retragerea; sau
- (b) să declare imposibilitatea exprimării unei opinii asupra situațiilor financiare ale grupului, atunci când legea sau reglementările interzic auditorului să refuze o misiune sau retragerea dintr-o misiune nu este posibilă, efectuând auditul situațiilor financiare ale grupului în măsura în care a fost posibil. (a se vedea pct. A13-A19)

#### *Termenii misiunii*

14. Partenerul misiunii de la nivelul grupului trebuie să convină asupra termenilor misiunii de audit la nivelul grupului în conformitate cu ISA 210.<sup>5</sup> (a se vedea pct. A20-A21)

#### **Strategia generală de audit și planul de audit**

15. Echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să stabilească o strategie generală de audit la nivelul grupului și să elaboreze un plan de audit la nivelul grupului în conformitate cu ISA 300.<sup>6</sup>
16. Partenerul de misiune la nivelul grupului trebuie să revizuiască strategia generală de audit la nivelul grupului și planul de audit la nivelul grupului. (a se vedea pct. A22)

#### **Înțelegerea grupului, a componentelor sale și a mediilor în care acestea activează**

17. Auditorul trebuie să identifice și să evalueze riscurile de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său.<sup>7</sup> Echipa misiunii la nivelul grupului trebuie:
- (a) Să îmbunătățească înțelegerea sa asupra grupului, a componentelor sale și a mediului acestora, inclusiv asupra controalelor la nivelul grupului, obținută în timpul etapei de acceptare sau continuare; și
- (b) Să înțeleagă procesul de consolidare, inclusiv instrucțiunile emise de conducerea grupului către componente. (a se vedea pct. A23-A29)

---

<sup>4</sup> ISA 705, *Modificări ale opiniei raportului auditorului independent*

<sup>5</sup> ISA 210, *Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit*

<sup>6</sup> ISA 300, *Planificarea unui audit al situațiilor financiare*, punctele 7-12

<sup>7</sup> ISA 315 (Revizuit), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său*

18. Echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să înțeleagă suficient pentru:
- (a) A confirma sau revizui identificarea inițială a componentelor care ar putea fi semnificative; și
  - (b) A evalua riscurile unor denaturări semnificative ale situațiilor financiare ale grupului, cauzate de fraudă sau de eroare <sup>8</sup> (a se vedea pct. A30-A31)

### **Înțelegerea activității auditorului componentei**

19. Dacă echipa misiunii la nivelul grupului intenționează să solicite unui auditor al componentei să efectueze activitatea asupra informațiilor financiare ale unei componente, echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să înțeleagă următoarele: (a se vedea pct. A32-A35)
- (a) Dacă auditorul componentei înțelege și va respecta cerințele etice relevante pentru auditul grupului și, în special, dacă este independent. (a se vedea pct. A37)
  - (b) Competența profesională a auditorului componentei. (a se vedea pct. A38)
  - (c) Dacă echipa misiunii la nivelul grupului va putea să se implice în activitatea auditorului componentei în măsura necesară pentru obținerea de probe de audit suficiente și adecvate.
  - (d) Dacă auditorul componentei acționează într-un mediu de reglementare care supraveghează în mod activ auditorii. (a se vedea pct. A36)
20. Dacă auditorul componentei nu îndeplinește cerințele privind independența relevante pentru un audit al grupului, sau echipa misiunii la nivelul grupului are îndoieli serioase cu privire la alte aspecte menționate la punctul 19 (a)-(c), echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să obțină probe de audit suficiente și adecvate aferente informațiilor financiare ale componentei fără a solicita ca auditorul componentei să efectueze activități asupra informațiilor financiare ale acelei componente. (a se vedea pct. A39-A41)

### **Pragul de semnificație**

21. Echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să stabilească următoarele (a se vedea pct. A42)
- (a) Pragul de semnificație pentru situațiile financiare ale grupului, ca întreg, la stabilirea strategiei generale de audit la nivelul grupului.
  - (b) Dacă, în circumstanțele specifice grupului, există anumite clase de tranzacții, solduri ale contului sau prezentări în situațiile financiare ale grupului pentru care se poate preconiza în mod rezonabil ca denaturările cu

---

<sup>8</sup> ISA 315 (Revizuit)

valoare mai mică decât nivelul pragului de semnificație pentru situațiile financiare ale grupului, ca întreg, să influențeze deciziile economice ale utilizatorilor, luate în baza situațiilor financiare ale grupului, a nivelului sau nivelurilor de semnificație care urmează a fi aplicate acelor clase de tranzacții specifice, solduri ale conturilor sau prezentărilor.

- (c) Pragul de semnificație al componentei pentru acele componente asupra cărora auditorii componentei vor desfășura un audit sau o revizuire în contextul auditului la nivelul grupului. Pentru a reduce la o valoare suficient de scăzută probabilitatea ca valoarea totală a denaturărilor necorectate sau nedetectate să depășească pragul de semnificație pentru situațiile financiare ale grupului ca întreg, pragul de semnificație al componentei trebuie să fie mai mic decât pragul de semnificație al situațiilor financiare ale grupului ca un întreg. (a se vedea pct. A43-A44)
  - (d) Pragul peste care denaturările nu pot fi considerate în mod clar nesemnificative pentru situațiile financiare ale grupului (a se vedea pct. A45)
22. În cazul în care auditorii componentei vor efectua un audit în contextul auditului grupului, echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să evalueze gradul de adecvare a pragului de semnificație funcțional determinat la nivelul componentei. (a se vedea pct. A46)
23. Dacă o componentă face obiectul unui audit prin statut, reglementare sau alt motiv, iar echipa misiunii la nivelul grupului decide să folosească respectivul audit pentru furnizarea de probe de audit pentru auditul grupului, echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să determine dacă:
- (a) pragul de semnificație stabilit pentru situațiile financiare ale componentei, ca întreg; și
  - (b) pragul de semnificație funcțional la nivelul componentei
- înrunesc cerințele acestui ISA.

### **Răspunsul la riscurile evaluate**

24. Auditorul trebuie să elaboreze și să implementeze răspunsuri adecvate pentru tratarea riscurilor evaluate ale unor denaturări semnificative ale situațiilor financiare.<sup>9</sup> Echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să stabilească tipul de activități care urmează a fi efectuate de către echipa misiunii la nivelul grupului, sau de către auditorii componentei în numele său, asupra informațiilor financiare ale componentelor (a se vedea punctele 26-29). Echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să stabilească, de asemenea, natura, plasarea în

---

<sup>9</sup> ISA 330, *Răspunsul auditorului la riscurile evaluate*

timp și amplexarea implicării sale în activitatea auditorilor componente (a se vedea punctele 30-31).

25. Dacă natura, plasarea în timp și amplexarea activității care urmează a fi desfășurate în procesul de consolidare sau informațiile financiare ale componentelor se bazează pe perspectiva potrivit căreia controalele la nivelul grupului funcționează eficient, sau dacă doar procedurile de fond în sine nu pot oferi probe de audit suficiente și adecvate la nivelul aserțiunilor, echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să testeze sau să solicite auditorului componente testarea eficacității operaționale a acestor controale.

*Stabilirea tipului de activitate care urmează să fie efectuată asupra informațiilor financiare ale componente (a se vedea pct. A47)*

#### Componente semnificative

26. Pentru o componentă care este semnificativă datorită importanței financiare individuale pentru grup, echipa misiunii la nivelul grupului, sau auditorul componente în numele acesteia, trebuie să desfășoare un audit al informațiilor financiare ale componente folosind pragul de semnificație al componente.
27. Pentru o componentă care este semnificativă datorită faptului că este probabil să cuprindă riscuri semnificative de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului din cauza naturii lor specifice sau a circumstanțelor, echipa misiunii la nivelul grupului, sau auditorul componente în numele acesteia, trebuie să desfășoare una sau mai multe dintre acțiunile următoare:
  - (a) Un audit al informațiilor financiare ale componente folosind pragul de semnificație al componente.
  - (b) Un audit asupra unuia sau mai multor solduri ale conturilor, clase de tranzacții sau prezentări de informații în legătură cu riscurile semnificative probabile ale unor denaturări semnificative ale situațiilor financiare ale grupului. (a se vedea pct. A48)
  - (c) Proceduri de audit specificate legate de riscurile semnificative posibile ale unor denaturări semnificative ale situațiilor financiare ale grupului. (a se vedea pct. A49)

#### Componente care nu sunt componente semnificative

28. Pentru componentele care nu sunt componente semnificative, echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să efectueze proceduri analitice la nivelul grupului. (a se vedea pct. A50)
29. Dacă echipa misiunii la nivelul grupului consideră că nu pot fi obținute probe de audit suficiente și adecvate pe care să fundamenteze opinia de audit la nivelul grupului din:



- (a) activitatea efectuată asupra informațiilor financiare ale componentelor semnificative;
- (b) activitatea efectuată asupra controalelor la nivelul grupului și a procesului de consolidare; și
- (c) procedurile analitice efectuate la nivelul grupului,

echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să selecteze componentele care nu sunt semnificative și trebuie să efectueze, sau să solicite unui auditor al componentei să efectueze, una sau mai multe dintre acțiunile următoare asupra informațiilor financiare ale componentelor individuale selectate: (a se vedea pct. A51-A53)

- Un audit al informațiilor financiare ale componentei folosind pragul de semnificație al componentei.
- Un audit al unuia sau mai multor solduri ale conturilor, clase de tranzacții sau prezentări de informații.
- O revizuire a informațiilor financiare ale componentei folosind pragul de semnificație al componentei.
- Proceduri specificate.

Echipele misiunii la nivelul grupului trebuie să varieze selectarea componentelor pe parcursul unei perioade de timp.

*Implicarea în activitatea desfășurată de auditorii componentei* (a se vedea pct. A54-A55)

Componente semnificative – evaluarea riscului

30. Dacă auditorul unei componente efectuează un audit al informațiilor financiare ale unei componente semnificative, echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să fie implicată în evaluarea riscului efectuată de către auditorul componentei pentru a identifica riscurile semnificative ale unor denaturări semnificative în situațiile financiare ale grupului. Natura, plasarea în timp și amploarea acestei implicări sunt afectate de înțelegerea de către echipa misiunii la nivelul grupului a activității auditorului componentei, dar trebuie să cuprindă cel puțin:

- (a) Discutarea cu auditorul componentei sau conducerea componentei a acelor activități ale componentei care sunt semnificative pentru grup;
- (b) Discutarea cu auditorul componentei a riscului ca respectiva componentă să conțină denaturări semnificative ale informațiilor financiare ca urmare a fraudei sau erorii; și
- (c) Revizuirea documentației auditorului componentei cu privire la riscurile semnificative identificate de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului. Această documentație poate fi sub forma unui

memorandum care reflectă concluzia auditorului componentei cu privire la riscurile semnificative identificate.

Riscurile semnificative identificate de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului – proceduri de audit subsecvente

31. Dacă au fost identificate riscuri importante de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului pentru o componentă asupra căreia un auditor al componentei își desfășoară activitatea, echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să evalueze gradul de adecvare a aplicării unor proceduri de audit subsecvente ca răspuns la riscurile semnificative identificate de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului. În baza înțelegerii auditorului componentei, echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să stabilească dacă este necesar să fie implicată în procedurile de audit subsecvente.

### **Procesul de consolidare**

32. În conformitate cu punctul 17, echipa misiunii la nivelul grupului înțelege controalele la nivelul grupului și procesul de consolidare, inclusiv instrucțiunile emise de conducerea grupului către componente. În conformitate cu punctul 25, echipa misiunii la nivelul grupului, sau auditorul componentei la solicitarea echipei misiunii la nivelul grupului, testează eficacitatea operațională a controalelor la nivelul grupului dacă natura, plasarea în timp și amploarea activităților efectuate asupra procesului de consolidare se bazează pe ipoteza eficacității funcționale a controalelor la nivelul grupului, sau dacă numai procedurile de fond în sine nu pot oferi probe de audit suficiente și adecvate la nivelul aserțiunilor.
33. Echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să proiecteze și să desfășoare proceduri de audit subsecvente asupra procesului de consolidare, ca răspuns la riscurile evaluate ale unor denaturări semnificative în situațiile financiare ale grupului care reies din procesul de consolidare. Aceasta trebuie să cuprindă o evaluare a măsurii în care toate componentele au fost incluse în situațiile financiare ale grupului.
34. Echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să evalueze gradul de adecvare, exhaustivitatea și acuratețea ajustărilor și reclasificărilor de consolidare și trebuie să evalueze dacă există posibili factori de risc de fraudă sau indicatori privind posibilul subiectivism al conducerii. (a se vedea pct. A56)
35. Dacă informațiile financiare ale unei componente nu au fost întocmite în conformitate cu aceleași politici de contabilitate aplicate în cazul situațiilor financiare ale grupului, echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să evalueze dacă informațiile financiare ale componentei au fost ajustate în mod corespunzător în scopul întocmirii și prezentării situațiilor financiare ale grupului.
36. Echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să stabilească dacă informațiile financiare identificate în comunicatul auditorului componentei [a se vedea pct.

41 litera (c)] reprezintă informațiile financiare încorporate în situațiile financiare ale grupului.

37. Dacă situațiile financiare ale grupului cuprind situații financiare ale componentei în care perioada limită de raportare financiară diferă de cea a grupului, echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să evalueze dacă ajustările corespunzătoare au fost făcute acelor situații financiare, în conformitate cu cadrul financiar de raportare aplicabil.

### **Evenimente ulterioare**

38. În cazul în care echipa misiunii la nivelul grupului sau auditorii componentei auditează informațiile financiare ale componentelor, echipa misiunii la nivelul grupului sau auditorii componentei trebuie să efectueze proceduri menite să identifice evenimente care au loc la componentele respective între datele informațiilor financiare ale componentelor și data raportului auditorului asupra situațiilor financiare ale grupului, și care ar putea necesita ajustări ale situațiilor financiare ale grupului sau ale unei prezentări de informații în respectivele situații.
39. În cazul în care auditorii componentei efectuează ale activități decât audituri ale informațiilor financiare ale componentei, echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să solicite auditorilor componentelor să înștiințeze echipa misiunii la nivelul grupului în cazul în care ia cunoștință de evenimente ulterioare care ar putea necesita ajustarea situațiilor financiare ale grupului sau a unei prezentări de informații în respectivele situații.

### **Comunicarea cu auditorul componentei**

40. Echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să comunice cerințele sale către auditorul componentei în timp util. Această comunicare trebuie să stabilească activitatea care se va desfășura, utilizarea care va fi dată rezultatului respectivei activități, precum și forma și conținutul comunicării auditorului componentei cu echipa misiunii la nivelul grupului. Totodată, trebuie să cuprindă următoarele (a se vedea pct. A57, A58, A60):
  - (a) Solicitarea ca auditorul componentei, cunoscând contextul în care echipa misiunii la nivelul grupului va folosi rezultatele activității auditorului componentei, confirmă faptul că auditorul componentei va coopera cu echipa misiunii la nivelul grupului (a se vedea pct. A59)
  - (b) Cerințele etice relevante pentru auditul grupului și, în special, cerințele de independență.
  - (c) În cazul unui audit sau al unei revizuri a informațiilor financiare ale componentei, pragul de semnificație al componentei (și acolo unde este aplicabil, nivelul sau nivelurile pragului de semnificație pentru anumite clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări de informații) și

pragul peste care denaturările nu pot fi considerate în mod clar nesemnificative pentru situațiile financiare ale grupului.

- (d) Riscurile semnificative identificate de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului, ca urmare a fraudei sau erorii, dar care sunt relevante pentru activitatea auditorului componentei. Echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să solicite auditorului componentei să comunice la timp orice alte riscuri semnificative de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului identificate, ca urmare a fraudei sau erorii, în cadrul componentei, și răspunsurile auditorului componentei la asemenea riscuri.
  - (e) O listă a părților afiliate întocmită de conducerea grupului, și orice alte părți afiliate de care echipa misiunii la nivelul grupului are cunoștință. Echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să solicite auditorului componentei să comunice la timp părțile afiliate neidentificate anterior de către conducerea grupului sau echipa misiunii la nivelul grupului. Echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să stabilească dacă este necesară prezentarea acestor părți afiliate suplimentare altor auditori ai componentelor.
41. Echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să solicite auditorului componentei să comunice aspectele relevante pentru concluzia echipei misiunii la nivelul grupului cu privire la auditul grupului. Această comunicare trebuie să includă: (a se vedea pct. A60)
- (a) Dacă auditorul componentei a respectat cerințele etice relevante pentru auditul grupului, inclusiv independența și competența profesională;
  - (b) Dacă auditorul componentei a respectat cerințele echipei misiunii la nivelul grupului;
  - (c) Identificarea informațiilor financiare ale componentei asupra cărora raportează auditorul componentei;
  - (d) Informații asupra cazurilor de neconformitate cu legile sau reglementările care pot provoca denaturarea semnificativă a situațiilor financiare ale grupului;
  - (e) O listă de denaturări necorectate ale informațiilor financiare ale componentei (lista nu trebuie să conțină denaturările aflate sub pragul de denaturări evident nesemnificative comunicat de către echipa misiunii la nivelul grupului [a se vedea pct. 40 litera (c)];
  - (f) Indicatorii unui posibil subiectivism al conducerii;
  - (g) Descrierea oricărei deficiențe semnificative identificate în controlul intern la nivelul componentei;
  - (h) Alte probleme importante pe care auditorul componentei le-a comunicat sau se așteaptă să le comunice persoanelor responsabile cu guvernarea componentei, inclusiv fraudă sau suspiciunea de fraudă care antrenează

conducerea componentei, angajații cu roluri importante în controlul intern la nivelul componentei sau alte persoane în cazul în care fraudă a dus la o denaturare semnificativă a informațiilor financiare ale componentei;

- (i) Orice alte aspecte care pot fi relevante pentru auditul grupului sau asupra cărora auditorul componentei dorește să atragă atenția echipei misiunii la nivelul grupului, inclusiv excepțiile notate în declarațiile scrise pe care auditorul componentei le solicitase din partea conducerii componentei; și
- (j) Constatările generale, concluziile sau opiniile auditorului componentei.

### **Evaluarea suficienței și a gradului de adecvare a probelor de audit obținute**

*Evaluarea comunicării auditorilor componentei și a caracterului adecvat al activității acestora*

- 42. Echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să evalueze comunicarea auditorului componentei (a se vedea punctul 41). Echipa misiunii la nivelul grupului trebuie:
  - (a) Să discute aspectele semnificative care decurg din această evaluare cu auditorul componentei, conducerea componentei sau conducerea grupului, după caz; și
  - (b) Să determine dacă este necesar să revizuiască alte părți relevante ale documentației de audit a auditorului componentei. (a se vedea pct. A61)
- 43. Dacă echipa misiunii la nivelul grupului ajunge la concluzia că activitatea unui auditor al componentei este insuficientă, echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să stabilească ce fel de proceduri suplimentare se vor efectua, și dacă acestea vor fi efectuate de auditorul componentei sau de echipa misiunii la nivelul grupului.

*Suficiența și gradul de adecvare a probelor de audit*

- 44. Auditorul trebuie să obțină probe de audit suficiente și adecvate pentru a reduce riscul de audit la un nivel suficient de scăzut și prin aceasta să îi permită auditorului să tragă concluzii rezonabile pe care să își fundamenteze opinia de audit<sup>10</sup>. Echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să evalueze dacă au fost obținute probe de audit suficiente și adecvate în urma procedurilor de audit efectuate asupra procesului de consolidare și a activității efectuate de echipa misiunii la nivelul grupului și de auditorii componentei asupra informațiilor financiare ale componentelor, care să fundamenteze opinia de audit la nivelul grupului. (a se vedea pct. A62)
- 45. Partenerul de misiune la nivelul grupului trebuie să evalueze efectul asupra opiniei de audit al grupului al denaturărilor necorectate (identificate de echipa

---

<sup>10</sup> ISA 200, punctul 17

misiunii la nivelul grupului sau comunicate de auditorii componente) și a cazurilor în care a nu a fost posibilă obținerea de probe de audit suficiente și adecvate. (a se vedea pct. A63)

## **Comunicarea cu membrii conducerii grupului și cu persoanele responsabile cu governanța grupului**

### *Comunicarea cu membrii conducerii grupului*

46. Echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să determine care dintre deficiențele identificate la nivelul controlului intern să fie comunicate persoanelor responsabile cu governanța și conducerii grupului în conformitate cu ISA 265<sup>11</sup>. În cursul acestui proces, echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să ia în considerare:
  - (a) Deficiențele în controlul intern la nivel de grup, pe care echipa misiunii la nivelul grupului le-a identificat;
  - (b) Deficiențele în controlul intern pe care echipa misiunii la nivelul grupului le-a identificat în controalele interne ale componentelor; și
  - (c) Deficiențele în controlul intern pe care auditorii componente le-au adus în atenția echipei misiunii la nivelul grupului.
47. În cazul în care a fost identificată o fraudă de către echipa misiunii la nivelul grupului sau o fraudă a fost adusă în atenția acesteia de către un auditor al componente (a se vedea punctul 41 litera h), sau dacă anumite informații indică faptul că ar putea exista o fraudă, echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să comunice acest lucru în timp util către nivelul adecvat al conducerii grupului pentru a-i informa pe cei ce dețin responsabilitatea primară pentru prevenirea și detectarea fraudelor cu privire la aspectele relevante pentru responsabilitățile pe care le dețin. (a se vedea pct. A64)
48. Unui auditor al componente i se poate cere prin statut, reglementare sau un alt motiv, să exprime o opinie de audit asupra situațiilor financiare ale unei componente. În acest caz, echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să solicite din partea conducerii grupului să informeze conducerea componente asupra oricăror aspecte despre care echipa misiunii la nivelul grupului ia cunoștință, care ar putea fi semnificative pentru situațiile financiare ale componente, dar care ar putea să nu fie cunoscute de conducerea componente. În cazul în care conducerea grupului refuză să comunice aceste aspecte către conducerea componente, echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să discute aspectul cu persoanele responsabile cu governanța grupului. În cazul în care aspectul rămâne nerezolvat, echipa misiunii la nivelul grupului, având în vedere considerentele legale și de confidențialitate profesională, trebuie să analizeze posibilitatea sfătuirii auditorului componente de a nu emite raportul

---

<sup>11</sup> ISA 265, *Comunicarea deficiențelor în controlul intern către persoanele responsabile cu governanța și către conducere*

auditorului asupra situațiilor financiare ale componentei până la rezolvarea aspectului. (a se vedea pct. A65)

### *Comunicarea cu persoanele responsabile cu governanța grupului*

49. Echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să comunice următoarele aspecte persoanelor responsabile cu governanța grupului, în plus față de cele prevăzute de ISA 260<sup>12</sup> și alte ISA: (a se vedea pct. A66)
- (a) O prezentare generală a tipului de activitate care va fi efectuată asupra informațiilor financiare ale componentelor.
  - (b) O trecere în revistă a naturii implicării planificate a echipei misiunii la nivelul grupului în activitatea care urmează a fi efectuată de către auditorii componente asupra informațiilor financiare ale componentelor semnificative.
  - (c) Cazurile în care evaluarea activității auditorului componente realizată de echipa misiunii la nivelul grupului a condus la apariția unor îngrijorări cu privire la calitatea activității auditorului.
  - (d) Orice limitări impuse auditului grupului, de exemplu, cazul în care accesul echipei misiunii la nivelul grupului la informații ar fi putut fi restricționat.
  - (e) Fraude sau suspiciuni de fraudă la nivelul conducerii grupului, conducerii componente, angajaților cu roluri semnificative în controalele la nivelul grupului sau al altor persoane în cazul în care fraudă a generat o denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului.

### **Documentație**

50. Echipa misiunii la nivelul grupului trebuie să includă în documentația de audit următoarele aspecte:<sup>13</sup>
- (a) O analiză a componentelor, cu indicarea celor care sunt semnificative, și tipul de activități efectuate asupra informațiilor financiare ale componentelor.
  - (b) Natura, plasarea în timp și amplexarea implicării echipei misiunii la nivelul grupului în activitatea efectuată de auditorii componente asupra componentelor semnificative, inclusiv, după caz, revizuirea de către echipa misiunii la nivelul grupului a părților relevante ale documentației de audit a auditorilor componentelor și a concluziilor aferente.
  - (c) Comunicările în scris între echipa misiunii la nivelul grupului și auditorii componente cu privire la cerințele echipei misiunii la nivelul grupului.

\* \* \*

<sup>12</sup> ISA 260, *Comunicarea cu persoanele responsabile cu governanța*

<sup>13</sup> ISA 230, *Documentația de audit*, punctele 8-11 și A6

## Aplicare și alte materiale explicative

### Componentele ce fac obiectul auditului prin statut, reglementări sau din alte motive (a se vedea pct. 3)

- A1. Factorii care ar putea afecta decizia echipei misiunii la nivelul grupului de a utiliza sau nu un audit obligatoriu prin statut, reglementare sau alte motive pentru a furniza probe de audit pentru auditul grupului includ următoarele:
- Diferențe între cadrul de raportare financiară aplicat la întocmirea situațiilor financiare ale componentei și cel aplicat la întocmirea situațiilor financiare ale grupului.
  - Diferențe între standardele de audit și de altă natură aplicate de auditorul componentei și cele aplicate în auditul situațiilor financiare ale grupului.
  - Dacă situațiile financiare ale componentei vor fi finalizate la timp pentru a respecta programul de raportare al grupului.

## Definiții

### *Componentă* [a se vedea pct. 9, litera a]

- A2. Structura unui grup afectează modul în care sunt identificate componentele. De exemplu, sistemul de raportare financiară al grupului poate fi bazat pe o structură organizațională care prevede faptul că informațiile financiare sunt întocmite de societatea mamă și una sau mai multe filiale, asocieri în participație sau entități în care s-a investit, contabilizate prin metoda punerii în echivalență sau metoda costului; de un sediu principal și de una sau mai multe divizii sau sucursale; sau de o combinație a acestora. Totuși, unele grupuri ar putea organiza sistemul propriu de raportare financiară după funcție, proces, produs sau serviciu (sau după grupuri de produse sau servicii), sau locații geografice. În aceste cazuri, entitatea sau activitatea de afaceri pentru care conducerea grupului sau a componentei întocmește informații financiare care sunt incluse în situațiile financiare ale grupului ar putea fi o funcție, un proces, un produs sau un serviciu (sau un grup de produse sau servicii) sau locații geografice.
- A3. Pot exista niveluri diferite de componente în sistemul de raportare financiară al grupului, caz în care ar putea fi mai adecvat să se identifice componentele mai degrabă la anumite niveluri de agregare, decât individual.
- A4. Componentele agregate la un anumit nivel ar putea constitui o componentă în scopul auditului grupului; totuși, o astfel de componentă ar putea, de asemenea, întocmi situații financiare ale grupului care să includă informații financiare ale componentelor pe care le cuprind (mai exact, un subgrup). Prezentul ISA ar putea fi aplicat, în consecință, de diferiți parteneri de misiune la nivelul grupului și echipe ale misiunii la nivelul grupului pentru diferite subgrupuri dintr-un grup mai mare.



*Componentă semnificativă* [a se vedea pct. 9 litera m]

- A5. De regulă, pe măsură ce importanța financiară individuală a unei componente crește, cresc riscurile unor denaturări semnificative ale situațiilor financiare ale grupului. Echipa misiunii la nivelul grupului poate aplica un procentaj la un etalon selectat pentru a ajuta la identificarea componentelor importante individual din punct de vedere financiar. Identificarea unui etalon și stabilirea procentajului care va fi aplicat implică exercitarea raționamentului profesional. În funcție de natura și circumstanțele grupului, etaloanele adecvate ar putea include activele, datoriile, fluxurile de trezorerie, profitul sau cifra de afaceri a grupului. De exemplu, echipa misiunii la nivelul grupului ar putea considera că toate componentele care depășesc 15% din etalonul selectat sunt componente semnificative. Cu toate acestea, un procentaj mai mic sau mai mare ar putea fi considerat adecvat în condițiile date.
- A6. Echipa misiunii la nivelul grupului ar putea identifica, de asemenea, o componentă ca având o probabilitate mare de a cuprinde riscuri semnificative de denaturare semnificativă în situațiile financiare ale grupului datorită naturii sale, sau a circumstanțelor specifice (mai exact, riscuri care impun considerente speciale de audit<sup>14</sup>). De exemplu, o componentă ar putea fi responsabilă de tranzacționarea pe piața valutară și astfel expune grupul la riscuri semnificative de denaturări semnificative, chiar dacă altfel respectiva componentă nu are importanță individuală din punct de vedere financiar pentru grup.

*Auditorul componentei* [a se vedea pct. 9 literab]

- A7. Un membru al echipei misiunii la nivelul grupului poate efectua activități asupra informațiilor financiare ale unei componente pentru auditul grupului, la cererea echipei misiunii la nivelul grupului. În acest caz, un astfel de membru al echipei misiunii la nivelul grupului este și auditor al componentei.

**Responsabilitate** (a se vedea pct. 11)

- A8. Deși auditorii componentei ar putea efectua activități asupra informațiilor financiare ale componentelor pentru auditul grupului și astfel sunt responsabili pentru constatările, concluziile sau opiniile lor generale, partenerul de misiune la nivelul grupului sau firma partenerului de misiune la nivelul grupului este responsabilă pentru opinia de audit la nivelul grupului.
- A9. În cazul în care opinia de audit la nivelul grupului este modificată pentru că echipa misiunii la nivelul grupului nu a putut obține probe de audit suficiente și adecvate în legătură cu informațiile financiare ale uneia sau mai multor componente, paragraful „Fundamentarea modificării” din raportul auditorului asupra situațiilor financiare ale grupului descrie motivele pentru această

<sup>14</sup> ISA 315 (Revizuit), punctele 27-29

imposibilitate fără a face referire la auditorul componentei, cu excepția cazului în care o astfel de referință este necesară pentru a explica în mod adecvat circumstanțele<sup>15</sup>.

## **Acceptare și continuare**

*Înțelegerea în etapa de acceptare și continuare* (a se vedea pct. 12)

A10. În cazul unei misiuni noi, înțelegerea de către echipa misiunii la nivelul grupului a grupului, componentelor sale, și a mediilor în care acestea activează ar putea fi obținută din:

- Informațiile oferite de conducerea grupului;
- Comunicarea cu membrii conducerii grupului; și
- După caz, comunicarea cu echipa precedentă a misiunii la nivelul grupului, conducerea componentei sau auditorii componentei.

A11. Înțelegerea de către echipa misiunii la nivelul grupului ar putea include aspecte precum cele care urmează:

- Structura grupului, inclusiv structurile legale și organizaționale (mai exact, modul în care este organizat sistemul de raportare financiară).
- Activitățile de afaceri ale componentelor care sunt semnificative pentru grup, inclusiv mediile sectorului de activitate, de reglementare, economic și politic în care au loc aceste activități.
- Utilizarea organizațiilor prestatoare de servicii, inclusiv centrele de servicii partajate.
- Descrierea controalelor la nivelul grupului.
- Complexitatea procesului de consolidare.
- Dacă auditorii componentei care nu provin din firma sau rețeaua partenerului de misiune la nivelul grupului vor efectua activități asupra informațiilor financiare ale oricărei componente, și motivul pentru care conducerea grupului a numit mai mult de un auditor.
- Măsura în care echipa misiunii la nivelul grupului:
  - Va avea acces nerestricționat la persoanele responsabile cu guvernarea grupului, conducerea grupului, persoanele responsabile cu guvernarea componentelor, conducerea componentelor, informațiile componentelor și auditorii componentei (inclusiv documentația de audit relevantă cerută de echipa misiunii la nivelul grupului); și

---

<sup>15</sup> ISA 705, punctul 20

- Va putea efectua activitățile necesare asupra informațiilor financiare ale componentelor.
- A12. În cazul unei misiuni recurente, capacitatea echipei misiunii la nivelul grupului de a obține probe de audit suficiente și adecvate ar putea fi afectată de schimbări semnificative, de exemplu:
- Schimbări în structura grupului (de exemplu, achiziții, vânzări, reorganizări sau schimbări în modul în care este organizat sistemul de raportare financiară al grupului).
  - Schimbări ale activităților de afaceri ale componentelor care sunt semnificative pentru grup.
  - Schimbări în compoziția persoanelor responsabile cu guvernanta grupului, conducerea grupului sau conducerea cheie a componentelor semnificative.
  - Preocupări ale echipei misiunii la nivelul grupului cu privire la integritatea și competența conducerii grupului sau componenteii.
  - Schimbări în controalele la nivelul grupului.
  - Schimbări în cadrul de raportare financiară aplicabil.

*Possibilitatea de a obține probe de audit suficiente și adecvate (a se vedea pct. 13)*

A13. Un grup poate consta numai din componente care nu sunt considerate componente semnificative. În aceste condiții, partenerul de misiune la nivelul grupului se poate aștepta în mod rezonabil să obțină probe de audit suficiente și adecvate pe care să fundamenteze opinia de audit la nivelul grupului dacă echipa misiunii la nivelul grupului va fi în măsură să:

- (a) Efectueze activități asupra informațiilor financiare ale unora dintre aceste componente; și
- (b) Fie implicată în activitatea efectuată de auditorii componenteii asupra informațiilor financiare ale altor componente în măsura necesară pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate.

*Accesul la informații (a se vedea pct. 13)*

A14. Accesul echipei misiunii la nivelul grupului la informații ar putea fi restricționat în anumite condiții care nu pot fi evitate de conducerea grupului, de exemplu, legislația referitoare la confidențialitate și caracterul privat al datelor, sau refuzul auditorului componenteii de a permite accesul la documentația de audit relevantă necesară echipei misiunii la nivelul grupului. Acesta poate fi restricționat și de conducerea grupului.

A15. În cazul în care accesul la informații este restricționat din cauza circumstanțelor, echipa misiunii la nivelul grupului poate în continuare să obțină probe de audit suficiente și adecvate; cu toate acestea, acest lucru devine mai

puțin probabil pe măsură ce crește importanța componentei. De exemplu, echipa misiunii la nivelul grupului ar putea să nu aibă acces la persoanele responsabile cu guvernarea, conducerea sau auditorul (inclusiv la documentația de audit relevantă necesară pentru echipa misiunii la nivelul grupului) unei componente care este contabilizată prin metoda punerii în echivalență. În cazul în care componenta nu este o componentă semnificativă, iar echipa misiunii la nivelul grupului are un set complet de situații financiare ale componentei, inclusiv raportul auditorului cu privire la acesta, și are acces la informațiile deținute de conducerea grupului în legătură cu acea componentă, echipa misiunii la nivelul grupului poate concluziona că aceste informații constituie probe de audit suficiente și adecvate în legătură cu componenta respectivă. Totuși, în cazul în care o componentă este componentă semnificativă, echipa misiunii la nivelul grupului nu va putea respecta cerințele din prezentul ISA relevante în circumstanțele auditului grupului. De exemplu, echipa misiunii la nivelul grupului nu va putea respecta cerința de la punctele 30-31 de a fi implicată în activitatea auditorului componente. În consecință, echipa misiunii la nivelul grupului nu va putea obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la acea componentă. Efectul imposibilității de a obține probe de audit suficiente și adecvate de către echipa misiunii la nivelul grupului este analizat din perspectiva ISA 705.

- A16. Echipa misiunii la nivelul grupului nu va putea obține probe de audit suficiente și adecvate în cazul în care conducerea grupului restricționează accesul echipei misiunii la nivelul grupului sau auditorului unei componente la informațiile aferente unei componente semnificative.
- A17. Deși echipa misiunii la nivelul grupului ar putea fi în măsură să obțină probe de audit suficiente și adecvate dacă astfel de restricții corespund unei componente care nu este semnificativă, motivul restricției poate afecta opinia de audit la nivelul grupului. De exemplu, ar putea afecta credibilitatea răspunsurilor conducerii grupului la interviurile efectuate de echipa misiunii la nivelul grupului și a declarațiilor conducerii grupului către echipa misiunii la nivelul grupului.
- A18. Legislația sau reglementările ar putea interzice partenerului de misiune la nivelul grupului să refuze sau să se retragă dintr-o misiune. De exemplu, în unele jurisdicții auditorul este numit pentru o anumită perioadă de timp și i se interzice să demisioneze înainte de sfârșitul acelei perioade. De asemenea, în sectorul public, ar putea să nu existe opțiunea de a refuza sau a se retrage dintr-o misiune pentru auditor datorită mandatului sau considerentelor care țin de interesul public. În aceste circumstanțe, prezentul ISA se aplică în continuare auditului grupului, iar efectul imposibilității de a obține probe de audit suficiente și adecvate de către echipa misiunii la nivelul grupului se analizează din perspectiva ISA 705.
- A19. Anexa 1 prezintă un exemplu de raport al auditorului care conține o opinie cu rezerve motivată de imposibilitatea de a obține probe de audit suficiente și

adecvate de către echipa misiunii la nivelul grupului în legătură cu o componentă semnificativă contabilizată prin metoda punerii în echivalență, dar pentru care, conform raționamentului echipei misiunii la nivelul grupului, efectul este semnificativ, dar nu este grav.

*Termenii misiunii* (a se vedea pct. 14)

A20. Termenii misiunii precizează cadrul de raportare financiară aplicabil.<sup>16</sup> Se pot include aspecte suplimentare în termenii unei misiuni de audit la nivelul grupului, precum:

- Comunicarea între echipa misiunii la nivelul grupului și auditorii componentei nu ar trebui să fie restricționată, în măsura în care acest lucru este posibil conform legislației sau reglementărilor;
- Comunicările importante dintre auditorii componentei, persoanele responsabile cu guvernarea componentei și conducerea componentei, inclusiv comunicarea deficiențelor semnificative din controlul intern, ar trebui comunicate și către echipa misiunii la nivelul grupului;
- Comunicările importante dintre autoritățile de reglementare și componente în legătură cu aspectele privind raportarea financiară ar trebui comunicate și către echipa misiunii la nivelul grupului; și
- În măsura în care echipa misiunii la nivelul grupului consideră necesar, ar trebui să i se acorde permisiunea de a:
  - Avea acces la informațiile privind componenta, persoanele responsabile cu guvernarea componentelor, conducerea componentei și auditorii componentei (inclusiv documentația de audit relevantă necesară echipei misiunii la nivelul grupului); și
  - Efectua activități sau a solicita unui auditor al componentei să efectueze activități asupra informațiilor financiare ale componentei.

A21. Restricțiile impuse asupra:

- accesului echipei misiunii la nivelul grupului la informațiile privind componenta, persoanele responsabile cu guvernarea componentelor, conducerea componentei sau auditorii componentei (inclusiv documentația de audit relevantă necesară echipei misiunii la nivelul grupului); sau
- activității care trebuie efectuată asupra informațiilor financiare ale componentelor,

după ce partenerul de misiune la nivelul grupului a acceptat misiunea de audit al grupului, constituie o imposibilitate de a obține probe de audit suficiente și adecvate care ar putea afecta opinia de audit la nivelul grupului. În circum-

---

<sup>16</sup> ISA 210, punctul 8

stanțe excepționale poate conduce și la retragerea din misiune în cazul în care aceasta este posibilă conform legii sau reglementărilor aplicabile.

### **Strategia generală de audit și planul de audit** (a se vedea pct. 16)

A22. Revizuirea de către partenerul de misiune la nivelul grupului a strategiei generale de audit și a planului de audit este o parte importantă din îndeplinirea de către partenerul de misiune la nivelul grupului a responsabilității de a conduce misiunea de audit al grupului.

### **Înțelegerea grupului, a componentelor sale și a mediilor în care acestea activează**

*Aspectele pe care le înțelege echipa misiunii la nivelul grupului* (a se vedea pct. 17)

A23. ISA 315 (Revizuit) conține îndrumări cu privire la aspectele pe care auditorul le poate lua în considerare pentru înțelegerea factorilor sectorului de activitate, de reglementare sau a factorilor externi de altă natură care afectează entitatea, inclusiv a cadrului de raportare financiară aplicabil; a naturii entității; a obiectivelor și strategiilor, precum și a riscurilor afacerii aferente; și a evaluării și revizuirii performanței financiare a entității.<sup>17</sup> Anexa 2 a prezentului ISA conține îndrumări cu privire la aspectele specifice pentru grup, inclusiv procesul de consolidare.

*Instrucțiunile emise de conducerea grupului pentru componente* (a se vedea pct. 17)

A24. Pentru a obține uniformitatea și comparabilitatea informațiilor financiare, conducerea grupului, de regulă, emite instrucțiuni către componente. Astfel de instrucțiuni specifică cerințele care trebuie îndeplinite de informațiile financiare ale componentelor pentru a fi incluse în situațiile financiare ale grupului și de cele mai multe ori cuprind manuale de proceduri pe tema raportării financiare și un pachet de raportare. Un pachet de raportare constă, de regulă, în formate standard pentru furnizarea informațiilor financiare care sunt încorporate în situațiile financiare ale grupului. Totuși, în general, pachetele de raportare nu iau forma unui set complet de situații financiare întocmite și descrise în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.

A25. De obicei, instrucțiunile acoperă:

- Politicile de contabilitate care trebuie aplicate;
- Cerințele statutare și alte cerințe de prezentare aplicabile pentru situațiile financiare ale grupului, inclusiv:
  - Identificarea segmentelor și raportarea pe segmente;
  - Relațiile și tranzacțiile cu părți afiliate;

---

<sup>17</sup> ISA 315 (Revizuit), punctele A24-A48

- Tranzacții intra-grup și profituri nerealizate;
- Solduri ale conturilor intra-grup; și
- Un program de raportare.

A26. Înțelegerea de către echipa misiunii la nivelul grupului a instrucțiunilor poate include următoarele:

- Claritatea și caracterul practic al instrucțiunilor de completare a pachetului de raportare.
- Dacă instrucțiunile:
  - Descriu în mod adecvat caracteristicile cadrului de raportare financiară aplicabil;
  - Asigură prezentări suficiente pentru respectarea cerințelor cadrului de raportare financiară aplicabil, de exemplu, prezentarea relațiilor și tranzacțiilor cu părți afiliate și informațiile pe segmente;
  - Asigură identificarea ajustărilor de consolidare, de exemplu, tranzacțiile intra-grup și profiturile nerealizate și precum și soldurile intra-grup; și
  - Asigură aprobarea informațiilor financiare de către conducerea componentei.

*Fraudă* (a se vedea pct. 17)

A27. Auditorul trebuie să identifice și să evalueze riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ca urmare a fraudei, și să elaboreze și implementeze răspunsuri adecvate la riscurile evaluate.<sup>18</sup> Informațiile utilizate pentru identificarea riscurilor de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ale grupului ca urmare a fraudei pot include următoarele:

- Evaluarea efectuată de conducerea grupului cu privire la riscurile ca situațiile financiare ale grupului să fie denaturate în mod semnificativ ca urmare a fraudei.
- Procesul conducerii grupului de identificare și răspuns la riscurile de fraudă din grup, inclusiv riscurile specifice de fraudă identificate de conducerea grupului, sau soldurile conturilor, clasele de tranzacții sau prezentările de informații pentru care un risc de fraudă este probabil.
- Dacă există componente particulare pentru care probabilitatea riscului de fraudă este mai ridicată.
- Modul în care persoanele responsabile cu guvernarea grupului monitorizează procesele conducerii grupului de identificare și răspuns la

<sup>18</sup> ISA 240, *Responsabilitățile auditorului privind fraudă în cadrul unui audit al situațiilor financiare*

riscurile de fraudă din grup, și controalele stabilite de conducerea grupului pentru diminuarea acestor riscuri.

- Răspunsurile persoanelor responsabile cu guvernarea grupului, ale conducerii grupului, persoanelor adecvate din funcția de audit intern (și dacă este cazul, ale conducerii componente, auditorilor componente și altor părți) la interviurile efectuate de echipa misiunii la nivelul grupului cu privire la măsura în care au cunoștința de fraude reale, suspectate sau acuzații de fraudă ce afectează o componentă, sau grupul.

*Discuția dintre membrii echipei misiunii la nivelul grupului și auditorii componente cu privire la riscurile unor denaturări semnificative în situațiile financiare ale grupului, inclusiv riscurile de fraudă (a se vedea pct. 17)*

A28. Membrii cheie ai echipei misiunii la nivelul grupului trebuie să discute posibilitatea ca situațiile financiare ale unei entități să fie denaturate în mod semnificativ ca urmare a fraudei sau erorii, accentuând în special riscurile generate de fraudă. Într-un audit al grupului, aceste discuții ar putea include și auditorii componente.<sup>19</sup> Stabilirea de către partenerul de misiune la nivelul grupului a persoanelor ce vor fi incluse în discuții, când vor avea acestea loc și amplexarea lor, este influențată de factori precum experiența anterioară cu privire la grupul respectiv.

A29. Discuția oferă o ocazie pentru:

- A împărtăși cunoștințele asupra componentelor și a mediilor în care acestea activează, inclusiv asupra controalelor la nivelul grupului.
- A face schimb de informații cu privire la riscurile afacerii componentelor sau ale grupului.
- A face schimb de idei cu privire la modul și locul în care situațiile financiare sunt supuse suspiciunii de a fi denaturate în mod semnificativ ca urmare a fraudei sau erorii, modul în care conducerea grupului sau conducerea componente ar putea comite și ascunde raportarea financiară frauduloasă și modul în care activele componentelor ar putea fi deținute.
- A identifica practicile urmate de conducerea grupului sau a componente care ar putea fi influențate sau proiectate pentru a manipula câștigurile și care ar putea conduce la raportarea financiară frauduloasă, de exemplu, practici de recunoaștere a veniturilor care nu respectă cadrul de raportare financiară aplicabil.
- A analiza factorii externi și interni cunoscuți care afectează grupul și care ar putea crea o incitare sau o presiune asupra conducerii grupului, conducerii componente sau altora de a comite fraudă, ar oferi ocazia de

---

<sup>19</sup> ISA 240, punctul 15; ISA 315 (Revizuit) punctul 10



a săvârși fraudă sau care ar indica o cultură sau un mediu care permite conducerii grupului, conducerii componente sau altora să conceapă comiterea fraudei.

- A analiza riscul de eludare a controalelor de către conducerea componente sau a grupului.
- A analiza dacă sunt utilizate politici uniforme de contabilitate la întocmirea informațiilor financiare ale componentelor pentru situațiile financiare ale grupului, și, în cazul în care acest lucru nu este valabil, modul în care diferențele din politicile contabile sunt identificate și ajustate (acolo unde acest lucru este prevăzut de cadrul de raportare financiară aplicabil).
- A discuta fraudele care au fost identificate în componente sau informațiile care indică existența fraudei într-o componentă.
- Partajarea informațiilor care ar putea indica neconformitatea cu legi și reglementări naționale, de exemplu, darea de mită sau practici incorecte de stabilire a prețurilor de transfer.

*Factori de risc* (a se vedea pct. 18)

A30. Anexa 3 stabilește exemple de condiții sau evenimente care, individual sau împreună, ar putea indica riscuri ale unor denaturări semnificative în situațiile financiare ale grupului, inclusiv riscurile generate de fraude.

*Evaluarea riscului* (a se vedea pct. 18)

A31. Evaluarea de către echipa misiunii la nivelul grupului a riscurilor unor denaturări semnificative în situațiile financiare la nivelul grupului se bazează pe informații precum cele care urmează:

- Informațiile obținute din înțelegerea grupului, a componentelor sale și mediilor în care acestea activează, și a procesului de consolidare, inclusiv probele de audit obținute în evaluarea modului de proiectare și implementare a controalelor la nivelul grupului și a controalelor care sunt relevante pentru consolidare.
- Informațiile obținute de la auditorii componente.

**Înțelegerea activității auditorului componente** (a se vedea pct. 19)

A32. Echipa misiunii la nivelul grupului obține o înțelegere a activității auditorului componente numai în cazul în care are în plan să solicite auditorului componente să efectueze activități asupra informațiilor financiare ale componente pentru auditul grupului. De exemplu, nu va fi necesar să obțină o înțelegere a activității auditorilor acelor componente pentru care echipa misiunii la nivelul grupului a planificat efectuarea procedurilor analitice numai la nivelul grupului.

*Procedurile echipei misiunii la nivelul grupului pentru obținerea unei înțelegeri cu privire la auditorul componentei și sursele probelor de audit (a se vedea pct. 19)*

A33. Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor echipei misiunii la nivelul grupului pentru obținerea unei înțelegeri cu privire la auditorul componentei sunt afectate de factori precum experiența anterioară privind auditorul componentei sau cunoștințele cu privire la acesta, precum și măsura în care echipa misiunii la nivelul grupului și auditorul componentei sunt supuși unor proceduri și politici comune, de exemplu:

- Dacă echipa misiunii la nivelul grupului și auditorul componentei partajează:
  - Politici și proceduri comune pentru efectuarea activităților (de exemplu, metodologii de audit);
  - Politici și proceduri comune de control al calității; sau
  - Politici și proceduri comune de monitorizare.
- Consecvența sau similitudinea:
  - Sistemului legislativ sau de reglementare;
  - Supravegherii profesionale, disciplinei și asigurării externe a calității;
  - Educației și instruirii;
  - Organizațiilor profesionale și standardelor; sau
  - Limbajului și culturii.

A34. Acești factori interacționează între ei și nu se exclud reciproc. De exemplu, amploarea procedurilor echipei misiunii la nivelul grupului pentru obținerea unei înțelegeri cu privire la Auditorul Componentei A, care aplică în mod consecvent politici și proceduri comune de control al calității și monitorizare și o metodologie comună de audit sau activează în aceeași jurisdicție ca partenerul de misiune la nivelul grupului, ar putea fi mai restrânsă decât amploarea procedurilor echipei misiunii la nivelul grupului pentru înțelegerea Auditorului Componentei B, care nu aplică în mod consecvent politici și proceduri comune de control al calității și monitorizare și o metodologie comună de audit sau activează într-o jurisdicție străină. Natura procedurilor efectuate în legătură cu Auditorii Componentelor A și B poate fi, de asemenea, diferită.

A35. Echipa misiunii la nivelul grupului poate înțelege activitatea auditorului componentei în mai multe moduri. În primul an de implicare a unui auditor al componentei, echipa misiunii la nivelul grupului poate, de exemplu:

- Să evalueze rezultatele sistemului de monitorizare a controlului calității în cazul în care echipa misiunii la nivelul grupului și auditorul componentei fac parte dintr-o firmă sau dintr-o rețea care funcționează în

conformitate cu și respectă politici și proceduri de monitorizare comune<sup>20</sup>;

- Să viziteze auditorul componentei pentru a discuta aspectele de la punctul 19, literele (a)-(c);
- Să solicite auditorului componentei să confirme în scris aspectele la care se face referire la punctul 19, literele (a)-(c). Anexa 4 conține un exemplu de confirmări scrise din partea auditorului componentei;
- Să solicite auditorului componentei să completeze chestionare cu privire la aspectele de la punctul 19, literele (a)-(c);
- Să discute despre auditorul componentei cu colegii din firma partenerului de misiune la nivelul grupului sau cu o terță parte cu reputație solidă care cunoaște auditorul componentei; sau
- Să obțină confirmări din partea organismelor profesionale sau a altor organisme de care aparține auditorul componentei, a autorităților care au acordat licența auditorului componentei sau altor terțe părți.

În anii următori, înțelegerea activității auditorului componentei s-ar putea baza pe experiența anterioară a echipei misiunii la nivelul grupului privind auditorul componentei. Echipa misiunii la nivelul grupului poate cere auditorului componentei să confirme dacă au avut loc schimbări în privința aspectelor enumerate la punctul 19, literele (a)-(c) față de anul anterior.

A36. În cazul în care organisme independente de supraveghere au fost înființate pentru a supraveghea profesia de auditor și a monitoriza calitatea auditurilor, vigilența mediului de supraveghere ar putea ajuta echipa misiunii la nivelul grupului la evaluarea independenței și competenței auditorului componentei. Informațiile cu privire la mediul de reglementare ar putea fi obținute din partea auditorului componentei sau informațiile furnizate de organismele independente de supraveghere.

*Cerințele etice relevante pentru auditul grupului [a se vedea pct. 19, literaa]*

A37. La efectuarea activităților asupra informațiilor financiare ale componentei pentru un audit al grupului, auditorul componentei este supus cerințelor etice relevante pentru auditul grupului. Astfel de cerințe pot fi diferite sau suplimentare față de cele aplicabile pentru auditorul componentei atunci când efectuează un audit statutar în jurisdicția auditorului componentei. Echipa misiunii la nivelul grupului înțelege astfel măsura în care auditorul componentei înțelege și va respecta cerințele etice relevante pentru auditul grupului, suficient pentru a îndeplini responsabilitățile auditorului componentei în auditul grupului.

<sup>20</sup> Conform ISQC 1, *Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuirii ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe*, punctul 54 sau cerințele naționale care sunt cel puțin la fel de stricte.

*Competența profesională a auditorului componentei [a se vedea pct. 19, litera b]*

A38. Înțelegerea de către echipa misiunii la nivelul grupului a competenței profesionale a auditorului componentei ar putea include măsura în care auditorul componentei:

- Posedă o înțelegere a standardelor de audit și de altă natură aplicabile pentru auditul grupului, suficientă pentru a putea îndeplini responsabilitățile auditorului componentei în auditul grupului;
- Posedă aptitudinile speciale (de exemplu, cunoștințe specifice privind sectorul de activitate) necesare pentru efectuarea activităților asupra informațiilor financiare ale componentei specifice; și
- În cazul în care este relevant, posedă o înțelegere suficientă a cadrului de raportare financiară aplicabil pentru a putea îndeplini responsabilitățile auditorului componentei în auditul grupului (instrucțiunile emise de conducerea grupului către componente descriu, de cele mai multe ori, caracteristicile cadrului de raportare financiară aplicabil).

*Aplicarea înțelegerii activității auditorului componentei de către misiunea grupului (a se vedea pct. 20)*

A39. Echipa misiunii la nivelul grupului nu poate trece peste faptul că un auditor al componentei nu este independent prin implicarea sa în activitatea auditorului componentei sau prin efectuarea unei evaluări suplimentare a riscului sau a unor proceduri subsecvente de audit asupra informațiilor financiare ale componentei.

A40. Cu toate acestea, echipa misiunii la nivelul grupului ar putea fi în măsură să treacă peste probleme mai puțin importante cu privire la competența profesională a auditorului componentei (de exemplu, lipsa cunoștințelor specifice sectorului de activitate), sau peste faptul că auditorul componentei nu activează într-un mediu care supraveghează în mod activ auditorii, prin implicarea în activitatea efectuată de auditorul componentei sau prin efectuarea unei evaluări suplimentare a riscului sau a unor proceduri subsecvente de audit asupra informațiilor financiare ale componentei.

A41. În cazul în care legislația sau reglementările interzic accesul la părți relevante din documentația de audit a auditorului componentei, echipa misiunii la nivelul grupului poate solicita din partea auditorului componentei să rezolve această problemă prin întocmirea unui memorandum care să acopere informațiile relevante.

**Pragul de semnificație** (a se vedea pct. 21-23)

A42. Auditorul trebuie:<sup>21</sup>

- (a) Să stabilească, atunci când stabilește strategia generală de audit:
  - (i) Un nivel al pragului de semnificație pentru situațiile financiare ca întreg, și
  - (ii) Dacă, în circumstanțele specifice ale entității, există clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări de informații particulare pentru care se preconizează că denaturări de o valoare mai mică decât nivelul pragului de semnificație pentru situațiile financiare ca întreg ar putea, în mod rezonabil, să influențeze deciziile economice ale utilizatorilor luate pe baza situațiilor financiare, care este nivelul sau nivelurile pragului de semnificație care se vor aplica acelor clase de tranzacții, solduri de conturi sau prezentări de informații în mod specific; și
- (b) Să determine pragul de semnificație funcțional.

În contextul unui audit al grupului, pragul de semnificație se stabilește atât pentru situațiile financiare ale grupului, ca întreg, cât și pentru informațiile financiare ale componentelor. Pragul de semnificație pentru situațiile financiare ale grupului, ca întreg, se utilizează la stabilirea strategiei generale de audit a grupului.

A43. Pentru a reduce la un nivel suficient de scăzut probabilitatea ca denaturările necorectate și nedetectate cumulate din situațiile financiare ale grupului să depășească pragul de semnificație pentru situațiile financiare ale grupului, ca întreg, pragul de semnificație al componentei se stabilește la un nivel mai redus decât pragul de semnificație pentru situațiile financiare la nivel de grup ca întreg. Se pot stabili praguri de semnificație diferite pentru componente diferite. Pragul de semnificație pentru componente nu trebuie să fie o proporție aritmetică din pragul de semnificație pentru situațiile financiare ale grupului ca întreg și, în consecință, valoarea agregată a pragului de semnificație pentru componente diferite poate depăși pragul de semnificație pentru situațiile financiare ale grupului ca întreg. Pragul de semnificație al componentei este utilizat la stabilirea strategiei generale de audit a componentei.

A44. Pragul de semnificație al componentei este determinat pentru acele componente ale căror informații financiare vor fi auditate sau revizuite ca parte a auditului grupului în conformitate cu punctele 26, 27 litera (a) și 29. Pragul de semnificație al componentei este folosit de auditorul componentei pentru a evalua dacă denaturările necorectate detectate sunt semnificative în mod individual sau cumulat.

---

<sup>21</sup> ISA 320, *Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit*, punctele 10-11

- A45. Se stabilește o limită pentru denaturări , în plus față de pragul de semnificație al componenteii. Denaturările identificate în informațiile financiare ale componenteii care depășesc limita pentru denaturări sunt comunicate către echipa misiunii la nivelul grupului.
- A46. În cazul unui audit al informațiilor financiare ale unei componente, auditorul componenteii (sau echipa misiunii la nivelul grupului) determină pragul de semnificație funcțional la nivelul componenteii. Acest lucru este necesar pentru a reduce la un nivel suficient de scăzut probabilitatea ca denaturările necorectate și nedetectate agregate din informațiile financiare ale componenteii să depășească pragul de semnificație al componenteii. În practică, echipa misiunii la nivelul grupului poate stabili pragul de semnificație al componenteii la acest nivel mai scăzut. Atunci când este cazul, auditorul componenteii utilizează pragul de semnificație al componenteii în scopul evaluării riscurilor unor denaturări semnificative în informațiile financiare ale componenteii și pentru a elabora proceduri de audit subsecvente ca răspuns la riscurile evaluate, precum și pentru evaluarea faptului dacă denaturările detectate sunt semnificative în mod individual sau agregat.

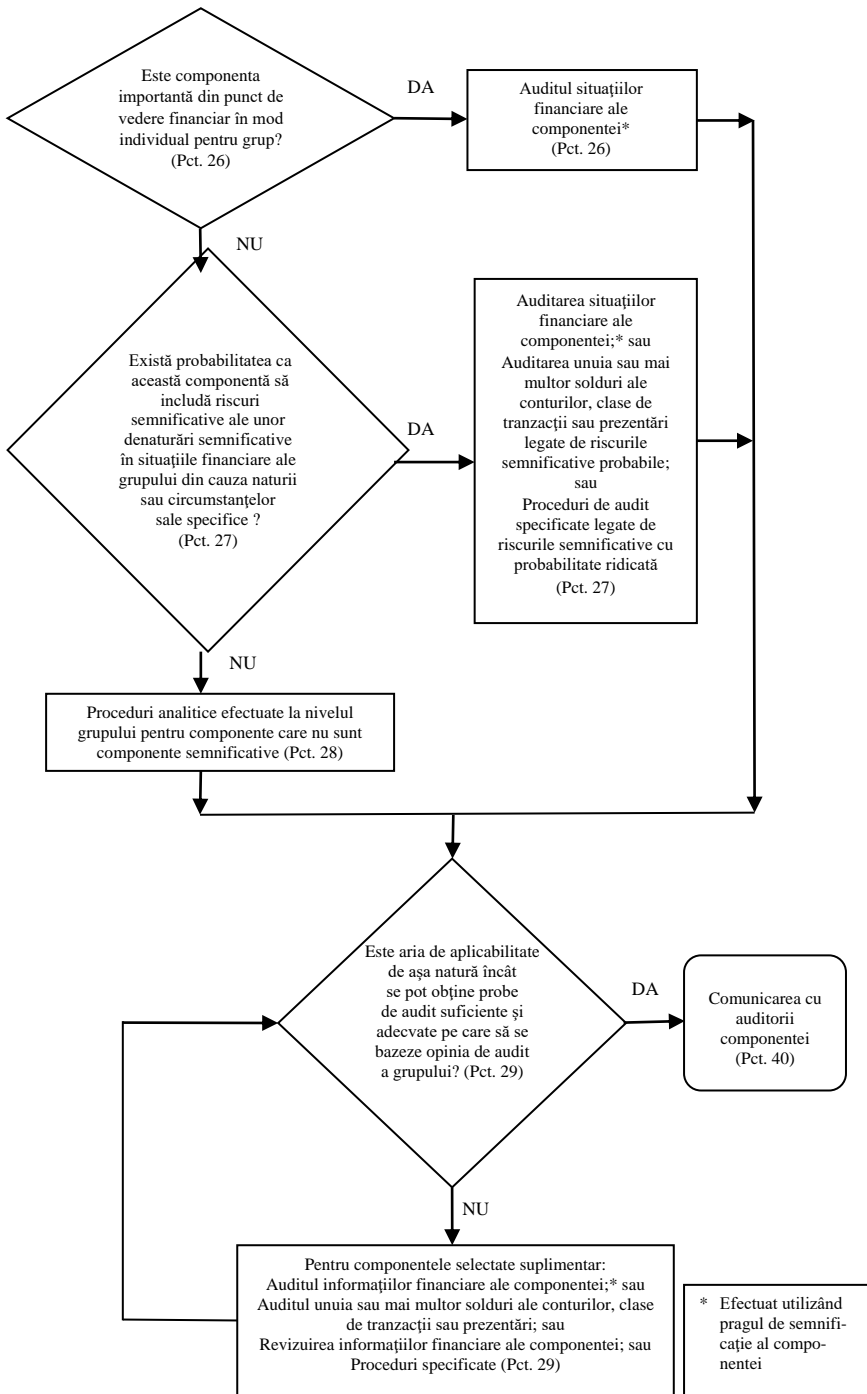
### **Răspunsul la riscurile evaluate**

*Stabilirea tipului de activitate care trebuie efectuată în privința informațiilor financiare ale componentelor (a se vedea pct. 26-27)*

- A47. Stabilirea de către echipa misiunii la nivelul grupului a tipului de activitate care trebuie efectuată în privința informațiilor financiare ale componentelor și a implicării sale în activitatea auditorului componenteii este afectată de:
- Importanța componenteii;
  - Riscurile semnificative identificate ale unor denaturări semnificative în situațiile financiare ale grupului;
  - Evaluarea de către echipa misiunii la nivelul grupului a modului de proiectare a controalelor la nivelul grupului și stabilirea măsurii în care acestea au fost implementate; și
  - Înțelegerea de către echipa misiunii la nivelul grupului a activității auditorului componenteii.

Diagrama din pagina următoare arată modul în care importanța componenteii afectează modul în care echipa misiunii la nivelul grupului stabilește tipul de activitate care trebuie efectuată în privința informațiilor financiare ale componenteii.

CONSIDERENTE SPECIALE – AUDITURI ALE SITUAȚIILOR FINANCIARE ALE GRUPULUI  
(INCLUSIV ACTIVITATEA AUDITORILOR COMPONENTELOR)



Componente semnificative [a se vedea pct. 27 (b)-(c)]

A48. Echipa misiunii la nivelul grupului ar putea identifica o componentă ca fiind o componentă semnificativă din cauza faptului că este probabil ca acea componentă să includă riscuri semnificative de denaturare semnificativă în situațiile financiare ale grupului, ca urmare a naturii sale sau a circumstanțelor specifice. În acest caz, echipa misiunii la nivelul grupului poate fi în măsură să identifice solduri ale conturilor, clase de tranzacții sau prezentări afectate de riscurile semnificative cu probabilitate ridicată. În acest caz, echipa misiunii la nivelul grupului poate decide să efectueze, sau să solicite auditorului componentei să efectueze un audit numai al acelor solduri ale conturilor, clase de tranzacții sau prezentări de informații. De exemplu, în situația descrisă la punctul A6, activitatea asupra informațiilor financiare ale componentei poate fi limitată la un audit al soldurilor conturilor, claselor de tranzacții sau prezentărilor de informații afectate de tranzacțiile pe piața valutară ale acelei componente. În cazul în care echipa misiunii la nivelul grupului solicită unui auditor al componentei să efectueze un audit asupra unuia sau a mai multor solduri ale conturilor, clase de tranzacții sau prezentări specifice, comunicarea echipei misiunii la nivelul grupului (a se vedea pct. 40) ține cont de faptul că multe elemente ale situațiilor financiare sunt interconectate.

A49. Echipa misiunii la nivelul grupului poate elabora proceduri ca răspuns la riscul semnificativ probabil al unor denaturări semnificative în situațiile financiare ale grupului. De exemplu, în cazul unui risc semnificativ cu probabilitate ridicată de uzură morală a stocurilor, echipa misiunii la nivelul grupului poate efectua, sau solicita auditorului componentei să efectueze, proceduri specificate de audit asupra evaluării stocurilor la o componentă care deține un volum mare de stocuri uzate moral, dar care, de altfel, nu este semnificativă.

Componente care nu sunt componente semnificative (a se vedea pct. 28-29)

A50. În funcție de circumstanțele misiunii, informațiile financiare ale componentelor ar putea fi agregate la diferite niveluri în scopul procedurilor analitice. Rezultatul procedurilor analitice coroborează concluziile la care a ajuns echipa misiunii la nivelul grupului cu privire la faptul că nu există riscuri semnificative ale unor denaturări semnificative în informațiile financiare agregate ale componentelor care nu sunt componente semnificative.

A51. Decizia echipei misiunii la nivelul grupului cu privire la numărul de componente pe care să le selecteze în conformitate cu punctul 29, ce componente să selecteze și tipul de activitate ce se efectuează în privința informațiilor financiare ale componentelor individuale selectate poate fi afectată de factori precum:

- Amploarea probelor de audit ce se așteaptă să fie obținute cu privire la informațiile financiare ale componentelor semnificative.
- Dacă respectiva componentă este nou formată sau achiziționată.



- Dacă au avut loc schimbări semnificative în cadrul componentei.
- Dacă funcția de audit intern a efectuat activități asupra componentei și efectele acelei activități asupra auditului grupului.
- Dacă respectivele componente aplică procese și sisteme comune.
- Eficacitatea operațională a controalelor la nivelul grupului.
- Fluctuații anormale identificate prin procedurile analitice efectuate la nivelul grupului.
- Importanța financiară individuală a componentei, sau riscul prezentat de această componentă în comparație cu alte componente din aceeași categorie.
- Dacă respectiva componentă face obiectul unui audit obligatoriu prin statut, reglementare sau din alt motiv.

Includerea unui element de imprevizibilitate în selectarea componentelor din această categorie poate crește probabilitatea de a identifica denaturări semnificative în informațiile financiare ale componentelor. De cele mai multe ori, selectarea componentelor se modifică ciclic.

A52. O revizuire a informațiilor financiare ale unei componente poate fi efectuată în conformitate cu Standardele Internaționale privind Misiunile de Revizuire (ISRE) 2400<sup>22</sup> sau ISRE 2410<sup>23</sup>, adaptate în funcție de condițiile date. Echipa misiunii la nivelul grupului poate, de asemenea, specifica proceduri suplimentare pentru a suplimenta această activitate.

A53. Așa cum este explicat la punctul A13, un grup poate fi constituit numai din componente care nu sunt componente semnificative. În aceste condiții, echipa misiunii la nivelul grupului poate obține probe de audit suficiente și adecvate pe care să fundamenteze opinia de audit la nivelul grupului prin stabilirea tipului de activitate care se va efectua în privința informațiilor financiare ale componentelor în conformitate cu punctul 29. Este puțin probabil ca echipa misiunii la nivelul grupului să obțină probe de audit suficiente și adecvate pe care să fundamenteze opinia de audit la nivelul grupului dacă echipa misiunii la nivelul grupului, sau auditorul componentei, testează numai controalele la nivelul grupului și efectuează proceduri analitice asupra informațiilor financiare ale componentelor.

*Implicarea în activitatea efectuată de auditorii componentei (a se vedea pct. 30-31)*

A54. Factorii care ar putea afecta implicarea echipei misiunii la nivelul grupului în activitatea efectuată de auditorii componentei includ:

---

<sup>22</sup> ISRE 2400, *Misiuni de revizuire a situațiilor financiare*

<sup>23</sup> ISRE 2410, *Revizuirea informațiilor financiare interimare, efectuată de un auditor independent al entității*

- (a) Importanța componentei;
- (b) Riscurile identificate ale unor denaturări semnificative în situațiile financiare ale grupului; și
- (c) Înțelegerea de către echipa misiunii la nivelul grupului a auditorului componentei.

În cazul unei componente semnificative sau a unor riscuri identificate semnificative, echipa misiunii la nivelul grupului efectuează procedurile descrise la punctele 30-31. În cazul unei componente care nu este o componentă semnificativă, natura, plasarea în timp și amploarea implicării echipei misiunii la nivelul grupului în activitatea auditorului componentei va varia în funcție de înțelegerea de către echipa misiunii la nivelul grupului a activității celui auditor. Faptul că acea componentă nu este o componentă semnificativă devine secundar. De exemplu, în ciuda faptului că o componentă nu este considerată a fi o componentă semnificativă, echipa misiunii la nivelul grupului poate decide să se implice în evaluarea riscului de către auditorul componentei, deoarece are unele îndoieli cu privire la competența profesională a auditorului componentei (de exemplu, lipsa cunoștințelor specifice pentru sectorul de activitate), sau auditorul componentei nu își desfășoară activitatea într-un mediu care supraveghează activ auditorii.

A55. Forme de implicare în activitatea unui auditor al componentei, altele decât cele descrise la punctele 30-31 și 42 pot, pe baza înțelegerii de către echipa misiunii la nivelul grupului a auditorului componentei, include una sau mai multe dintre următoarele:

- (a) Întâlnirea cu membrii conducerii componentei sau auditorii componentei pentru a înțelege componenta și mediul său.
- (b) Revizuirea strategiei generale de audit și a planului de audit al auditorului componentei.
- (c) Efectuarea unor proceduri de evaluare a riscului pentru a identifica și evalua riscurile unor denaturări semnificative la nivelul componentei. Acestea pot fi efectuate cu auditorii componentei sau de către echipa misiunii la nivelul grupului.
- (d) Proiectarea și efectuarea de proceduri de audit subsecvente. Acestea pot fi proiectate și efectuate cu auditorii componentei sau de către echipa misiunii la nivelul grupului.
- (e) Participarea la ședințele de închidere și alte ședințe cheie între auditorii componentei și conducerea componentei.
- (f) Revizuirea altor părți relevante din documentația de audit a auditorilor componentei.

## Procesul de consolidare

### *Ajustări de consolidare și reclasificări (a se vedea pct. 34)*

A56. Procesul de consolidare ar putea necesita ajustarea valorilor raportate în situațiile financiare ale grupului care nu trec prin sistemele obișnuite de procesare a tranzacțiilor, și ar putea să nu facă obiectul aceluiași controale interne precum alte informații financiare. Evaluarea de către echipa misiunii la nivelul grupului a gradului de adecvare, exhaustivității și corectitudinii ajustărilor poate include:

- Evaluarea măsurii în care ajustările semnificative sunt reflectate în mod adecvat în evenimentele și tranzacțiile care stau la baza acestora;
- Stabilirea măsurii în care ajustările semnificative au fost calculate, procesate și autorizate corect de către conducerea grupului și, dacă este cazul, de conducerea componentei;
- Stabilirea măsurii în care ajustările semnificative sunt justificate corespunzător și sunt documentate suficient; și
- Verificarea reconcilierii și eliminării tranzacțiilor intra-grup și profiturilor nerealizate, și a soldurilor conturilor intra-grup.

### **Comunicarea cu auditorul componentei (a se vedea pct. 40-41)**

A57. În cazul în care nu există o comunicare reciprocă eficientă între echipa misiunii la nivelul grupului și auditorul componentei, există riscul ca echipa misiunii la nivelul grupului să nu obțină probe de audit suficiente și adecvate pentru fundamentarea opiniei de audit al grupului. Comunicarea clară și în timp util a cerințelor echipei misiunii la nivelul grupului formează baza unei comunicări reciproce eficiente între echipa misiunii la nivelul grupului și auditorul componentei.

A58. De cele mai multe ori, cerințele echipei misiunii la nivelul grupului sunt comunicate într-o scrisoare de instrucțiuni. Anexa 5 conține îndrumări cu privire la aspectele necesare și suplimentare care ar putea fi incluse într-o astfel de scrisoare de instrucțiuni. De cele mai multe ori, comunicarea auditorului componentei cu echipa misiunii la nivelul grupului ia forma unui memorandum sau a unui raport asupra activității efectuate. Cu toate acestea, comunicarea între echipa misiunii la nivelul grupului și auditorul componentei, nu trebuie să aibă loc neapărat în scris. De exemplu, echipa misiunii la nivelul grupului poate vizita auditorul componentei pentru a discuta riscurile semnificative identificate sau a revizui anumite părți din documentația de audit a auditorului componentei. Cu toate acestea, se aplică cerințele de documentare ale prezentului ISA și a altor ISA.

A59. Pe parcursul cooperării cu echipa misiunii la nivelul grupului, auditorul componentei ar putea, de exemplu, asigura accesul echipei misiunii la nivelul

grupului la documentația de audit relevantă în cazul în care acest lucru nu este interzis de lege sau reglementări.

A60. În cazul în care un membru al echipei misiunii la nivelul grupului este și auditor al componentei, obiectivul echipei misiunii la nivelul grupului de a comunica în mod clar cu auditorul componentei poate fi deseori îndeplinit prin alte metode decât comunicare specifică în scris. De exemplu:

- Accesul acordat de auditorul componentei la strategia generală de audit și planul de audit poate fi suficient pentru a comunica cerințele echipei misiunii la nivelul grupului stabilite la punctul 40; și
- Revizuirea documentației de audit a auditorului componentei de către echipa misiunii la nivelul grupului poate fi suficientă pentru a comunica aspectele relevante pentru concluzia echipei misiunii la nivelul grupului stabilită la punctul 41.

### **Evaluarea suficienței și a gradului de adecvare a probelor de audit obținute**

*Revizuirea documentației de audit a auditorului componentei [a se vedea pct. 42 litera (b)]*

A61. Partea documentației de audit a auditorului componentei care va fi relevantă pentru auditul grupului poate varia în funcție de circumstanțe. Deseori, accentul se pune pe documentația de audit care este relevantă pentru riscurile semnificative ale unor denaturări semnificative în situațiile financiare ale grupului. Amploarea revizuirii poate fi afectată de faptul că documentația de audit a auditorului componentei a făcut obiectul procedurilor de revizuire ale firmei auditorului componentei

*Suficiența și gradul de adecvare a probelor de audit (a se vedea pct. 44-45)*

A62. Dacă echipa misiunii la nivelul grupului concluzionează că nu au fost obținute probe de audit suficiente și adecvate pe care să fundamenteze opinia de audit la nivelul grupului, echipa misiunii la nivelul grupului poate solicita auditorului componentei să efectueze proceduri suplimentare. Dacă acest lucru nu este fezabil, echipa misiunii la nivelul grupului poate efectua propriile proceduri asupra informațiilor financiare ale componentei.

A63. Evaluarea realizată de partenerul de misiune la nivelul grupului asupra efectului agregat al denaturărilor (fie identificate de echipa misiunii la nivelul grupului, fie comunicate de auditorii componentei) permite partenerului de misiune la nivelul grupului să stabilească dacă situațiile financiare ale grupului, ca întreg, sunt denaturate în mod semnificativ.

## **Comunicarea cu membrii conducerii grupului și cu persoanele responsabile cu guvernanta grupului**

*Comunicarea cu membrii conducerii grupului* (a se vedea pct. 46-48)

A64. ISA 240 conține cerințe și îndrumări cu privire la comunicarea fraudei către conducere și, în cazul în care conducerea este implicată în fraudă, către persoanele responsabile cu guvernanta.<sup>24</sup>

A65. Ar putea fi necesar pentru conducerea grupului să mențină confidențialitatea anumitor informații sensibile semnificative. Exemple de aspecte care ar putea fi semnificative pentru situațiile financiare ale componentei, pe care conducerea componentei ar putea să nu le cunoască, includ următoarele:

- Potențiale litigii.
- Planuri pentru abandonarea unor active de exploatare semnificative.
- Evenimente ulterioare.
- Acorduri legale semnificative.

*Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta grupului* (a se vedea pct. 49)

A66. Aspectele pe care echipa misiunii la nivelul grupului le comunică persoanelor responsabile cu guvernanta grupului le pot include pe cele aduse în atenția echipei misiunii la nivelul grupului de către auditorii componentei pe care echipa misiunii la nivelul grupului le consideră a fi semnificative pentru responsabilitățile persoanelor responsabile cu guvernanta grupului. Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta grupului se desfășoară la momente diferite în timpul auditului grupului. De exemplu, aspectele la care se face referire la punctul 49(a)-(b) pot fi comunicate după ce echipa misiunii la nivelul grupului a stabilit activitatea care va fi efectuată asupra informațiilor financiare ale componentelor. Pe de altă parte, aspectul la care se face referire la punctul 49 litera (c) poate fi comunicat la sfârșitul auditului, iar aspectele la care se face referire la punctul 49 literele (d)-(e) pot fi comunicate atunci când au loc.

---

<sup>24</sup> ISA 240, punctele 40-42

## Anexa 1

(a se vedea pct. A19)

### **Exemplu de opinie cu rezerve în cazul în care echipa misiunii la nivelul grupului nu poate obține probe de audit suficiente și adecvate care să fundamenteze opinia de audit la nivelul grupului**

În acest exemplu, echipa misiunii la nivelul grupului nu poate obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la o componentă semnificativă contabilizată prin metoda punerii în echivalență (recunoscută ca fiind de 15 milioane de dolari în situația poziției financiare, ceea ce reflectă active totale de 60 de milioane de dolari) din cauza faptului că echipa misiunii la nivelul grupului nu a avut acces la înregistrările contabile, la conducerea sau la auditorul componenteii.

Echipa misiunii la nivelul grupului a citit situațiile financiare auditate ale componenteii la data de 31 decembrie 20X1, inclusiv raportul auditorului asupra acestora, și a luat în considerare informațiile financiare conexe deținute de conducerea grupului cu privire la componentă.

În conformitate cu raționamentul partenerului de misiune, efectul asupra situațiilor financiare ale grupului al acestei imposibilități de a obține probe de audit suficiente și adecvate este semnificativ, dar nu este grav.

#### RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

[Destinatarul adecvat]

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

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

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

Conducerea este responsabilă de întocmirea și descrierea fidelă a acestor situații financiare consolidate în conformitate cu Standardele Internaționale de

---

<sup>1</sup> Subtitlul „Raport cu privire la situațiile financiare consolidate” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu, „Raport cu privire la alte dispoziții legale și de reglementare” nu este aplicabil.

<sup>2</sup> Sau alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal din jurisdicția specifică.

Raportare Financiară<sup>3</sup> și pentru acel control intern pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite întocmirea de situații financiare consolidate care sunt lipsite de orice denaturare semnificativă, cauzată fie de fraudă, fie de eroare.

### *Responsabilitatea auditorului*

Responsabilitatea noastră este de exprima o opinie cu privire la aceste situații financiare consolidate pe baza auditului. Am desfășurat auditul în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit. Aceste standarde prevăd conformitatea cu cerințele etice și planificarea și desfășurarea auditului în vederea obținerii unei asigurări rezonabile cu privire la măsura în care situațiile financiare consolidate sunt lipsite de orice denaturare semnificativă.

Auditul implică efectuarea de proceduri în vederea obținerii de probe de audit cu privire la valorile și prezentările din situațiile financiare consolidate. Procedurile selectate depind de raționamentul auditorului, inclusiv de evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă a situațiilor financiare consolidate, cauzate fie de fraudă, fie de eroare. În efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate și prezentarea fidelă<sup>4</sup> a situațiilor financiare consolidate, în vederea proiectării de proceduri de audit adecvate date fiind circumstanțele, dar nu în scopul exprimării unei opinii cu privire la eficacitatea controlului intern al entității.<sup>5</sup> Auditul include, de asemenea, evaluarea gradului de adecvare a politicilor contabile utilizate și a caracterului rezonabil al estimărilor contabile efectuate de către conducere, precum și evaluarea prezentării generale a situațiilor financiare consolidate.

Considerăm că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a fundamenta opinia noastră de audit cu rezerve.

---

<sup>3</sup> în cazul în care responsabilitatea conducerii este de a întocmi situații financiare care oferă o imagine corectă și fidelă, această frază poate fi citită drept: „Conducerea este responsabilă de întocmirea situațiilor financiare consolidate care oferă o imagine corectă și fidelă în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară și pentru acel...”.

<sup>4</sup> În cazul notei de subsol 3, această frază poate fi formulată drept: „La efectuarea acelor evaluări ale riscurilor, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate a situațiilor financiare consolidate care oferă o imagine corectă și fidelă, în vederea proiectării de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor, dar nu cu scopul exprimării unei opinii cu privire la eficacitatea controlului intern al entității”.

<sup>5</sup> În situațiile în care auditorul are și responsabilitatea de a exprima o opinie cu privire la eficacitatea controlului intern în paralel cu auditul situațiilor financiare consolidate, această propoziție ar fi formulată astfel: „În efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate și prezentarea fidelă a situațiilor financiare consolidate în vederea proiectării de proceduri de audit adecvate circumstanțelor.” În cazul notei de subsol 3, această frază poate fi interpretată drept: „La efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate a situațiilor financiare consolidate care oferă o imagine corectă și fidelă în vederea proiectării de proceduri de audit adecvate circumstanțelor”.

### *Baza pentru opinia cu rezerve*

Investiția companiei ABC în compania XYZ, un asociat străin dobândit în timpul acestui an și contabilizat prin metoda punerii în echivalență, este înregistrată la 15 milioane de dolari în situația consolidată a poziției financiare la 31 decembrie 20X1, iar cota parte a lui ABC din venitul net al XYZ, de 1 milion de dolari, este inclusă în situația consolidată a rezultatului global pentru anul care s-a încheiat la respectiva dată. Nu am putut obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la valoarea contabilă a investiției lui ABC în XYZ la 31 decembrie 20X1 și la cota parte a lui ABC din venitul net al XYZ pentru acest an din cauza faptului că ne-a fost interzis accesul la informațiile financiare, conducerea și auditorii lui XYZ. În consecință, nu am fost în măsură să stabilim dacă erau necesare ajustări ale acestor valori.

### *Opinia cu rezerve*

În opinia noastră, cu excepția efectelor posibile ale aspectului descris în paragraful „Baza pentru opinia cu rezerve”, situațiile financiare consolidate prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative, (sau *oferă o imagine corectă și fidelă cu privire la*) poziția financiară a companiei ABC și a filialelor sale la 31 decembrie 20X1 și a performanței lor financiare și fluxurilor de trezorerie pentru anul care s-a încheiat la respectiva dată în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară.

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

[Forma și conținutul acestei secțiuni a raportului auditorului vor varia în funcție de natura altor responsabilități de raportare ale auditorului.]

[Semnătura auditorului]

[Data raportului auditorului]

[Adresa auditorului]

Dacă, în conformitate cu raționamentul partenerului de misiune la nivelul grupului, efectul imposibilității de a obține probe de audit suficiente și adecvate asupra situațiilor financiare ale grupului este semnificativ și grav, partenerul de misiune la nivelul grupului va declara imposibilitatea exprimării unei opinii, în conformitate cu ISA 705.



## Anexa 2

(a se vedea pct. A23)

### Exemple de aspecte pe care le înțelege echipa misiunii la nivelul grupului

Exemplele oferite acoperă o gamă largă de aspecte; totuși, nu toate aspectele sunt relevante pentru fiecare misiune de audit la nivelul grupului, iar lista de exemple nu este în mod necesar completă.

Controalele la nivelul grupului

1. Controalele la nivelul grupului pot include o combinație între următoarele:

- Întâlniri periodice între conducerea grupului și a componentei pentru a discuta evoluțiile afacerii și a revizui performanța.
- Monitorizarea operațiunilor componentelor și a rezultatelor financiare, inclusiv a rutinelor de raportare periodică, care permit conducerii grupului să monitorizeze performanța componentelor în raport cu bugetele și să ia măsuri corespunzătoare.
- Procesul conducerii grupului de evaluare a riscului, mai exact, procesul de identificare, analiză și gestionare a riscurilor afacerii, inclusiv riscul de fraudă, care ar putea genera denaturarea semnificativă a situațiilor financiare ale grupului.
- Monitorizarea, controlarea, reconcilierea și eliminarea tranzacțiilor intra-grup și a profiturilor nerealizate și a soldurilor conturilor intra-grup la nivelul grupului.
- Un proces de monitorizare a promptitudinii și de evaluare a acurateții și exhaustivității informațiilor financiare primite de la componente.
- Un sistem IT central controlat de aceleași controale generale ale sistemelor informatice pentru tot grupul sau o parte a acestuia.
- Activități de control, din cadrul sistemului IT, comune pentru toate componentele, sau pentru o parte dintre acestea.
- Monitorizarea controalelor, inclusiv a activităților funcției de audit intern și a programelor de auto-evaluare.
- Politici și proceduri uniformizate, inclusiv un manual de proceduri privind raportarea financiară la nivelul grupului.
- Programe la nivelul grupului, precum coduri de conduită sau programe de prevenire a fraudelor.

- Prevederi pentru alocarea autorității și responsabilității către conducerea componentelor.
2. Funcția de audit intern poate fi privită ca parte a controalelor la nivelul grupului, de exemplu, atunci când funcția de audit intern este centralizată. ISA 610 (Revizuit 2013)<sup>1</sup> tratează evaluarea de către echipa misiunii la nivelul grupului cu privire la măsura în care statutul organizațional al funcției de audit intern și politicile și procedurile relevante susțin în mod adecvat obiectivitatea auditorilor interni, nivelul de competență al funcției de audit intern, și măsura în care funcția aplică o abordare sistematică și disciplinată atunci când echipa de audit la nivelul grupului preconizează că va utiliza activitatea funcției.

#### *Procesul de consolidare*

3. Înțelegerea de către echipa misiunii la nivelul grupului a procesului de consolidare poate include aspecte precum:

Aspecte legate de cadrul de raportare financiară aplicabil:

- Măsura în care conducerea componentei înțelege cadrul de raportare financiară aplicabil.
- Procesul de identificare și contabilizare a componentelor în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.
- Procesul de identificare a segmentelor raportabile pentru raportarea pe segmente în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.
- Procesul de identificare a relațiilor cu părțile afiliate și a tranzacțiilor cu părți afiliate pentru raportarea în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.
- Politicile contabile aplicate situațiilor financiare ale grupului, schimbările față de cele din anul financiar anterior, și schimbările generate de standarde noi sau revizuite conform cadrului de raportare financiară aplicabil.
- Procedurile pentru tratarea componentelor care au închideri ale exercițiului financiar diferite față de închiderea exercițiului financiar al grupului.

Aspecte legate de procesul de consolidare:

- Procesul conducerii grupului de înțelegere a politicilor contabile utilizate de componente și, dacă este cazul, de asigurare că se utilizează politici contabile uniforme pentru întocmirea informațiilor financiare ale componentelor pentru situațiile financiare ale grupului și a faptului că diferențele între politicile contabile sunt identificate, și ajustate acolo unde este necesar, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. Politicile contabile uniforme sunt principiile, fundamentele, convențiile, regulile și practicile specifice adoptate de un grup, pe baza cadrului de

---

<sup>1</sup> ISA 610 (Revizuit 2013), *Utilizarea activității auditorilor interni*, punctul 9

raportare financiară aplicabil, pe care le folosesc componentele pentru a raporta tranzacțiile similare în mod uniform. Aceste politici sunt descrise de regulă în manualul de proceduri privind raportarea financiară și în pachetul de raportare emis de conducerea grupului.

- Procesul conducerii grupului de a asigura o raportare financiară completă, corectă și adecvată din partea componentelor pentru consolidare.
- Procesul de transpunere a informațiilor financiare ale componentelor străine în moneda situațiilor financiare ale grupului.
- Modul de organizare a sistemului IT pentru consolidare, inclusiv manualul și etapele automatizate ale procesului, și controalele manuale și programate stabilite în diferite etape ale procesului de consolidare.
- Procesul conducerii grupului pentru obținerea informațiilor cu privire la evenimentele ulterioare.

Aspecte privind ajustările de consolidare:

- Procesul de înregistrare a ajustărilor de consolidare, inclusiv a întocmirii, autorizării și procesării înregistrărilor aferente în contabilitate și experiența personalului responsabil pentru consolidare.
- Ajustările de consolidare prevăzute de cadrul de raportare financiară aplicabil.
- Motivarea din punct de vedere al afacerilor pentru evenimentele și tranzacțiile care au dus la apariția ajustărilor de consolidare.
- Frecvența, natura și dimensiunea tranzacțiilor dintre componente.
- Procedurile de monitorizare, control, reconciliere și eliminare a tranzacțiilor intra-grup și a profiturilor nerealizate, și soldurilor conturilor intra-grup.
- Măsurile luate pentru a ajunge la valoarea justă a activelor și datoriilor achiziționate, procedurile pentru amortizarea fondului comercial (dacă este cazul) și testarea fondului comercial pentru depreciere, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.
- Acordurile cu un proprietar majoritar sau participațiile minoritare cu privire la pierderile înregistrate de o componentă (de exemplu, o obligație a participațiilor minoritare de a regla astfel de pierderi).

## **Anexa 3**

(a se vedea pct. A30)

### **Exemple de condiții sau evenimente care pot indica riscuri ale unor denaturări semnificative în situațiile financiare ale grupului**

Exemplele oferite acoperă o gamă largă de condiții sau evenimente; totuși, nu toate condițiile sau evenimentele sunt relevante pentru fiecare misiune de audit la nivelul grupului, iar lista de exemple nu este în mod necesar completă.

- Structură complexă de grup, în special în cazul în care au loc achiziții, vânzări sau reorganizări frecvente.
- Structuri slabe de guvernare corporativă, inclusiv procesele de luare a deciziilor, care nu sunt transparente.
- Controale la nivelul grupului care sunt inexistente sau ineficace, inclusiv gestionarea necorespunzătoare a informațiilor la nivelul grupului cu privire la monitorizarea operațiunilor componentelor și a rezultatelor acestora.
- Componentele care funcționează în jurisdicții străine care ar putea fi expuse la factori precum intervenții neobișnuite din partea guvernului în domenii precum politica fiscală și comercială și restricții asupra mișcărilor de valută și a dividendelor; și fluctuațiile ratelor de schimb valutar.
- Activități de afaceri ale componentelor care implică un grad ridicat de risc, precum contractele pe termen lung sau tranzacționarea cu instrumente financiare inovative sau complexe.
- Incertitudini cu privire la informațiile financiare ale componentelor care trebuie să fie încorporate în situațiile financiare ale grupului în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, de exemplu, dacă există entități cu scop special sau entități înghețate (care nu sunt active pentru o perioadă) și este necesar să fie încorporate.
- Relații și tranzacții neobișnuite cu părți afiliate.
- Cazuri precedente de solduri ale conturilor intra-grup care nu se soldau sau nu se reconciliau la consolidare.
- Existența unor tranzacții complexe care sunt contabilizate în mai mult de o componentă.
- Modul de aplicare a politicilor de contabilitate de către componente, diferit de cele aplicate situațiilor financiare ale grupului.
- Componente cu date de închidere a exercițiului financiar diferite, care ar putea fi utilizate pentru a manipula momentul de derulare a tranzacțiilor.

CONSIDERENTE SPECIALE – AUDITURI ALE SITUAȚIILOR FINANCIARE ALE GRUPULUI  
(INCLUSIV ACTIVITATEA AUDITORILOR COMPONENTELOR)

- Cazuri anterioare de ajustări de consolidare neautorizate sau incomplete.
- Planificare fiscală agresivă în cadrul grupului, sau tranzacții de mari dimensiuni în numerar cu entități din paradisuri fiscale.
- Schimbări frecvente ale auditorilor contractați să auditeze situațiile financiare ale componentelor.

## **Anexa 4**

(a se vedea pct. A35)

### **Exemple de confirmări ale auditorului componentei**

Ceea ce urmează nu se intenționează a fi o scrisoare standard. Confirmările pot varia de la un auditor al componentei la altul și de la o perioadă la alta.

De cele mai multe ori, confirmările se obțin înainte de începerea activității asupra informațiilor financiare ale componentei.

[Antetul auditorului componentei]

[Data]

[Către partenerul de misiune la nivelul grupului]

Această scrisoare este transmisă în legătură cu auditul dumneavoastră asupra situațiilor financiare ale grupului [numele societății mamă] pentru anul încheiat la [data] în scopul exprimării unei opinii cu privire la măsura în care situațiile financiare ale grupului descriu în mod fidel, sub toate aspectele semnificative (oferă o imagine fidelă și corectă cu privire la) poziția financiară a grupului la [data] și performanța financiară și fluxurile de trezorerie pentru anul încheiat la acea dată în conformitate cu [indicați cadrul de raportare financiară aplicabil].

Confirmăm primirea instrucțiunilor dumneavoastră din data de [data], prin care ne solicitați efectuarea activităților specificate asupra informațiilor financiare ale [numele componentei] pentru anul încheiat la [data].

Confirmăm că:

1. Vom fi în măsură de a respecta instrucțiunile/ Vă informăm că nu vom fi în măsură de a respecta instrucțiunile următoare [specificați instrucțiunile] din următoarele motive [specificați motivele].
2. Instrucțiunile sunt clare și le înțelegem./ Vă rugăm să clarificați următoarele instrucțiuni [specificați instrucțiunile].
3. Vom coopera cu dumneavoastră și vă vom asigura accesul la documentația de audit relevantă.

Luăm cunoștință de următoarele:

1. Informațiile financiare ale [numele componentei] vor fi incluse în situațiile financiare ale grupului [numele societății mamă].
2. Ați putea considera necesar să fiți implicat în activitatea pe care ne-ați solicitat să o efectuăm asupra informațiilor financiare ale [numele componentei] pentru anul încheiat la data de [data].

3. Intenționați să evaluați și, în cazul în care se consideră oportun, să utilizați activitatea noastră pentru auditul situațiilor financiare ale grupului [numele societății mamă].

În legătură cu activitatea pe care o vom efectua asupra informațiilor financiare ale [numele componentei], o [descrieți componenta, de exemplu, filială deținută în întregime, filială, asociere în participație, entitate în care s-a investit contabilizată prin metoda punerii în echivalență sau metoda costului] a [numele societății mamă], confirmăm următoarele:

1. Înțelegem [indicați cerințele etice relevante] suficient pentru îndeplinirea responsabilităților noastre în auditul situațiilor financiare ale grupului, și le vom respecta. În special, și cu privire la [numele societății mamă] și celelalte componente din grup, suntem independenți în sensul [indicați cerințele etice relevante] și respectăm cerințele aplicabile din [faceți referire la reguli] promulgate de [numele agenției de reglementare].
2. Înțelegem Standardele Internaționale de Audit și [indicați alte standarde naționale aplicabile auditului situațiilor financiare ale grupului] într-o manieră suficientă pentru a ne duce la îndeplinire responsabilitățile în auditul situațiilor financiare ale grupului și ne vom desfășura activitatea asupra informațiilor financiare ale [numele componentei] pentru anul încheiat la data de [data] în conformitate cu acele standarde.
3. Deținem competențele de specialitate necesare (de exemplu, cunoștințele specifice pentru sectorul de activitate) pentru efectuarea activității asupra informațiilor financiare ale respectivei componente.
4. Înțelegem [indicați cadrul de raportare financiară aplicabil sau manualul de proceduri privind raportarea financiară la nivelul grupului] suficient pentru a ne duce la îndeplinire responsabilitățile în cadrul auditului situațiilor financiare ale grupului.

Vă vom informa cu privire la orice schimbări intervenite în declarațiile de mai sus pe parcursul activității noastre asupra informațiilor financiare ale [numele componentei].

[Semnătura auditorului]

[Data]

[Adresa auditorului]

## Anexa 5

(a se vedea pct. A58)

### Aspecte necesare și suplimentare incluse în scrisoarea de instrucțiuni a echipei misiunii la nivelul grupului

*Aspectele prevăzute de prezentul ISA spre a fi comunicate către auditorul componentei sunt prezentate în text italic.*

Aspecte relevante pentru planificarea activității de către auditorul componentei:

- *Solicitare adresată auditorul componentei, cunoscând contextul în care echipa misiunii la nivelul grupului va utiliza activitatea auditorului componentei, pentru a confirma faptul că auditorul componentei va coopera cu echipa misiunii la nivelul grupului.*
- Programul de finalizare a auditului.
- Datele vizitelor planificate de către conducerea grupului și echipa misiunii la nivelul grupului, și datele întâlnirilor planificate cu membrii conducerii componentei și auditorul componentei.
- O listă de persoane de contact cheie.
- *Activitatea care trebuie efectuată de auditorul componentei, modul în care va fi utilizată acea activitate și prevederile pentru coordonarea eforturilor în etapa inițială a auditului și în timpul acestuia, inclusiv implicarea planificată a echipei misiunii la nivelul grupului în activitatea auditorului componentei.*
- *Cerințele etice relevante pentru auditul grupului și, în special, cerințele de independență, de exemplu, în cazul în care auditorului grupului îi este interzis, prin lege sau reglementări, să utilizeze auditori interni pentru a oferi asistență directă, este relevant ca auditorul grupului să ia în considerare dacă interdicția se extinde și la nivelul auditorilor componentei și, dacă da, să abordeze această lucră în comunicarea cu auditorii componentei<sup>1</sup>.*
- *În cazul unui audit sau a unei revizuri a informațiilor financiare ale componentei, pragul de semnificație al componentei (și acolo unde este cazul nivelul sau nivelurile pragului de semnificație pentru clase de tranzacții specifice, solduri de conturi sau prezentări de informații) și pragul peste care denaturările nu pot fi privite drept evident nesemnificative, pentru situațiile financiare ale grupului.*
- *O listă a părților afiliate întocmită de conducerea grupului și orice alte părți afiliate pe care echipa misiunii la nivelul grupului le cunoaște, și o solicitare ca auditorul componentei să comunice în timp util către echipa misiunii la*

---

<sup>1</sup> ISA 610 (Revizuit 2013), *Utilizarea activității auditorilor interni*, punctul A31



*nivelul grupului părțile afiliate neidentificate anterior de conducerea grupului sau de echipa misiunii la nivelul grupului.*

- Activitatea care trebuie efectuată asupra tranzacțiilor și profiturilor nerealizate intra-grup și a soldurilor conturilor intra-grup.
- Îndrumări cu privire la alte responsabilități de raportare statutare, de exemplu, raportarea cu privire la aserțiunile conducerii grupului privind eficacitatea controlului intern.
- Dacă există probabilitatea unui decalaj între finalizarea activității asupra informațiilor financiare ale componentelor și concluzia echipei misiunii la nivelul grupului asupra situațiilor financiare ale grupului, instrucțiuni specifice privind revizuirea evenimentelor ulterioare.

Aspecte relevante pentru desfășurarea activității auditorului componentei:

- Constatările testelor activităților de control ale echipei misiunii la nivelul grupului ale unui sistem de procesare comun pentru toate componentele sau o parte dintre acestea, și testele controalelor efectuate de auditorul componentei.
- *Riscurile semnificative de denaturare semnificativă identificate în situațiile financiare ale grupului, ca urmare a fraudei sau erorii, relevante pentru activitatea auditorului componentei, și o solicitare ca auditorul componentei să comunice în timp util orice alte riscuri semnificative ale unor denaturări semnificative în situațiile financiare ale grupului, generate de fraude sau erori, identificate la nivelul componentei și răspunsul auditorului componentei la aceste riscuri.*
- Constatările funcției de audit intern, bazate pe activitatea efectuată asupra controalelor la nivelul componentelor sau relevante pentru acestea.
- Solicitarea comunicării la timp a probelor de audit, obținute ca urmare a efectuării activității asupra informațiilor financiare ale componentelor, care contrazic probele de audit pe care echipa misiunii la nivelul grupului și-a bazat inițial evaluarea riscului efectuată la nivelul grupului.
- Solicitarea unei declarații scrise cu privire la respectarea de către auditorul componentei a cadrului de raportare financiară aplicabil, sau o declarație cu privire la faptul că diferențele dintre politicile de contabilitate aplicate asupra informațiilor financiare ale componentei și cele aplicate în cazul situațiilor financiare ale grupului au fost prezentate.
- Aspectele care trebuie documentate de către auditorul componentei.

Alte informații

- O solicitare ca următoarele aspecte să fie raportate în timp util către echipa misiunii la nivelul grupului:
  - Aspectele semnificative de contabilitate, raportare financiară și audit, inclusiv estimările contabile și raționamentele aferente.

- Aspectele legate de principiul continuității activității componenteii.
- Aspectele legate de litigii și revendicări.
- Deficiențe semnificative ale controlului intern pe care auditorul componenteii le-a identificat în timpul efectuării activității sale asupra informațiilor financiare ale componenteii, și informațiile care indică existența fraudei.
- O solicitare ca echipa misiunii la nivelul grupului să fie anunțată cu privire la orice fel de evenimente neobișnuite cât se poate de devreme.
- *O solicitare ca aspectele enumerate la punctul 41 să fie comunicate echipei misiunii la nivelul grupului atunci când activitatea asupra informațiilor financiare ale componenteii este finalizată.*

# STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 610 (REVIZUIT 2013)

## UTILIZAREA ACTIVITĂȚII AUDITORILOR INTERNI

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care se încheie la data de 15 decembrie 2014 sau ulterior acestei date)

### CUPRINS

---

	Punct
<b>Introducere</b>	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA .....	1–5
Relația dintre ISA 315 (Revizuit) și ISA 610 (Revizuit 2013) .....	6–10
Responsabilitatea auditorului extern pentru audit.....	11
Data intrării în vigoare.....	12
<b>Obiective</b> .....	13
<b>Definiții</b> .....	14
<b>Cerințe</b>	
Determinarea oportunității, domeniilor și măsurii în care poate fi utilizată activitatea funcției de audit intern .....	15–20
Utilizarea activității funcției de audit intern .....	21–25
Determinarea oportunității, domeniilor și măsurii în care auditorii interni pot fi utilizați în furnizarea de asistență directă .....	26 – 32
Utilizarea auditorilor interni în furnizarea de asistență directă .....	33 – 35
Documentație.....	36 – 37
<b>Aplicare și alte materiale explicative</b>	
Definirea funcției de audit intern .....	A1–A4
Determinarea oportunității, domeniilor și măsurii în care poate fi utilizată activitatea funcției de audit intern.....	A5–A23
Utilizarea activității funcției de audit intern .....	A24–A30
Determinarea oportunității, domeniilor și măsurii în care auditorii interni pot fi utilizați în furnizarea de asistență directă .....	A31–A39
Utilizarea auditorilor interni în furnizarea de asistență directă .....	A40 – A41

---

Standardul Internațional de Audit (ISA) 610 (Revizuit 2013), *Utilizarea activității auditorilor interni*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiectivele generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

## Introducere

### Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitățile auditorului extern atunci când utilizează activitatea funcției de audit intern pentru obținerea de probe de audit. Aceasta presupune (a) utilizarea activității funcției de audit intern pentru obținerea de probe de audit și (b) utilizarea auditorilor interni în furnizarea de asistență directă sub coordonarea, supravegherea și revizuirea auditorului extern.
2. Prezentul ISA nu se aplică dacă entitatea nu are o funcție de audit intern. (a se vedea pct. A2)
3. Dacă entitatea are o funcție de audit intern, prevederile prezentului ISA referitoare la utilizarea activității acelei funcții nu se aplică dacă:
  - (a) Responsabilitățile și activitățile funcției nu sunt relevante pentru audit; sau
  - (b) Pe baza înțelegerii preliminare a funcției de către auditor, ca urmare a procedurilor efectuate conform ISA 315 (Revizuit),<sup>1</sup> auditorul extern nu preconizează că va utiliza activitatea funcției pentru a obține probe de audit.

Nicio prevedere a prezentului ISA nu impune auditorului extern să utilizeze activitatea funcției de audit intern pentru a modifica natura sau plasarea în timp sau pentru a reduce amploarea procedurilor de audit ce urmează să fie efectuate direct de către auditorul extern; aceasta este decizia auditorului extern atunci când stabilește strategia generală de audit.

4. Mai mult, prevederile din acest ISA referitoare la asistența directă nu se aplică dacă auditorul extern nu își propune să utilizeze auditorii interni în furnizarea de asistență directă.
5. Este posibil ca în anumite jurisdicții auditorului extern să îi fie interzis sau restricționat într-o anumită măsură, prin lege sau reglementări, să utilizeze activitatea funcției de audit intern sau să utilizeze auditorii interni în furnizarea de asistență directă. ISA nu are prioritate în fața legilor sau reglementărilor care guvernează un audit al situațiilor financiare.<sup>2</sup> Prin urmare, astfel de interdicții sau restricții nu împiedică auditorul extern de la a respecta ISA. (a se vedea pct. A31)

<sup>1</sup> ISA 315 (Revizuit), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său*

<sup>2</sup> ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*, punctul A55

**Relația dintre ISA 315 (Revizuit) și ISA 610 (Revizuit 2013)**

6. Multe entități înființează funcții de audit intern ca parte a structurilor lor de control intern și guvernanta. Obiectivele și domeniul de activitate ale unei funcții de audit intern, natura responsabilităților sale și statutul său organizațional, incluzând autoritatea și responsabilitatea funcției, variază semnificativ și depind de dimensiunea și structura entității și de cerințele conducerii și, acolo unde este cazul, de cerințele persoanelor responsabile cu guvernanta.
7. ISA 315 (Revizuit) tratează modul în care cunoștințele și experiența funcției de audit intern pot contribui cu informații la înțelegerea de către auditorul extern a entității și a mediului său și la identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă. ISA 315 (Revizuit)<sup>3</sup> explică, de asemenea, modul în care o comunicare eficientă între auditorii interni și cei externi creează un mediu în care auditorul extern poate fi informat cu privire la aspecte semnificative care pot influența activitatea auditorului extern.
8. În funcție de măsura în care statutul organizațional și procedurile și politicile relevante ale funcției de audit intern sprijină corespunzător obiectivitatea auditorilor interni, de nivelul de competență al funcției de audit intern și de măsura în care funcția aplică o abordare sistematică și disciplinată, auditorul extern, la rândul său, poate utiliza activitatea funcției de audit intern într-o modalitate constructivă și complementară. Prezentul ISA tratează responsabilitățile auditorului extern atunci când, pe baza înțelegerii preliminare a funcției de audit intern obținută de auditorul extern ca rezultat al procedurilor efectuate conform ISA 315 (Revizuit), auditorul extern preconizează că va utiliza activitatea funcției de audit intern ca parte a probelor de audit obținute.<sup>4</sup> O asemenea utilizare a acestei activități modifică natura sau plasarea în timp, sau reduce amploarea, procedurilor de audit ce urmează a fi efectuate direct de către auditorul extern.
9. Mai mult, prezentul ISA abordează, de asemenea, responsabilitățile auditorului extern dacă se preconizează utilizarea auditorilor interni în furnizarea de asistență directă sub coordonarea, supravegherea și revizuirea auditorului extern.
10. În cadrul unei entități pot exista persoane care efectuează proceduri similare cu cele efectuate de către o funcție de audit intern. Dacă aceste proceduri nu sunt realizate de către o funcție obiectivă și competentă, care aplică o abordare sistematică și disciplinată, inclusiv un control de calitate, ele sunt considerate controale interne, iar obținerea de probe cu privire la eficacitatea unor astfel de controale ar face parte din răspunsurile auditorului la riscurile evaluate, în conformitate cu ISA 330.<sup>5</sup>

---

<sup>3</sup> ISA 315 (Revizuit), punctul A116

<sup>4</sup> A se vedea punctele 15–25

<sup>5</sup> ISA 330, *Răspunsul auditorului la riscurile evaluate*

## Responsabilitatea auditorului extern pentru audit

11. Auditorul extern este singurul responsabil pentru opinia de audit exprimată, iar această responsabilitate nu este diminuată prin utilizarea activității funcției de audit intern de către auditorul extern sau a auditorilor interni în furnizarea de asistență directă misiunii. Deși auditorii interni pot efectua proceduri de audit similare cu cele realizate de către auditorul extern, nici funcția de audit intern, nici auditorii interni nu sunt independenți față de entitate, așa cum se prevede pentru auditorul extern în cazul unui audit al situațiilor financiare, în conformitate cu ISA 200.<sup>6</sup> Prin urmare, prezentul ISA definește condițiile care trebuie îndeplinite pentru ca auditorul extern să poată utiliza activitatea auditorilor interni. De asemenea, el definește efortul de lucru necesar pentru obținerea de probe de audit suficiente și adecvate care să demonstreze că activitatea funcției de audit intern sau a auditorilor interni care furnizează asistență directă răspunde scopului auditului. Cerințele acestui standard sunt menite să ofere un cadru pentru raționamentul auditorului extern referitor la utilizarea activității auditorilor interni pentru a preveni utilizarea exagerată sau nedorită a acestei activități.

### Data intrării în vigoare

12. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care se încheie la data de 15 decembrie 2014 sau ulterior acestei date.

### Obiective

13. Atunci când entitatea are o funcție de audit intern, iar auditorul extern precizează că va utiliza activitatea funcției pentru a modifica natura sau plasarea în timp, sau pentru a reduce amploarea, procedurilor de audit ce urmează a fi efectuate direct de către auditorul extern, sau să utilizeze auditori interni în furnizarea de asistență directă, obiectivele acestuia sunt:

- (a) Să determine dacă poate fi utilizată activitatea funcției de audit intern sau asistența directă furnizată de auditorii interni și, dacă da, în ce domenii și în ce măsură;

iar după stabilirea acestui aspect:

- (b) Dacă utilizează activitatea funcției de audit intern, să determine dacă respectiva activitate corespunde contextului auditului; și
- (c) Dacă utilizează auditori interni în furnizarea de asistență directă, să coordoneze, supravegheze și revizuiască în mod corespunzător activitatea acestora.

<sup>6</sup> ISA 200, punctul 14

## Definiții

14. În contextul ISA, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
- (a) Funcția de audit intern – O funcție a unei entități care efectuează activități de asigurare și consultanță menite să evalueze și să îmbunătățească eficacitatea guvernancei, a proceselor de management al riscului și de control intern ale entității. (a se vedea pct. A1–A4)
  - (b) Asistența directă – Utilizarea auditorilor interni în efectuarea de proceduri de audit sub coordonarea, supravegherea și revizuirea auditorului extern.

## Cerințe

### Determinarea oportunității, domeniilor și măsurii în care poate fi utilizată activitatea funcției de audit intern

#### *Evaluarea funcției de audit intern*

15. Auditorul extern trebuie să determine dacă activitatea funcției de audit intern poate fi utilizată în contextul auditului, prin evaluarea următoarelor aspecte:
- (a) Măsura în care statutul organizațional, procedurile și politicile relevante ale funcției de audit intern sprijină obiectivitatea auditorilor interni; (a se vedea pct. A5–A9)
  - (b) Nivelul de competență a funcției de audit intern; și (a se vedea pct. A5–A9)
  - (c) Măsura în care funcția de audit intern aplică o abordare sistematică și disciplinată, inclusiv un control al calității. (a se vedea pct. A10–A11)
16. Auditorul extern nu trebuie să utilizeze activitatea funcției de audit intern dacă determină că:
- (a) Statutul organizațional, procedurile și politicile relevante ale funcției de audit intern nu sprijină în mod adecvat obiectivitatea auditorilor interni;
  - (b) Funcția nu are competență suficientă; sau
  - (c) Funcția nu aplică o abordare sistematică și disciplinată, inclusiv un control al calității. (a se vedea pct. A12–A14)

#### *Determinarea naturii și amplitudinii activității funcției de audit care poate fi utilizată*

17. Ca bază pentru determinarea domeniilor și măsurii în care poate fi utilizată activitatea funcției de audit intern, auditorul extern trebuie să analizeze natura și domeniul de aplicare al activității care a fost realizată sau care este prevăzută a fi realizată de către funcția de audit intern și relevanța acesteia pentru strategia generală de audit și planul de audit al auditorului extern. (a se vedea pct. A15–A17)



18. Auditorul extern trebuie să exercite toate raționamentele profesionale semnificative pentru misiunea de audit și, pentru a preveni utilizarea neadecvată a activității funcției de audit intern, trebuie să planifice utilizarea într-o mai mică măsură a activității funcției și efectuarea directă a celei mai mari părți a activității, atunci când: (a se vedea pct. A15–A17)
- (a) Este necesară utilizarea unor raționamente mai complexe pentru:
    - (i) Planificarea și efectuarea procedurilor de audit relevante; și
    - (ii) Evaluarea probelor de audit obținute; (a se vedea pct. A18–A19)
  - (b) Riscul evaluat de denaturare semnificativă la nivelul afirmațiilor este mai mare, acordându-se o atenție specială riscurilor identificate drept semnificative; (a se vedea pct. A20–A22)
  - (c) Statutul organizațional, procedurile și politicile relevante ale funcției de audit intern sprijină într-o mică măsură în mod adecvat obiectivitatea auditorilor interni; și
  - (d) Nivelul de competență al funcției de audit intern este mai redus.
19. Auditorul extern trebuie, de asemenea, să evalueze per total, dacă, prin utilizarea activității funcției de audit intern în măsura prevăzută, rezultă totuși o implicare suficientă a auditorului extern în audit, având în vedere că auditorul extern este singurul responsabil de opinia de audit exprimată. (a se vedea pct. A15–A22)
20. Atunci când auditorul extern le comunică persoanelor responsabile cu guvernanta o imagine de ansamblu a domeniului de aplicare prevăzut și calendarului auditului, în conformitate cu ISA 260,<sup>7</sup> acesta trebuie să comunice și modul în care auditorul extern a preconizat să utilizeze activitatea funcției de audit intern. (a se vedea pct. A23)

### Utilizarea activității funcției de audit intern

21. Dacă auditorul extern preconizează să utilizeze activitatea funcției de audit intern, el trebuie să discute cu persoanele care efectuează activitățile funcției modul în care a preconizat utilizarea activității funcției, ca bază pentru coordonarea activităților respective. (a se vedea pct. A24–A26)
22. Auditorul extern trebuie să citească rapoartele funcției de audit intern care fac referire la activitatea funcției pe care auditorul extern intenționează să o utilizeze pentru a înțelege natura și amploarea procedurilor de audit efectuate și constatările aferente.
23. Auditorul extern trebuie să efectueze suficiente proceduri de audit asupra activității funcției de audit intern, per ansamblu, pe care auditorul intențio-

<sup>7</sup> ISA 260, *Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta*, punctul 15

nează să o utilizeze astfel încât să îi determine caracterul adecvat în contextul auditului, inclusiv să evalueze dacă:

- (a) Activitatea funcției a fost adecvat planificată, efectuată, supravegheată, revizuită și documentată;
- (b) Au fost obținute probe suficiente și adecvate pentru a îi permite funcției să formuleze concluzii rezonabile; și
- (c) Concluziile obținute sunt adecvate circumstanțelor și rapoartele întocmite în cadrul funcției sunt consecvente cu rezultatele activității realizate. (a se vedea pct. A27–A30)

24. Natura și amploarea procedurilor de audit ale auditorului extern trebuie să depindă de evaluarea realizată de auditorul extern asupra:

- (a) Nivelului de raționament profesional implicat;
- (b) Riscului evaluat de denaturare semnificativă;
- (c) Măsurii în care statutul organizațional, politicile și procedurile relevante ale funcției de audit intern sprijină obiectivitatea auditorilor interni; și
- (d) Nivelului de competență a funcției;<sup>8</sup> (a se vedea pct. A27–A29)

și trebuie să includă repetarea executării unei părți din activitate. (a se vedea pct. A30)

25. Auditorul extern trebuie, de asemenea, să evalueze măsura în care rămân valabile concluziile auditorului extern cu privire la funcția de audit intern, conform punctului 15 al prezentului ISA, și determinarea naturii și amplitudinii utilizării activității funcției în contextul auditului conform punctelor 18-19 din prezentul ISA.

### **Determinarea oportunității, domeniilor și măsurii în care auditorii interni pot fi utilizați pentru a furniza asistență directă**

*Determinarea măsurii în care auditorii interni pot fi utilizați în furnizarea de asistență directă în contextul auditului*

- 26. Auditorului extern îi poate fi interzisă, prin legi sau reglementări, obținerea de asistență directă din partea auditorilor interni. În acest caz, punctele 27-35 și 37 nu se aplică. (a se vedea pct. A31)
- 27. Dacă utilizarea auditorilor interni în furnizarea de asistență directă nu este interzisă de legi sau reglementări și auditorul extern își propune să utilizeze auditorii interni în furnizarea de asistență directă cu privire la audit, auditorul extern trebuie să evalueze existența și importanța amenințărilor la adresa obiectivității și nivelul de competență al auditorilor interni care vor furniza

---

<sup>8</sup> A se vedea punctul 18

asistența respectivă. Evaluarea auditorului extern cu privire la existența și importanța amenințărilor la adresa obiectivității auditorilor interni trebuie să includă interviuarea acestora din urmă din perspectiva intereselor și relațiilor care pot crea o amenințare la adresa obiectivității lor. (a se vedea pct. A32-A34)

28. Auditorul extern nu trebuie să utilizeze un auditor intern în furnizarea de asistență directă dacă:
- (a) Există amenințări semnificative la adresa obiectivității auditorului intern; sau
  - (b) Auditorilor interni le lipsește competența suficientă de a efectua activitatea propusă. (a se vedea pct. A32–A34)

*Determinarea naturii și amplitudinii activității care poate fi alocată auditorilor interni ce furnizează asistență directă*

29. În determinarea naturii și amplitudinii activității care poate fi alocată auditorilor interni și a naturii, plasării în timp și amplitudinii coordonării, supravegherii și revizuirii corespunzătoare a circumstanțelor, auditorul extern trebuie să ia în considerare:
- (a) Nivelul de raționament implicat în:
    - (i) Planificarea și efectuarea de proceduri de audit relevante; și
    - (ii) Evaluarea probelor de audit adunate;
  - (b) Riscurile de denaturare semnificativă evaluate; și
  - (c) Evaluarea de către auditorul extern a existenței și importanței amenințărilor la adresa obiectivității și al nivelului de competență al auditorilor interni care vor furniza asistența respectivă. (a se vedea pct. A35–A39)
30. Auditorul extern nu trebuie să utilizeze auditori interni în furnizarea de asistență directă în vederea efectuării unor proceduri care:
- (a) Presupune exercitarea de raționamente semnificative pe parcursul auditului; (a se vedea pct. A19)
  - (b) Se referă la riscuri evaluate de denaturare semnificativă mai ridicate, unde raționamentul necesar în efectuarea procedurilor de audit relevante sau evaluarea probelor de audit adunate este mult mai amplu; (a se vedea pct. A38)
  - (c) Se referă la o activitate în care auditorii interni au fost implicați și care a fost deja sau urmează să fie raportată conducerii sau persoanelor responsabile cu guvernarea de către funcția de audit intern; sau

- (d) Se referă la decizii pe care auditorul extern le ia în conformitate cu ISA-urile, referitoare la funcția de audit intern și utilizarea activității sale sau a asistenței directe. (a se vedea pct. A35–A39)
31. După ce auditorul extern a evaluat corespunzător dacă, și dacă da, în ce măsură pot fi utilizați auditorii interni în furnizarea de asistență directă cu privire la misiunea de audit, acesta trebuie, atunci când le comunică persoanelor responsabile cu guvernanta o imagine de ansamblu a domeniului de aplicare prevăzut și calendarului auditului, în conformitate cu ISA 260,<sup>9</sup> să comunice natura și amploarea utilizării preconizate a auditorilor interni în furnizarea de asistență directă, astfel încât să se ajungă la o înțelegere reciprocă că implicarea acestora nu este excesivă în circumstanțele date ale misiunii. (a se vedea pct. A39)
32. Auditorul extern trebuie să evalueze dacă, per total, utilizarea auditorilor interni în furnizarea de asistență directă în măsura preconizată, împreună cu utilizarea prevăzută a activității funcției de audit intern, asigură o situație în care auditorul extern este suficient de implicat în misiunea de audit, având în vedere că acesta este singurul responsabil de opinia de audit exprimată.

### **Utilizarea auditorilor interni în furnizarea de asistență directă**

33. Înainte de a utiliza auditorii interni în furnizarea de asistență directă în contextul auditului, auditorul extern trebuie:
- (a) Să obțină acordul scris al unui reprezentant autorizat al entității, potrivit căruia auditorilor interni li se va permite să urmeze indicațiile auditorului extern, iar entitatea nu va interveni în activitatea pe care auditorii interni o desfășoară pentru auditorul extern; și
  - (b) Să obțină acordul scris al auditorilor interni că vor păstra confidențialitatea chestiunilor specifice, conform indicațiilor auditorului extern, și îl vor informa pe acesta cu privire la orice amenințare la adresa obiectivității lor.
34. Auditorul extern trebuie să coordoneze, supravegheze și revizuiască activitatea desfășurată de auditorii interni în cadrul misiunii, în conformitate cu ISA 220.<sup>10</sup> Prin aceasta:
- (a) În coordonarea naturii, plasării în timp și amplitudinii coordonării, supravegheerii și revizuirii trebuie să aibă în vedere că auditorii interni nu sunt independenți față de entitate și auditorul extern trebuie să răspundă de consecințele evaluării factorilor de la punctul 29 al prezentului ISA; și

---

<sup>9</sup> ISA 260, punctul 15

<sup>10</sup> ISA 220, *Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare*

- (b) Procedurile de revizuire trebuie să prevadă examinarea ulterioară de către auditorul extern a probelor de audit care stau la baza unei părți a activității efectuate de auditorii interni.

Amplerea coordonării, supravegherii și revizuirii de către auditorul extern a activității efectuate de auditorii interni trebuie să fie suficientă pentru ca acesta să fie convins că auditorii interni au obținut probe de audit suficiente și adecvate pentru a-și sprijini concluziile fundamentate pe acea activitate. (a se vedea pct. A40–A41)

- 35. În coordonarea, supravegherea și revizuirea activității efectuate de auditorii interni, auditorul extern trebuie să acorde atenție oricăror indicii de neadecvare rezultate din evaluările prevăzute la punctul 27.

### Documentație

- 36. Dacă auditorul extern utilizează activitatea funcției de audit intern, auditorul extern trebuie să includă în documentația de audit:
  - (a) Evaluarea:
    - (i) Măsurii în care statutul organizațional, politicile și procedurile relevante ale funcției de audit intern sprijină în mod adecvat obiectivitatea auditorilor interni;
    - (ii) Nivelului de competență al funcției; și
    - (iii) Măsurii în care funcția aplică o abordare sistematică și disciplinată, inclusiv un control al calității;
  - (b) Natura și amploarea activității utilizate și baza pentru luarea deciziei în acest sens; și
  - (c) Procedurile de audit efectuate de către auditorul extern pentru a evalua caracterul adecvat al activității utilizate.
- 37. Dacă auditorul extern utilizează auditori interni în furnizarea de asistență directă cu privire la audit, auditorul extern trebuie să includă în documentația de audit:
  - (a) Evaluarea existenței și importanței amenințărilor la adresa obiectivității auditorilor interni și a nivelului de competență al auditorilor interni utilizați de a furniza asistență directă;
  - (b) Baza deciziei cu privire la natura și amploarea activității efectuate de auditorii interni;
  - (c) Cine a revizuit activitatea efectuată și data și amploarea acelei revizuirii, în conformitate cu ISA 230;<sup>11</sup>

<sup>11</sup> ISA 230, *Documentația de audit*

- (d) Declarațiile scrise obținute de la un reprezentant autorizat al entității și auditorii interni, conform punctului 33 din acest ISA; și
- (e) Foile de lucru întocmite de auditorii interni care au furnizat asistență directă în cadrul misiunii de audit.

\* \* \*

## Aplicare și alte materiale explicative

### Definiția funcției de audit intern (a se vedea pct. 2, 14 litera (a))

- A1. Obiectivele și domeniul de aplicare a funcțiilor de audit intern includ, în general, activități de asigurare și consultanță menite să evalueze și îmbunătățească eficacitatea guvernantei, a proceselor de gestionare a riscului și a controlului intern ale entității, precum:

#### *Activități privind guvernanta*

- Funcția de audit intern poate aprecia procesul de guvernanta prin perspectiva realizării obiectivelor privind: etica și valorile, gestionarea performanței și responsabilitatea, comunicarea informațiilor privind riscul și controlul către secțiunile adecvate ale organizației și eficacitatea comunicării dintre persoanele responsabile cu guvernanta, auditorii externi și interni, și conducerea.

#### *Activități privind gestionarea riscului*

- Funcția de audit intern poate fi utilă entității prin identificarea și evaluarea expunerilor semnificative la risc și prin contribuția la îmbunătățirea gestionării riscului și controlului intern (inclusiv a eficacității procesului de raportare financiară).
- În cadrul funcției de audit intern se pot efectua proceduri pentru a asista entitatea în detectarea fraudei.

#### *Activități privind controlul intern*

- Evaluarea controlului intern. Funcției de audit intern îi pot fi alocate responsabilități specifice pentru revizuirea controalelor, evaluarea funcționării acestora și efectuarea de recomandări de îmbunătățire. În realizarea acestor responsabilități, funcția de audit intern oferă asigurare privind controlul. De exemplu, funcția de audit intern poate planifica și efectua teste sau alte proceduri pentru a oferi asigurare conducerii și persoanelor responsabile cu guvernanta cu privire la proiectarea, implementarea și eficacitatea funcționării controlului intern, inclusiv a acelor controale care sunt relevante pentru audit.
- Examinarea informațiilor financiare și de exploatare. Funcția de audit intern poate fi desemnată să revizuiască modalitățile utilizate pentru

identificarea, recunoașterea, evaluarea, clasificarea și raportarea informațiilor financiare și de exploatare, și să realizeze interviuri specifice referitoare la unele elemente individuale, incluzând teste de detaliu ale tranzacțiilor, soldurilor și procedurilor.

- Revizuirea activităților de exploatare. Funcția de audit intern poate fi desemnată să revizuiască economicitatea, eficiența și eficacitatea activităților de exploatare, inclusiv a activităților non-financiare ale unei entități.
  - Revizuirea conformității cu legile și reglementările. Funcția de audit intern poate fi desemnată să revizuiască conformitatea cu legile, reglementările și alte cerințe externe, cu politicile conducerii și directivele și alte cerințe interne.
- A2. Activități similare celor efectuate de către funcția de audit intern pot fi realizate de către funcții cu alte denumiri din cadrul entității. Toate sau unele dintre activitățile unei funcții de audit intern pot fi, de asemenea, externalizate către un furnizor terț de servicii. Nici denumirea funcției și nici dacă aceasta este efectuată de entitate sau de un furnizor terț de servicii nu reprezintă indicatori unici ai măsurii în care auditorul extern poate utiliza sau nu activitatea funcției. Mai degrabă, se iau în considerare aspectele relevante privind natura activităților; măsura în care statutul organizațional, politicile și procedurile relevante ale funcției de audit intern sprijină obiectivitatea auditorilor interni; competența; și abordarea sistematică și disciplinată a funcției. Referințele din prezentul ISA la activitatea funcției de audit intern includ activitățile relevante ale altor funcții sau ale furnizorilor terți care au aceste caracteristici.
- A3. Mai mult, persoanele din cadrul entității cu sarcini operaționale și responsabilități în afara funcției de audit intern se confruntă, de obicei, cu amenințări la adresa obiectivității lor din cauza cărora nu pot fi tratate, în contextul prezentului ISA, ca parte a funcției de audit intern, deși ele pot derula activități de control care pot fi testate în conformitate cu ISA 330.<sup>12</sup> Din acest motiv, monitorizarea controalelor efectuată de un proprietar-manager nu va fi considerată ca fiind echivalentă cu o funcție de audit intern.
- A4. Deși obiectivele funcției de audit intern a unei entități și ale auditorului său extern diferă, funcția poate efectua proceduri de audit similare celor efectuate de către auditorul extern în cadrul unui audit al situațiilor financiare. În acest caz, auditorul extern poate utiliza funcția în contextul auditului într-una sau mai multe din următoarele modalități:
- Pentru a obține informații relevante pentru evaluarea de către auditorul extern a riscurilor de denaturare semnificativă datorată erorii sau fraudei.

<sup>12</sup> A se vedea punctul 10

În acest sens, ISA 315 (Revizuit)<sup>13</sup> prevede ca auditorul extern să înțeleagă natura responsabilităților funcției de audit intern, statutul său în cadrul organizației și activitățile efectuate sau care urmează să fie efectuate și să intervieveze persoanele adecvate din cadrul funcției de audit intern (dacă entitatea are o astfel de funcție); sau

- Cu excepția cazului în care îi este interzis sau parțial restricționat prin legi sau reglementări, auditorul extern, după o evaluare adecvată, poate decide să utilizeze activitatea care a fost efectuată de funcția de audit intern în decursul perioadei, ca substitut parțial pentru probele de audit ce urmează a fi obținute direct de către auditorul extern.<sup>14</sup>

Mai mult, cu excepția cazului în care îi este interzis sau parțial restricționat prin legi sau reglementări, auditorul extern poate utiliza auditori interni pentru efectuarea de proceduri de audit sub coordonarea, supravegherea și revizuirea auditorului extern (acțiune numită drept „asistență directă” în prezentul ISA).<sup>15</sup>

### **Determinarea oportunității, domeniilor și măsurii în care poate fi utilizată activitatea funcției de audit intern**

#### *Evaluarea funcției de audit intern*

Obiectivitate și competență (a se vedea pct. 15 literele (a)–(b))

- A5. Auditorul extern exercită raționamentul profesional atunci când determină dacă activitatea funcției de audit intern poate fi utilizată în contextul auditului, precum și natura și măsura în care activitatea funcției de audit intern poate fi utilizată în circumstanțele respective.
- A6. Măsura în care statutul organizațional, politicile și procedurile relevante ale funcției de audit intern sprijină obiectivitatea auditorilor interni și nivelul de competență al funcției sunt deosebit de importante în determinarea utilizării sale și, în caz afirmativ, a naturii și amplitudinii utilizării activității funcției care este adecvată în circumstanțele date.
- A7. Obiectivitatea se referă la capacitatea de a efectua respectivele sarcini fără a permite ca subiectivismul, conflictul de interese sau influența nedorită a altor părți să aibă prioritate față de raționamentele profesionale. Factorii care ar putea influența evaluarea auditorului extern includ următoarele:
- Măsura în care statutul organizațional al funcției de audit intern, inclusiv autoritatea și responsabilitatea funcției, sprijină capacitatea acesteia de a nu permite ca raționamentul profesional să fie afectat de subiectivismul, conflictul de interese sau influența nedorită a altor părți. De exemplu, dacă funcția de audit intern raportează persoanelor responsabile cu

<sup>13</sup> ISA 315 (Revizuit), punctul 6 litera (a)

<sup>14</sup> A se vedea punctele 15–25

<sup>15</sup> A se vedea punctele 26–35



governanța sau unei persoane din conducere cu autoritatea corespunzătoare, sau dacă funcția raportează conducerii, dacă are acces direct la persoanele responsabile cu governanța.

- Dacă funcția de audit intern nu este afectată de responsabilități care intră în conflict, de exemplu, dacă are sarcini de conducere sau operaționale sau responsabilități care sunt în afara sferei funcției de audit intern.
  - Dacă persoanele responsabile cu governanța supraveghează deciziile de angajare în cadrul funcției de audit intern, de exemplu, dacă determină politica adecvată de remunerare a auditorilor interni.
  - Dacă există orice constrângeri sau restricții impuse funcției de audit intern de către conducere sau de către persoanele responsabile cu governanța, de exemplu, referitor la comunicarea constatărilor funcției de audit intern către auditorul extern.
  - Dacă auditorii interni sunt membri ai organismelor profesionale relevante, iar calitatea lor de membri îi obligă să se conformeze standardelor profesionale relevante privind obiectivitatea, sau dacă politicile interne determină atingerea aceluiași obiective.
- A8. Competența funcției de audit intern se referă la obținerea și menținerea cunoștințelor și aptitudinilor funcției ca întreg la nivelul necesar pentru a permite realizarea sarcinilor alocate cu diligența necesară și în conformitate cu standardele profesionale aplicabile. Factorii care pot influența deciziile auditorului extern includ următoarele:
- Dacă funcția de audit intern dispune de resursele adecvate și corespunzătoare în raport cu dimensiunea entității și natura operațiunilor sale.
  - Dacă există politici stabilite pentru angajarea, formarea și alocarea auditorilor interni în misiunile de audit intern.
  - Dacă auditorii interni dispun de o formare tehnică adecvată și competență în domeniul auditului. Criteriile relevante care ar putea fi analizate de către auditorul extern atunci când realizează această evaluare pot include, de exemplu, deținerea de către auditorii interni a unui titlu profesional și a experienței relevante.
  - Dacă auditorii interni dețin cunoștințele necesare referitoare la raportarea financiară a entității și la cadrul de raportare financiară aplicabil și dacă funcția de audit intern dispune de aptitudinile necesare (de exemplu, cunoștințe specifice sectorului de activitate) pentru a efectua activități aferente situațiilor financiare ale entității.
  - Dacă auditorii interni sunt membri ai organismelor profesionale relevante care îi obligă să se conformeze standardelor profesionale relevante, inclusiv cerințelor de dezvoltare profesională continuă.

A9. Obiectivitatea și competența pot fi considerate un continuum. Cu cât statutul organizațional, politicile și procedurile relevante ale funcției de audit intern sprijină mai bine obiectivitatea auditorilor interni, cu atât este mai probabil ca auditorul extern să utilizeze activitatea funcției în și mai multe domenii. Cu toate acestea, un statut organizațional și politici și proceduri relevante care oferă un sprijin adecvat pentru obiectivitatea auditorilor interni nu pot compensa lipsa competenței suficiente a funcției de audit intern. În mod similar, un nivel înalt al competenței funcției de audit intern nu poate compensa statutul organizațional și politicile și procedurile care nu susțin în mod adecvat obiectivitatea auditorilor interni.

Aplicarea unei abordări sistematice și disciplinate (a se vedea pct. 15 litera (c))

A10. Aplicarea unei abordări sistematice și disciplinate pentru planificarea, efectuarea, supravegherea, revizuirea și documentarea activităților sale diferențiază activitățile funcției de audit intern de alte activități de monitorizare a controlului care pot fi efectuate în cadrul entității.

A11. Factorii care pot influența analiza auditorului extern cu privire la aplicarea de către funcția de audit intern a unei abordări sistematice și disciplinate includ:

- Existența, caracterul adecvat și utilizarea procedurilor sau îndrumărilor de audit intern documentate, în domenii precum evaluarea riscului, programe de lucru, documentare și raportare, a căror natură și amploare este proporțională cu dimensiunea și circumstanțele unei entități.
- Dacă funcția de audit intern dispune de politici și proceduri adecvate de control al calității, de exemplu, precum politicile și procedurile din ISQC 1<sup>16</sup> care ar fi aplicabile unei funcții de audit intern (precum cele referitoare la leadership, resurse umane și desfășurarea misiunii) sau cerințe de control al calității din standardele emise de organismele profesionale relevante pentru auditorii interni. Astfel de organisme pot stabili și alte cerințe adecvate, precum realizarea de evaluări periodice externe ale calității.

Circumstanțe în care activitatea funcției de audit intern nu poate fi utilizată (a se vedea pct. 16)

A12. Evaluarea de către auditorul extern a măsurii în care statutul organizațional, politicile și procedurile relevante ale funcției de audit intern sprijină în mod adecvat obiectivitatea auditorilor interni, a nivelului de competență a funcției de audit intern și a măsurii în care aceasta aplică o abordare sistematică și disciplinată poate arăta că riscurile pentru calitatea activității funcției sunt prea semnificative și, prin urmare, nu este adecvată utilizarea activității funcției ca probă de audit.

---

<sup>16</sup> Standardul Internațional de Control al Calității (ISQC) 1, *Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuri ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe*

- A13. Este importantă analiza factorilor de la punctele A7, A8 și A11 ale prezentului ISA, individual și agregat, deoarece, de regulă, un factor individual nu este suficient pentru a concluziona că activitatea funcției de audit intern nu poate fi utilizată în contextul auditului. De exemplu, statutul organizațional al funcției de audit intern este deosebit de important pentru evaluarea amenințărilor la adresa obiectivității auditorilor interni. Dacă funcția de audit intern raportează conducerii, această situație ar fi considerată o amenințare semnificativă la adresa obiectivității funcției, cu excepția cazului în care ceilalți factori descriși la punctul A7 din prezentul ISA oferă, împreună, suficiente măsuri de protecție pentru a reduce amenințarea la un nivel acceptabil.
- A14. Mai mult, Codul IESBA<sup>17</sup> prevede că o amenințare de auto-revizuire este creată atunci când auditorul extern acceptă o misiune de a oferi servicii de audit intern unui client de audit, iar rezultatele respectivelor servicii vor fi utilizate în efectuarea auditului. Amenințarea apare din cauza posibilității ca echipa misiunii să utilizeze rezultatele serviciului de audit intern fără a evalua corespunzător rezultatele sau fără a exercita același nivel de scepticism profesional ca în cazul în care activitatea de audit intern ar fi efectuată de persoane care nu sunt membre ale firmei. Codul IESBA<sup>18</sup> discută interdicțiile care se aplică în anumite circumstanțe și măsurile de protecție care pot fi aplicate pentru a reduce amenințările la un nivel acceptabil în alte circumstanțe.

*Determinarea naturii și amplitudinii activității funcției de audit intern care poate fi utilizată*

Factori care influențează determinarea naturii și amplitudinii activității funcției de audit intern care poate fi utilizată (a se vedea pct. 17–19)

- A15. Odată ce auditorul extern a determinat că activitatea funcției de audit intern poate fi utilizată în contextul auditului, o primă analiză este dacă natura și aria activității funcției de audit intern care a fost deja efectuată, sau care este preconizată a fi efectuată, sunt relevante pentru strategia generală de audit și pentru planul de audit stabilite de auditorul extern în conformitate cu ISA 300.<sup>19</sup>
- A16. Exemplele de activități ale funcției de audit intern care pot fi utilizate de către auditorul extern includ următoarele:
- Testarea eficacității funcționale a controalelor;
  - Proceduri de fond care presupun un raționament limitat;
  - Observații referitoare la inventarierea stocurilor;

<sup>17</sup> Codul Etic al Profesioniștilor Contabili (Codul IESBA) emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili, Secțiunea 290.199

<sup>18</sup> Codul IESBA, Secțiunea 290.195–290.200

<sup>19</sup> ISA 300, *Planificarea unui audit al situațiilor financiare*

- Urmărirea tranzacțiilor prin sistemul informațional relevant pentru raportarea financiară;
- Testarea conformității cu prevederile de reglementare;
- În anumite circumstanțe, auditurile sau revizuirile informațiilor financiare ale filialelor care nu sunt componente semnificative ale grupului (când aceasta nu intră în conflict cu prevederile ISA 600).<sup>20</sup>

A17. Determinarea de către auditorul extern a naturii și amplitudinii preconizate pentru utilizarea activității funcției de audit intern va fi influențată de către evaluarea de către auditorul extern a măsurii în care statutul organizațional, politicile și procedurile relevante ale funcției de audit intern susțin în mod adecvat obiectivitatea auditorilor interni și nivelul de competență a funcției de audit intern, conform punctului 18 din prezentul ISA. În plus, nivelul de raționament necesar pentru planificarea, efectuarea și evaluarea acestei activități și riscul evaluat de denaturare semnificativă la nivelul declarațiilor reprezintă contribuții la analiza auditorului extern. Mai mult, acestea sunt circumstanțe în care auditorul extern nu poate utiliza activitatea funcției de audit intern în contextul auditului, așa cum s-a descris la punctul 16 din prezentul ISA.

Raționamente privind planificarea și efectuarea procedurilor de audit și evaluarea rezultatelor (a se vedea pct. 18 litera (a), 30 litera (a))

A18. Cu cât este mai necesară exercitarea raționamentului în planificarea și efectuarea procedurilor de audit și în evaluarea probelor de audit, cu atât auditorul extern trebuie să efectueze mai multe proceduri direct, în conformitate cu punctul 18 al prezentului ISA, deoarece numai utilizarea activității funcției de audit intern nu va furniza auditorului extern probe de audit suficiente și adecvate.

A19. Deoarece auditorul extern este singurul responsabil pentru opinia de audit exprimată, auditorul extern trebuie să efectueze raționamentele semnificative în cadrul misiunii de audit în conformitate cu punctul 18. Raționamentele semnificative includ următoarele:

- Evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă;
- Evaluarea suficienței testelor efectuate;
- Evaluarea gradului de adecvare a utilizării de către conducere a ipotezei de continuitate a activității;
- Evaluarea estimărilor contabile semnificative; și
- Evaluarea caracterului adecvat al prezentărilor din situațiile financiare și a altor aspecte care influențează raportul auditorului.

---

<sup>20</sup> ISA 600, *Considerente speciale – auditul situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)*

Riscul evaluat de denaturare semnificativă (a se vedea pct. 18 litera (b))

A20. Pentru anumite solduri ale conturilor, clase de tranzacții sau prezentări de informații, cu cât este mai mare riscul evaluat de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor, cu atât mai mult raționament este necesar pentru planificarea și efectuarea procedurilor de audit și pentru evaluarea rezultatelor acestora. În astfel de circumstanțe, auditorul extern trebuie să efectueze în mod direct mai multe proceduri, conform punctului 18 din prezentul ISA, și, în consecință, utilizează mai puțin activitatea funcției de audit intern pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate. Mai mult, așa cum se arată în ISA 200<sup>21</sup>, cu cât riscurile evaluate de denaturare semnificativă sunt mai mari, cu atât probele de audit necesare auditorului extern trebuie să fie mai convingătoare și, prin urmare, auditorul extern va trebui să efectueze direct o parte mai mare a activității.

A21. Așa cum explică ISA 315 (Revizuit)<sup>22</sup>, riscurile semnificative impun o atenție suplimentară în cadrul auditului și, prin urmare, posibilitatea auditorului extern de a utiliza activitatea funcției de audit intern în situațiile care implică riscuri semnificative este restricționată la proceduri care implică un raționament limitat. Mai mult, atunci când riscurile de denaturare semnificativă nu sunt reduse, este puțin probabil ca numai utilizarea activității funcției de audit intern să reducă riscul de audit la un nivel suficient de scăzut și să elimine necesitatea ca auditorul extern să efectueze direct unele teste.

A22. Realizarea procedurilor în conformitate cu prezentul ISA poate determina auditorul extern să își reevalueze evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă. În consecință, aceasta poate afecta decizia auditorului extern cu privire la utilizarea activității funcției de audit intern și la necesitatea aplicării subsecvente a prezentului ISA.

Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta (a se vedea pct. 20)

A23. În conformitate cu ISA 260<sup>23</sup>, auditorul extern trebuie să comunice persoanelor responsabile cu guvernanta o imagine de ansamblu a ariei și momentului de realizare preconizate pentru audit. Utilizarea preconizată a activității funcției de audit intern este parte integrantă a strategiei generale de audit a auditorului extern și, prin urmare, este relevantă pentru înțelegerea de către persoanele responsabile cu guvernanta a abordării de audit propuse.

<sup>21</sup> ISA 200, punctul A29

<sup>22</sup> ISA 315 (Revizuit), punctul 4 litera (e)

<sup>23</sup> ISA 260, punctul 15

## Utilizarea activității funcției de audit intern

*Discuțiile și coordonarea cu funcția de audit intern (a se vedea pct. 21)*

A24. Atunci când se discută cu persoanele care efectuează activitățile funcției de audit intern utilizarea preconizată a activității funcției ca bază pentru coordonarea activităților respective, poate fi util să se abordeze următoarele aspecte:

- Plasarea în timp a unei astfel de activități.
- Natura activității efectuate.
- Amploarea ariei de cuprindere a auditului.
- Pragul de semnificație pentru situațiile financiare ca întreg (și, acolo unde este aplicabil, nivelul sau nivelurile pragurilor de semnificație pentru categoriile specifice de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări de informații), și pragul de semnificație funcțional.
- Metodele propuse în vederea selectării elementelor și a dimensiunii eșantioanelor.
- Documentația activității desfășurate.
- Procedurile de revizuire și raportare.

A25. Coordonarea între auditorul extern și funcția de audit intern este eficientă atunci când, de exemplu:

- Discuțiile au loc la intervale periodice pe parcursul perioadei.
- Auditorul extern informează funcția de audit intern cu privire la aspectele semnificative care ar putea afecta funcția.
- Auditorul extern are cunoștință de rapoartele relevante ale funcției de audit intern și are acces la acestea și este informat cu privire la orice aspecte semnificative care sunt aduse în atenția funcției, când astfel de aspecte ar putea influența activitatea auditorului extern, astfel încât el este capabil să analizeze consecințele unor astfel de aspecte asupra misiunii de audit.

A26. ISA 200<sup>24</sup> discută importanța ca auditorul să planifice și să efectueze auditul cu scepticism profesional, inclusiv cu atenție pentru informațiile care pun la îndoială credibilitatea documentelor și răspunsurilor la interviuri care urmează să fie utilizate drept probe de audit. În consecință, comunicarea cu funcția de audit intern pe parcursul misiunii poate oferi ocazii pentru auditorii interni să supună atenției auditorului extern<sup>25</sup> aspecte care ar putea influența activitatea auditorului extern. Astfel, auditorul extern are posibilitatea de a ține

---

<sup>24</sup> ISA 200, punctele 15 și A18

<sup>25</sup> ISA 315 (Revizuit), punctul A116

cont de astfel de informații în identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă. Mai mult, dacă aceste informații ar putea indica un risc crescut de denaturare semnificativă a situațiilor financiare sau ar putea face referire la o fraudă reală, suspectată sau presupusă, auditorul extern poate ține cont de ele în identificarea riscului de denaturare semnificativă cauzat de fraudă, în conformitate cu ISA 240.<sup>26</sup>

*Proceduri pentru determinarea caracterului adecvat al activității funcției de audit intern (a se vedea pct. 23–24)*

A27. Procedurile de audit realizate de auditorul extern asupra ansamblului activităților funcției de audit intern, ca întreg, pe care auditorul extern planifică să le utilizeze, furnizează o bază de evaluare a calității generale a activității funcției și a obiectivității cu care aceasta a fost efectuată.

A28. Procedurile ce ar putea fi efectuate de către auditorul extern pentru evaluarea calității activității realizate și concluziilor obținute de către funcția de audit intern, pe lângă repetarea executării menționată la punctul 24, includ următoarele:

- Interviewarea persoanelor adecvate din cadrul funcției de audit intern.
- Observarea procedurilor efectuate de către funcția de audit intern.
- Revizuirea programului de activitate a funcției de audit intern și a foilor de lucru.

A29. Cu cât este mai necesară exercitarea raționamentului profesional, cu cât este mai mare riscul evaluat de denaturare semnificativă, cu cât statutul organizațional, procedurile și politicile funcției de audit intern sprijină într-un mod mai puțin adecvat obiectivitatea auditorilor interni, sau cu cât este mai redus nivelul de competență al funcției de audit intern, cu atât este mai necesară efectuarea de către auditorul extern a unor proceduri de audit asupra ansamblului general al activității funcției pentru a se obține probe de audit suficiente și adecvate pe care să se fundamenteze opinia de audit.

*Repetarea executării (a se vedea pct. 24)*

A30. În contextul prezentului ISA, repetarea executării presupune executarea independentă de către auditorul extern a procedurilor pentru validarea concluziilor obținute de către funcția de audit intern. Acest obiectiv poate fi atins prin examinarea elementelor deja examinate de către funcția de audit intern sau, acolo unde acest lucru nu este posibil, același obiectiv poate fi atins prin examinarea unui număr suficient de alte elemente similare care nu au fost examinate de fapt de funcția de audit intern. Repetarea executării furnizează

<sup>26</sup> ISA 315 (Revizuit), punctul A11, în raport cu ISA 240, *Responsabilitățile auditorului privind fraudă în cadrul unui audit al situațiilor financiare*

probe mai convingătoare privind caracterul adecvat al activității funcției de audit intern în comparație cu alte proceduri pe care auditorul extern le poate efectua conform punctului A28. Deși nu este necesar ca auditorul extern să repete executarea fiecărui domeniu de activitate a funcției de audit intern, este necesară repetarea executării ansamblului de activități ale funcției de audit intern, ca întreg, pe care auditorul planifică să o utilizeze în conformitate cu punctul 24. Se poate ca auditorul extern să se concentreze pe repetarea executării în acele domenii în care a fost exercitat mai mult raționament de către funcția de audit intern pentru planificarea, efectuarea și evaluarea rezultatelor procedurilor de audit, precum și în domeniile cu un risc mai mare de denaturare semnificativă.

### **Determinarea oportunității, domeniilor și măsurii în care auditorii interni pot fi utilizați în furnizarea de asistență directă**

*Determinarea măsurii în care auditorii interni pot fi utilizați în furnizarea de asistență directă în contextul auditului*

A31. În jurisdicțiile în care auditorului extern îi este interzisă, prin legi sau reglementări, obținerea de asistență directă din partea auditorilor interni, auditorii grupului pot analiza dacă interdicția se extinde, de asemenea, asupra auditorilor componentelor și, dacă da, pot aborda acest lucru în comunicarea cu auditorii componentelor.<sup>27</sup>

A32. Așa cum prevede punctul A7 din prezentul ISA, obiectivitatea se referă la capacitatea de a efectua activitatea propusă fără a permite ca subiectivismul, conflictul de interese sau influența nedorită a altor părți să aibă prioritate față de raționamentele profesionale. În evaluarea existenței și importanței amenințărilor la adresa obiectivității unui auditor intern, următorii factori pot fi relevanți:

- Măsura în care statutul organizațional și politicile și procedurile relevante ale funcției de audit intern sprijină obiectivitatea auditorilor interni;
- Relațiile de familie sau personale cu persoanele individuale implicate în, sau responsabile de, aspectul privind entitatea la care se referă munca respectivă;
- Asocierea cu direcția sau departamentul din cadrul entității la care se referă munca respectivă;
- Interese financiare semnificative în entitate, altele decât criteriile de remunerație comparabile cu cele aplicabile altor angajați cu vechime similară.

---

<sup>27</sup> ISA 600, punctul 40 litera (b).



Materialele emise de organismele profesionale relevante care gestionează profesia de audit intern pot furniza îndrumări suplimentare utile.

- A33. Pot exista, de asemenea, circumstanțe în care importanța amenințărilor la adresa obiectivității unui auditor intern să fie atât de ridicată încât să nu existe măsuri de protecție care să le reducă la un nivel acceptabil. De exemplu, deoarece caracterul adecvat al măsurilor de protecție este influențat de importanța activității referitoare la audit, punctul 30, literele (a) și (b), interzice utilizarea auditorilor interni în furnizarea de asistență directă în vederea efectuării unor proceduri care presupun exercitarea de raționamente semnificative pe parcursul auditului sau care se referă la riscuri evaluate de denaturare semnificativă mai ridicate, unde raționamentul necesar în efectuarea procedurilor de audit relevante sau evaluarea probelor de audit adunate este mai mult decât limitat. Acesta ar fi cazul, de asemenea, când activitatea implicată generează o amenințare de auto-revizuire, tocmai de aceea auditorilor interni li se interzice efectuarea de proceduri în circumstanțele descrise la punctul 30, literele (c) și (d).
- A34. În evaluarea nivelului de competență a unui auditor intern, mulți dintre factorii de la punctul A8 din prezentul ISA pot fi, de asemenea, relevanți, dacă sunt aplicați în contextul auditorilor interni individuali și al activității care le poate fi atribuită.

*Determinarea naturii și amplitudinii activității care poate fi alocată auditorilor interni ce furnizează asistență directă (a se vedea pct. 29-31)*

- A35. Punctele A15-A22 din prezentul ISA furnizează îndrumări relevante pentru determinarea naturii și amplitudinii activității care poate fi atribuită auditorilor interni.
- A36. În determinarea naturii activității care poate fi atribuită auditorilor interni, auditorul extern are grijă să limiteze această activitate doar la domeniile care pot fi atribuite corespunzător. Exemplele de activități și sarcini în care nu ar fi indicat să fie utilizați auditori interni în furnizarea de asistență directă includ următoarele:
- Discutarea riscurilor de fraudă. Totuși, auditorii externi pot intervieva auditorii interni cu privire la riscurile de fraudă din cadrul organizației, în conformitate cu ISA 315 (Revizuit).<sup>29</sup>
  - Determinarea procedurilor de audit inopinate, așa cum sunt descrise în ISA 240.
- A37. În mod similar, deoarece în conformitate cu ISA 505<sup>30</sup>, auditorului extern i se solicită să mențină controlul asupra solicitărilor de confirmare externă și să

<sup>29</sup> ISA 315 (Revizuit), punctul 6 litera (a)

<sup>30</sup> ISA 505, *Confirmații externe*, punctele 7 și 16

evalueze rezultatele procedurilor de confirmare externă, nu ar fi adecvată desemnarea acestor responsabilități auditorilor interni. Cu toate acestea, auditorii interni pot ajuta la adunarea informațiilor necesare auditorului extern în rezolvarea excepțiilor privind răspunsurile la confirmări.

A38. Volumul raționamentului implicat și riscul de denaturare semnificativă sunt, de asemenea, relevante în determinarea activității ce poate fi alocată auditorilor interni care furnizează asistență directă. De exemplu, în circumstanțele în care evaluarea conturilor de creanțe este considerată drept un domeniu cu risc ridicat, auditorul extern ar putea alocă verificarea acurateții scadenței unui auditor intern care furnizează asistență directă. Totuși, deoarece evaluarea caracterului adecvat al provizionului în funcție de scadență ar implica un raționament amplu, nu ar fi indicată alocarea acestei proceduri unui auditor intern care furnizează asistență directă.

A39. Fără a aduce atingere coordonării, supervizării și revizuirii de către auditorul extern, utilizarea excesivă a auditorilor interni în furnizarea de asistență directă poate afecta percepțiile referitoare la independența misiunii de audit extern.

**Utilizarea auditorilor interni în furnizarea de asistență directă** (a se vedea pct. 34)

A40. Cum persoanele individuale din funcția de audit intern nu sunt independente față de entitate, așa cum se prevede pentru auditorul extern atunci când exprimă o opinie asupra situațiilor financiare, coordonarea, supervizarea și revizuirea de către auditorul extern a activității efectuate de auditorii interni care furnizează asistență directă va fi, în general, de altă natură și mai amplă decât în cazul în care activitatea ar fi efectuată de membrii echipei misiunii.

A41. În coordonarea auditorilor interni, auditorul extern poate, de exemplu, să le reamintească acestora să aducă în atenția auditorului extern aspectele contabile și de audit identificate pe parcursul auditului. În revizuirea activității efectuate de auditorii interni, considerentele auditorului extern includ dacă probele obținute sunt suficiente și adecvate circumstanțelor și dacă sprijină concluziile formulate.

# STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 620

## UTILIZAREA ACTIVITĂȚII UNUI EXPERT AL AUDITORULUI

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep cu data de 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date)

### CUPRINS

	Punct
<b>Introducere</b>	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA.....	1-2
Responsabilitatea auditorului pentru opinia de audit .....	3
Data intrării în vigoare.....	4
<b>Obiective</b> .....	5
<b>Definiții</b> .....	6
<b>Cerințe</b>	
Stabilirea necesității unui expert al auditorului.....	7
Natura, plasarea în timp și amplexarea procedurilor de audit.....	8
Competența, capacitățile și obiectivitatea expertului auditorului .....	9
Înțelegerea domeniului de expertiză al expertului auditorului .....	10
Acordul cu expertul auditorului .....	11
Evaluarea caracterului adecvat al activității expertului auditorului .....	12-13
Referirea la expertul auditorului în raportul de audit.....	14-15
<b>Aplicare și alte materiale explicative</b>	
Definiția expertului auditorului.....	A1-A3
Stabilirea necesității unui expert al auditorului.....	A4-A9
Natura, plasarea în timp și amplexarea procedurilor de audit.....	A10-A13
Competența, capacitățile și obiectivitatea expertului auditorului .....	A14-A20
Înțelegerea domeniului de expertiză al expertului auditorului .....	A21-A22
Acordul cu expertul auditorului .....	A23-A31
Evaluarea caracterului adecvat al activității expertului auditorului .....	A32-A40
Referirea la expertul auditorului în raportul de audit.....	A41-A42

Anexă: Considerente privind acordul dintre auditor și un expert extern  
al auditorului

---

Standardul Internațional de Audit (ISA) 620, *Utilizarea activității unui expert al auditorului*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

## Introducere

### Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Standardul Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitățile auditorului cu privire la activitatea unei persoane sau a unei organizații într-un domeniu de expertiză, altul decât contabilitatea sau auditul, atunci când activitatea respectivă este utilizată în vederea asistării auditorului în obținerea de probe de audit suficiente și adecvate.
2. Prezentul ISA nu tratează:
  - (a) Situațiile în care echipa misiunii include un membru, sau consultă o persoană sau o organizație, care deține expertiză într-un domeniu specializat al contabilității sau auditului, care intră sub incidența ISA 220<sup>1</sup>; sau
  - (b) Utilizarea de către un auditor a activității unei persoane sau a unei organizații care deține expertiză într-un domeniu, altul decât contabilitatea sau auditul, a căror activitate este utilizată de entitate în vederea asistării entității în întocmirea situațiilor financiare (un expert al conducerii), care intră sub incidența ISA 500<sup>2</sup>.

### Responsabilitatea auditorului pentru opinia de audit

3. Auditorul este singurul responsabil pentru opinia de audit exprimată, iar această responsabilitate nu este redusă prin utilizarea de către auditor a activității unui expert al auditorului. Cu toate acestea, dacă auditorul care utilizează activitatea unui expert al auditorului, în conformitate cu prezentul ISA, concluzionează că activitatea expertului respectiv corespunde scopurilor auditorului, auditorul poate accepta constatările și concluziile expertului respectiv în domeniul de expertiză, drept probă de audit adecvată.

### Data intrării în vigoare

4. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep cu data de 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date.

### Obiective

5. Obiectivele auditorului sunt:
  - (a) Să stabilească dacă va utiliza activitatea unui expert al auditorului; și
  - (b) În cazul în care utilizează activitatea unui expert al auditorului, să stabilească dacă acea activitate este adecvată scopurilor sale.

<sup>1</sup> ISA 220, *Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare*, punctele A 10, A20-A22

<sup>2</sup> ISA 500, *Probe de audit*, punctele A34-A48

## Definiții

6. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
- (a) Expert al auditorului – O persoană sau o organizație care deține expertiză într-un domeniu, altul decât contabilitatea sau auditul, a cărei activitate este utilizată de auditor în vederea obținerii de probe de audit suficiente și adecvate. Un expert al auditorului poate fi fie un expert intern al auditorului (care este partener<sup>3</sup> sau angajat, inclusiv angajat temporar, al firmei auditorului sau al unei firme din cadrul unei rețele), fie un expert extern al auditorului. (a se vedea pct. A1-A3)
  - (b) Expertiză – Abilități, cunoștințe și experiență într-un anumit domeniu.
  - (c) Expertul conducerii – O persoană sau o organizație care deține expertiză într-un domeniu, altul decât contabilitatea sau auditul, a cărei activitate în acel domeniu este utilizată de entitate pentru a asista entitatea la întocmirea situațiilor financiare.

## Cerințe

### Stabilirea necesității unui expert al auditorului

7. Dacă expertiza într-un domeniu, altul decât contabilitatea sau auditul, este necesară în vederea obținerii de probe de audit suficiente și adecvate, auditorul trebuie să stabilească dacă va utiliza activitatea unui expert al auditorului. (a se vedea pct. A4-A9)

### Natura, plasarea în timp și amplasarea procedurilor de audit

8. Natura, plasarea în timp și amplasarea procedurilor de audit cu privire la cerințele de la punctele 9-13 ale prezentului ISA vor varia în funcție de circumstanțe. La stabilirea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor respective, auditorul trebuie să aibă în vedere aspecte precum: (a se vedea pct. A10)
- (a) Natura aspectului la care se referă activitatea expertului respectiv;
  - (b) Riscurile de denaturare semnificativă a aspectului la care se referă activitatea expertului respectiv;
  - (c) Importanța activității expertului respectiv în contextul auditului;
  - (d) Cunoștințele și experiența auditorului în legătură cu activitatea efectuată anterior de expertul respectiv; și
  - (e) Dacă expertul respectiv intră sub incidența politicilor și procedurilor de control al calității ale firmei auditorului. (a se vedea pct. A11-A13)

---

<sup>3</sup> Termenii „partener” și „firmă” trebuie interpretați ca făcând referire la echivalentele lor din sectorul public, acolo unde este relevant

**Competența, capacitățile și obiectivitatea expertului auditorului**

9. Auditorul trebuie să evalueze dacă expertul auditorului deține competența, capacitățile și obiectivitatea necesare scopului auditorului. În cazul unui expert extern al auditorului, evaluarea obiectivității trebuie să includă o interviuare cu privire la interesele și relațiile care ar putea reprezenta o amenințare la adresa obiectivității expertului. (a se vedea pct. A14-A20)

**Înțelegerea domeniului de expertiză al expertului auditorului**

10. Auditorul trebuie să înțeleagă suficient domeniul de expertiză al expertului auditorului pentru a putea să: (a se vedea pct. A21-A22)
- (a) Stabilească natura, domeniul de aplicare și obiectivele activității expertului respectiv, în scopurile auditorului; și
  - (b) Evalueze caracterul adecvat al activității respective, în scopurile auditorului.

**Acordul cu expertul auditorului**

11. Auditorul trebuie să cadă de acord cu expertul auditorului, în scris acolo unde este cazul, cu privire la următoarele aspecte: (a se vedea pct. A23-A26)
- (a) Natura, domeniul de aplicare și obiectivele activității expertului respectiv; (a se vedea pct. A27)
  - (b) Rolurile și responsabilitățile auditorului și ale expertului respectiv; (a se vedea pct. A28-A29)
  - (c) Natura, plasarea în timp și amploarea comunicării dintre auditor și expertul respectiv, inclusiv forma oricărui raport ce urmează a fi furnizat de către expert; și (a se vedea pct. A30)
  - (d) Necesitatea ca expertul auditorului să respecte cerințele de confidențialitate. (a se vedea pct. A31)

**Evaluarea caracterului adecvat al activității expertului auditorului**

12. Auditorul trebuie să evalueze caracterul adecvat al activității expertului auditorului, în scopurile auditorului, inclusiv: (a se vedea pct. A32)
- (a) Relevanța și caracterul rezonabil ale constatărilor și concluziilor expertului respectiv, și consecvența acestora cu alte probe de audit; (a se vedea pct. A33-A34)
  - (b) Dacă activitatea expertului respectiv presupune utilizarea unor metode și ipoteze semnificative, relevanța și caracterul rezonabil al metodelor și ipotezelor respective în circumstanțele date; și (a se vedea pct. A35-A37)
  - (c) Dacă activitatea expertului respectiv implică utilizarea unor informații sursă semnificative pentru activitatea expertului, relevanța, exhaustivitatea și acuratețea respectivelor date sursă. (a se vedea pct. A38-A39)

13. Dacă auditorul stabilește că activitatea expertului auditorului nu este adecvată scopurilor auditorului, auditorul trebuie: (a se vedea pct. A40)
- (a) Să cadă de acord cu expertul respectiv cu privire la natura și amploarea activității ce urmează să fie efectuată ulterior de către expertul respectiv; sau
  - (b) Să efectueze proceduri de audit suplimentare, adecvate circumstanțelor.

### **Referirea la expertul auditorului în raportul de audit**

14. Auditorul nu trebuie să facă referire la activitatea unui expert al auditorului într-un raport de audit care conține o opinie nemodificată, cu excepția cazului în care acest aspect este prevăzut de lege sau de reglementări. Dacă o astfel de referire este prevăzută de lege sau de reglementări, auditorul trebuie să precizeze în raport faptul că referirea respectivă nu reduce responsabilitatea auditorului pentru opinia de audit. (a se vedea pct. A41)
15. Dacă auditorul face referire la activitatea unui expert al auditorului în raportul de audit, deoarece o astfel de referire este relevantă pentru înțelegerea unei modificări a opiniei de audit, auditorul trebuie să precizeze în raport faptul că o astfel de referire nu reduce responsabilitatea auditorului pentru opinia respectivă. (a se vedea pct. A42)

\* \* \*

### **Aplicare și alte materiale explicative**

#### **Definiția expertului auditorului [a se vedea pct. 6 litera (a)]**

- A1. Expertiza într-un domeniu, altul decât contabilitatea sau auditul, poate include expertiza privind aspecte precum:
- Evaluarea unor instrumente financiare complexe, terenuri și clădiri, fabrici și utilaje, bijuterii, opere de artă, antichități, imobilizări necorporale, active achiziționate și datorii asumate în combinările de întreprinderi și active care ar putea fi depreciate.
  - Calcularea actuarială a datoriilor asociate contractelor de asigurări sau planurilor de beneficii ale angajaților.
  - Estimarea rezervelor de petrol și gaz.
  - Evaluarea obligațiilor privind mediul înconjurător și a costurilor de aducere la starea inițială a terenurilor ocupate cu diferite construcții.
  - Interpretarea contractelor, legilor sau reglementărilor.
  - Analiza aspectelor complexe sau neobișnuite de conformitate fiscală.



- A2. În numeroase cazuri, se va face ușor distincția între expertiza în contabilitate sau audit și expertiza într-un alt domeniu, chiar și în cazul în care aceasta implică un domeniu specializat al contabilității sau auditului. De exemplu, o persoană care este expert în aplicarea de metode contabile pentru impozitul pe profit amânat poate fi deseori deosebită ușor de un expert în legislație fiscală. Primul nu este un expert, în contextul prezentului ISA, acesta furnizând expertiză contabilă; cel din urmă este un expert, în contextul prezentului ISA, acesta furnizând expertiză juridică. De asemenea, deosebiri similare se pot face și în alte domenii, de exemplu, între expertiza în metodele de contabilitate pentru instrumentele financiare și expertiza în modelarea complexă în scopul valorificării instrumentelor financiare. Cu toate acestea, în anumite cazuri, în special în cele care implică un domeniu de expertiză emergentă a contabilității sau auditului, realizarea deosebirii între ariile specializate de contabilitate și audit și expertiza în alte domenii, va constitui o chestiune de raționament profesional. Reglementările și standardele profesionale aplicabile cu privire la cerințele referitoare la educație și competență pentru contabili și auditori îl pot ajuta pe auditor în exercitarea raționamentului.<sup>4</sup>
- A3. Aplicarea raționamentului este necesară atunci când se are în vedere maniera în care cerințele acestui ISA sunt afectate de faptul că un expert al auditorului poate fi o persoană sau o organizație. De exemplu, atunci când se evaluează competența, capacitățile și obiectivitatea expertului auditorului, este posibil ca expertul să fie o organizație pe care auditorul a utilizat-o anterior, dar auditorul nu are cunoștințe anterioare cu privire la expertul individual numit de organizație pentru o anumită misiune; sau este posibil să se întâmple exact contrariul, astfel, este posibil ca auditorul să fie familiarizat cu activitatea unui expert individual, dar nu și cu organizația căreia i s-a alăturat expertul. În ambele cazuri, atât atributele personale ale individului, cât și atributele manageriale ale organizației (precum sistemele de control al calității pe care le implementează organizația) pot fi relevante pentru evaluarea auditorului.

### **Stabilirea necesității unui expert al auditorului** (a se vedea pct. 7)

- A4. Este posibil să fie necesar un expert al auditorului în vederea asistării auditorului în una sau mai multe dintre următoarele situații:
- Înțelegerea a entității și a mediului său, inclusiv a controlului său intern.
  - Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă.
  - Stabilirea și implementarea răspunsurilor generale la riscurile evaluate la nivelul situației financiare.
  - Proiectarea și efectuarea de proceduri de audit subsecvente pentru a răspunde riscurilor evaluate la nivelul aserțiunii, cuprinzând teste ale controalelor sau proceduri de fond.

<sup>4</sup> De exemplu, Standardul Internațional de Educație 8, *Cerințe de competență pentru auditorii profesioniști*, poate fi util.

- Evaluarea suficienței și a gradului de adecvare a probelor de audit obținute prin formarea unei opinii asupra situațiilor financiare.
- A5. Riscurile de denaturare semnificativă pot crește atunci când expertiza într-un domeniu, altul decât contabilitatea, îi este necesară conducerii pentru a întocmi situațiile financiare, de exemplu, deoarece acesta poate indica o oarecare complexitate, sau deoarece este posibil ca membrii conducerii să nu posedă cunoștințe cu privire la respectivul domeniu de expertiză. Dacă, la întocmirea situațiilor financiare, conducerea nu posedă expertiza necesară, se poate utiliza un expert al conducerii în vederea abordării acelor riscuri. Controalele relevante, inclusiv controalele care au legătură cu activitatea expertului conducerii, dacă există, pot de asemenea să reducă riscurile de denaturare semnificativă.
- A6. Dacă întocmirea situațiilor financiare implică utilizarea expertizei într-un domeniu, altul decât contabilitatea, auditorul, care deține abilități de contabilitate și audit, poate să nu dețină expertiza necesară pentru a audita situațiile financiare respective. Partenerul de misiune trebuie să fie convins că echipa misiunii, și orice alt expert al auditorului, care nu face parte din echipa misiunii, dețin cumulativ competența și capacitățile adecvate pentru a efectua misiunea de audit<sup>5</sup>. Mai mult, auditorul trebuie să stabilească natura, plasarea în timp și amploarea resurselor necesare pentru efectuarea misiunii<sup>6</sup>. Stabilirea de către auditor dacă va utiliza activitatea unui expert al auditorului, și dacă da, când și în ce măsură, îl asistă pe acesta în respectarea prezentelor cerințe. Pe măsură ce auditul avansează, sau circumstanțele suportă modificări, este posibil ca auditorul să aibă nevoie să revizuiască deciziile anterioare cu privire la utilizarea activității unui expert al auditorului.
- A7. Un auditor care nu este expert într-un domeniu relevant, altul decât contabilitatea sau auditul, poate totuși înțelege suficient domeniul respectiv, în vederea efectuării auditului fără un expert al auditorului. Această înțelegere poate fi obținută, de exemplu, prin:
- Experiența în auditarea entităților care necesită o astfel de expertiză pentru întocmirea situațiilor financiare.
  - Studii și dezvoltare profesională în domeniul respectiv. Acestea pot include cursuri formale sau discuții cu persoanele care dețin expertiză în domeniul relevant, în scopul sporirii capacității auditorului de a trata aspectele din acel domeniu. Astfel de discuții sunt diferite de consultarea cu un expert al auditorului cu privire la un set specific de circumstanțe întâlnite în misiune atunci când expertul respectiv este informat despre toate faptele relevante care îi vor permite să ofere un sfat documentat cu privire la un anumit aspect<sup>7</sup>.

---

<sup>5</sup> ISA 220, punctul 14

<sup>6</sup> ISA 300, *Planificarea unui audit al situațiilor financiare*, punctul 8 litera (e)

<sup>7</sup> ISA 220, punctul A21

- Discuții cu auditorii care au efectuat misiuni similare.
- A8. Cu toate acestea, în alte cazuri, auditorul poate stabili că este necesar, sau poate alege să utilizeze, un expert al auditorului pentru a-l asista în obținerea de probe de audit suficiente și adecvate. Considerentele avute în vedere atunci când se decide dacă se va utiliza activitatea unui expert al auditorului pot include:
- Dacă membrii conducerii au utilizat un expert al conducerii la întocmirea situațiilor financiare (vezi punctul A9).
  - Natura și importanța aspectului, inclusiv complexitatea acestuia.
  - Riscul de denaturare semnificativă a aspectului respectiv.
  - Natura preconizată a procedurilor menite să răspundă la riscurile identificate, inclusiv: cunoștințele și experiența auditorului în legătură cu activitatea experților în raport cu astfel de aspecte și disponibilitatea surselor alternative de probe de audit.
- A9. Atunci când conducerea a utilizat un expert al conducerii pentru întocmirea situațiilor financiare, decizia auditorului cu privire la utilizarea unui expert al auditorului poate fi influențată, de asemenea, de factori precum:
- Natura, domeniul de aplicare și obiectivele activității expertului conducerii.
  - Dacă expertul conducerii este angajat de entitate, sau constituie o parte contractată de aceasta în vederea prestării serviciilor relevante.
  - Măsura în care conducerea exercită influență sau control asupra activității expertului din partea conducerii.
  - Competența și capacitățile expertului din partea conducerii.
  - Dacă expertul conducerii se supune unor standarde tehnice de funcționare sau altor cerințe profesionale sau aferente sectorului de activitate.
  - Orice controale din cadrul entității cu privire la activitatea expertului conducerii.

ISA 500<sup>8</sup> include cerințe și îndrumări cu privire la efectul competenței, capacităților și obiectivității expertului conducerii asupra credibilității probelor de audit.

### **Natura, plasarea în timp și amplasarea procedurilor de audit** (a se vedea pct. 8)

- A10. Natura, plasarea în timp și amplasarea procedurilor de audit cu privire la cerințele de la punctele 9-13 ale prezentului ISA vor varia în funcție de

---

<sup>8</sup> ISA 500, punctul 8

circumstanțe. De exemplu, factorii următori pot sugera necesitatea unor proceduri de audit diferite și mai ample decât în mod obișnuit:

- Activitatea expertului auditorului se referă la un aspect semnificativ care implică raționamente complexe și subiective.
- Auditorul nu a utilizat anterior activitatea expertului auditorului și nu are cunoștințe prealabile cu privire la competența, capacitățile și obiectivitatea expertului respectiv.
- Expertul auditorului efectuează mai degrabă proceduri care sunt destinate integral auditului decât să fie consultat pentru a oferi consiliere cu privire la un aspect individual.
- Expertul este un expert extern al auditorului și, prin urmare, nu intră sub incidența politicilor și procedurilor firmei de control al calității.

*Politicile și procedurile firmei auditorului, cu privire la controlul calității* [a se vedea pct. 8 litera (e)]

A11. Un expert intern al auditorului poate fi un partener sau un angajat, inclusiv angajat temporar al firmei auditorului, și prin urmare intră sub incidența politicilor și procedurilor de control al calității ale firmei respective, în conformitate cu ISQC 1<sup>9</sup> sau cu cerințele naționale care sunt cel puțin la fel de stricte<sup>10</sup>. În mod alternativ, un expert intern al auditorului poate fi partener sau angajat, inclusiv angajat temporar al unei firme din cadrul unei rețele, care ar putea aplica politici și proceduri de control al calității comune cu firma auditorului.

A12. Un expert extern al auditorului nu este membru al echipei misiunii și nu intră sub incidența politicilor și procedurilor de control al calității, în conformitate cu ISQC 1<sup>11</sup>. Cu toate acestea, în anumite jurisdicții, legea și reglementările ar putea solicita ca expertul extern al auditorului să fie tratat ca membru al echipei misiunii și să poată, prin urmare, să intre sub incidența cerințelor etice relevante, inclusiv a celor care fac referire la independență, și altor cerințe profesionale, așa cum prevăd legea sau reglementările.

A13. Echipele misiunii sunt îndreptățite să acorde credibilitate sistemului firmei de control al calității, cu excepția cazului în care informațiile furnizate de firmă sau de alte părți sugerează contrariul<sup>12</sup>. Amplasarea credibilității acordate va varia în funcție de circumstanțe, și poate afecta natura, plasarea în timp și amplasarea procedurilor auditorului cu privire la aspecte precum:

---

<sup>9</sup> ISQC 1, *Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuirile ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe*, punctul 12 litera (f)

<sup>10</sup> ISA 220, punctul 2

<sup>11</sup> ISQC 1, punctul 12 litera (f)

<sup>12</sup> ISA 220, punctul 4

- Competență și capacități, prin intermediul recrutării și programelor de formare.
- Obiectivitate. Experții interni ai auditorului intră sub incidența cerințelor etice relevante, inclusiv celor referitoare la independență.
- Evaluarea de către auditor a caracterului adecvat al activității expertului auditorului. De exemplu, programele de formare ale firmei le pot oferi experților interni ai auditorului o înțelegere adecvată a interacțiunii dintre expertiza acestora și procesul de audit. Încrederea acordată unei astfel de formări și altor procese ale firmei, precum protocoalele de stabilire a domeniului de aplicare a activității experților interni ai auditorului, poate afecta natura, plasarea în timp și amplexarea procedurilor auditorului pentru evaluarea caracterului adecvat al activității expertului auditorului.
- Aderarea la cerințele legale și de reglementare, prin procese de monitorizare.
- Acordul cu expertul auditorului.

O astfel de încredere nu reduce responsabilitatea auditorului de a respecta cerințele prezentului ISA.

**Competența, capacitățile și obiectivitatea expertului auditorului** (a se vedea pct. 9)

- A14. Competența, capacitățile și obiectivitatea unui expert al auditorului constituie factori care afectează semnificativ măsura în care activitatea expertului auditorului va fi adecvată pentru scopurile auditorului. Competența se referă la natura și nivelul de expertiză al expertului auditorului. Capacitatea se referă la abilitatea expertului auditorului de a-și exercita competența respectivă în circumstanțele unei misiuni. Factorii care influențează capacitatea pot include, de exemplu, localizarea geografică și disponibilitatea timpului și resurselor. Obiectivitatea se referă la posibilele efecte care generează subiectivism, la conflictele de interese sau la influența pe care alte părți ar putea-o avea asupra raționamentului profesional sau de afaceri al expertului auditorului.
- A15. Informațiile cu privire la competența, capacitățile și obiectivitatea unui expert al auditorului pot proveni dintr-o varietate de surse precum:
- Experiența personală cu activitatea anterioară a expertului respectiv.
  - Discuțiile cu expertul respectiv.
  - Discuțiile cu alți auditori sau cu alte persoane care sunt familiarizate cu activitatea expertului respectiv;
  - Cunoașterea calificărilor expertului respectiv, a calității de membru al unui organism profesional sau al unei asociații din sectorul de activitate, a autorizației de practică, sau a altor forme de recunoaștere externă.

- Documentele publicate sau cărțile scrise de expertul respectiv.
- Politicile și procedurile de control al calității ale firmei auditorului respectiv (a se vedea pct. A11-A13).

A16. Aspectele relevante pentru evaluarea competenței, capacităților și obiectivității expertului auditorului includ posibilitatea ca activitatea expertului respectiv să intre sub incidența standardelor tehnice de funcționare sau a altor cerințe profesionale sau ale sectorului de activitate, de exemplu, standarde etice sau alte cerințe care derivă din calitatea de membru al unui organism profesional sau al unei asociații din sectorul de activitate, standarde de acreditare ale unui organism de autorizare, sau cerințe impuse de lege sau reglementări.

A17. Alte aspecte care ar putea fi relevante includ:

- Relevanța competenței expertului auditorului asupra aspectului pentru care va fi utilizată activitatea expertului respectiv, inclusiv a domeniilor de specialitate din cadrul ariei expertului. De exemplu, un anumit statistician se poate specializa în asigurarea proprietăților și a pierderilor, deținând o expertiză limitată cu privire la calcularea pensiilor.
- Competența expertului auditorului cu privire la cerințele relevante privind contabilitatea și auditul, de exemplu cunoașterea ipotezelor și a metodelor, inclusiv a modelelor, acolo unde este aplicabil, conforme cu cadrul de raportare financiară.
- Dacă evenimentele neprevăzute, modificările condițiilor sau probele de audit obținute în urma rezultatelor procedurilor de audit arată că ar putea fi necesară reconsiderarea evaluării inițiale a competenței, capacităților și obiectivității expertului auditorului, pe măsură ce auditul avansează.

A18. O gamă largă de circumstanțe ar putea amenința obiectivitatea, de exemplu, amenințările de interes personal, amenințările de reprezentare, amenințările de familiaritate și amenințările de intimidare. Măsurile de protecție ar putea elimina sau reduce astfel de amenințări, și ar putea fi create de structuri externe (de exemplu, profesia expertului auditorului, legislația sau reglementările), sau de către mediul de activitate al expertului auditorului (de exemplu, politicile și procedurile de control al calității). De asemenea, ar putea exista măsuri de protecție specifice misiunii de audit.

A19. Evaluarea importanței amenințărilor la adresa obiectivității și a măsurii în care acestea sunt necesare, ar putea depinde de rolul expertului auditorului și de importanța activității expertului în contextul auditului. Este posibil să existe anumite circumstanțe în care măsurile de protecție nu pot reduce amenințările la un nivel acceptabil, de exemplu în cazul în care un expert propus al auditorului a îndeplinit un rol semnificativ în întocmirea informațiilor care sunt auditate, mai precis, dacă expertul auditorului este un expert al conducerii.

A20. În situația în care se evaluează obiectivitatea unui expert extern al auditorului, poate fi relevantă:

- (a) Intervievarea entității cu privire la orice interese sau relații cunoscute pe care entitatea le are cu expertul extern al auditorului, care ar putea afecta obiectivitatea expertului.
- (b) Discutarea oricărei măsuri de protecție cu expertul respectiv, inclusiv a cerințele profesionale care se aplică expertului respectiv, și evaluarea dacă măsurile de siguranță sunt adecvate pentru a reduce amenințările la un nivel acceptabil. Interesele și relațiile a căror discutare cu expertul auditorului ar putea fi relevantă includ:
  - Interesele financiare.
  - Relațiile de afaceri și personale.
  - Prestarea de servicii suplimentare de către expert, inclusiv de către organizație, în cazul unei organizații care îndeplinește rol de expert extern.

În anumite cazuri, poate fi adecvat ca auditorul să obțină o declarație scrisă de la expertul extern al auditorului, cu privire la interesele sau relațiile cu entitatea, de care expertul respectiv are cunoștință.

### **Înțelegerea domeniului de expertiză al expertului auditorului (a se vedea pct. 10)**

A21. Auditorul poate înțelege domeniul de expertiză al expertului auditorului prin intermediul mijloacelor descrise la punctul A7 sau prin intermediul unei discuții cu expertul respectiv.

A22. Aspectele domeniului expertului auditorului, relevante pentru înțelegerea auditorului pot include:

- Dacă domeniul expertului conține arii de specialitate, relevante pentru audit (a se vedea pct. A17).
- Dacă se aplică standarde profesionale sau de altă natură sau cerințe legale sau de reglementare.
- Ce ipoteze și metode, inclusiv modele, acolo unde este cazul, sunt utilizate de expertul auditorului, și dacă acestea sunt general acceptate în domeniul aceluși expert și sunt adecvate în scopurile raportării financiare.
- Natura datelor interne și externe sau a informațiilor pe care expertul auditorului le utilizează.

### **Acordul cu expertul auditorului (a se vedea pct. 11)**

A23. Natura, domeniul de aplicare și obiectivele activității expertului auditorului pot varia considerabil în funcție de circumstanțe, la fel ca și rolurile și responsabilitățile respective ale auditorului și ale expertului auditorului, precum și

natura, plasarea în timp și amplexarea comunicării dintre auditor și expertul auditorului. Prin urmare, se prevede ca aceste aspecte să fie convenite de auditor și de expertul auditorului, indiferent dacă expertul este un expert extern al auditorului sau un expert intern al auditorului.

A24. Aspectele precizate la punctul 8 pot afecta nivelul de detaliu și caracterul oficial al acordului dintre auditor și expertul auditorului, inclusiv măsura în care este oportun ca acordul să fie în format scris. De exemplu, factorii următori ar putea sugera necesitatea unui acord mai detaliat decât ar fi cazul în mod normal, sau necesitatea ca acordul să fie încheiat în scris:

- Expertul auditorului va avea acces la informațiile confidențiale și sensibile ale entității.
- Rolurile sau responsabilitățile auditorului și expertului auditorului sunt diferite de cele preconizate în mod normal.
- Se aplică cerințele legale și de reglementare specifice mai multor jurisdicții.
- Aspectul la care se referă activitatea expertului auditorului este deosebit de complex.
- Auditorul nu a utilizat anterior activitatea efectuată de expertul respectiv.
- Cu cât amplexarea activității expertului auditorului este mai mare, cu atât este mai mare și importanța acesteia în contextul auditului.

A25. Acordul dintre auditor și un expert extern al auditorului are, de cele mai multe ori, forma unei scrisori de misiune. Anexa prezintă aspectele pe care auditorul le poate avea în vedere pentru a fi incluse într-o astfel de scrisoare de misiune, sau în orice altă formă de acord cu un expert extern al auditorului.

A26. Atunci când nu există niciun acord scris între auditor și expertul auditorului, dovada acordului poate fi inclusă în, de exemplu:

- Memorandumurile de planificare sau foile de lucru aferente, precum programul de audit.
- Politicile și procedurile firmei auditorului. În cazul unui expert intern al auditorului, politicile și procedurile instituite, sub incidența cărora intră expertul respectiv, pot include politicile și procedurile specifice în raport cu activitatea expertului respectiv. Amplexarea documentației în foile de lucru ale auditorului depinde de natura unor astfel de politici și proceduri. De exemplu, este posibil să nu fie solicitată nicio documentație în foile de lucru ale auditorului, dacă firma auditorului dispune de protocoale detaliate care acoperă circumstanțele în care activitatea unui astfel de expert este utilizată.



*Natura, domeniul de aplicare și obiectivele activității* [a se vedea pct. 11 litera (a)]

A27. Poate fi deseori relevant, când se convine asupra naturii, domeniului de aplicare și obiectivelor activității expertului auditorului, să fie inclusă abordarea standardelor tehnice de funcționare relevante sau a altor cerințe profesionale sau din sectorul de activitate, pe care expertul le va urma.

*Rolurile și responsabilitățile respective* [a se vedea pct. 11 litera (b)]

A28. Acordul asupra rolurilor și responsabilităților auditorului, respectiv ale expertului auditorului poate include:

- Dacă auditorul sau expertul auditorului va efectua testarea detaliată a datelor sursă.
- Consimțământul ca auditorul să discute constatările sau concluziile expertului respectiv al auditorului cu entitatea și cu alte persoane, și de a include detalii cu privire la constatările și concluziile expertului respectiv în baza pentru o opinie modificată din raportul auditorului, dacă este necesar (a se vedea pct. A42).
- Orice acord de a informa expertul auditorului cu privire la concluziile auditorului asupra activității aceluși expert.

*Foile de lucru*

A29. Acordul asupra rolurilor și responsabilităților respective ale auditorului și ale expertului auditorului pot include, de asemenea, și acordul cu privire la accesul la și păstrarea foilor de lucru ale fiecăruia. Atunci când expertul auditorului este membru al echipei misiunii, foile de lucru ale expertului respectiv fac parte din documentația de audit. Foile de lucru ale expertului extern al auditorului aparțin doar acestuia și nu fac parte din documentația de audit, cu excepția cazului în care există un acord care să menționeze contrariul.

*Comunicarea* [a se vedea pct. 11 litera (c)]

A30. Comunicarea eficientă, bilaterală, facilitează integrarea corespunzătoare a naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor expertului auditorului în altă activitate cu privire la audit și modificarea adecvată a obiectivelor expertului auditorului pe parcursul auditului. De exemplu, în cazul în care activitatea expertului auditorului se referă la concluziile auditorului cu privire la riscul semnificativ, atât un raport formal scris privind concluziile activității expertului respectiv, cât și rapoartele verbale, pe măsură ce activitatea avansează, ar putea fi adecvate. Identificarea partenerilor specifici sau a angajaților care vor menține legătura cu expertul auditorului, și procedurile pentru comunicarea dintre expertul respectiv și entitate, ajută la comunicarea eficace și la timp, în special în ceea ce privește misiunile mai mari.

*Confidențialitatea* [a se vedea pct. 11 litera (d)]

A31. Este necesar ca prevederile privind confidențialitatea din cerințele etice relevante care se aplică auditorului să se aplice și expertului auditorului. Cerințe suplimentare pot fi impuse prin lege sau reglementări. Este posibil ca entitatea să fi solicitat, de asemenea, încheierea unui acord cu experții externi ai auditorului cu privire la prevederile specifice de confidențialitate.

**Evaluarea caracterului adecvat al activității expertului auditorului** (a se vedea pct. 12)

A32. Evaluarea de către auditor a competenței, capacităților și obiectivității expertului auditorului, familiaritatea auditorului cu domeniul de expertiză al expertului auditorului și natura activității efectuate de expertul auditorului afectează natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de audit în vederea evaluării caracterului adecvat al activității expertului respectiv, în scopurile auditorului.

*Constatările și concluziile expertului auditorului* [a se vedea pct. 12 litera (a)]

A33. Procedurile specifice pentru evaluarea caracterului adecvat al activității expertului auditorului, în scopurile auditorului pot include:

- Intervievări ale expertului auditorului.
- Revizuirea rapoartelor și fiilor de lucru ale expertului auditorului.
- Proceduri de coroborare, precum:
  - Observarea activității expertului auditorului;
  - Examinarea informațiilor publicate, precum rapoartele statistice provenite de la surse cu autoritate, care se bucură de o bună reputație;
  - Confirmarea aspectelor relevante cu părțile terțe;
  - Efectuarea de proceduri analitice detaliate; și
  - Reefectuarea calculelor.
- Discutarea cu un alt expert care deține expertiză relevantă în cazul în care, de exemplu, constatările și concluziile expertului auditorului nu sunt consecvente cu alte probe de audit.
- Discutarea raportului expertului auditorului cu membrii conducerii.

A34. Factorii relevanți, atunci când se evaluează credibilitatea și caracterul rezonabil al constatărilor sau concluziilor expertului auditorului, sub forma unui raport sau în altă formă, ar putea include măsura în care aceștia:

- Sunt prezentați într-o manieră consecventă cu orice standarde din profesia sau din sectorul de activitate al expertului auditorului;

- Sunt exprimați clar, făcându-se referire inclusiv la obiectivele convenite cu auditorul, la domeniul de aplicare al activității efectuate și la standardele aplicate;
- Au la bază o perioadă adecvată și țin cont de evenimentele ulterioare, acolo unde este relevant;
- Fac obiectul oricărei rețineri, limitări sau restricții cu privire la utilizare, și în caz afirmativ, dacă acest lucru are implicații asupra auditorului; și
- Au la bază o examinare adecvată a erorilor sau deviațiilor întâlnite de expertul auditorului.

### *Ipoteze, metode și date sursă*

Ipoteze și metode [a se vedea pct. 12 litera (b)]

A35. Atunci când activitatea expertului auditorului constă în evaluarea ipotezelor și metodelor de bază, inclusiv a modelelor utilizate de conducere în elaborarea unei estimări contabile, acolo unde este aplicabil, este probabil ca procedurile auditorului să fie în primul rând direcționate către evaluarea măsurii în care expertul auditorului a revizuit în mod adecvat ipotezele și metodele respective. Atunci când activitatea expertului auditorului este de a elabora o estimare a sau un interval de estimare al auditorului pentru compararea cu estimarea conducerii, procedurile auditorului ar putea fi în primul rând direcționate către evaluarea ipotezelor și metodelor, inclusiv a modelelor, acolo unde este adecvat, utilizate de expertul auditorului.

A36. ISA 540<sup>13</sup> discută ipotezele și metodele utilizate de conducere în realizarea estimărilor contabile, inclusiv utilizarea în anumite cazuri a modelelor deosebit de specializate, elaborate de entitate. Deși discuția respectivă este scrisă în contextul în care auditorul obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la ipotezele și metodele conducerii, aceasta poate, de asemenea, să îl asiste pe auditor la evaluarea ipotezelor și metodelor expertului auditorului.

A37. În cazul în care activitatea expertului auditorului implică utilizarea ipotezelor și metodelor semnificative, factorii relevanți pentru evaluarea de către auditor a ipotezelor și metodelor respective includ posibilitatea ca acestea să fie:

- General acceptate în cadrul domeniului de expertiză al auditorului;
- Consecvente cu cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil;
- Dependente de utilizarea modelelor specializate; și
- Consecvente cu cele ale conducerii, și, în caz contrar, motivul și efectele diferențelor.

<sup>13</sup> ISA 540, *Auditarea estimărilor contabile, inclusiv a estimărilor contabile la valoarea justă și a prezentărilor aferente*, punctele 8, 13 și 15

Datele sursă utilizate de expertul auditorului [a se vedea pct. 12 litera (c)]

A38. În cazul în care activitatea expertului auditorului implică utilizarea datelor sursă semnificative pentru activitatea expertului respectiv, pentru testarea datelor respective pot fi utilizate proceduri precum:

- Verificarea originii datelor, inclusiv înțelegerea cu privire la controalele interne asupra datelor și testarea acestora acolo unde este aplicabil și, acolo unde este relevant, transmiterea acestora către expert.
- Revizuirea datelor din punct de vedere al exhaustivității și consecvenței interne.

A39. În multe cazuri, auditorul poate testa datele sursă. Cu toate acestea, în alte cazuri, când natura datelor sursă utilizate de un expert al auditorului este foarte tehnică în relație cu domeniul expertului, expertul respectiv poate testa datele sursă. Dacă expertul auditorului a testat datele sursă, intervierea expertului respectiv de către auditor sau supervizarea sau revizuirea testelor expertului respectiv poate constitui o cale adecvată pentru ca auditorul să evalueze relevanța, exhaustivitatea și acuratețea datelor respective.

*Activitatea neadecvată (a se vedea pct. 13)*

A40. Dacă auditorul concluzionează că activitatea expertului auditorului nu este adecvată scopurilor auditorului și auditorul nu poate rezolva acest aspect prin intermediul procedurilor de audit suplimentare, prevăzute la punctul 13, care pot implica efectuarea unei activități subsecvente atât de către expert, cât și de către auditor, sau ar putea include angajarea unui alt expert, este posibil să fie necesară exprimarea unei opinii modificate în raportul auditorului, în conformitate cu ISA 705, deoarece auditorul nu a obținut probe de audit suficiente și adecvate<sup>14</sup>.

**Referirea la expertul auditorului în raportul de audit** (a se vedea pct. 14-15)

A41. În anumite cazuri, este posibil ca legea sau reglementările să prevadă o referire la activitatea expertului auditorului, de exemplu, în vederea asigurării transparenței din sectorul public.

A42. Este posibil ca în anumite circumstanțe să fie adecvată referirea la expertul auditorului într-un raport de audit care conține o opinie modificată, pentru a explica natura modificării. În astfel de circumstanțe, este posibil ca auditorul să aibă nevoie de permisiunea expertului auditorului înainte de a face o astfel de referire.

---

<sup>14</sup> ISA 705, *Modificări ale opiniei raportului auditorului independent*, punctul 6 litera (b)

**Anexă**

(a se vedea pct. A25)

**Considerente privind acordul dintre auditor și un expert extern al auditorului**

Prezenta anexă prezintă aspectele pe care auditorul le poate lua în considerare în vederea includerii lor în orice acord încheiat cu un expert al auditorului. Următoarea listă are caracter ilustrativ și nu este exhaustivă; aceasta este doar menită să constituie un ghid care poate fi utilizat în paralel cu considerentele evidențiate în prezentul ISA. Circumstanțele misiunii determină dacă anumite aspecte trebuie incluse în acord. De asemenea, lista poate fi utilă în analizarea aspectelor ce urmează a fi incluse într-un acord cu un expert intern al auditorului.

**Natura, domeniul de aplicare și obiectivele activității expertului extern al auditorului**

- Natura și domeniul de aplicare al procedurilor care urmează a fi efectuate de expertul extern al auditorului.
- Obiectivele activității expertului extern al auditorului în contextul pragului de semnificație și al considerentelor aferente riscului cu privire la aspectul la care se referă expertul extern al auditorului, și, acolo unde este relevant, cadrul de raportare financiară aplicabil.
- Oricare standarde tehnice de funcționare relevante sau alte cerințe profesionale sau din sectorul de activitate, pe care expertul extern al auditorului le va respecta.
- Ipotezele și metodele, inclusiv modelele, acolo unde este aplicabil, pe care le va utiliza expertul extern al auditorului, și autoritatea acestora.
- Data intrării în vigoare sau, acolo unde este aplicabil, perioada de testare a subiectului specific al activității expertului extern al auditorului, precum și cerințele privind evenimentele ulterioare.

**Rolurile și responsabilitățile respective ale auditorului și ale expertului extern al auditorului**

- Standardele de audit și contabilitate relevante, și cerințele legale și de reglementare relevante.
- Consimțământul expertului extern al auditorului cu privire la intenția auditorului de a utiliza raportul expertului respectiv, inclusiv cu privire la orice referire la acesta sau la orice prezentare a raportului către alte persoane, de exemplu, orice referire la raport în baza pentru o opinie modificată din raportul auditorului, în

cazul în care este necesar, sau prezentarea raportului către conducere sau către un comitet de audit.

- Natura și amploarea revizuirii de către auditor a activității expertului extern al auditorului.
- Dacă auditorul sau expertul extern al auditorului vor testa date sursă.
- Accesul expertului extern al auditorului la evidențele, dosarele, angajații entității, precum și la expertii contractați de către entitate.
- Procedurile de comunicare dintre expertul extern al auditorului și entitate.
- Accesul auditorului și al expertului extern al auditorului la foile de lucru ale celuiilalt.
- Drepturile de proprietate și control asupra foilor de lucru pe parcursul misiunii și ulterior acesteia, inclusiv cerințele privind păstrarea documentelor.
- Responsabilitatea expertului extern al auditorului de a își efectua activitatea cu pricepere și atenție profesională cuvenită.
- Competența expertului extern al auditorului și capacitatea de a efectua activitatea.
- Preconizarea că expertul extern al auditorului își va utiliza toate cunoștințele pe care le deține și care sunt relevante pentru audit sau, în caz contrar, îl va informa pe auditor.
- Orice restricție cu privire la asocierea expertului extern al auditorului cu raportul auditorului.
- Orice acord de a informa expertul extern al auditorului cu privire la concluziile auditorului asupra activității expertului.

### **Comunicări și raportare**

- Metodele și frecvența comunicărilor, inclusiv:
  - Maniera în care constatările sau concluziile expertului extern al auditorului vor fi raportate (de exemplu, raport scris, raport verbal, aport continuu în echipa misiunii).
  - Identificarea acelor persoane din cadrul echipei misiunii care vor menține legătura cu expertul extern al auditorului.
- Momentul în care expertul extern al auditorului va finaliza activitatea și îi va raporta constatările sau concluziile auditorului.
- Responsabilitatea expertului extern al auditorului de a comunica rapid orice posibilă întârziere în ceea ce privește finalizarea activității și orice posibilă reținere sau limitare cu privire la constatările și concluziile expertului respectiv.

- Responsabilitatea expertului extern al auditorului de a comunica prompt situațiile în care entitatea restricționează accesul expertului respectiv la evidențele, documentele, angajații sau experții contractați de entitate.
- Responsabilitatea expertului extern al auditorului de a îi comunica auditorului toate informațiile pe care le consideră a fi relevante pentru audit, inclusiv orice modificare a circumstanțelor comunicate anterior.
- Responsabilitatea expertului extern al auditorului de a comunica circumstanțele care ar putea genera amenințări la adresa obiectivității expertului respectiv și orice măsuri de protecție relevante care ar putea elimina sau reduce astfel de amenințări la un nivel acceptabil.

### **Confidențialitate**

- Necesitatea ca expertul auditorului să respecte cerințele de confidențialitate, inclusiv:
  - Prevederile de confidențialitate privind cerințele etice relevante care i se aplică auditorului.
  - Cerințele suplimentare care ar putea fi impuse prin lege sau reglementări, acolo unde este cazul.
  - Prevederile specifice privind confidențialitatea, solicitate de entitate, acolo unde este cazul.

**STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 700**  
**FORMAREA UNEI OPINII ȘI RAPORTAREA CU PRIVIRE**  
**LA SITUAȚIILE FINANCIARE**

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep cu data de 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date)

**CUPRINS**

	Punct
<b>Introducere</b>	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA .....	1-4
Data intrării în vigoare .....	5
<b>Obiective</b> .....	6
<b>Definiții</b> .....	7-9
<b>Cerințe</b>	
Formarea unei opinii cu privire la situațiile financiare .....	10-15
Forma opiniei .....	16-19
Raportul auditorului .....	20-45
Informații suplimentare prezentate odată cu situațiile financiare.....	46-47
<b>Aplicare și alte materiale explicative</b>	
Aspecte calitative ale practicilor contabile ale entității.....	A1-A3
Prezentarea efectului tranzacțiilor și evenimentelor semnificative asupra informațiilor cuprinse în situațiile financiare.....	A4
Descrierea cadrului de raportare financiară aplicabil.....	A5-A10
Forma opiniei .....	A11-A12
Raportul auditorului .....	A13-A44
Informații suplimentare prezentate odată cu situațiile financiare.....	A45-A51
Anexă: Exemple de rapoarte ale auditorilor cu privire la situațiile financiare	

Standardul Internațional de Audit (ISA) 700, *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.



## Introducere

### Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitatea auditorului de a formula o opinie cu privire la situațiile financiare. Acesta tratează forma și conținutul raportului auditorului, emis ca urmare a unui audit al situațiilor financiare.
2. ISA 705<sup>1</sup> și ISA 706<sup>2</sup> tratează modul în care forma și conținutul raportului auditorului sunt afectate atunci când auditorul exprimă o opinie modificată sau include un Paragraf de evidențiere a unor aspecte sau un Paragraf privind alte aspecte în raportul auditorului.
3. Prezentul ISA este scris în contextul unui set complet de situații financiare cu scop general. ISA 800<sup>3</sup> tratează considerentele speciale atunci când situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special. ISA 805<sup>4</sup> tratează considerentele speciale aferente unui audit al unor situații financiare individuale sau al unui element, cont, sau aspect specific cuprins într-o situație financiară.
4. Prezentul ISA promovează consecvența din raportul auditorului. Consecvența din raportul auditorului, atunci când auditul a fost efectuat în conformitate cu ISA-urile, promovează credibilitatea pe piața globală, facilitând identificarea acelor audituri care au fost efectuate în conformitate cu standarde recunoscute la nivel global. Aceasta ajută, de asemenea, la promovarea înțelegerii de către utilizator și la identificarea circumstanțelor extraordinare, când acestea au loc.

### Data intrării în vigoare

5. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep cu data de 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date.

### Obiective

6. Obiectivele auditorului sunt:
  - (a) Formularea unei opinii cu privire la situațiile financiare pe baza evaluării concluziilor trase de pe urma probelor de audit obținute; și

---

<sup>1</sup> ISA 705, *Modificări ale opiniei raportului auditorului independent*

<sup>2</sup> ISA 706, *Paragrafele de evidențiere a unor aspecte și paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului independent*

<sup>3</sup> ISA 800, *Considerente speciale - auditul situațiilor financiare întocmite în conformitate cu cadrele de raportare cu scop special*

<sup>4</sup> ISA 805, *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare individuale și ale elementelor specifice, ale conturilor sau aspectelor unei situații financiare*

- (b) Exprimarea clară a acelei opinii prin intermediul unui raport scris care descrie, de asemenea, baza pentru acea opinie.

## Definiții

7. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
- (a) Situații financiare cu scop general – Situațiile financiare întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop general.
- (b) 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.

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

- (i) Confirmă, în mod explicit sau implicit, faptul că, pentru a se realiza prezentarea fidelă a situațiilor financiare, poate fi necesar ca membrii conducerii să furnizeze prezentări mai ample decât cele solicitate, de regulă, de către cadru; sau
- (ii) Confirmă, în mod explicit, faptul că poate fi necesar pentru conducere să se abată de la o cerință a cadrului pentru a se obține o prezentare fidelă a situațiilor financiare. Se estimează că astfel de abateri vor fi necesare doar în circumstanțe extrem de rare.

Termenul „cadru de conformitate” este utilizat pentru a face referire la un cadru de raportare financiară care prevede conformitatea cu cerințele cadrului, dar care nu conține confirmările de la literele (i) și (ii) de mai sus.<sup>5</sup>

- (c) Opinie nemodificată – Opinia exprimată de auditor atunci când acesta ajunge la concluzia că situațiile financiare sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.<sup>6</sup>
8. Referința la „situații financiare” din prezentul ISA se referă la „un set complet de situații financiare cu scop general, inclusiv notele aferente.” Notele aferente includ, de obicei, un sumar al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative. Cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil determină forma și conținutul situațiilor financiare, precum și ceea ce constituie un set complet de situații financiare.

---

<sup>5</sup> ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*, punctul 13 litera (a)

<sup>6</sup> Punctele 35-36 tratează formulările utilizate pentru exprimarea opiniei în cazul unui cadru de prezentare fidelă și, respectiv, al unui cadru de conformitate

9. Referința la „Standardele Internaționale de Raportare Financiară” din prezentul ISA se referă la Standardele Internaționale de Raportare Financiară emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate și referința la „Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public” se referă la Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public.

## Cerințe

### Formarea unei opinii cu privire la situațiile financiare

10. Auditorul trebuie să își formeze o opinie cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.<sup>7, 8</sup>
11. Pentru formarea acelei opinii, auditorul trebuie să ajungă la o concluzie cu privire la asigurarea rezonabilă obținută de auditor privind măsura în care situațiile financiare, luate în ansamblu, nu conțin denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare. Acea concluzie trebuie să ia în considerare:
- (a) Concluzia auditorului, în conformitate cu ISA 330, cu privire la măsura în care au fost obținute probe de audit suficiente și adecvate;<sup>9</sup>
  - (b) Concluzia auditorului, în conformitate cu ISA 450, cu privire la măsura în care denaturările necorectate sunt semnificative, individual sau luate în ansamblu;<sup>10</sup> și
  - (c) Evaluările prevăzute la punctele 12-15.
12. Auditorul trebuie să evalueze măsura în care situațiile financiare sunt întocmite, din toate punctele de vedere semnificative, în conformitate cu cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil. Această evaluare trebuie să includă luarea în considerare a aspectelor calitative ale practicilor contabile ale entității, inclusiv indicatorii unui posibil subiectivism în raționamentele conducerii. (a se vedea pct. A1-A3)
13. Mai precis, auditorul trebuie să evalueze măsura în care, din perspectiva cerințelor cadrului de raportare financiară aplicabil:
- (a) Situațiile financiare prezintă în mod adecvat politicile contabile semnificative selectate și aplicate;

---

<sup>7</sup> ISA 200, punctul 11

<sup>8</sup> Punctele 35-36 tratează formulările utilizate pentru exprimarea opiniei în cazul unui cadru de prezentare fidelă și, respectiv, al unui cadru de conformitate.

<sup>9</sup> ISA 330, *Răspunsul auditorului la riscurile evaluate*, punctul 26

<sup>10</sup> ISA 450, *Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului*, punctul 11

- (b) Politicile contabile selectate și aplicate sunt consecvente cu acel cadru de raportare financiară aplicabil și sunt corespunzătoare;
  - (c) Estimările contabile realizate de conducere sunt rezonabile;
  - (d) Informațiile prezentate în situațiile financiare sunt relevante, credibile, comparabile și inteligibile;
  - (e) Situațiile financiare furnizează prezentări adecvate care le permit utilizatorilor vizați să înțeleagă efectul tranzacțiilor și al evenimentelor semnificative asupra informațiilor cuprinse în situațiile financiare; și (a se vedea pct. A4)
  - (f) Terminologia utilizată în situațiile financiare, inclusiv titlul fiecărei situații financiare, este adecvat(ă).
14. Atunci când situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă, evaluarea prevăzută la punctele 12-13 trebuie să includă, de asemenea, măsura în care situațiile financiare realizează o prezentare fidelă. Evaluarea realizată de către auditor cu privire la măsura în care situațiile financiare realizează o prezentare fidelă trebuie să includă luarea în considerare a:
- (a) Prezentării generale, structurii și conținutului situațiilor financiare; și
  - (b) Măsurii în care situațiile financiare, inclusiv notele aferente, prezintă tranzacțiile și evenimentele de bază într-o manieră care realizează prezentarea fidelă.
15. Auditorul trebuie să evalueze măsura în care situațiile financiare fac referire la, sau descriu în mod adecvat, cadrul de raportare financiară aplicabil. (a se vedea pct. A5-A10)

### **Forma opiniei**

16. Auditorul trebuie să exprime o opinie nemodificată atunci când acesta ajunge la concluzia că situațiile financiare sunt întocmite, din toate punctele de vedere semnificative, în conformitate cu acel cadru de raportare financiară aplicabil.
17. Dacă auditorul:
- (a) ajunge la concluzia că, pe baza probelor de audit obținute, situațiile financiare luate în ansamblu nu sunt lipsite de denaturări semnificative; sau
  - (b) nu poate obține probe de audit suficiente și adecvate pentru a ajunge la concluzia că situațiile financiare luate în ansamblu, sunt lipsite de denaturări semnificative,

auditorul trebuie să modifice opinia din raportul auditorului, în conformitate cu ISA 705.

18. Dacă situațiile financiare, întocmite în conformitate cu cerințele unui cadru de prezentare fidelă, nu realizează prezentarea fidelă, auditorul trebuie să discute acest aspect cu conducerea și, în funcție de cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil și de modul în care este rezolvată situația, trebuie să determine măsura în care este necesară modificarea opiniei din raportul auditorului, în conformitate cu ISA 705. (a se vedea pct. A11)
19. Atunci când situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu un cadru de conformitate, auditorului nu i se solicită să evalueze măsura în care situațiile financiare realizează prezentarea fidelă. Cu toate acestea, dacă în circumstanțe extrem de rare, auditorul ajunge la concluzia că astfel de situații financiare induc în eroare, auditorul trebuie să discute acest aspect cu conducerea și, în funcție de modul în care este rezolvat, trebuie să determine dacă și în ce mod aspectul urmează a fi comunicat în raportul auditorului. (a se vedea pct. A12)

### **Raportul auditorului**

20. Raportul auditorului trebuie să fie în format scris. (a se vedea pct. A13-A14)

*Raportul auditorului cu privire la auditurile efectuate în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*

#### Titlul

21. Raportul auditorului trebuie să aibă un titlu care să indice clar că este un raport al unui auditor independent. (a se vedea pct. A15)

#### Destinatarul

22. Raportul auditorului trebuie să fie adresat așa cum prevăd circumstanțele misiunii. (a se vedea pct. A16)

#### Paragraful introductiv

23. Paragraful introductiv din raportul auditorului trebuie să: (a se vedea pct. A17-A19)
  - (a) Precizeze entitatea ale cărei situații financiare au fost auditate;
  - (b) Precizeze faptul că situațiile financiare au fost auditate;
  - (c) Precizeze titlul fiecărei componente din situațiile financiare;
  - (d) Facă referire la sumarul politicilor contabile semnificative și la alte informații explicative; și
  - (e) Specifice data sau perioada acoperită de fiecare situație financiară din situațiile financiare.

#### Responsabilitatea conducerii pentru situațiile financiare

24. Această secțiune din raportul auditorului descrie responsabilitățile acelor persoane din cadrul organizației care sunt responsabile de întocmirea situațiilor

financiare. Raportul auditorului nu trebuie să facă referire, în mod specific, la „conducere,” ci trebuie să utilizeze termenul care este adecvat în acel context, potrivit cadrului legal din jurisdicția specifică. În unele jurisdicții, termenul adecvat poate fi persoanele responsabile cu guvernanța.

25. Raportul auditorului trebuie să includă o secțiune cu titlul „Responsabilitatea conducerii [sau alt termen adecvat] pentru situațiile financiare.”
26. Raportul auditorului trebuie să descrie responsabilitatea conducerii pentru întocmirea situațiilor financiare. Descrierea trebuie să includă o explicație a faptului că membrii conducerii sunt responsabili de întocmirea situațiilor financiare, în conformitate cu acel cadru de raportare financiară aplicabil și pentru acel control intern pe care îl consideră necesar pentru a permite întocmirea de situații financiare lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare. (a se vedea pct. A20-A23)
27. Atunci când situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă, explicația responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din raportul auditorului trebuie să facă referire la „întocmirea și prezentarea fidelă a acestor situații financiare” sau la „întocmirea de situații financiare care furnizează o imagine corectă și fidelă”, așa cum este cazul în circumstanțele respective.

#### Responsabilitatea auditorului

28. Raportul auditorului trebuie să includă o secțiune cu titlul „Responsabilitatea auditorului.”
29. Raportul auditorului trebuie să precizeze că responsabilitatea auditorului este de a exprima o opinie asupra situațiilor financiare în urma auditului. (a se vedea pct. A24)
30. Raportul auditorului trebuie să precizeze că auditul a fost desfășurat în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit. Raportul auditorului trebuie să explice, de asemenea, că aceste standarde prevăd ca auditorul să se conformeze cerințelor etice și că auditorul planifică și efectuează auditul în așa fel încât să obțină o asigurare rezonabilă a măsurii în care situațiile financiare sunt lipsite de denaturări semnificative. (a se vedea pct. A25-A26)
31. Raportul auditorului trebuie să descrie un audit prin precizarea următoarelor:
  - (a) Un audit implică efectuarea de proceduri pentru obținerea probelor de audit referitoare la valorile și prezentările din situațiile financiare;
  - (b) Procedurile selectate depind de raționamentul auditorului, inclusiv de evaluarea riscului ca situațiile financiare să prezinte denaturări semnificative cauzate fie de fraudă, fie de eroare. În efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea situațiilor financiare ale entității, în vederea proiectării de proceduri de audit adecvate circumstanțelor, dar fără a avea scopul de a

exprima o opinie asupra eficacității controlului intern. În circumstanțele în care auditorul are, de asemenea, responsabilitatea de a exprima o opinie asupra eficacității controlului intern în paralel cu auditul situațiilor financiare, auditorul trebuie să omită formularea în care se menționează că analiza controlului intern nu are ca scop exprimarea opiniei cu privire la eficacitatea controlului intern; și

- (c) Un audit trebuie să includă, de asemenea, evaluarea gradului de adecvare a politicilor contabile utilizate și a caracterului rezonabil al estimărilor contabile realizate de către conducere, precum și prezentarea generală a situațiilor financiare.
32. Atunci când situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă, descrierea auditului din raportul auditorului trebuie să facă referire la „întocmirea și prezentarea fidelă a situațiilor financiare ale entității” sau „întocmirea de către entitate a unor situații financiare care oferă o imagine corectă și fidelă”, după cum este adecvat în circumstanțele respective.
33. Raportul auditorului trebuie să precizeze dacă auditorul crede că probele de audit pe care le-a obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia auditorului.

#### Opinia auditorului

34. Raportul auditorului trebuie să includă o secțiune cu titlul „Opinie”.
35. Atunci când se exprimă o opinie nemodificată cu privire la situațiile financiare, întocmite în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă, opinia auditorului trebuie, cu excepția cazului în care legislația sau reglementările prevăd altfel, să utilizeze una dintre următoarele expresii, care sunt considerate a fi echivalente:
- (a) Situațiile financiare prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative, ... în conformitate cu [acel cadru de raportare financiară aplicabil]; sau
  - (b) Situațiile financiare oferă o imagine corectă și fidelă cu privire la ... în conformitate cu [acel cadru de raportare financiară aplicabil]. (a se vedea pct. A27-A33)
36. Atunci când se exprimă o opinie nemodificată cu privire la situațiile financiare, întocmite în conformitate cu un cadru de conformitate, opinia auditorului trebuie să precizeze că situațiile financiare sunt întocmite, din toate punctele de vedere semnificative, în conformitate cu [acel cadru de raportare financiară aplicabil]. (a se vedea pct. A27, A29-A33)
37. Dacă referința la cadrul de raportare financiară aplicabil din opinia auditorului nu este reprezentată de Standardele Internaționale de Raportare Financiară emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate sau Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public emise de

Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public, opinia auditorului trebuie să identifice jurisdicția de origine a cadrului.

#### Alte responsabilități de raportare

38. În cazul în care auditorul abordează alte responsabilități de raportare în raportul auditorului cu privire la situațiile financiare, care sunt suplimentare responsabilității auditorului conform ISA-urilor, de a raporta cu privire la situațiile financiare, aceste alte responsabilități de raportare trebuie să fie abordate într-o secțiune distinctă din raportul auditorului, al cărei subtitlu va fi „Raport cu privire la alte dispoziții legale și de reglementare”, sau un alt subtitlu adecvat conținutului secțiunii. (a se vedea pct. A34-A35)
39. Dacă raportul auditorului conține o secțiune distinctă cu privire la alte responsabilități de raportare, titlurile, situațiile și explicațiile la care se face referire la punctele 23-37 trebuie să se regăsească sub subtitlul „Raport cu privire la situațiile financiare”. „Raportul cu privire la alte dispoziții legale și de reglementare” trebuie să succedă „Raportului cu privire la situațiile financiare.” (a se vedea pct. A36)

#### Semnătura auditorului

40. Raportul auditorului trebuie să fie semnat. (a se vedea pct. A37)

#### Data raportului auditorului

41. Raportul auditorului trebuie să fie datat nu mai devreme de data la care auditorul a obținut probe de audit suficiente și adecvate pe care să își bazeze opinia sa cu privire la situațiile financiare, inclusiv probe potrivit cărora: (a se vedea pct. A38-A41)
  - (a) Au fost întocmite toate situațiile incluse în situațiile financiare, inclusiv notele aferente; și
  - (b) Persoanele cu autoritatea recunoscută au declarat că și-au asumat responsabilitatea pentru acele situații financiare.

#### Adresa auditorului

42. Raportul auditorului trebuie să specifice locul din jurisdicția în care auditorul își desfășoară activitatea.

#### *Raportul auditorului prevăzut de lege sau reglementări*

43. Dacă auditorului i se solicită prin legea sau reglementările dintr-o jurisdicție specifică să utilizeze un format sau o formulare specifică în raportul auditorului, raportul auditorului trebuie să facă referire la Standardele Internaționale de Audit numai dacă raportul auditorului include, cel puțin, fiecare dintre următoarele elemente: (a se vedea pct. A42)



- (a) Un titlu;
- (b) Un destinatar, așa cum prevăd circumstanțele misiunii;
- (c) Un paragraf introductiv care să identifice situațiile financiare auditate;
- (d) O descriere a responsabilității conducerii (sau un alt termen adecvat, a se vedea punctul 24) pentru întocmirea situațiilor financiare;
- (e) O descriere a responsabilității auditorului de a exprima o opinie asupra situațiilor financiare și a ariei auditului, care să includă:
  - O referire la Standardele Internaționale de Audit și la lege sau reglementări; și
  - O descriere a unui audit în conformitate cu aceste standarde;
- (f) Un paragraf de opinie care să conțină o exprimare a opiniei cu privire la situațiile financiare și o referire la cadrul de raportare financiară aplicabil, utilizat pentru întocmirea situațiilor financiare (inclusiv identificarea jurisdicției de origine a cadrului de raportare financiară, diferit de Standardele Internaționale de Raportare Financiară sau de Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public, a se vedea punctul 37);
- (g) Semnătura auditorului;
- (h) Data raportului auditorului; și
- (i) Adresa auditorului.

*Raportul auditorului pentru auditurile desfășurate în conformitate atât cu standardele de audit dintr-o jurisdicție specifică, cât și cu Standardele Internaționale de Audit*

44. Unui auditor i se poate solicita să desfășoare un audit în conformitate cu standardele de audit dintr-o jurisdicție specifică („standardele naționale de audit”), dar el poate să se fi conformat, în mod suplimentar, și cu ISA-urile în desfășurarea auditului. Într-un astfel de caz, raportul auditorului poate face referire la Standardele Internaționale de Audit în plus față de standardele naționale de audit, dar auditorul trebuie să facă acest lucru numai dacă: (a se vedea pct. A43-A44)
- (a) Nu există niciun conflict între cerințele din standardele naționale de audit și cele din ISA-uri care l-ar putea determina pe auditor (i) să își formuleze o opinie diferită, sau (ii) să nu includă un Paragraf de evidențiere a unor aspecte care, în circumstanțele respective, este prevăzut de ISA-uri; și
  - (b) Raportul auditorului include, cel puțin, fiecare dintre elementele prevăzute la punctul 43 literele (a)-(i) atunci când auditorul utilizează formatul sau formularea specificat(ă) de standardele naționale de audit. Referința

la lege sau reglementări de la punctul 43 litera (e) trebuie interpretată ca referință la standardele naționale de audit. Raportul auditorului trebuie, prin aceasta, să identifice aceste standarde naționale de audit.

45. Atunci când raportul auditorului face referire atât la standardele naționale de audit cât și la Standardele Internaționale de Audit, raportul auditorului trebuie să identifice jurisdicția de origine a standardelor naționale de audit.

#### **Informații suplimentare prezentate odată cu situațiile financiare** (a se vedea pct. A45-A51)

46. Dacă odată cu situațiile financiare auditate sunt prezentate informații suplimentare care nu sunt prevăzute de către cadrul de raportare financiară aplicabil, auditorul trebuie să evalueze măsura în care aceste informații suplimentare sunt clar diferențiate de situațiile financiare auditate. Dacă aceste informații suplimentare nu sunt clar diferențiate de situațiile financiare auditate, auditorul trebuie să îi ceară conducerii să modifice modul în care sunt prezentate informațiile suplimentare neauditate. Dacă membrii conducerii refuză acest lucru, auditorul trebuie să explice în raportul auditorului că aceste informații suplimentare nu au fost auditate.
47. Informațiile suplimentare care nu sunt prevăzute de către cadrul de raportare financiară aplicabil dar care fac, totuși, parte integrantă din situațiile financiare deoarece nu pot fi diferențiate clar de situațiile financiare auditate, din cauza naturii lor și a modului în care sunt prezentate, trebuie să fie acoperite de opinia auditorului.

\* \* \*

### **Aplicare și alte materiale explicative**

#### **Aspecte calitative ale practicilor contabile ale entității** (a se vedea pct. 12)

- A1. Conducerea realizează un număr de raționamente cu privire la valorile și prezentările din situațiile financiare.
- A2. ISA 260 conține o abordare a aspectelor calitative ale practicilor contabile.<sup>11</sup> În examinarea aspectelor calitative ale practicilor contabile ale entității, auditorul poate lua cunoștință de un posibil subiectivism în raționamentele conducerii. Auditorul poate ajunge la concluzia că efectul cumulativ al lipsei de neutralitate, alături de efectul denaturărilor necorectate, duce la denaturarea semnificativă a situațiilor financiare luate în ansamblu. Indicatorii unei lipse de neutralitate, care pot afecta evaluarea de către auditor a măsurii în care situațiile financiare luate în ansamblu sunt denaturate semnificativ, includ:

---

<sup>11</sup> ISA 260, *Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta*, Anexa 2

- Corectarea selectivă a denaturărilor aduse la cunoștința conducerii pe parcursul auditului (de exemplu, corectarea denaturărilor care au ca efect creșterea câștigurilor raportate, dar necorectarea denaturărilor care au ca efect scăderea câștigurilor raportate).
  - Posibilul subiectivism al conducerii în efectuarea estimărilor contabile.
- A3. ISA 540 abordează posibilul subiectivism al conducerii în efectuarea estimărilor contabile.<sup>12</sup> Indicatorii posibilului subiectivism al conducerii nu constituie denaturări în scopul formulării de concluzii cu privire la caracterul rezonabil al estimărilor contabile individuale. Aceștia pot, totuși, afecta evaluarea de către auditor a măsurii în care situațiile financiare, luate în ansamblu, sunt lipsite de denaturări semnificative.

### **Prezentarea efectului tranzacțiilor și evenimentelor semnificative asupra informațiilor cuprinse în situațiile financiare** (a se vedea pct.13 litera (e))

- A4. De regulă, situațiile financiare întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop general prezintă poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie ale entității. În astfel de circumstanțe, auditorul evaluează măsura în care situațiile financiare furnizează prezentări adecvate care să le permită utilizatorilor vizați să înțeleagă efectul tranzacțiilor și evenimentelor semnificative asupra poziției financiare, performanței financiare și fluxurilor de trezorerie ale entității.

### **Descrierea cadrului de raportare financiară aplicabil** (a se vedea pct.15)

- A5. Așa cum se explică în ISA 200, întocmirea situațiilor financiare de către conducere și, după caz, de către persoanele responsabile cu guvernanta presupune includerea unei descrieri adecvate a cadrului de raportare financiară aplicabil în situațiile financiare.<sup>13</sup> Această descriere este importantă deoarece îi informează pe utilizatorii situațiilor financiare cu privire la cadrul pe care se bazează situațiile financiare.
- A6. O descriere a faptului că situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil specific este adecvată doar dacă situațiile financiare se conformează tuturor cerințelor aceluși cadru în vigoare pentru perioada acoperită de situațiile financiare.
- A7. O descriere a cadrului de raportare financiară aplicabil care conține un limbaj imprecis, calificativ sau restrictiv (de exemplu, „situațiile financiare se conformează substanțial Standardelor Internaționale de Raportare Financiară”) nu reprezintă o descriere adecvată a aceluși cadru, ele putând induce în eroare utilizatorii situațiilor financiare.

<sup>12</sup> ISA 540, *Auditarea estimărilor contabile, inclusiv a estimărilor contabile la valoarea justă și a prezentărilor aferente*, punctul 21

<sup>13</sup> ISA 200, punctele A2-A3

*Referința la mai mult de un cadru de raportare financiară*

- A8. În unele cazuri, situațiile financiare pot indica întocmirea în conformitate cu două cadre de raportare financiară (de exemplu, cadrul național și Standardele Internaționale de Raportare Financiară). Această situație se poate datora solicitării impuse sau alegerii conducerii de a întocmi situații financiare în conformitate cu ambele cadre, situație în care ambele reprezintă cadre de raportare financiară aplicabile. O astfel de descriere este adecvată numai dacă situațiile financiare se conformează fiecărui cadru individual. Pentru a putea fi considerate ca fiind întocmite în conformitate cu ambele cadre, situațiile financiare trebuie să se conformeze ambelor cadre simultan, fără a fi necesară reconcilierea situațiilor. În practică, conformitatea simultană este puțin probabilă, cu excepția cazului în care jurisdicția a adoptat celălalt cadru (de exemplu, Standardele Internaționale de Raportare Financiară) ca propriul său cadru național sau a eliminat toate barierele din calea conformității cu acesta.
- A9. Situațiile financiare care sunt întocmite în conformitate cu un cadru de raportare financiară și care conțin o notă sau o situație suplimentară, care reconciliază rezultatele cu cele care ar fi evidențiate potrivit unui alt cadru, nu sunt întocmite în conformitate cu celălalt cadru. Aceasta deoarece situațiile financiare nu includ toate informațiile în maniera prevăzută de celălalt cadru.
- A10. Situațiile financiare pot, totuși, să fie întocmite în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil și, în plus, să descrie în notele la situațiile financiare măsura în care situațiile financiare se conformează unui alt cadru (de exemplu, situațiile financiare întocmite în conformitate cu cadrul național care descriu, de asemenea, măsura în care se conformează Standardelor Internaționale de Raportare Financiară). O astfel de descriere reprezintă informații financiare suplimentare și, așa cum prevede punctul 47, este considerată parte integrantă din situațiile financiare și, în consecință, este acoperită de opinia auditorului.

**Forma opiniei** (a se vedea pct. 18-19)

- A11. Pot exista cazuri în care situațiile financiare, deși întocmite în conformitate cu cerințele unui cadru de prezentare fidelă, nu realizează o prezentare fidelă. Când se întâmplă astfel, conducerea poate include prezentări suplimentare în situațiile financiare dincolo de cele prevăzute, în mod specific, de cadru sau, în circumstanțe extrem de rare, se poate abate de la o cerință din cadru pentru a putea realiza o prezentare fidelă a situațiilor financiare.
- A12. Se va întâmpla extrem de rar ca auditorul să considere că situațiile financiare întocmite în conformitate cu un cadru de conformitate induc în eroare dacă, în conformitate cu ISA 210, auditorul a determinat că acel cadru este acceptabil.<sup>14</sup>

---

<sup>14</sup> ISA 210, *Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit*, punctul 6 litera (a)

**Raportul auditorului** (a se vedea pct. 20)

- A13. Un raport scris acoperă rapoartele publicate în format tipărit și pe cele redactate pe suport electronic.
- A14. Anexa conține exemple de rapoarte ale auditorilor cu privire la situațiile financiare, încorporând elementele menționate la punctele 21-42.

*Raportul auditorului pentru auditurile desfășurate în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*

Titlul (a se vedea pct. 21)

- A15. Un titlu care să indice faptul că raportul este raportul unui auditor independent, de exemplu, „Raportul auditorului independent,” afirmă că auditorul a îndeplinit toate cerințele etice relevante cu privire la independență și, prin urmare, deosebește raportul auditorului independent de rapoartele emise de alte părți.

Destinatarul (a se vedea pct. 22)

- A16. Legea sau reglementările specifică deseori cui urmează să îi fie adresat raportul auditorului în acea jurisdicție. Raportul auditorului este, de obicei, adresat persoanelor pentru care este întocmit raportul, deseori fie acționarii, fie persoanele responsabile cu guvernanta entității ale cărei situații financiare sunt supuse auditului.

Paragraful introductiv (a se vedea pct. 23)

- A17. Paragraful introductiv arată, de exemplu, că auditorul a auditat situațiile financiare însoțitoare ale entității, care cuprind [a se insera titlul fiecărei situații financiare care intră în componența unui set complet de situații financiare prevăzute de cadrul de raportare financiară aplicabil, specificând data sau perioada acoperită de fiecare situație financiară] și sumarul politicilor contabile semnificative și alte informații explicative.
- A18. Atunci când auditorul este informat că situațiile financiare auditate vor fi incluse într-un document care conține alte informații, precum un raport anual, auditorul poate lua în calcul, dacă forma de prezentare o permite, posibilitatea de a preciza numerele paginilor în care sunt prezentate situațiile financiare auditate. Acest lucru ajută utilizatorii să identifice situațiile financiare la care face referire raportul auditorului.
- A19. Opinia auditorului acoperă setul complet de situații financiare, așa cum este definit de cadrul de raportare financiară aplicabil. De exemplu, în cazul a numeroase cadre de raportare cu scop general, situațiile financiare includ: un bilanț, o situație a veniturilor și cheltuielilor, o situație a modificărilor capitalurilor proprii, o situație a fluxurilor de trezorerie, un sumar al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative. În unele jurisdicții, infor-

mașiile suplimentare pot, de asemenea, să fie considerate drept parte integrantă a situațiilor financiare.

Responsabilitatea conducerii pentru situațiile financiare (a se vedea pct. 26)

- A20. ISA 200 explică premisa, referitoare la responsabilitățile conducerii și, după caz, ale persoanelor responsabile cu guvernanta, în funcție de care este desfășurat un audit în conformitate cu ISA-urile.<sup>15</sup> Conducerea și, după caz, persoanele responsabile cu guvernanta își asumă responsabilitatea pentru întocmirea situațiilor financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, inclusiv, unde este relevant, pentru prezentarea lor fidelă. Conducerea își asumă, de asemenea, responsabilitatea pentru acel control intern considerat a fi necesar pentru a permite întocmirea de situații financiare lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare. Descrierea responsabilităților conducerii din raportul auditorului include referiri la ambele responsabilități, acest lucru permițându-i să le explice utilizatorilor premisa în funcție de care este desfășurat un audit.
- A21. Pot exista circumstanțe în care este adecvat ca auditorul să facă adăugări la descrierea responsabilității conducerii de la punctul 26, pentru a reflecta responsabilitățile suplimentare, relevante pentru întocmirea situațiilor financiare în contextul jurisdicției specifice sau al naturii entității.
- A22. Punctul 26 este consecvent cu forma în care responsabilitățile sunt convenite în scrisoarea de misiune sau în altă formă de acord scris, așa cum prevede ISA 210.<sup>16</sup> ISA 210 furnizează un anumit grad de flexibilitate, explicând că, dacă legea sau reglementările prescriu responsabilitățile conducerii și, după caz, ale persoanelor responsabile cu guvernanta, în ceea ce privește raportarea financiară, auditorul poate determina că legea sau reglementările includ responsabilități care, potrivit raționamentului auditorului, au un efect echivalent celor prevăzute în ISA 210. În cazul acelor responsabilități care sunt echivalente, auditorul poate utiliza formularea din lege sau reglementări pentru a le descrie în scrisoarea de misiune sau în altă formă corespunzătoare de acord scris. În astfel de cazuri, această formulare poate fi, de asemenea, utilizată în raportul auditorului pentru a descrie responsabilitățile conducerii, așa cum prevede punctul 26. În alte circumstanțe, inclusiv atunci când auditorul decide să nu utilizeze formularea din lege sau reglementări, așa cum este încorporată în scrisoarea de misiune, este utilizată formularea de la punctul 26.
- A23. În unele jurisdicții, legea sau reglementările care prescriu responsabilitățile conducerii pot face o referire specifică la responsabilitatea privind caracterul adecvat al registrelor sau înregistrărilor contabile, sau al sistemului contabil. Cum registrele, înregistrările și sistemele sunt parte integrantă a controlului

---

<sup>15</sup> ISA 200, punctul 13 litera (j)

<sup>16</sup> ISA 210, punctul 6 litera (b) subpunctele (i)-(ii)

intern (așa cum este definit în ISA 315 (Revizuit)<sup>17</sup>), descrierile din ISA 210 și de la punctul 26 nu fac o referire specifică la acestea.

Responsabilitatea auditorului (a se vedea pct. 29-30)

- A24. Raportul auditorului afirmă că responsabilitatea auditorului este de a exprima o opinie cu privire la situațiile financiare, pe baza auditului, pentru a o pune în contrast cu responsabilitatea conducerii pentru întocmirea situațiilor financiare.
- A25. Referința la standardele utilizate încredințează utilizatorii raportului auditorului că auditul a fost efectuat în conformitate cu standardele stabilite.
- A26. În conformitate cu ISA 200, auditorul nu prezintă în raportul său conformitatea cu ISA-urile decât dacă auditorul s-a conformat cerințelor din ISA 200 și din toate celelalte ISA-uri relevante pentru audit.<sup>18</sup>

Opinia auditorului (a se vedea pct. 35-37)

Formularea opiniei auditorului prescrisă de lege sau reglementări

- A27. ISA 210 explică faptul că, în unele cazuri, legea sau reglementările din jurisdicția relevantă prescriu formularea raportului auditorului (care include, în mod specific, opinia auditorului) în termeni care diferă în mod semnificativ de cerințele din ISA-uri. În aceste circumstanțe, ISA 210 prevede ca auditorul să evalueze:
- (a) Măsura în care utilizatorii pot interpreta greșit asigurarea obținută în urma auditului situațiilor financiare și, dacă da,
  - (b) Măsura în care explicațiile suplimentare din raportul auditorului pot contracara eventualele interpretări greșite.

Dacă auditorul ajunge la concluzia că explicațiile suplimentare din raportul auditorului nu pot contracara posibilele interpretări greșite, ISA 210 prevede ca auditorul să nu accepte misiunea de audit, cu excepția cazului în care legea sau reglementările îi solicită să facă acest lucru. În conformitate cu ISA 210, un audit efectuat în conformitate cu astfel de legi sau reglementări nu este conform cu ISA-urile. În consecință, auditorul nu include nicio referință în raportul auditorului cu privire la faptul că auditul ar fi fost efectuat în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit.<sup>19</sup>

---

<sup>17</sup> ISA 315 (Revizuit), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său*, punctul 4 litera (c)

<sup>18</sup> ISA 200, punctul 20

<sup>19</sup> ISA 210, punctul 21

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

A28. Măsura în care utilizarea, în orice jurisdicție, a expresiei „prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative,” sau a expresiei „oferă o imagine corectă și fidelă” este determinată de legea sau reglementările care guvernează auditul situațiilor financiare din acea jurisdicție sau de practica general acceptată din acea jurisdicție. Atunci când legea sau reglementările prevăd utilizarea unor formulări diferite, acest lucru nu afectează cerința de la punctul 14 din prezentul ISA, ca auditorul să evalueze prezentarea fidelă a situațiilor financiare întocmite în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă.

Descrierea informațiilor prezentate în situațiile financiare

A29. În cazul situațiilor financiare întocmite în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă, opinia auditorului precizează că situațiile financiare prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative, sau oferă o imagine corectă și fidelă a informațiilor pe care situațiile financiare sunt menite să le prezinte, de exemplu, în cazul a numeroase cadre de raportare cu scop general, poziția financiară a entității la sfârșitul perioadei și performanța financiară și fluxurile de trezorerie ale entității pentru perioada care s-a încheiat la acea dată.

Descrierea cadrului de raportare financiară aplicabil și a modului în care acesta poate afecta opinia auditorului

A30. Identificarea cadrului de raportare financiară aplicabil din opinia auditorului are scopul de a informa utilizatorii raportului auditorului cu privire la contextul în care este exprimată opinia auditorului; scopul acesteia nu este de a limita evaluarea prevăzută la punctul 14. Cadrul de raportare financiară aplicabil este identificat prin termeni precum:

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

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

A31. Atunci când cadrul de raportare financiară aplicabil încorporează standarde de raportare financiară și dispoziții legale și de reglementare, cadrul este identificat în termeni precum „...în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară și cu dispozițiile din Legea Companiilor din Jurisdicția X.” ISA 210 tratează circumstanțele în care există conflicte între standardele de raportare financiară și dispozițiile legislative sau de reglementare.<sup>20</sup>

A32. Așa cum se prevede la punctul A8, situațiile financiare pot fi întocmite în conformitate cu două cadre de raportare financiară, care vor fi amândouă,

---

<sup>20</sup> ISA 210, punctul 18



deci, cadre de raportare financiară aplicabile. În consecință, fiecare cadru este luat în considerare separat atunci când este formulată opinia auditorului cu privire la situațiile financiare și opinia auditorului în conformitate cu punctele 35-36 face referire la ambele cadre, după cum urmează:

- (a) Dacă situațiile financiare se conformează cu fiecare cadru individual, sunt exprimate două opinii: adică, o opinie potrivit căreia situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu unul dintre cadrele de raportare financiară aplicabile (de exemplu, cadrul național) și o opinie potrivit căreia situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu celălalt cadru de raportare financiară aplicabil (de exemplu, Standardele Internaționale de Raportare Financiară). Aceste opinii pot fi exprimate separat sau într-o singură frază (de exemplu, situațiile financiare sunt prezentate fidel, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu principiile contabile general acceptate din Jurisdicția X și cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară).
- (b) Dacă situațiile financiare se conformează doar unui cadru, dar nu se conformează și celuilalt, poate fi exprimată o opinie nemodificată potrivit căreia situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu unul dintre cadrele (de exemplu, cadrul național) și poate fi exprimată o opinie modificată cu privire la celălalt cadru (de exemplu, Standardele Internaționale de Raportare Financiară) în conformitate cu ISA 705.

A33. Așa cum prevede punctul A10, situațiile financiare pot prezenta conformitatea cu cadrul de raportare financiară aplicabil și, mai mult, pot prezenta măsura în care se conformează unui alt cadru de raportare financiară. Așa cum se explică la punctul A46, aceste informații suplimentare sunt încorporate de opinia auditorului, ele neputând fi clar diferențiate de situațiile financiare.

- (a) Dacă prezentarea referitoare la conformitatea cu celălalt cadru poate genera interpretări greșite, este exprimată o opinie modificată, în conformitate cu ISA 705.
- (b) Dacă prezentarea nu poate genera interpretări greșite, dar auditorul o consideră de o asemenea importanță încât este fundamentală pentru înțelegerea de către utilizatori a situațiilor financiare, este adăugat un Paragraf de evidențiere a unor aspecte, în conformitate cu ISA 706, atrăgând atenția asupra prezentării.

Alte responsabilități de raportare (a se vedea pct. 38-39)

A34. În unele jurisdicții, auditorul poate avea responsabilități suplimentare de raportare cu privire la alte aspecte, care sunt adiționale responsabilității prevăzute de ISA-uri, de a raporta cu privire la situațiile financiare. De exemplu, auditorului i se poate cere să raporteze anumite aspecte, dacă ia cunoștință de acestea pe parcursul auditului situațiilor financiare. În mod alternativ, auditorului i se poate cere să desfășoare și să raporteze cu privire la anumite proceduri suplimentare specificate, sau să exprime o opinie cu privire

la anumite aspecte specifice, precum caracterul adecvat al registrelor și înregistrărilor contabile. Standardele de audit dintr-o jurisdicție specifică pot deosebi să ofere îndrumări referitoare la responsabilitățile auditorului cu privire la responsabilitățile specifice de raportare suplimentare din acea jurisdicție.

A35. În unele cazuri, legea sau reglementările relevante îi pot solicita sau îi pot permite auditorului să raporteze aceste alte responsabilități în cadrul raportului auditorului cu privire la situațiile financiare. În alte cazuri, auditorului i se poate cere sau i se poate permite să raporteze cu privire la acestea în cadrul unui raport separat.

A36. Aceste responsabilități de raportare suplimentare sunt abordate într-o secțiune separată din cadrul raportului auditorului, pentru a le diferenția în mod clar de responsabilitatea auditorului prevăzută în ISA-uri, de a raporta cu privire la situațiile financiare. Atunci când este relevant, această secțiune poate conține unul sau mai multe subtitluri care descriu conținutul paragrafului sau al paragrafelor referitoare la responsabilitățile de raportare suplimentare.

Semnătura auditorului (a se vedea pct. 40)

A37. Semnătura auditorului este fie în numele firmei de audit, fie în numele personal al auditorului, fie în ambele nume, potrivit cerinței din jurisdicția respectivă. În plus față de semnătura auditorului, în anumite jurisdicții, auditorului i se poate solicita să declare în raportul auditorului titlul acordat de un organism profesional sau faptul că auditorul sau firma de audit, după caz, a fost recunoscut(ă) de autoritatea competentă de autorizare din acea jurisdicție.

Data raportului auditorului (a se vedea pct. 41)

A38. Data raportului auditorului informează utilizatorul că auditorul a luat în considerare efectul evenimentelor și tranzacțiilor de care a luat cunoștință și care au avut loc până la acea dată. Responsabilitatea auditorului pentru evenimentele și tranzacțiile ulterioare acelei date este abordată în ISA 560.<sup>21</sup>

A39. Deoarece opinia auditorului este furnizată cu privire la situațiile financiare și situațiile financiare sunt responsabilitatea conducerii, auditorul nu se află în poziția de a concluziona că au fost obținute probe de audit suficiente și adecvate până când nu se obțin probe care să ateste că toate situațiile care compun situațiile financiare, inclusiv notele aferente, au fost întocmite și conducerea și-a asumat responsabilitatea pentru acestea.

A40. În unele jurisdicții, legea sau reglementările identifică persoanele fizice sau structurile (de exemplu directorii) cu responsabilitatea de a formula concluzia că toate situațiile care compun situațiile financiare, inclusiv notele aferente, au fost întocmite și specifică procesul necesar de aprobare. În astfel de cazuri, se obțin probe ale acestei aprobări înainte de datarea raportului cu privire la

---

<sup>21</sup> ISA 560, *Evenimente ulterioare*, punctele 10-17

situațiile financiare. În alte jurisdicții, totuși, procesul de aprobare nu este prescris de lege sau reglementări. În astfel de cazuri, sunt luate în considerare procedurile pe care entitatea le urmează în întocmirea și finalizarea situațiilor sale financiare din perspectiva structurilor sale de conducere și guvernanta, în vederea identificării persoanelor fizice sau structurilor care au autoritatea de a concluziona că au fost întocmite toate situațiile care compun situațiile financiare, inclusiv notele aferente. În unele cazuri, legea sau reglementările identifică momentul din cadrul procesului de raportare a situațiilor financiare la care se estimează că auditul este complet.

- A41. În unele jurisdicții, este necesară aprobarea finală a situațiilor financiare de către acționari, înainte ca situațiile financiare să fie publicate. În aceste jurisdicții, nu este necesară aprobarea finală de către acționari pentru ca auditorul să ajungă la concluzia că au fost obținute probe de audit suficiente și adecvate. Data aprobării situațiilor financiare, în contextul ISA-urilor, este data anterioară, la care persoanele care au autoritatea recunoscută determină că toate situațiile care compun situațiile financiare, inclusiv notele aferente, au fost întocmite și la care persoanele care au autoritatea recunoscută au declarat că și-au asumat responsabilitatea pentru acestea.

*Raportul auditorului prescris de lege sau reglementări (a se vedea pct. 43)*

- A42. ISA 200 explică faptul că auditorului i se poate solicita să se conformeze cu dispozițiile legale sau de reglementare, în plus față de ISA-uri.<sup>22</sup> Când apare un astfel de caz, auditorului i se poate solicita să utilizeze un mod de așezare în pagină sau o formulare în raportul auditorului care să difere de cele descrise în prezentul ISA. Așa cum se explică la punctul 4, consecvența din raportul auditorului, atunci când auditul a fost efectuat în conformitate cu ISA-urile, promovează credibilitatea pe piața globală prin facilitarea identificării acelor audituri care au fost efectuate în conformitate cu standarde recunoscute global. Atunci când diferențele dintre dispozițiile legale sau de reglementare și ISA-uri se referă doar la modul de așezare în pagină și la formularea raportului auditorului și cel puțin fiecare dintre elementele identificate la punctul 43, literele (a)-(i) sunt incluse în raportul auditorului, raportul auditorului poate face referire la Standardele Internaționale de Audit. În consecință, în astfel de circumstanțe, se consideră că auditorul s-a conformat cerințelor din ISA-uri, chiar și atunci când modul de așezare în pagină și formularea utilizată în raportul auditorului sunt specificate de dispozițiile de raportare legale sau de reglementare. Atunci când cerințele specifice dintr-o anumită jurisdicție nu intră în conflict cu ISA-urile, adoptarea modului de așezare în pagină și a formulării utilizate în prezentul ISA îi ajută pe utilizatorii raportului auditorului să recunoască, cu mai multă promptitudine, raportul auditorului ca fiind un raport cu privire la un audit desfășurat în conformitate cu ISA-urile.

<sup>22</sup> ISA 200, punctul A55

(ISA 210 tratează circumstanțele în care legea sau reglementările prescriu modul de așezare în pagină sau formularea raportului auditorului în termeni care diferă în mod semnificativ de cerințele ISA-urilor.)

*Raportul auditorului pentru auditurile desfășurate în conformitate atât cu standardele de audit dintr-o jurisdicție specifică, cât și cu Standardele Internaționale de Audit (a se vedea pct. 44)*

A43. Auditorul poate face referire în raportul auditorului la faptul că auditul a fost efectuat în conformitate atât cu Standardele Internaționale de Audit, cât și cu standardele naționale de audit, atunci când, în plus față de conformitatea cu standardele naționale de audit relevante, auditorul se conformează cu fiecare dintre ISA-urile relevante pentru audit.<sup>23</sup>

A44. O referire atât la Standardele Internaționale de Audit, cât și la standardele naționale de audit nu este adecvată dacă există un conflict între cerințele din ISA-uri și cele din standardele naționale de audit, care l-ar putea determina pe auditor să își formeze o opinie diferită sau să nu includă un paragraf de evidențiere a unor aspecte care, în circumstanțele respective, este prevăzut de ISA-uri. De exemplu, unele standarde naționale de audit îi interzic auditorului să includă un paragraf de evidențiere a unor aspecte pentru a sublinia o problemă legată de continuitatea activității, în timp ce ISA 570 prevede ca auditorul să adauge un paragraf de evidențiere a unor aspecte în astfel de circumstanțe.<sup>24</sup> Într-un astfel de caz, raportul auditorului se referă doar la standardele de audit (fie Standardele Internaționale de Audit, fie standardele naționale de audit) în conformitate cu care a fost întocmit raportul auditorului.

**Informații suplimentare prezentate odată cu situațiile financiare** (a se vedea pct. 46-47)

A45. În unele circumstanțe, entitățile i se poate solicita prin lege, reglementări sau standarde, sau poate alege în mod voluntar, să prezinte alături de situațiile financiare informații suplimentare care nu sunt prevăzute în cadrul de raportare financiară aplicabil. De exemplu, informațiile suplimentare pot fi prezentate pentru a întări înțelegerea de către utilizator a cadrului de raportare financiară aplicabil sau pentru a furniza explicații suplimentare pentru elementele specifice dintr-o situație financiară. Astfel de informații sunt prezentate, în mod normal, fie în cadrul unor anexe suplimentare, fie sub forma unor note adiționale.

A46. Opinia auditorului acoperă informațiile suplimentare care nu se pot diferenția în mod clar de situațiile financiare din cauza naturii lor și a modului în care sunt prezentate. De exemplu, acesta ar fi cazul atunci când notele la situațiile financiare includ o explicație a măsurii în care situațiile financiare se confor-

---

<sup>23</sup> ISA 200, punctul A56

<sup>24</sup> ISA 570, *Continuitatea activității*, punctul 19

mează unui alt cadru de raportare financiară. Opinia auditorului ar acoperi, de asemenea, notele sau anexele suplimentare care au referințe încrucișate la situațiile financiare.

- A47. În cadrul raportului auditorului nu este necesar să se facă o referință separată în paragraful introductiv la informațiile suplimentare care sunt acoperite de opinia auditorului, atunci când este suficientă referința la note, în descrierea situațiilor care compun situațiile financiare din paragraful introductiv.
- A48. Legea sau reglementările pot să nu prevadă ca informațiile suplimentare să fie auditate, iar conducerea poate decide să nu îi ceară auditorului să includă informațiile suplimentare în aria auditului situațiilor financiare.
- A49. Evaluarea de către auditor a măsurii în care informațiile suplimentare neauditate sunt prezentate într-un mod care ar permite interpretarea lor ca fiind acoperite de opinia auditorului include, de exemplu, locul în care acele informații sunt prezentate în relație cu situațiile financiare și cu orice alte informații suplimentare auditate și măsura în care acestea sunt în mod clar etichetate ca fiind „neauditate”.
- A50. Conducerea ar putea modifica prezentarea informațiilor suplimentare neauditate care ar putea fi interpretate ca fiind acoperite de opinia auditorului, de exemplu prin:
- Înlăturarea oricăror referințe încrucișate din cadrul situațiilor financiare la informațiile suplimentare neauditate sau la notele neauditate, astfel încât delimitarea informațiilor auditate de cele neauditate să fie suficient de clară.
  - Amplasarea informațiilor suplimentare neauditate în afara situațiilor financiare sau, dacă acest lucru nu este posibil în circumstanțele respective, cel puțin gruparea tuturor notelor neauditate la sfârșitul notelor prevăzute la situațiile financiare și etichetarea lor, în mod clar, ca fiind neauditate. Notele neauditate care interferează cu notele auditate pot fi interpretate greșit ca fiind auditate.
- A51. Faptul că informațiile suplimentare nu sunt auditate nu îl scutește pe auditor de responsabilitatea de a cita acele informații în vederea identificării consecvențelor semnificative cu situațiile financiare auditate. Responsabilitățile auditorului în ceea ce privește informațiile suplimentare neauditate sunt consecvente cu cele descrise în ISA 720.<sup>25</sup>

---

<sup>25</sup> ISA 720, *Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații din documentele care conțin situații financiare auditate*

## **Anexă**

(a se vedea pct. A14)

### **Exemple de rapoarte ale auditorilor cu privire la situațiile financiare**

- Exemplul 1: Un raport al auditorului 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).
- Exemplul 2: Un raport al auditorului cu privire la situațiile financiare întocmite în conformitate cu un cadru de conformitate, conceput pentru a răspunde nevoilor comune de informații financiare ale unei game largi de utilizatori.
- Exemplul 3: Un raport al auditorului cu privire la situațiile financiare consolidate, întocmit 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).

### **Exemplul 1:**

**Circumstanțele includ următoarele:**

- **Un audit al unui set complet de situații financiare.**
- **Situațiile financiare sunt întocmite cu scop general de către conducerea entității, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară.**
- **Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210.**
- **În plus față de auditul situațiilor financiare, auditorul are alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația locală.**

## RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

[Destinatarul adecvat]

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

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

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

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

#### *Responsabilitatea auditorului*

Responsabilitatea noastră este de a exprima o opinie cu privire la aceste situații financiare, pe baza auditului nostru. Am desfășurat auditul în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit. Aceste standarde prevăd conformitatea cu cerințele etice și planificarea și desfășurarea auditului în vederea obținerii asigurării rezonabile

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

<sup>2</sup> Sau alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal din jurisdicția specifică.

<sup>3</sup> Atunci când responsabilitatea conducerii este de a întocmi situații financiare care oferă o imagine corectă și fidelă, această frază poate fi formulată: „Conducerea este responsabilă de întocmirea de situații financiare care oferă o imagine corectă și fidelă în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, și pentru acel ...”

cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt lipsite de denaturări semnificative.

Un audit implică desfășurarea de proceduri în vederea obținerii de probe de audit cu privire la valorile și prezentările din situațiile financiare. Procedurile selectate depind de raționamentul auditorului, inclusiv de evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, cauzată fie de fraudă, fie de eroare. În efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate, și prezentarea fidelă<sup>4</sup> a situațiilor financiare, în vederea proiectării de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor, dar nu cu scopul exprimării unei opinii cu privire la eficacitatea controlului intern al entității.<sup>5</sup> Un audit include, de asemenea, evaluarea gradului de adecvare a politicilor contabile și a caracterului rezonabil al estimărilor contabile efectuate de către conducere, precum și evaluarea prezentării generale a situațiilor financiare.

Credem că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră de audit.

### *Opinie*

În opinia noastră, situațiile financiare prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative (sau *oferă o imagine corectă și fidelă cu privire la*) poziția financiară a companiei ABC la data de 31 decembrie 20X1, și (*la*) performanța sa financiară și fluxurile sale de trezorerie aferente exercițiului încheiat la 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 auditorului vor varia în funcție de natura altor responsabilități de raportare ale auditorului.]

[Semnătura auditorului]

[Data raportului auditorului]

[Adresa auditorului]

---

<sup>4</sup> În cazul notei de subsol 3, această frază poate fi formulată: „În efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate a unor situații financiare care oferă o imagine corectă și fidelă în vederea proiectării de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor, dar nu cu scopul exprimării unei opinii cu privire la eficacitatea controlului intern al entității.”

<sup>5</sup> În circumstanțele în care auditorul are, de asemenea, responsabilitatea de a exprima o opinie cu privire la eficacitatea controlului intern, în paralel cu auditul situațiilor financiare, această propoziție ar fi formulată după cum urmează: „În efectuarea acelor evaluări ale riscurilor, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate, și prezentarea fidelă a situațiilor financiare în vederea proiectării de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor.” În cazul notei de subsol 3, această frază poate fi formulată: „În efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate a unor situații financiare care oferă o imagine corectă și fidelă în vederea proiectării de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor.”



### **Exemplul 2:**

**Circumstanțele includ următoarele:**

- **Auditul unui set complet de situații financiare prevăzut de lege sau reglementări.**
- **Situațiile financiare sunt întocmite cu scop general de către conducerea entității, conform Cadrelui de raportare financiară (Legea XYZ) din Jurisdicția X (și anume un cadru de raportare financiară care încorporează legea sau reglementările, conceput pentru a răspunde nevoilor de informații financiare ale unei game largi de utilizatori, dar care nu este un cadru de prezentare fidelă).**
- **Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210.**

## RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

[Destinatarul adecvat]

Am auditat situațiile financiare 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 aferente exercițiului încheiat la data respectivă și un sumar al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative.

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

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

### **Responsabilitatea auditorului**

Responsabilitatea noastră este de a exprima o opinie cu privire la aceste situații financiare, pe baza auditului nostru. Am desfășurat auditul în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit. Aceste standarde prevăd conformitatea cu cerințele etice și planificarea și desfășurarea auditului în vederea obținerii asigurării rezonabile cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt lipsite de denaturări semnificative.

Un audit implică desfășurarea de proceduri în vederea obținerii de probe de audit cu privire la valorile și prezentările din situațiile financiare. Procedurile selectate depind de raționamentul auditorului, inclusiv de evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, cauzată fie de fraudă, fie de eroare. În efectuarea

---

<sup>6</sup> Sau alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal din jurisdicția specifică.

acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate a situațiilor financiare, în vederea proiectării de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor, dar nu cu scopul exprimării unei opinii cu privire la eficacitatea controlului intern al entității.<sup>7</sup> Un audit include, de asemenea, evaluarea gradului de adecvare a politicilor contabile și a caracterului rezonabil al estimărilor contabile efectuate de către conducere, precum și evaluarea prezentării situațiilor financiare.

Credem că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră de audit.

### **Opinie**

În opinia noastră, situațiile financiare ale companiei ABC pentru exercițiul financiar încheiat la 31 decembrie 20X1 sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu Legea XYZ din Jurisdicția X.

[Semnătura auditorului]

[Data raportului auditorului]

[Adresa auditorului]

---

<sup>7</sup> În circumstanțele în care auditorul are, de asemenea, responsabilitatea de a exprima o opinie cu privire la eficacitatea controlului intern, în paralel cu auditul situațiilor financiare, această propoziție ar fi formulată după cum urmează: „În efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate a situațiilor financiare, în vederea proiectării de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor.”

### **Exemplul 3:**

#### **Circumstanțele includ următoarele:**

- **Un audit al situațiilor financiare consolidate întocmite cu scop general de către conducerea societății mamă, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară.**
- **Termenii misiunii de audit al grupului reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210.**
- **În plus față de auditul situațiilor financiare ale grupului, auditorul are alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația locală.**

## RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

[Destinatarul adecvat]

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

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

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

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

#### *Responsabilitatea auditorului*

Responsabilitatea noastră este de a exprima o opinie cu privire la aceste situații financiare consolidate, pe baza auditului nostru. Am desfășurat auditul în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit. Aceste standarde prevăd conformitatea cu cerințele etice și planificarea și desfășurarea auditului în vederea obținerii asigurării

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

<sup>9</sup> Sau alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal din jurisdicția specifică.

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

rezonabile cu privire la măsura în care situațiile financiare consolidate sunt lipsite de denaturări semnificative.

Un audit implică desfășurarea de proceduri în vederea obținerii de probe de audit cu privire la valorile și prezentările din situațiile financiare consolidate. Procedurile selectate depind de raționamentul auditorului, inclusiv de evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă a situațiilor financiare consolidate, cauzată fie de fraudă, fie de eroare. În efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate și prezentarea fidelă<sup>11</sup> a situațiilor financiare consolidate în vederea proiectării de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor, dar nu cu scopul exprimării unei opinii cu privire la eficacitatea controlului intern al entității.<sup>12</sup> Un audit include, de asemenea, evaluarea gradului de adecvare a politicilor contabile și a caracterului rezonabil al estimărilor contabile efectuate de către conducere, precum și evaluarea prezentării generale a situațiilor financiare consolidate.

Credem că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră de audit.

### *Opinie*

În opinia noastră, situațiile financiare consolidate prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative (sau *oferă o imagine corectă și fidelă cu privire la*) poziția financiară a companiei ABC și a filialelor sale la data de 31 decembrie 20X1, și (*la*) performanța lor financiară și fluxurile lor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la 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 auditorului vor varia în funcție de natura altor responsabilități de raportare ale auditorului.]

[Semnătura auditorului]

[Data raportului auditorului]

[Adresa auditorului]

---

<sup>11</sup> În cazul notei de subsol 10, această frază poate fi citită: „În efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate a unor situații financiare consolidate care oferă o imagine corectă și fidelă în vederea proiectării de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor, dar nu cu scopul exprimării unei opinii cu privire la eficacitatea controlului intern al entității.”

<sup>12</sup> În circumstanțele în care auditorul are, de asemenea, responsabilitatea de a exprima o opinie cu privire la eficacitatea controlului intern, în paralel cu auditul situațiilor financiare, această propoziție ar fi formulată după cum urmează: „În efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate și prezentarea fidelă a situațiilor financiare consolidate în vederea proiectării de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor.” În cazul notei de subsol 10, această frază poate fi citită: „În efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate a unor situații financiare consolidate care oferă o imagine corectă și fidelă în vederea proiectării de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor.”

# STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 705

## MODIFICĂRI ALE OPINIEI RAPORTULUI AUDITORULUI INDEPENDENT

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep cu data de 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date)

### CUPRINS

	Punct
<b>Introducere</b>	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA.....	1
Tipuri de opinii modificate .....	2
Data intrării în vigoare.....	3
<b>Obiectiv</b> .....	4
<b>Definiții</b> .....	5
<b>Cerințe</b>	
Circumstanțe în care o modificare a opiniei auditorului este necesară .....	6
Stabilirea tipului modificării opiniei auditorului.....	7–15
Forma și conținutul raportului auditorului, atunci când opinia este modificată .....	16–27
Comunicarea cu persoanele responsabile cu governanța .....	28
<b>Aplicare și alte materiale explicative</b>	
Tipuri de opinii modificate .....	A1
Natura denaturărilor semnificative .....	A2–A7
Natura incapacității de a obține probe de audit suficiente și adecvate .....	A8–A12
Consecința unei incapacități de a obține probe de audit suficiente și adecvate datorită unei limitări impuse de conducere, după ce auditorul a acceptat misiunea.....	A13–A15
Alte considerente cu privire la o opinie contrară sau la imposibilitatea exprimării unei opinii .....	A16
Forma și conținutul raportului auditorului, atunci când opinia este modificată .....	A17–A24
Comunicarea cu persoanele responsabile cu governanța.....	A25
Anexă: Exemple de rapoarte ale auditorului cu modificări ale opiniei	

Standardul Internațional de Audit (ISA) 705, *Modificări ale opiniei raportului auditorului independent*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

## Introducere

### Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitatea auditorului de a elabora un raport adecvat circumstanțelor în care, în formarea unei opinii în conformitate cu ISA 700<sup>1</sup>, auditorul concluzionează că este necesară o modificare a opiniei auditorului asupra situațiilor financiare.

### Tipuri de opinii modificate

2. Prezentul ISA instituie trei tipuri de opinii modificate, respectiv o opinie cu rezerve, o opinie contrară și imposibilitatea exprimării unei opinii. Decizia cu privire la tipul de opinie modificată care este cel mai adecvat depinde de:
  - (a) Natura aspectului care determină modificarea, și anume dacă situațiile financiare sunt denaturate semnificativ sau, în cazul unei incapacități de a obține probe de audit suficiente și adecvate, ar putea fi denaturate semnificativ; și
  - (b) Raționamentul auditorului cu privire la gravitatea efectelor sau a posibilelor efecte ale aspectului respectiv asupra situațiilor financiare. (a se vedea pct. A1)

### Data intrării în vigoare

3. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep cu data de 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date.

### Obiectiv

4. Obiectivul auditorului este de a exprima clar o opinie modificată adecvată cu privire la situațiile financiare, necesară atunci când:
  - (a) Auditorul concluzionează, pe baza probelor de audit obținute, că situațiile financiare, luate în ansamblu, nu sunt lipsite de denaturări semnificative; sau
  - (b) Auditorul nu poate obține probe de audit suficiente și adecvate pentru a concluziona că situațiile financiare, luate în ansamblu, sunt lipsite de denaturări semnificative.

### Definiții

5. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
  - (a) Grav – Un termen utilizat, în contextul denaturărilor, pentru a descrie efectele denaturărilor asupra situațiilor financiare sau posibilele efecte ale denaturărilor asupra situațiilor financiare, acolo unde este cazul, care

<sup>1</sup> ISA 700, *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*

nu au fost detectate din cauza incapacității de a obține probe de audit suficiente și adecvate. Efectele grave asupra situațiilor financiare sunt cele care, în raționamentul auditorului:

- (i) Nu sunt limitate la elemente, conturi sau aspecte specifice din situațiile financiare;
  - (ii) În cazul în care există această limitare, reprezintă sau ar putea reprezenta o proporție substanțială din situațiile financiare; sau
  - (iii) În relație cu prezentările, sunt fundamentale pentru înțelegerea situațiilor financiare de către utilizatori.
- (b) Opinie modificată – O opinie cu rezerve, o opinie contrară sau imposibilitatea exprimării unei opinii.

## Cerințe

### Circumstanțe în care o modificare a opiniei auditorului este necesară

6. Auditorul trebuie să modifice opinia din raportul auditorului atunci când:
- (a) Auditorul concluzionează că, pe baza probelor de audit obținute, situațiile financiare, luate în ansamblu, nu sunt lipsite de denaturări semnificative; sau (a se vedea pct. A2-A7)
  - (b) Auditorul nu poate obține probe de audit suficiente și adecvate pentru a concluziona că situațiile financiare, luate în ansamblu, sunt lipsite de denaturări semnificative. (a se vedea pct. A8-A12)

### Stabilirea tipului modificării opiniei auditorului

#### *Opinie cu rezerve*

7. Auditorul trebuie să exprime o opinie cu rezerve atunci când:
- (a) În urma obținerii de probe de audit suficiente și adecvate, auditorul concluzionează că denaturările, individuale sau cumulate, sunt semnificative, dar nu grave, pentru situațiile financiare; sau
  - (b) Auditorul nu poate obține probe de audit suficiente și adecvate pe care să își fundamenteze opinia, dar auditorul concluzionează că efectele posibile asupra situațiilor financiare ale denaturărilor nedetectate, în cazul în care există, ar putea fi semnificative dar nu grave.

#### *Opinie contrară*

8. Auditorul trebuie să exprime o opinie contrară atunci când auditorul, după ce a obținut probe de audit suficiente și adecvate, concluzionează că denaturările, individuale sau cumulate, sunt atât semnificative, cât și grave pentru situațiile financiare.



*Imposibilitatea exprimării unei opinii*

9. Auditorul trebuie să declare imposibilitatea exprimării unei opinii atunci când auditorul nu poate obține probe de audit suficiente și adecvate pe care să își fundamenteze opinia și auditorul concluzionează că efectele posibile ale denaturărilor nedetectate asupra situațiilor financiare, acolo unde este cazul, ar putea fi atât semnificative, cât și grave.
10. Auditorul trebuie să declare imposibilitatea exprimării unei opinii atunci când, în situații extrem de rare care implică incertitudini multiple, auditorul concluzionează că, deși a obținut probe de audit suficiente și adecvate cu privire la fiecare din incertitudinile individuale, nu este posibil să își formeze o opinie asupra situațiilor financiare din cauza eventualității interacțiunii incertitudinilor și a posibilului lor efect cumulat asupra situațiilor financiare.

*Consecința unei incapacități de a obține probe de audit suficiente și adecvate din cauza unei limitări impuse de conducere, după ce auditorul a acceptat misiunea*

11. Dacă, după acceptarea misiunii, auditorul realizează că membrii conducerii au impus o limitare asupra ariei auditului despre care auditorul consideră că va rezulta, foarte probabil, în necesitatea de a exprima o opinie cu rezerve sau de a se afla în imposibilitatea de a exprima o opinie asupra situațiilor financiare, auditorul trebuie să solicite conducerii să elimine limitarea.
12. În cazul în care conducerea refuză să elimine limitarea la care se face referire la punctul 11, auditorul trebuie să comunice aspectul respectiv persoanelor responsabile cu guvernanta, cu excepția cazului în care toate persoanele responsabile cu guvernanta sunt implicate în conducerea entității<sup>2</sup>, și să stabilească dacă este posibil să efectueze proceduri de audit alternative pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate.
13. În cazul în care auditorul nu poate obține probe de audit suficiente și adecvate, auditorul trebuie să stabilească implicațiile după cum urmează:
  - (a) Dacă auditorul concluzionează că efectele posibile asupra situațiilor financiare ale denaturărilor nedetectate, acolo unde este cazul, ar putea fi semnificative dar nu grave, auditorul trebuie să emită o opinie cu rezerve; sau
  - (b) Dacă auditorul concluzionează că efectele posibile ale denaturărilor semnificative asupra situațiilor financiare, acolo unde este cazul, ar putea fi atât semnificative, cât și grave, astfel încât o opinie cu rezerve ar fi inadecvată pentru comunicarea gravității unei situații, auditorul trebuie:
    - (i) Să se retragă din misiunea de audit, acolo unde este posibil și practicabil în conformitate cu legea și reglementările aplicabile; sau (a se vedea pct. A13-A14)

<sup>2</sup> ISA 260, *Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta*, punctul 13

- (ii) Dacă retragerea din misiunea de audit, înainte de elaborarea raportului auditorului, nu este practicabilă sau posibilă, să declare că se află în imposibilitatea de a își exprima o opinie asupra situațiilor financiare.

14. Dacă auditorul se retrage din misiune, așa cum este menționat la punctul 13 litera (b) subpunctul (i), înainte de retragere, auditorul trebuie să comunice persoanelor responsabile cu guvernanta orice aspect cu privire la denaturările identificate pe parcursul auditului care ar fi putut să determine o modificare a opiniei. (a se vedea pct. A15)

*Alte considerente cu privire la o opinie contrară sau la imposibilitatea exprimării unei opinii*

15. Atunci când auditorul consideră necesară exprimarea unei opinii contrare sau se află în imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la situațiile financiare, luate în ansamblu, raportul auditorului nu trebuie să includă și o opinie nemodificată cu privire la același cadru de raportare financiară asupra unei componente a situațiilor financiare sau asupra unuia sau a mai multor elemente specifice, conturi sau aspecte ale unei situații financiare. Includerea unei astfel de opinii nemodificate în același raport<sup>3</sup>, în aceste circumstanțe, ar contrazice opinia contrară a auditorului sau imposibilitatea exprimării unei opinii asupra situațiilor financiare luate în ansamblu. (a se vedea pct. A16)

**Forma și conținutul raportului auditorului, atunci când opinia este modificată**

*Paragraful aferent bazei pentru modificare*

16. Atunci când auditorul modifică opinia asupra situațiilor financiare, auditorul trebuie, în completare la elementele specifice prevăzute de ISA 700, să includă un paragraf în raportul auditorului care oferă o descriere a aspectului care determină modificarea. Auditorul trebuie să poziționeze acest paragraf chiar înainte de paragraful aferent opiniei din raportul auditorului și să utilizeze titlul „Bază pentru opinia cu rezerve”, „Bază pentru opinia contrară” sau „Bază pentru imposibilitatea exprimării unei opinii”, după caz. (a se vedea pct. A17)
17. În cazul în care există o denaturare semnificativă în situațiile financiare care are legătură cu anumite sume din situațiile financiare (inclusiv prezentările cantitative), auditorul trebuie să includă în paragraful aferent bazei pentru modificare o descriere și o cuantificare a efectelor financiare ale denaturării, cu excepția cazului în care acest lucru nu este fezabil. În cazul în care cuantificarea efectelor financiare nu este fezabilă, auditorul trebuie să declare acest lucru în paragraful aferent bazei pentru modificare. (a se vedea pct. A18)

---

<sup>3</sup> ISA 805, *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare individuale și ale elementelor specifice, ale conturilor sau aspectelor unei situații financiare*, tratează circumstanțele în care auditorul este angajat să exprime o opinie distinctă asupra unuia sau a mai multor elemente specifice, conturi sau aspecte ale unei situații financiare.

18. În cazul în care există o denaturare semnificativă a situațiilor financiare care are legătură cu prezentările narrative, auditorul trebuie să includă în paragraful aferent bazei pentru modificare o explicație pentru felul în care prezentările sunt denaturate.
19. În cazul în care există o denaturare semnificativă a situațiilor financiare care are legătură cu neprezentarea informațiilor pentru care se prevede prezentarea, auditorul trebuie:
  - (a) Să discute neprezentarea cu persoanele responsabile cu governanța;
  - (b) Să descrie în paragraful aferent bazei pentru modificare natura informațiilor omise; și
  - (c) Să includă prezentările omise, acolo unde acest lucru se poate realiza și auditorul a obținut probe de audit suficiente și adecvate cu privire la informațiile omise, cu excepția cazului în care acest lucru este interzis prin lege sau reglementări. (a se vedea pct. A19)
20. În cazul în care modificarea rezultă din incapacitatea de a obține probe de audit suficiente și adecvate, auditorul trebuie să includă în paragraful aferent bazei pentru modificare motivele respectivei inabilități.
21. Chiar și în cazul în care auditorul a exprimat o opinie contrară sau se află în imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la situațiile financiare, auditorul trebuie să descrie, în paragraful aferent bazei pentru modificare, motivele pentru orice alte aspecte despre care auditorul are cunoștință și consideră că ar fi necesitat o modificare a opiniei, precum și efectele acestora. (a se vedea pct. A20)

#### *Paragraful aferent opiniei*

22. Atunci când auditorul modifică opinia de audit, auditorul trebuie să utilizeze pentru paragraful aferent opiniei titlul „Opinie cu rezerve”, „Opinie contrară” sau „Imposibilitatea exprimării unei opinii”, după caz. (a se vedea pct. A21, A23-A24)
23. Atunci când auditorul exprimă o opinie cu rezerve, în urma unei denaturări semnificative în situațiile financiare, auditorul trebuie să declare în paragraful aferent opiniei că, în opinia auditorului, cu excepția efectelor aspectului(elor) descris(e) în paragraful Bazei pentru opinia cu rezerve:
  - (a) Situațiile financiare prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative (sau oferă o imagine corectă și fidelă), în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, atunci când se raportează în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă; sau
  - (b) Situațiile financiare au fost întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, atunci când se raportează în conformitate cu un cadru de conformitate.

Atunci când modificarea apare în urma incapacității de a obține probe de audit suficiente și adecvate, auditorul trebuie să utilizeze fraza corespunzătoare „cu excepția efectelor posibile ale aspectului(elor)...” pentru opinia modificată. (a se vedea pct. A22)

24. Atunci când auditorul exprimă o opinie contrară, auditorul trebuie să declare în paragraful aferent opiniei că, în opinia auditorului, datorită importanței aspectului(elor) descris(e) în paragraful Bazei pentru opinia contrară:
  - (a) Situațiile financiare nu prezintă fidel (sau nu oferă o imagine corectă și fidelă), în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, atunci când se raportează în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă; sau
  - (b) Situațiile financiare nu au fost întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, atunci când se raportează în conformitate cu un cadru de conformitate.
25. Atunci când auditorul se află în imposibilitatea exprimării unei opinii din cauza incapacității de a obține probe de audit suficiente și adecvate, auditorul trebuie să declare în paragraful aferent opiniei că:
  - (a) din cauza importanței aspectului(elor) descris(e) în paragraful Bazei pentru imposibilitatea exprimării unei opinii, auditorul nu a putut obține probe de audit suficiente și adecvate pentru a oferi o bază pentru opinia de audit; și, în consecință,
  - (b) auditorul nu exprimă o opinie cu privire la situațiile financiare.

*Descrierea responsabilității auditorului, atunci când auditorul exprimă o opinie cu rezerve sau contrară*

26. Atunci când auditorul exprimă o opinie cu rezerve sau contrară, acesta trebuie să modifice descrierea responsabilității auditorului, astfel încât să declare că auditorul consideră că probele de audit obținute de auditor sunt suficiente și adecvate pentru a oferi o bază pentru opinia de audit modificată a auditorului.

*Descrierea responsabilității auditorului, atunci când auditorul se află în imposibilitatea exprimării unei opinii*

27. Atunci când auditorul se află în imposibilitatea exprimării unei opinii datorită incapacității de a obține probe de audit suficiente și adecvate, auditorul trebuie să modifice paragraful introductiv din raportul auditorului astfel încât să declare că auditorul a fost angajat pentru a audita situațiile financiare. De asemenea, auditorul trebuie să modifice descrierea responsabilității auditorului și descrierea ariei auditului pentru a declara doar următoarele: „Responsabilitatea noastră este de a exprima o opinie asupra situațiilor financiare pe baza desfășurării auditului în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit. Cu toate acestea, din cauza aspectului(elor) descris(e) în paragraful Bazei

pentru imposibilitatea exprimării unei opinii, nu am putut să obținem probe de audit suficiente și adecvate pentru a oferi o bază pentru opinia de audit ”

### Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea

28. Atunci când auditorul se așteaptă să modifice opinia din raportul auditorului, acesta trebuie să comunice persoanelor responsabile cu guvernarea circumstanțele care au dus la modificarea așteptată și formularea propusă pentru modificare. (a se vedea pct. A25)

\* \* \*

### Aplicare și alte materiale explicative

#### Tipuri de opinii modificate (a se vedea pct. 2)

- A1. Tabelul de mai jos ilustrează felul în care raționamentul auditorului cu privire la natura aspectului care generează modificarea și la gravitatea efectelor acestuia sau a posibilelor sale efecte asupra situațiilor financiare afectează tipul de opinie ce urmează a fi exprimată.

<i>Natura aspectului care generează modificarea</i>	<i>Raționamentul auditorului cu privire la gravitatea efectelor sau posibilelor efecte asupra situațiilor financiare</i>	
	<i>Semnificativ dar nu grav</i>	<i>Semnificativ și grav</i>
Situațiile financiare sunt denaturate semnificativ	Opinie cu rezerve	Opinie contrară
Incapacitatea de a obține probe de audit suficiente și adecvate	Opinie cu rezerve	Imposibilitatea exprimării unei opinii

#### Natura denaturărilor semnificative (a se vedea pct. 6 litera (a))

- A2. ISA 700 prevede ca auditorul, în vederea formării unei opinii asupra situațiilor financiare, să concluzioneze dacă a fost obținută o asigurare rezonabilă dacă situațiile financiare luate per ansamblu sunt lipsite de denaturare semnificativă<sup>4</sup>. Această concluzie are în vedere evaluarea auditorului cu privire la denaturările necorectate, acolo unde este cazul, asupra situațiilor financiare, în conformitate cu ISA 450<sup>5</sup>.

<sup>4</sup> ISA 700, punctul 11.

<sup>5</sup> ISA 450, *Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului*, punctul 11

- A3. ISA 450 definește o denaturare drept o diferență între valoarea, clasificarea, descrierea sau prezentarea unui aspect din situația financiară raportată și valoarea, clasificarea, descrierea sau prezentarea prevăzută pentru aspectul respectiv, pentru a fi în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. În acest sens, o denaturare semnificativă a situațiilor financiare poate fi generată în relație cu:
- (a) Gradul de adecvare a politicilor contabile selectate;
  - (b) Aplicarea politicilor contabile selectate; sau
  - (c) Gradul de adecvare sau corectitudinea prezentărilor din situațiile financiare.

*Gradul de adecvare a politicilor contabile selectate*

- A4. În relație cu gradul de adecvare a politicilor contabile pe care conducerea le-a selectat, denaturările semnificative ale situațiilor financiare pot apărea atunci când:
- (a) Politicile contabile selectate nu sunt consecvente cu cadrul de raportare financiară aplicabil; sau
  - (b) Situațiile financiare, inclusiv notele aferente, nu reprezintă tranzacțiile și evenimentele care stau la baza acestora, într-o manieră care să conducă la prezentarea fidelă.
- A5. De cele mai multe ori, cadrele de raportare financiară conțin cerințe cu privire la justificarea și prezentarea modificărilor din politicile contabile. În cazul în care entitatea a modificat selecția de politici contabile semnificative, poate apărea o denaturare semnificativă a situațiilor financiare, atunci când entitatea nu s-a conformat cerințelor respective.

*Aplicarea politicilor contabile selectate*

- A6. În relație cu aplicarea politicilor contabile selectate, denaturările semnificative ale situațiilor financiare pot apărea:
- (a) Atunci când conducerea nu a aplicat politicile contabile selectate consecvent cu cadrul de raportare financiară, inclusiv atunci când conducerea nu a aplicat politicile contabile selectate consecvent între perioade de timp sau pentru evenimentele și tranzacțiile similare (consecvență în aplicare); sau
  - (b) Datorită metodei de aplicare a politicilor contabile selectate (cum ar fi o eroare neintenționată în aplicare).

*Gradul de adecvare sau corectitudinea prezentărilor din situațiile financiare*

- A7. În relație cu gradul de adecvare sau corectitudinea prezentărilor din situațiile financiare, denaturările semnificative ale situațiilor financiare pot apărea atunci când:

- (a) Situațiile financiare nu includ toate prezentările prevăzute de cadrul de raportare financiară aplicabil;
- (b) Prezentările din situațiile financiare nu sunt prezentate în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil; sau
- (c) Situațiile financiare nu oferă prezentările necesare în vederea obținerii unei prezentări fidele.

**Natura incapacității de a obține probe de audit suficiente și adecvate** (a se vedea pct. 6 litera (b))

- A8. Incapacitatea auditorului de a obține probe de audit suficiente și adecvate (se mai face referire la aceasta și ca la limitarea ariei de aplicare a auditului) poate apărea datorită:
- (a) Circumstanțelor în afara controlului entității,
  - (b) Circumstanțelor aferente naturii sau plasării în timp a activității auditorului; sau
  - (c) Limitărilor impuse de conducere.
- A9. O incapacitate de a efectua o procedură specifică nu constituie o limitare a ariei auditului, atunci când auditorul poate obține probe de audit suficiente și adecvate prin efectuarea de proceduri alternative. În cazul în care acest lucru nu este posibil, cerințele de la punctele 7 litera (b) și 10 se aplică corespunzător. Limitările impuse de conducere ar putea avea alte implicații asupra auditului, de exemplu asupra evaluării de către auditor a riscurilor de fraudă și a luării în considerare a continuării misiunii.
- A10. Exemplele de circumstanțe în afara controlului entității includ acele situații când:
- Înregistrările contabile ale entității au fost distruse.
  - Înregistrările contabile ale unei componente semnificative au fost sechestrate pe o perioadă nedefinită de către autoritățile guvernamentale.
- A11. Exemplele de circumstanțe aferente naturii sau plasării în timp a activității auditorului includ situațiile când:
- Este prevăzut ca entitatea să utilizeze metoda contabilă a punerii în echivalență pentru o entitate asociată și auditorul nu are capacitatea de a obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la informațiile financiare ale celei din urmă, pentru a evalua dacă metoda punerii în echivalență a fost aplicată corespunzător.
  - Plasarea în timp a numirii auditorului este de așa natură încât auditorul nu are capacitatea de a observa inventarierea fizică a stocurilor.
  - Auditorul stabilește că efectuarea doar a procedurilor de fond nu este suficientă, dar controalele entității nu sunt eficiente.

A12. Exemplele de incapacitate de a obține probe de audit suficiente și adecvate care apar în urma limitării ariei auditului impusă de conducere includ situațiile când:

- Conducerea îl împiedică pe auditor să observe inventarierea fizică a stocurilor.
- Conducerea îl împiedică pe auditor să solicite confirmări externe pentru soldurile specifice ale conturilor.

**Consecința unei incapacități de a obține probe de audit suficiente și adecvate datorită unei limitări impuse de conducere, după ce auditorul a acceptat misiunea** (a se vedea pct. 13 litera (b) – 14)

A13. Posibilitatea de retragere din misiunea de audit poate depinde de stadiul de finalizare a misiunii în momentul în care conducerea impune limitarea ariei. Dacă auditorul este pe punctul de a finaliza auditul, auditorul poate decide să finalizeze auditul în măsura posibilă, să se declare în imposibilitatea de exprimare a unei opinii și să explice limitarea ariei în paragraful Bazei pentru imposibilitatea exprimării opiniei, înainte de retragere.

A14. În anumite circumstanțe, se poate ca retragerea din audit să nu fie posibilă dacă legea sau reglementările prevăd ca auditorul să continue misiunea de audit. Acesta poate fi cazul unui auditor care este numit pentru auditarea situațiilor financiare ale entităților din sectorul public. Acesta poate fi cazul și în jurisdicții în care auditorul este numit pentru a audita situații financiare care acoperă o anumită perioadă de timp, sau este numit pentru o anumită perioadă de timp și i se interzice să se retragă înainte de finalizarea auditului situațiilor financiare respective sau înainte de sfârșitul perioadei. De asemenea, auditorul poate considera necesară includerea unui Paragraf privind alte aspecte în raportul auditorului<sup>6</sup>.

A15. Atunci când auditorul concluzionează că retragerea din misiunea de audit este necesară, din cauza limitării ariei, este posibil să existe o cerință profesională, legală sau de reglementare care să prevadă ca auditorul să comunice aspectele cu privire la retragerea din misiune organelor de reglementare sau proprietarilor entității.

**Alte considerente cu privire la o opinie contrară sau la imposibilitatea exprimării unei opinii** (a se vedea pct. 15)

A16. Cele ce urmează sunt exemple de circumstanțe de raportare care nu ar contrazice imposibilitatea exprimării unei opinii sau opinia contrară a auditorului:

---

<sup>6</sup> ISA 706, *Paragrafele de evidențiere a unor aspecte și paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului independent*, punctul A5



- Exprimarea unei opinii nemodificate asupra situațiilor financiare întocmite conform unui cadru de raportare financiară dat și, în cadrul aceluiași raport, exprimarea unei opinii contrare cu privire la aceleași situații financiare sub incidența unui cadru de raportare financiară diferit<sup>7</sup>.
- Imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la rezultatele operațiilor și la fluxurile de trezorerie, acolo unde este relevant, și o opinie nemodificată cu privire la poziția financiară (vezi ISA 510<sup>8</sup>). În acest caz, auditorul nu s-a aflat în imposibilitatea exprimării unei opinii asupra situațiilor financiare luate în ansamblu.

### **Forma și conținutul raportului auditorului, atunci când opinia este modificată**

*Paragraful Baza pentru modificare (a se vedea pct.16-17, 19, 21)*

- A17. Consecvența din raportul auditorului ajută la încurajarea înțelegerii utilizatorilor și la identificarea circumstanțelor neobișnuite, atunci când acestea apar. În acest sens, deși este posibil ca uniformitatea formulării unei opinii modificate și a descrierii bazei pentru modificare să nu fie posibile, consecvența atât în formă, cât și în conținut, a raportului auditorului este dezirabilă.
- A18. Un exemplu al efectelor financiare ale denaturărilor semnificative pe care auditorul le poate descrie în paragraful aferent bazei pentru modificare din raportul auditorului este cuantificarea efectelor asupra impozitului pe venit, a venitului înainte de impozitare, a venitului net și a capitalurilor proprii, dacă stocurile sunt supraevaluate.
- A19. Prezentarea informațiilor omise în paragraful aferent bazei pentru modificare nu ar fi posibilă dacă:
- Prezentările nu au fost întocmite de conducere sau prezentările nu sunt deja disponibile, în alt mod, auditorului; sau
  - Potrivit raționamentului auditorului, prezentările nu ar fi nejustificat de voluminoase în relație cu raportul auditorului.
- A20. O opinie contrară sau imposibilitatea exprimării unei opinii care au legătură cu un aspect specific descris în paragraful aferent bazei pentru opinia cu rezerve nu justifică omiterea unei descrieri a altor aspecte identificate, care altminteri ar fi necesitat o modificare a opiniei auditorului. În astfel de cazuri, prezentarea unor astfel de alte aspecte, cu care auditorul este la curent, ar putea fi relevantă pentru utilizatorii situațiilor financiare.

*Paragraful aferent opiniei (a se vedea pct. 22-23)*

- A21. Includerea titlului acestui paragraf clarifică pentru utilizator faptul ca opinia auditorului este modificată și indică tipul modificării.

<sup>7</sup> A se vedea punctul A32 din ISA 700 pentru o descriere a acestei circumstanțe

<sup>8</sup> ISA 510, *Misiuni de audit inițiale - solduri inițiale*, punctul 10

A22. Atunci când auditorul exprimă o opinie cu rezerve, nu ar fi adecvată utilizarea de fraze precum „cu următoarea explicație” sau „sub rezerva” în paragraful aferent opiniei, deoarece acestea nu sunt suficient de clare sau puternice.

#### Exemple de rapoarte ale auditorului

A23. Exemplele 1 și 2 din Anexă conțin rapoarte ale auditorilor cu o opinie cu rezerve, respectiv o opinie contrară, dat fiind că situațiile financiare sunt denaturate semnificativ.

A24. Exemplul 3 din Anexă conține un raport al auditorului cu o opinie cu rezerve, dat fiind că auditorul se află în incapacitatea de a obține probe de audit suficiente și adecvate. Exemplul 4 conține o imposibilitate de exprimare a opiniei, în urma unei incapacități de a obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la un element individual din situația financiară. Exemplul 5 conține o imposibilitate de exprimare a opiniei, în urma unei incapacități de a obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la elemente multiple ale situațiilor financiare. În fiecare din cele două cazuri din urmă, efectele posibile asupra situațiilor financiare ale incapacității sunt atât semnificative, cât și grave.

#### **Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta** (a se vedea pct. 28)

A25. Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta cu privire la circumstanțele care conduc la o modificare așteptată a opiniei auditorului și la formularea propusă a modificării îi/le permite:

- (a) Auditorului să notifice persoanele responsabile cu guvernanta cu privire la modificarea(ările) intenționată(e) și la motivele (sau circumstanțele) modificării(ărilor);
- (b) Auditorului să solicite opinia persoanelor responsabile cu guvernanta cu privire la faptele aferente aspectului(lor) care dă (dau) naștere la modificarea(ările) așteptată(e) sau să confirme ca atare aspectele care fac obiectul dezacordului cu conducerea; sau
- (c) Persoanelor responsabile cu guvernanta să aibă oportunitatea, acolo unde este adecvat, de a îi oferi auditorului mai multe informații și explicații cu privire la aspectul(ele) care generează modificarea(ările) așteptată(e).

**Anexă**

(a se vedea pct. A23-24)

**Exemple de rapoarte ale auditorului cu modificări ale opiniei**

- Exemplul 1: Un raport al auditorului care conține o opinie cu rezerve, în urma unei denaturări semnificative a situațiilor financiare.
- Exemplul 2: Un raport al auditorului care conține o opinie contrară, în urma unei denaturări semnificative a situațiilor financiare.
- Exemplul 3: Un raport al auditorului care conține o opinie cu rezerve, în urma incapacității auditorului de a obține probe de audit suficiente și adecvate.
- Exemplul 4: Un raport al auditorului care conține o imposibilitate a exprimării unei opinii, în urma incapacității auditorului de a obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la un element individual din situațiile financiare.
- Exemplul 5: Un raport al auditorului care conține o imposibilitate a exprimării unei opinii, în urma incapacității auditorului de a obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la mai multe elemente din situațiile financiare.

**Exemplul 1:**

**Circumstanțele includ următoarele:**

- **Auditul unui set complet de situații financiare cu scop general întocmite de conducerea entității, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară**
- **Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210<sup>1</sup>**
- **Stocurile sunt denaturate. Denaturarea este considerată a fi semnificativă pentru situațiile financiare, dar nu gravă.**
- **În completare la auditul situațiilor financiare, auditorul are și alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația națională.**

## RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

[Destinatarul adecvat]

**Raport cu privire la situațiile financiare<sup>2</sup>**

Am auditat situațiile financiare anexate ale companiei ABC, care cuprind situația poziției financiare la data de 31 decembrie 20XI 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.

*Responsabilitatea conducerii<sup>3</sup> pentru situațiile financiare*

Conducerea este responsabilă de întocmirea și prezentarea fidelă a acestor situații financiare în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară<sup>4</sup> și pentru acel control intern pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite întocmirea de situații financiare care sunt lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare.

*Responsabilitatea auditorului*

Responsabilitatea noastră este de a exprima o opinie cu privire la aceste situații financiare pe baza auditului nostru. Am desfășurat auditul în conformitate cu Stan-

<sup>1</sup> ISA 210, *Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit*

<sup>2</sup> Subtitlul „Raport cu privire la situațiile financiare” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu „Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare” nu este aplicabil.

<sup>3</sup> Sau alt termen corespunzător contextului cadrului legal din jurisdicția specifică.

<sup>4</sup> Atunci când responsabilitatea conducerii este de a întocmi situațiile financiare care oferă o imagine corectă și fidelă, această frază poate fi formulată: „Conducerea este responsabilă de întocmirea situațiilor financiare care oferă o imagine corectă și fidelă în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, și pentru...”

dardele Internaționale de Audit. Aceste standarde prevăd conformitatea cu cerințele etice și planificarea și desfășurarea auditului în vederea obținerii unei asigurări rezonabile cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt lipsite de denaturări semnificative.

Un audit implică desfășurarea de proceduri în vederea obținerii de probe de audit cu privire la valorile și prezentările din situațiile financiare. Procedurile selectate depind de raționamentul auditorului, inclusiv de evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, cauzată fie de fraudă, fie de eroare. În efectuarea acelor evaluărilor ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate, și prezentarea fidelă<sup>5</sup> a situațiilor financiare, în vederea proiectării de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor, dar nu cu scopul exprimării unei opinii cu privire la eficacitatea controlului intern<sup>6</sup> al entității. Un audit include, de asemenea, evaluarea gradului de adecvare a politicilor contabile și a caracterului rezonabil al estimărilor contabile efectuate de către conducere, precum și evaluarea prezentării generale a situațiilor financiare.

Credem că probele de audit obținute sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră de audit cu rezerve.

#### *Baza pentru opinia 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 Standardele Internaționale de Raportare Financiară. 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 acest sens, costul vânzărilor ar fi crescut cu xxx, iar impozitul pe venit, venitul net și capitalurile proprii ale acționarilor ar fi fost reduse cu xxx, xxx și respectiv xxx.

#### *Opinia cu rezerve*

În opinia noastră, cu excepția efectelor aspectului descris în paragraful aferent Bazei pentru opinia cu rezerve, situațiile financiare prezintă fidel, sub toate aspectele

<sup>5</sup> În cazul notei de subsol 4, se poate formula astfel: „În efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea situațiilor financiare ale entității care oferă o imagine corectă și fidelă în vederea proiectării de proceduri de audit adecvate circumstanțelor, dar nu în scopul exprimării unei opinii cu privire la eficacitatea controlului intern”.

<sup>6</sup> În circumstanțele în care auditorul are și responsabilitatea de a exprima o opinie cu privire la eficacitatea controlului intern, în paralel cu auditul situațiilor financiare, propoziția va fi formulată după cum urmează: „În efectuarea acestor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea și prezentarea fidelă a situațiilor financiare ale entității, în vederea proiectării de proceduri de audit adecvate circumstanțelor”. În cazul notei de subsol 4, se poate formula astfel: „În efectuarea acestor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea situațiilor financiare ale entității care oferă o imagine corectă și fidelă în vederea proiectării de proceduri de audit adecvate circumstanțelor”.

semnificative, (sau *oferă o imagine corectă și fidelă cu privire la*) poziția financiară a companiei ABC la data de 31 decembrie 20XI 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 auditorului vor varia în funcție de natura altor responsabilități de raportare ale auditorului.]

[Semnătura auditorului]

[Data raportului auditorului]

[Adresa auditorului]

**Exemplul 2:****Circumstanțele includ următoarele:**

- **Auditul situațiilor financiare cu scop general, consolidate, întocmite de conducerea societății mamă în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară.**
- **Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210.**
- **Situațiile financiare sunt denaturate semnificativ din cauza neconsolidării unei filiale. Denaturarea semnificativă este considerată a fi gravă pentru situațiile financiare. Efectele denaturării asupra situațiilor financiare nu au fost stabilite, deoarece nu s-a putut realiza acest lucru.**
- **În completare la auditul situațiilor financiare consolidate, auditorul are și alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația națională.**

## RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

[Destinatarul adecvat]

**Raport cu privire la situațiile financiare consolidate<sup>7</sup>**

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

*Responsabilitatea conducerii<sup>8</sup> pentru situațiile financiare consolidate*

Conducerea este responsabilă de întocmirea și prezentarea fidelă a acestor situații financiare consolidate în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară<sup>9</sup> și pentru acel control intern pe care conducerea îl consideră necesar

<sup>7</sup> Subtitlul „Raport cu privire la situațiile financiare consolidate” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu „Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare” nu este aplicabil.

<sup>8</sup> Sau alt termen corespunzător contextului cadrului legal din jurisdicția specifică.

<sup>9</sup> Atunci când responsabilitatea conducerii este de a întocmi situațiile financiare consolidate care oferă o imagine corectă și fidelă, această frază poate fi formulată: „Conducerea este responsabilă de întocmirea situațiilor financiare consolidate care oferă o imagine corectă și fidelă în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, și pentru....”

pentru a permite întocmirea de situații financiare consolidate care sunt lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare.

### *Responsabilitatea auditorului*

Responsabilitatea noastră este de a exprima o opinie cu privire la aceste situații financiare consolidate, pe baza auditului nostru. Am desfășurat auditul în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit. Aceste standarde prevăd conformitatea cu cerințele etice și planificarea și desfășurarea auditului în vederea obținerii asigurării rezonabile cu privire la măsura în care situațiile financiare consolidate sunt lipsite de denaturări semnificative.

Un audit implică desfășurarea de proceduri în vederea obținerii de probe de audit cu privire la valorile și prezentările din situațiile financiare consolidate. Procedurile selectate depind de raționamentul auditorului, inclusiv de evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă a situațiilor financiare consolidate, cauzată fie de fraudă, fie de eroare. În efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate și prezentarea fidelă<sup>10</sup> a situațiilor financiare consolidate, în vederea proiectării de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor, dar nu cu scopul exprimării unei opinii cu privire la eficacitatea controlului intern<sup>11</sup> al entității. Un audit include, de asemenea, evaluarea gradului de adecvare a politicilor contabile și a caracterului rezonabil al estimărilor contabile efectuate de către conducere, precum și evaluarea prezentării generale a situațiilor financiare consolidate.

Credem că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră de audit contrară.

### *Baza pentru opinia contrară*

Așa cum este explicat în 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 constata 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

---

<sup>10</sup> În cazul notei de subsol 9, se poate formula astfel: „În efectuarea acestor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea situațiilor financiare consolidate ale entității care oferă o imagine corectă și fidelă în vederea proiectării de proceduri de audit adecvate circumstanțelor, dar nu cu scopul exprimării unei opinii cu privire la eficacitatea controlului intern”.

<sup>11</sup> În circumstanțele în care auditorul are și responsabilitatea de a exprima o opinie cu privire la eficacitatea controlului intern, în paralel cu auditul situațiilor financiare consolidate, propoziția va fi formulată după cum urmează: „În efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea și prezentarea fidelă de către entitate a situațiilor financiare consolidate, în vederea proiectării de proceduri de audit adecvate circumstanțelor”. În cazul notei de subsol 9, se poate formula astfel: „În efectuarea acestor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea situațiilor financiare consolidate ale entității care oferă o imagine corectă și fidelă în vederea proiectării de proceduri de audit adecvate circumstanțelor”.



consolidată deoarece este controlată de companie. Dacă XYZ ar fi fost consolidată, multe elemente din situațiile financiare anexate ar fi fost afectate semnificativ. Efectele neconsolidării asupra situațiilor financiare consolidate nu au fost stabilite.

### *Opinia contrară*

În opinia noastră, datorită importanței aspectului discutat în paragraful aferent Bazei pentru opinia contrară, situațiile financiare consolidate nu prezintă fidel (*sau nu oferă o imagine corectă și fidelă cu privire la*) poziția financiară a companiei ABC și a filialelor acesteia la 31 decembrie 20XI, și (*la*) performanța lor financiară și fluxurile lor 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 auditorului vor varia în funcție de natura altor responsabilități de raportare ale auditorului.]

[Semnătura auditorului]

[Data raportului auditorului]

[Adresa auditorului]

**Exemplul 3:**

**Circumstanțele includ următoarele:**

- **Auditul unui set complet de situații financiare cu scop general, întocmite de conducerea entității, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară.**
- **Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210.**
- **Auditorul nu a putut obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la o investiție într-o societate afiliată din străinătate. Posibilele efecte ale incapacității de a obține probe de audit suficiente și adecvate sunt considerate a fi semnificative pentru situațiile financiare, dar nu grave.**
- **În completare la auditul situațiilor financiare, auditorul are și alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația națională.**

## RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

[Destinatarul adecvat]

**Raport cu privire la situațiile financiare**<sup>12</sup>

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

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

Conducerea este responsabilă de întocmirea și prezentarea fidelă a acestor situații financiare în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară<sup>14</sup> și pentru acel control intern pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite întocmirea de situații financiare care sunt lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare.

<sup>12</sup> Subtitlul „Raport cu privire la situațiile financiare” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu „Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare” nu este aplicabil.

<sup>13</sup> Sau alt termen corespunzător contextului cadrului legal din jurisdicția specifică.

<sup>14</sup> Atunci când responsabilitatea conducerii este de a întocmi situațiile financiare care oferă o imagine corectă și fidelă, această frază poate fi citită: „Conducerea este responsabilă de întocmirea situațiilor financiare care oferă o imagine corectă și fidelă în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară și pentru...”

*Responsabilitatea auditorului*

Responsabilitatea noastră este de a exprima o opinie cu privire la aceste situații financiare, pe baza auditului nostru. Am desfășurat auditul în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit. Aceste standarde prevăd conformitatea cu cerințele etice și planificarea și desfășurarea auditului în vederea obținerii asigurării rezonabile cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt lipsite de denaturări semnificative.

Un audit implică efectuarea de proceduri în vederea obținerii de probe de audit cu privire la valorile și prezentările din situațiile financiare. Procedurile selectate depind de raționamentul auditorului, inclusiv de evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, cauzată fie de fraudă, fie de eroare. În efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate și prezentarea fidelă<sup>15</sup> a situațiilor financiare, în vederea proiectării de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor, dar nu cu scopul exprimării unei opinii cu privire la eficacitatea controlului intern<sup>16</sup> al entității. Un audit include, de asemenea, evaluarea gradului de adecvare a politicilor contabile utilizate și a caracterului rezonabil al estimărilor contabile efectuate de conducere, precum și evaluarea prezentării generale a situațiilor financiare.

Credem că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră de audit cu rezerve.

*Baza pentru opinia 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 20XI, iar partea ce revine ABC din venitul net al XYZ de xxx este inclusă în venitul ABC pentru anul încheiat. Nu am putut să obținem probe de audit suficiente și adecvate cu privire la valoarea contabilă a investiției ABC în XYZ la 31 decembrie 20XI și cu privire la partea ce revine ABC din venitul net al XYZ pentru anul respectiv, deoarece ne-a fost restricționat accesul la informațiile financiare, la conducerea și la auditorii XYZ. În consecință, nu am putut să stabilim dacă sunt necesare ajustări ale sumelor respective.

<sup>15</sup> În cazul notei de subsol 14, se poate formula astfel: „În efectuarea acestor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea situațiilor financiare ale entității care oferă o imagine corectă și fidelă în vederea proiectării de proceduri de audit adecvate circumstanțelor, dar nu cu scopul exprimării unei opinii cu privire la eficacitatea controlului intern”.

<sup>16</sup> În circumstanțele în care auditorul are și responsabilitatea de a exprima o opinie cu privire la eficacitatea controlului intern, în paralel cu auditul situațiilor financiare, propoziția va fi formulată după cum urmează: „În efectuarea acestor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate și prezentarea fidelă a situațiilor financiare, în vederea proiectării de proceduri de audit adecvate circumstanțelor”. În cazul notei de subsol 14, se poate formula astfel: „În efectuarea acestor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea situațiilor financiare ale entității care oferă o imagine corectă și fidelă, în vederea proiectării de proceduri de audit adecvate circumstanțelor”.

*Opinie cu rezerve*

În opinia noastră, cu excepția efectelor posibile ale aspectului descris în paragraful aferent Bazei pentru opinia cu rezerve, situațiile financiare prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative (*sau oferă o imagine corectă și fidelă cu privire la*) poziția financiară a societății ABC la 31 decembrie 20XI, și (*la*) performanța financiară și fluxurile sale de trezorerie aferente exercițiului încheiat, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară.

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

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

[Semnătura auditorului]

[Data raportului auditorului]

[Adresa auditorului]

**Exemplul 4:**

**Circumstanțele includ următoarele:**

- **Auditul unui set complet de situații financiare cu scop general, întocmite de conducerea entității, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară.**
- **Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210.**
- **Auditorul nu a putut obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la un element individual din situațiile financiare. Prin urmare, auditorul nu a putut obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la informațiile financiare aferente unei investiții într-o asocierie în participație, care reprezintă mai mult de 90% din activul net al companiei. Posibilele efecte ale acestei incapacități de a obține probe de audit suficiente și adecvate sunt considerate a fi atât semnificative, cât și grave pentru situațiile financiare.**
- **În completare la auditul situațiilor financiare, auditorul are și alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația națională.**

## RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

[Destinatarul adecvat]

**Raport cu privire la situațiile financiare<sup>17</sup>**

Am fost contractați să audităm situațiile financiare anexate ale companiei ABC, care cuprind situația poziției financiare la data de 31 decembrie 20XI și situația rezultatului global, 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.

*Responsabilitatea conducerii<sup>18</sup> pentru situațiile financiare*

Conducerea este responsabilă de întocmirea și prezentarea fidelă a acestor situații financiare, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară<sup>19</sup> și pentru acel control intern pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite

<sup>17</sup> Subtitlul „Raport cu privire la situațiilor financiare” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu „Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare” nu este aplicabil.

<sup>18</sup> Sau alt termen corespunzător în contextul cadrului legal din jurisdicția specifică.

<sup>19</sup> Atunci când responsabilitatea conducerii este de a întocmi situațiile financiare care oferă o imagine corectă și fidelă, propoziția poate fi formulată astfel: „Conducerea este responsabilă de întocmirea situațiilor financiare care oferă o imagine corectă și fidelă în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară și pentru....”

întocmirea de situații financiare care sunt lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare.

### *Responsabilitatea auditorului*

Responsabilitatea noastră este de a exprima o opinie cu privire la aceste situații financiare, pe baza efectuării auditului în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit. Cu toate acestea, din cauza aspectului descris în paragraful aferent Bazei pentru imposibilitatea exprimării unei opinii, am fost în imposibilitatea de a obține probe de audit suficiente și adecvate pentru a oferi o bază pentru opinia de audit.

### *Baza pentru imposibilitatea exprimării unei opinii*

Investiția companiei în asocierea în participație, compania XYZ (țara X) este înregistrată la valoarea de xxx în situația poziției financiare a companiei, ceea ce reprezintă mai mult de 90% din activul net al companiei la 31 decembrie 20XI. Nu am avut acces la conducerea și la auditorii companiei XYZ și nici la documentația de audit a auditorilor companiei XYZ. În consecință, nu am putut stabili dacă sunt necesare ajustări cu privire la partea companiei ABC din activele XYZ pe care le controlează în comun, la partea ei din datoriile XYZ de care este responsabilă în comun, la partea din veniturile și cheltuielile XYZ pentru exercițiul respectiv și la elementele care constituie situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie.

### *Imposibilitatea exprimării unei opinii*

Din cauza importanței aspectelor descrise în paragraful aferent Bazei pentru imposibilitatea exprimării unei opinii, nu am putut obține probe de audit suficiente și adecvate pentru a oferi o bază pentru o opinie de audit. În acest sens, nu exprimăm nicio opinie cu privire la situațiile financiare.

## **Raport cu privire la alte dispoziții legale sau de reglementare**

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

[Semnătura auditorului]

[Data raportului auditorului]

[Adresa auditorului]

**Exemplul 5:**

**Circumstanțele includ următoarele:**

- **Auditul unui set complet de situații financiare cu scop general, întocmite de conducerea entității în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară.**
- **Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210.**
- **Auditorul nu a putut obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la mai multe elemente din situațiile financiare. Prin urmare, auditorul nu a putut obține probe de audit cu privire la stocurile și conturile de creanțe ale entității. Posibilele efecte ale acestei incapacități de a obține probe de audit suficiente și adecvate sunt considerate a fi atât semnificative, cât și grave pentru situațiile financiare.**
- **În completare la auditul situațiilor financiare, auditorul are alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația națională.**

## RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

[Destinatarul adecvat]

**Raport cu privire la situațiile financiare<sup>20</sup>**

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

*Responsabilitatea conducerii<sup>21</sup> pentru situațiile financiare*

Conducerea este responsabilă de întocmirea și prezentarea fidelă a acestor situații financiare, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară<sup>22</sup> și pentru acel control intern pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite întocmirea de situații financiare care sunt lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare.

<sup>20</sup> Subtitlul „Raport cu privire la situațiilor financiare” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu „Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare” nu este aplicabil

<sup>21</sup> Sau alt termen corespunzător contextului cadrului legal din jurisdicția specifică

<sup>22</sup> Atunci când responsabilitatea conducerii este de a întocmi situațiile financiare care oferă o imagine corectă și fidelă, propoziția poate fi formulată astfel: „Conducerea este responsabilă de întocmirea situațiilor financiare care oferă o imagine corectă și fidelă în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară și pentru...”

*Responsabilitatea auditorului*

Responsabilitatea noastră este de a exprima o opinie cu privire la aceste situații financiare, pe baza efectuării auditului nostru în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit. Cu toate acestea, din cauza aspectului descris în paragraful aferent Bazei pentru imposibilitatea exprimării unei opinii, am fost în imposibilitatea de a obține probe de audit suficiente și adecvate pentru a oferi o bază pentru opinia de audit.

*Bază pentru imposibilitatea exprimării unei opinii*

Nu am fost numiți în calitate de auditori ai companiei decât ulterior datei de 31 decembrie 20XI și, prin urmare, nu am asistat la inventarierea fizică a stocurilor de la început și sfârșit de an. Nu am putut să obținem informații convingătoare prin mijloace alternative, cu privire la cantitățile stocurilor deținute la 31 decembrie 20X0 și 20XI care sunt declarate în situația poziției financiare la xxx, respectiv la xxx. Mai mult, introducerea unui nou sistem de evidență computerizată pentru conturile de creanțe în septembrie 20XI a avut drept rezultat un număr mare de erori în conturile de creanțe. La data raportului nostru de audit, conducerea se afla în continuare în proces de rectificare a deficiențelor sistemului și de corectare a erorilor. Nu am putut confirma sau verifica, prin mijloace alternative, conturile de creanțe incluse în situația poziției financiare cu o valoare totală de xxx la 31 decembrie 20XI. Drept rezultat al acestor aspecte, nu am putut stabili dacă este posibil să fi fost necesare ajustări cu privire la stocurile înregistrate sau neregistrate și la conturile de creanțe, și la elementele care constituie situația veniturilor și a cheltuielilor, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie.

*Imposibilitatea exprimării unei opinii*

Din cauza importanței aspectelor descrise în paragraful aferent Bazei pentru imposibilitatea exprimării unei opinii, nu am putut obține probe de audit suficiente și adecvate pentru a oferi o bază pentru o opinie de audit. În acest sens, nu exprimăm nicio opinie cu privire la situațiile financiare.

**Raport cu privire la alte dispoziții legale sau de reglementare**

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

[Semnătura auditorului]

[Data raportului auditorului]

[Adresa auditorului]



**STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 706**  
**PARAGRAFELE DE EVIDENȚIERE A UNOR ASPECTE ȘI**  
**PARAGRAFELE PRIVIND ALTE ASPECTE DIN RAPORTUL**  
**AUDITORULUI INDEPENDENT**

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele  
care încep cu data de 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date)

**CUPRINS**

	Punct
<b>Introducere</b>	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA .....	1 - 2
Data intrării în vigoare .....	3
<b>Obiectiv</b> .....	4
<b>Definiții</b> .....	5
<b>Cerințe</b>	
Paragrafele de evidențiere a unor aspecte din raportul auditorului .....	6-7
Paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului .....	8
Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea .....	9
<b>Aplicare și alte materiale explicative</b>	
Paragrafele de evidențiere a unor aspecte din raportul auditorului .....	A1-A4
Paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului .....	A5-A11
Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea .....	A12
Anexa 1: Lista ISA-urilor care conțin cerințe referitoare la Paragrafele de evidențiere a unor aspecte	
Anexa 2: Lista ISA-urilor care conțin cerințe referitoare la Paragrafele privind alte aspecte	
Anexa 3: Exemplu de raport al auditorului care include un Paragraf de evidențiere a unor aspecte	

Standardul Internațional de Audit (ISA) 706, *Paragrafele de evidențiere a unor aspecte și paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului independent*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

## Introducere

### Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează comunicările suplimentare din raportul auditorului, atunci când auditorul consideră că este necesar:
  - (a) Să atragă atenția utilizatorilor asupra unui aspect sau unor aspecte prezentat(e) sau descris(e) în situațiile financiare care este (sunt) atât de importante încât sunt fundamentale pentru înțelegerea de către utilizatori a situațiilor financiare; sau
  - (b) Să atragă atenția asupra oricărui aspect sau aspecte, altele decât cele prezentate sau descrise în situațiile financiare care sunt relevante pentru înțelegerea de către utilizatori a auditului, a responsabilităților auditorului sau a raportului auditorului.
2. Anexele 1 și 2 identifică ISA-urile care conțin cerințe specifice pentru auditor de a include Paragrafele de evidențiere a unor aspecte sau Paragrafele privind alte aspecte în raportul auditorului. În acele situații, se aplică cerințele din prezentul ISA cu privire la forma și plasarea acestui tip de paragrafe.

### Data intrării în vigoare

3. Prezentul ISA se aplică pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep cu data de 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date.

### Obiectiv

4. Obiectivul auditorului, după ce și-a format o opinie asupra situațiilor financiare și când, potrivit raționamentului auditorului este necesar să acționeze astfel, este de a atrage atenția utilizatorilor prin intermediul unei comunicări adiționale din raportul auditorului, asupra:
  - (a) Unui aspect, care deși a fost prezentat sau descris adecvat în situațiile financiare, este atât de important încât este fundamental pentru înțelegerea de către utilizatori a situațiilor financiare; sau
  - (b) Oricărui alt aspect, după caz, care este relevant pentru înțelegerea de către utilizatori a auditului, a responsabilităților auditorului sau a raportului auditorului.

### Definiții

5. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
  - (a) Paragraf de evidențiere a unor aspecte – Un paragraf inclus în raportul auditorului care face referire la un aspect prezentat sau descris, în mod adecvat, în situațiile financiare care, potrivit raționamentului auditorului,

este atât de important încât este fundamental pentru înțelegerea de către utilizatori a situațiilor financiare.

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

## Cerințe

### Paragrafele de evidențiere a unor aspecte din raportul auditorului

- 6. Dacă auditorul consideră necesar să atragă atenția utilizatorilor asupra unui aspect prezentat sau descris în situațiile financiare care, potrivit raționamentului auditorului, este atât de important încât este fundamental pentru înțelegerea de către utilizatori a situațiilor financiare, auditorul trebuie să includă un Paragraf de evidențiere a unor aspecte în raportul auditorului, cu condiția ca auditorul să fi obținut probe de audit suficiente și adecvate din care să reiasă că aspectul nu este denaturat, în mod semnificativ, în situațiile financiare. Un astfel de paragraf trebuie să facă referire exclusiv la informațiile prezentate sau descrise în situațiile financiare (a se vedea pct. A1-A2)
- 7. Atunci când auditorul include un Paragraf de evidențiere a unor aspecte în raportul auditorului, auditorul trebuie:
  - (a) Să îl includă imediat după Paragraful în care este exprimată Opinia din raportul auditorului;
  - (b) Să utilizeze titlul „Evidențiere a unor aspecte” sau alt titlu adecvat;
  - (c) Să includă în paragraf o referire clară la aspectul care este evidențiat și să precizeze unde se pot găsi, în situațiile financiare, descrieri relevante care descriu aspectul din toate punctele de vedere; și
  - (d) Să precizeze faptul că opinia auditorului nu este modificată din perspectiva aspectului evidențiat (a se vedea pct. A3-A4).

### Paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului

- 8. Dacă auditorul consideră necesar să comunice un aspect, altul decât cele care sunt prezentate sau descrise în situațiile financiare care, potrivit raționamentului auditorului, este relevant pentru înțelegerea de către utilizatori a auditului, a responsabilităților auditorului sau a raportului auditorului și care nu este interzis prin lege sau reglementări, auditorul trebuie să facă acest lucru într-un paragraf din raportul auditorului, cu titlul „Alte Aspecte”, sau cu un alt titlu adecvat. Auditorul trebuie să includă acest paragraf imediat după paragraful în care este exprimată opinia și după orice Paragraf de evidențiere a unor aspecte, sau în altă parte din raportul auditorului, dacă acel conținut al Paragrafului privind alte aspecte este relevant pentru secțiunea Alte Responsabilități de Raportare. (a se vedea pct. A5-A11)

## **Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea**

9. Dacă auditorul estimează că va include un Paragraf de evidențiere a unor aspecte sau un Paragraf privind alte aspecte în raportul auditorului, auditorul trebuie să comunice persoanelor responsabile cu guvernarea această posibilitate și propunerea de formulare a acestui paragraf. (a se vedea pct. A12)

\* \* \*

## **Aplicare și alte materiale explicative**

### **Paragrafele de evidențiere a unor aspecte din raportul auditorului**

*Circumstanțele în care un Paragraf de evidențiere a unor aspecte poate fi necesar (a se vedea pct. 6)*

- A1. Exemple de circumstanțe în care auditorul poate considera necesar să includă un Paragraf de evidențiere a unor aspecte sunt următoarele:
- O incertitudine cu privire la deznodământul viitor al unui litigiu sau al unei acțiuni de reglementare excepțional(e).
  - Aplicarea anticipată (când acest fapt este permis) a unui nou standard contabil (de exemplu, un nou Standard Internațional de Raportare Financiară) care are un efect grav asupra situațiilor financiare, înainte de data intrării sale în vigoare.
  - O catastrofă majoră care a avut, sau continuă să aibă, un efect semnificativ asupra poziției financiare a entității.
- A2. O utilizare extensivă a Paragrafelor de evidențiere a unor aspecte diminuează eficacitatea comunicării auditorului pe marginea acestor aspecte. Mai mult, a include mai multe informații într-un Paragraf de evidențiere a unor aspecte decât sunt prezentate sau descrise în situațiile financiare poate implica faptul că aspectul nu a fost prezentat sau descris adecvat; în consecință, punctul 6 limitează utilizarea unui Paragraf de evidențiere a unor aspecte la aspectele prezentate sau descrise în situațiile financiare.

*Includerea unui Paragraf de evidențiere a unor aspecte în raportul auditorului (a se vedea pct. 7)*

- A3. Includerea unui Paragraf de evidențiere a unor aspecte în raportul auditorului nu afectează opinia auditorului. Un Paragraf de evidențiere a unor aspecte nu reprezintă un substitut pentru niciuna din următoarele:
- (a) Exprimarea de către auditor a unei opinii cu rezerve sau a unei opinii contrare, sau imposibilitatea exprimării unei opinii, atunci când aceasta

este prevăzută de circumstanțele unei misiuni specifice de audit (a se vedea ISA 705<sup>1</sup>); sau

- (b) Prezentările din situațiile financiare, pe care conducerea trebuie să le facă, potrivit cadrului de raportare financiară aplicabil.

A4. Exemplul de raport din Anexa 3 include un Paragraf de evidențiere a unor aspecte dintr-un raport al auditorului, care conține o opinie cu rezerve.

### **Paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului** (a se vedea pct. 8)

*Circumstanțele în care un Paragraf privind alte aspecte poate fi necesar*

Relevant pentru înțelegerea de către utilizatori a auditului

- A5. În rarele circumstanțe în care auditorul nu se poate retrage dintr-o misiune, chiar dacă efectul posibil al unei imposibilități de a obține probe de audit suficiente și adecvate, din cauza unei limitări a ariei auditului impusă de către conducere, este grav<sup>2</sup>, auditorul poate considera necesar să includă un Paragraf privind alte aspecte în raportul auditorului pentru a explica de ce nu poate să se retragă din misiune.

Relevant pentru înțelegerea de către utilizatori a responsabilităților auditorului sau a raportului auditorului

- A6. Legislația, reglementările sau practicile general acceptate dintr-o jurisdicție pot prevedea sau îi pot permite auditorului să facă referire la aspecte care oferă explicații suplimentare ale responsabilităților auditorului în cadrul auditului situațiilor financiare sau ale raportului auditorului cu privire la acestea. Acolo unde este relevant, unul sau mai multe subtitluri pot fi utilizate, pentru a descrie conținutul Paragrafului privind alte aspecte.
- A7. Un Paragraf privind alte aspecte nu tratează circumstanțele în care auditorul are alte responsabilități de raportare, suplimentare responsabilității auditorului prevăzute în ISA-uri, de a raporta cu privire la situațiile financiare (a se vedea secțiunea „Alte responsabilități de raportare” din ISA 700<sup>3</sup>) sau cazurile în care auditorului i s-a cerut să analizeze și să raporteze cu privire la proceduri specifice suplimentare sau să exprime o opinie asupra unor aspecte specifice.

Raportarea asupra a mai mult de un set de situații financiare

- A8. O entitate poate întocmi un set de situații financiare în conformitate cu un cadru de raportare cu scop general (de exemplu cadrul național) și un alt set de situații financiare în conformitate cu un alt cadru de raportare cu scop general (de exemplu Standardele Internaționale de Raportare Financiară) și poate

<sup>1</sup> ISA 705, *Modificări ale opiniei raportului auditorului independent*

<sup>2</sup> A se vedea punctele 13 litera (b) subpunctul (ii) din ISA 705 pentru o discuție a acestei circumstanțe.

<sup>3</sup> ISA 700, *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*, punctele 38-39

angaja auditorul pentru a raporta asupra ambelor seturi de situații financiare. Dacă auditorul a determinat că cele două cadre sunt acceptabile în circumstanțele respective, auditorul poate include un Paragraf privind alte aspecte în raportul auditorului, cu referire la faptul că celălalt set de situații financiare a fost întocmit de aceeași entitate în conformitate cu un alt cadru de raportare cu scop general și auditorul a emis un raport asupra acelor situații financiare.

Restricția aferentă distribuției sau utilizării raportului auditorului

- A9. Situațiile financiare întocmite cu scop special pot fi întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop general, deoarece utilizatorii vizați au determinat că acele situații financiare cu scop general corespund nevoilor lor de informații financiare. Cum raportul auditorului este destinat utilizatorilor vizați, auditorul poate considera necesar, în acest tip de circumstanțe, să includă un Paragraf privind alte aspecte, care să precizeze că raportul auditorului este destinat exclusiv utilizatorilor vizați și nu trebuie distribuit către sau utilizat de alte părți.

*Includerea unui Paragraf privind alte aspecte în raportul auditorului*

- A10. Conținutul unui Paragraf privind alte aspecte reflectă, în mod clar, că nu se prevede prezentarea sau descrierea acestui aspect suplimentar în situațiile financiare. Un Paragraf privind alte aspecte nu include informații pe care auditorului îi este interzis să le prezinte, prin lege, reglementări sau alte standarde profesionale, de exemplu, standarde etice referitoare la confidențialitatea informațiilor. Un Paragraf privind alte aspecte nu include nici informațiile care trebuie furnizate de către conducere.

- A11. Plasarea unui Paragraf privind alte aspecte depinde de natura informației care va fi comunicată. Atunci când un Paragraf privind alte aspecte este inclus pentru a atrage atenția utilizatorilor asupra unui aspect relevant pentru a înțelege auditul situațiilor financiare, paragraful este inserat imediat după Paragraful în care este exprimată Opinia și după orice Paragraf de evidențiere a unor aspecte. Atunci când un Paragraf privind alte aspecte este inclus pentru a atrage atenția utilizatorilor asupra unui aspect referitor la Alte responsabilități de raportare abordate de auditor în raport, paragraful poate fi inclus în secțiunea cu subtitlul „Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare”. În mod alternativ, atunci când este relevant pentru toate responsabilitățile auditorului sau pentru înțelegerea de către utilizatori a raportului auditorului, un Paragraf privind alte aspecte poate fi inserat ca o secțiune separată, care succede Raportului cu privire la situațiile financiare și Raportului cu privire la alte cerințe legale și de reglementare.

**Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea** (a se vedea pct. 9)

- A12. Acest tip de comunicare le permite persoanelor responsabile cu guvernarea să cunoască natura oricăror aspecte specifice pe care auditorul intenționează să le sublinieze în raportul auditorului, și le oferă oportunitatea de a obține clari-

ficări suplimentare din partea auditorului, dacă este necesar. Atunci când includerea unui Paragraf privind alte aspecte cu privire la un aspect specific din raportul auditorului se repetă la fiecare misiune succesivă, auditorul poate determina că nu este necesar să repete comunicarea în cadrul fiecărei misiuni.

## **Anexa 1**

(a se vedea pct. 2)

### **Lista ISA-urilor care conțin cerințe referitoare la Paragrafele de evidențiere a unor aspecte**

Prezenta anexă identifică punctele din alte ISA-uri, în vigoare pentru auditul situațiilor financiare pentru perioadele care încep cu de 15 decembrie 2009, care prevăd ca auditorul să includă un Paragraf de evidențiere a unor aspecte în raportul auditorului, în anumite circumstanțe. Lista nu reprezintă un substitut pentru luarea în considerare a cerințelor și aplicării și altor materiale explicative aferente din ISA-uri.

- ISA 210, *Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit* – punctul (19) litera b
- ISA 560, *Evenimente ulterioare* – punctele 12 litera (b) și 16
- ISA 570, *Continuitatea activității* – punctul 19
- ISA 800, *Considerente speciale - auditul situațiilor financiare întocmite în conformitate cu cadrele de raportare cu scop special* – punctul 14



## **Anexa 2**

(a se vedea pct. 2)

### **Lista ISA-urilor care conțin cerințe referitoare la Paragrafele privind alte aspecte**

Prezenta anexă identifică punctele din alte ISA-uri, în vigoare pentru auditul situațiilor financiare pentru perioadele care încep cu data de 15 decembrie 2009 care prevăd ca auditorul să includă un Paragraf privind alte aspecte în raportul auditorului, în anumite circumstanțe. Lista nu reprezintă un substitut pentru luarea în considerare a cerințelor și aplicării și altor materiale explicative aferente din ISA-uri.

- ISA 560, *Evenimente ulterioare* – punctele 12 litera (b) și 16
- ISA 710, *Informații comparative – cifre corespondente și situații financiare comparative* – punctele 13-14, 16-17 și 19
- ISA 720, *Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații din documentele care conțin situații financiare auditate* – punctul 10 litera (a)

## Anexa 3

(a se vedea pct. A4)

### Exemplu de raport al auditorului care include un Paragraf de evidențiere a unor aspecte

Circumstanțele includ următoarele:

- **Auditul unui set complet de situații financiare cu scop general întocmite de conducerea entității în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară**
- **Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare, din ISA 210<sup>1</sup>.**
- **Există o incertitudine referitoare la un aspect legat de un litigiu excepțional în curs.**
- **O abatere de la cadrul de raportare financiară aplicabil a avut drept rezultat o opinie cu rezerve.**
- **În completare la auditul situațiilor financiare, auditorul are alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația locală.**

#### RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

[Destinatarul adecvat]

#### **Raport cu privire la situațiile financiare<sup>2</sup>**

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

#### *Responsabilitatea conducerii<sup>3</sup> pentru situațiile financiare*

Conducerea este responsabilă de întocmirea și prezentarea fidelă a acestor situații financiare în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară<sup>4</sup> și

<sup>1</sup> ISA 210, *Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit*

<sup>2</sup> Subtitlul „Raport cu privire la situațiile financiare” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu, „Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare”, nu este aplicabil.

<sup>3</sup> Sau alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal din jurisdicția specifică.

<sup>4</sup> Atunci când responsabilitatea conducerii este de a întocmi situații financiare care oferă o imagine corectă și fidelă, această frază poate fi citită: „Conducerea este responsabilă de întocmirea și

pentru acel control intern, pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite întocmirea de situații financiare care sunt lipsite de orice denaturare semnificativă, cauzată fie de fraudă, fie de eroare.

### *Responsabilitatea auditorului*

Responsabilitatea noastră este de a exprima o opinie cu privire la aceste situații financiare, pe baza auditului nostru. Am desfășurat auditul în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit. Aceste standarde prevăd conformitatea cu cerințele etice și planificarea și desfășurarea auditului în vederea obținerii asigurării rezonabile cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt lipsite de orice denaturare semnificativă.

Un audit implică efectuarea de proceduri în vederea obținerii de probe de audit cu privire la valorile și prezentările din situațiile financiare. Procedurile selectate depind de raționamentul auditorului, inclusiv de evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, cauzată fie de fraudă, fie de eroare. În efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate și prezentarea<sup>5</sup> fidelă a situațiilor financiare, în vederea conceperii de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor, dar nu cu scopul exprimării unei opinii cu privire la eficacitatea controlului intern<sup>6</sup> al entității. Un audit include, de asemenea, evaluarea gradului de adecvare a politicilor contabile utilizate și a caracterului rezonabil al estimărilor contabile efectuate de către conducere, precum și evaluarea prezentării generale a situațiilor financiare.

Credem că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră de audit calificată.

### *Baza pentru opinia cu rezerve*

Titlurile de valoare tranzacționabile pe termen scurt ale companiei sunt înregistrate în situația poziției financiare la xxx. Conducerea nu a recunoscut aceste titluri la prețul

---

prezentarea situațiilor financiare care oferă o prezentare corectă și fidelă în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, și pentru acel ...”

- 5 În cazul notei de subsol 4, această propoziție poate fi formulată: „În efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate a situațiilor financiare care oferă o imagine corectă și fidelă în vederea proiectării de proceduri de audit adecvate circumstanțelor, dar nu cu scopul exprimării unei opinii cu privire la eficacitatea controlului intern al entității.”
- 6 În circumstanțele în care auditorul are, de asemenea, responsabilitatea de a exprima o opinie asupra eficacității controlului intern, în paralel cu auditul situațiilor financiare, această propoziție ar fi formulată după cum urmează: „În efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea și prezentarea fidelă de către entitate a situațiilor financiare, în vederea proiectării de proceduri de audit adecvate circumstanțelor.” În cazul notei de subsol 4, se poate formula: „În efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate a situațiilor financiare, care conferă o imagine corectă și fidelă, în vederea proiectării de proceduri de audit care sunt adecvate circumstanțelor.”

pieței, ci la cost, ceea ce constituie o abatere de la Standardele Internaționale de Raportare Financiară. Evidențele companiei ilustrează faptul că, dacă titlurile de valoare ar fi fost recunoscute de către companie la prețul pieței, compania ar fi înregistrat o pierdere nerealizată de xxx în situația veniturilor și a cheltuielilor aferentă aceluși an. Valoarea contabilă a titlurilor de valoare din situația poziției financiare ar fi fost redusă cu aceeași valoare la 31 decembrie 20X1, iar impozitul pe profit, profitul net și capitalurile proprii ale acționarilor ar fi fost reduse cu xxx, xxx și respectiv xxx.

#### *Opinia cu rezerve*

În opinia noastră, cu excepția efectelor aspectului descris la paragraful aferent Bazei pentru opinia cu rezerve, situațiile financiare prezintă în mod fidel, sub toate aspectele semnificative (sau prezintă o imagine corectă și fidelă a) poziția(ei) financiară(e) a companiei ABC la 31 decembrie 20X1 și (a) performanța(ei) sa(sale) financiară(e), fluxurile(lor) sale de trezorerie aferente exercițiului încheiat la data respectivă, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară.

#### *Evidențierea unor aspecte*

Atragem atenția asupra notei X la situațiile financiare care descrie incertitudinea<sup>7</sup> cu privire la deznodământul procesului înaintat împotriva companiei de către compania XYZ. Opinia noastră nu prezintă rezerve în legătură cu acest aspect.

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

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

[Semnătura auditorului]

[Data raportului auditorului]

[Adresa auditorului]

---

<sup>7</sup> Pentru a sublinia incertitudinea, auditorul utilizează aceeași terminologie care este utilizată în nota la situațiile financiare.

# STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 710

## INFORMAȚII COMPARATIVE – CIFRE CORESPONDENTE ȘI SITUAȚII FINANCIARE COMPARATIVE

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep cu data de 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date)

### CUPRINS

	Punct
<b>Introducere</b>	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA .....	1
Natura informațiilor comparative .....	2-3
Data intrării în vigoare .....	4
<b>Obiective</b> .....	5
<b>Definiții</b> .....	6
<b>Cerințe</b>	
Proceduri de audit .....	7-9
Raportarea de audit .....	10-19
<b>Aplicare și alte materiale explicative</b>	
Proceduri de audit .....	A1
Raportarea de audit .....	A2-A11
Anexă: Exemple de rapoarte ale auditorilor	

Standardul Internațional de Audit (ISA) 710, *Informații comparative - cifre corespondente și situații financiare comparative*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

## Introducere

### Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitatea auditorului în legătură cu informațiile comparative într-un audit al situațiilor financiare. Atunci când situațiile financiare ale perioadelor precedente au fost auditate de un auditor precedent sau nu au fost auditate, se aplică, de asemenea, cerințele și îndrumările din ISA 510<sup>1</sup> referitoare la soldurile inițiale.

### Natura informațiilor comparative

2. Natura informațiilor comparative care sunt prezentate în situațiile financiare ale unei entități depinde de cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil. Există două abordări ample diferite ale responsabilităților de raportare ale auditorului în legătură cu acest tip de informații comparative: cifre corespundente și situații financiare comparative. Abordarea care trebuie adoptată este adesea prevăzută de lege sau reglementări, dar poate fi specificată, de asemenea, în termenii misiunii.
3. Diferențele esențiale între cele două abordări, în ceea ce privește raportarea de audit, sunt:
  - (a) În cazul cifrelor corespundente, opinia auditorului cu privire la situațiile financiare se referă doar la perioada curentă; în timp ce
  - (b) În cazul situațiilor financiare comparative, opinia auditorului se referă la fiecare perioadă pentru care s-au prezentat situații financiare.

Prezentul ISA abordează distinct cerințele de raportare ale auditorului pentru fiecare abordare.

### Data intrării în vigoare

4. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditul situațiilor financiare pentru perioadele care încep cu data de 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date.

### Obiective

5. Obiectivele auditorului sunt:
  - (a) Să obțină probe de audit suficiente și adecvate care să ateste dacă informațiile comparative incluse în situațiile financiare au fost prezentate, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cerințele privind informațiile comparative din cadrul de raportare financiară aplicabil; și
  - (b) Să raporteze în conformitate cu responsabilitățile de raportare ale auditorului.

---

<sup>1</sup> ISA 510, *Misiuni de audit inițiale - solduri inițiale*

## Definiții

6. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
  - (a) Informații comparative – Sumele și prezentările incluse în situațiile financiare în legătură cu una sau mai multe perioade precedente, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.
  - (b) Cifre corespondente – Informații comparative în cadrul cărora sumele și celelalte prezentări pentru perioada precedentă sunt incluse ca o parte integrantă a situațiilor financiare pentru perioada curentă și se intenționează a fi citite doar în legătură cu sumele și celelalte prezentări legate de perioada curentă (numite „cifrele perioadei curente”). Gradul de detaliu prezentat în sumele și prezentările corespondente este dictat în principal de relevanța lor față de cifrele perioadei curente.
  - (c) Situații financiare comparative – Informații comparative în care sumele și celelalte prezentări pentru perioada precedentă sunt incluse pentru a fi comparate cu situațiile financiare ale perioadei curente dar, dacă sunt auditate, sunt menționate în opinia auditorului. Gradul de detaliu al informației incluse în acele situații financiare comparative este comparabil cu cel al situațiilor financiare pentru perioada curentă.

În contextul prezentului ISA, referirile la „perioada precedentă” trebuie interpretate ca „perioade precedente” acolo unde informațiile comparative includ sume și prezentări pentru mai mult de o perioadă.

## Cerințe

### Proceduri de audit

7. Auditorul trebuie să determine dacă situațiile financiare includ informațiile comparative prevăzute de cadrul de raportare financiară aplicabil și dacă aceste informații au fost clasificate în mod corespunzător. În acest scop, auditorul trebuie să evalueze dacă:
  - (a) Informațiile comparative sunt în concordanță cu sumele și cu celelalte prezentări din perioada precedentă, sau, acolo unde este cazul, dacă au fost actualizate; și
  - (b) Politicile contabile reflectate în informațiile comparative sunt în concordanță cu cele aplicate în perioada curentă, sau, dacă au existat modificări în politicile contabile, dacă acele modificări au fost contabilizate în mod corect și prezentate în mod adecvat.
8. Dacă auditorul descoperă o posibilă denaturare semnificativă în informațiile comparative pe parcursul efectuării auditului perioadei curente, auditorul trebuie să efectueze toate procedurile de audit suplimentare necesare în circumstanțele date, pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate pentru a determina dacă există o denaturare semnificativă. Dacă auditorul a

auditat situațiile financiare ale perioadei precedente, acesta trebuie să respecte, de asemenea, cerințele relevante ale ISA 560<sup>2</sup>. Dacă situațiile financiare pentru perioada precedentă sunt modificate, auditorul trebuie să stabilească dacă informațiile comparative sunt conforme cu situațiile financiare modificate.

9. Conform cerințelor ISA 580<sup>3</sup>, auditorul trebuie să solicite declarații scrise pentru toate perioadele la care se face referire în opinia sa. Auditorul trebuie să obțină, de asemenea, o declarație scrisă specifică referitoare la orice actualizare efectuată pentru a corecta o denaturare semnificativă a situațiilor financiare din perioada precedentă, care afectează informațiile comparative. (a se vedea pct. A1)

## Raportarea de audit

### *Cifre corespondente*

10. Atunci când se prezintă cifre corespondente, opinia auditorului nu trebuie să facă referire la acestea, exceptând situațiile descrise la punctele 11, 12 și 14. (a se vedea pct. A2)
11. Dacă raportul auditorului pentru perioada precedentă, așa cum a fost emis la acea dată, a inclus o opinie cu rezerve, imposibilitatea exprimării unei opinii sau o opinie contrară și aspectul care a dat naștere la modificare este nerezolvat, auditorul trebuie să își modifice opinia cu privire la situațiile financiare ale perioadei curente. În paragraful aferent Bazei pentru modificare din raportul auditorului, auditorul trebuie fie:
  - (a) Să facă referire atât la cifrele perioadei curente cât și la cifrele corespondente, în descrierea aspectului care a generat modificarea atunci când efectele sau posibilele efecte ale aspectului asupra cifrelor perioadei curente sunt semnificative; sau
  - (b) În alte cazuri, să explice faptul că opinia de audit a fost modificată în urma efectelor sau posibilelor efecte ale aspectelor nerezolvate asupra comparabilității între cifrele perioadei curente și cifrele corespondente. (a se vedea pct. A3-A5)
12. Dacă auditorul obține probe de audit care atestă că există denaturări semnificative în situațiile financiare ale perioadei precedente, pentru care s-a emis anterior o opinie de audit nemodificată, iar cifrele corespondente nu au fost actualizate în mod corespunzător sau nu s-au făcut prezentări adecvate, auditorul trebuie să exprime o opinie cu rezerve sau o opinie contrară în raportul său privind situațiile financiare ale perioadei curente, modificată în ceea ce privește cifrele corespondente incluse în acestea. (a se vedea pct. A6)

---

<sup>2</sup> ISA 560, *Evenimente ulterioare*, punctele 14-17

<sup>3</sup> ISA 580, *Declarații scrise*, punctul 14



Situații financiare ale perioadei precedente auditate de un auditor precedent

13. Dacă situațiile financiare ale perioadei precedente au fost auditate de un auditor precedent, iar auditorului nu i se interzice prin lege sau reglementări să facă referire la raportul auditorului precedent în ceea ce privește cifrele corespondente și decide să facă acest lucru, auditorul trebuie să menționeze într-un Paragraf privind alte aspecte din raportul său:
  - (a) Faptul că situațiile financiare ale perioadei precedente au fost auditate de auditorul precedent;
  - (b) Tipul de opinie exprimată de auditorul precedent și, dacă opinia a fost modificată, motivele modificării; și
  - (c) Data aceluiași raport. (a se vedea pct. A7)

Situații financiare ale perioadei precedente care nu au fost auditate

14. Dacă situațiile financiare ale perioadei precedente nu au fost auditate, auditorul trebuie să menționeze într-un Paragraf privind alte aspecte din raportul său faptul că cifrele corespondente nu au fost auditate. Cu toate acestea, o asemenea afirmație nu îl exonerează pe auditor de obligația de a obține probe de audit suficiente și adecvate care să ateste că soldurile inițiale nu conțin denaturări care pot afecta în mod semnificativ situațiile financiare ale perioadei curente.<sup>4</sup>

*Situații financiare comparative*

15. Atunci când se prezintă situații financiare comparative, opinia auditorului se trebuie să se refere la fiecare perioadă pentru care se prezintă situații financiare și asupra cărora se exprimă o opinie de audit. (a se vedea pct. A8-A9)
16. Atunci când se raportează cu privire la situațiile financiare ale perioadei precedente în corelație cu auditul perioadei curente, dacă opinia auditorului cu privire la situațiile financiare ale perioadei precedente diferă de opinia exprimată anterior de auditor, auditorul trebuie să prezinte motivele substanțiale care stau la baza opiniei diferite într-un Paragraf privind alte aspecte, în conformitate cu ISA 706<sup>5</sup>. (a se vedea pct. A10)

Situații financiare ale perioadei precedente auditate de un auditor precedent

17. Dacă situațiile financiare ale perioadei precedente au fost auditate de un auditor precedent, în plus față de exprimarea unei opinii cu privire la situațiile financiare ale perioadei curente auditorul trebuie să menționeze într-un Paragraf privind alte aspecte:

---

<sup>4</sup> ISA 510, punctul 6.

<sup>5</sup> ISA 706, *Paragrafele de evidențiere a unor aspecte și paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului independent*, punctul 8

- (a) faptul că situațiile financiare ale perioadei precedente au fost auditate de un auditor precedent;
- (b) tipul de opinie exprimată de auditorul precedent și, dacă opinia a fost modificată, motivele modificării; și
- (c) data aceluia raport,

exceptând situația în care raportul auditorului precedent cu privire la situațiile financiare ale perioadei precedente este emis din nou, odată cu situațiile financiare.

18. Dacă auditorul concluzionează că există o denaturare semnificativă care afectează situațiile financiare din perioada precedentă, în legătură cu care auditorul precedent a raportat fără modificări, auditorul trebuie să comunice denaturarea nivelului adecvat al conducerii și, exceptând situația în care toate persoanele responsabile cu guvernanta sunt implicate în conducerea entității<sup>6</sup>, persoanelor responsabile cu guvernanta și să solicite ca auditorul precedent să fie informat. Dacă situațiile financiare ale perioadei precedente sunt modificate și auditorul precedent este de acord să emită un nou raport de audit privind situațiile financiare ale perioadei precedente modificate, auditorul trebuie să raporteze doar cu privire la perioada curentă (a se vedea pct. A11).

Situații financiare ale perioadei precedente care nu au fost auditate

19. Dacă situațiile financiare ale perioadei precedente nu au fost auditate, auditorul trebuie să menționeze într-un Paragraf privind alte aspecte faptul că situațiile financiare comparative nu sunt auditate. Cu toate acestea, o asemenea afirmație nu îl exonerează pe auditor de obligația de a obține probe de audit suficiente și adecvate care să ateste că soldurile inițiale nu conțin denaturări care ar putea afecta în mod semnificativ situațiile financiare ale perioadei curente.<sup>7</sup>

\* \* \*

## Aplicare și alte materiale explicative

### Proceduri de audit

*Declarații scrise* (a se vedea pct. 9)

- A1. În cazul situațiilor financiare comparative, declarațiile scrise sunt necesare pentru toate perioadele la care se face referire în opinia auditorului, deoarece conducerea trebuie să reitereze faptul că declarațiile scrise, transmise anterior în legătură cu perioada precedentă, sunt în continuare adecvate. În cazul

---

<sup>6</sup> ISA 260, *Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta*, punctul 13

<sup>7</sup> ISA 510, punctul 6

cifrelor corespondente, declarațiile scrise sunt necesare numai pentru situațiile financiare ale perioadei curente, ca urmare a faptului că opinia auditorului este exprimată asupra acelor situații financiare, care includ cifrele corespondente. Totuși, auditorul solicită o declarație scrisă specifică referitoare la orice rectificare făcută în scopul corectării unei denaturări semnificative a situațiilor financiare din perioada precedentă, care afectează informațiile comparative.

## **Raportarea de audit**

### *Cifre corespondente*

Nicio referire în opinia auditorului (a se vedea pct. 10)

- A2. Opinia auditorului nu face referire la cifrele corespondente, deoarece opinia auditorului se referă la situațiile financiare ale perioadei curente în totalitatea lor, inclusiv la cifrele corespondente.

Modificare nesoluționată a opiniei din raportul auditorului privind perioada precedentă (a se vedea pct. 11)

- A3. Atunci când raportul auditorului privind perioada precedentă, așa cum a fost emis anterior, a inclus o opinie cu rezerve, o imposibilitate a exprimării unei opinii sau o opinie contrară și aspectul care a generat opinia modificată este rezolvat și contabilizat în mod corespunzător, sau prezentat în situațiile financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, nu este nevoie ca opinia auditorului cu privire la perioada curentă să facă referire la modificarea anterioară.
- A4. Când opinia auditorului cu privire la perioada precedentă, așa cum a fost exprimată anterior, a fost modificată, aspectul nerezolvat care a generat modificarea ar putea să nu fie relevant pentru cifrele din perioada curentă. Totuși, o opinie cu rezerve, o imposibilitate a exprimării unei opinii, sau o opinie contrară (după caz) ar putea fi necesară în cazul situațiilor financiare din perioada curentă, din cauza efectelor sau posibilelor efecte ale aspectului nerezolvat asupra comparabilității cifrelor curente cu cele corespondente.
- A5. Exemple ilustrative ale raportului auditorului în situația în care raportul auditorului pentru perioada precedentă a inclus o opinie modificată, iar aspectul care a generat modificarea nu este rezolvat, se regăsesc în Exemplele 1 și 2 din Anexă.

Denaturare în situațiile financiare ale perioadei precedente (a se vedea pct. 12)

- A6. Atunci când situațiile financiare denaturate ale perioadei precedente nu au fost corectate și nu s-a emis un nou raport al auditorului, dar cifrele corespondente au fost actualizate în mod corect sau au fost făcute prezentări adecvate în situațiile financiare ale perioadei curente, raportul auditorului ar putea să includă un Paragraf de evidențiere a unor aspecte care să descrie circum-

stanțele și, acolo unde este relevant, să facă referire la prezentări care descriu complet aspectul care se regăsește în situațiile financiare (a se vedea ISA 706).

Situații financiare ale perioadei precedente auditate de un auditor precedent (a se vedea pct. 13)

- A7. Un exemplu ilustrativ privind raportul auditorului în cazul în care situațiile financiare ale perioadei precedente au fost auditate de un auditor precedent, iar auditorului nu îi este interzis prin lege sau reglementări să facă referire la raportul auditorului precedent cu privire la cifrele corespondente, se regăsește în Exemplul 3 din Anexă.

#### *Situații financiare comparative*

Referințe în opinia auditorului (a se vedea pct. 15)

- A8. Deoarece raportul auditorului cu privire la situațiile financiare comparative se aplică situațiilor financiare din fiecare dintre perioadele prezentate, auditorul poate exprima o opinie cu rezerve, o opinie contrară, sau poate fi în imposibilitatea exprimării unei opinii sau include un Paragraf de evidențiere a unor aspecte în legătură cu una sau mai multe perioade, în timp ce exprimă o opinie de audit diferită cu privire la situațiile financiare ale celeilalte perioade.
- A9. Un exemplu ilustrativ de raport de audit pentru situația în care auditorului i se cere să raporteze atât cu privire la situațiile financiare din perioada curentă, cât și cu privire la cele din perioada precedentă, în corelație cu auditul anului curent, iar raportul din perioada precedentă includea o opinie modificată și aspectul care a generat modificarea nu este rezolvat, este inclus în Exemplul 4 din Anexă.

Opinie cu privire la situațiile financiare ale perioadei precedente, diferită de opinia precedentă (a se vedea pct. 16)

- A10. Atunci când se raportează cu privire la situațiile financiare ale perioadei precedente în corelație cu auditul perioadei curente, opinia exprimată cu privire la situațiile financiare ale perioadei precedente poate fi diferită de opinia exprimată anterior, dacă auditorul descoperă circumstanțe sau evenimente care afectează în mod semnificativ situațiile financiare ale unei perioade precedente în cursul desfășurării auditului perioadei curente. În anumite jurisdicții, auditorul poate avea responsabilități de raportare suplimentare, menite să prevină dependența viitoare de raportul emis anterior de auditor, cu privire la situațiile financiare ale perioadei precedente.

Situații financiare ale perioadei precedente auditate de un auditor precedent (a se vedea pct. 18)

- A11. Este posibil ca auditorul precedent să nu poată sau să nu dorească să emită un nou raport de audit cu privire la situațiile financiare ale perioadei precedente. Un Paragraf privind alte aspecte al raportului auditorului ar putea indica faptul

că auditorul precedent a raportat cu privire la situațiile financiare ale perioadei precedente, înainte de corecții. În plus, dacă auditorul se angajează să efectueze un audit și obține probe de audit suficiente și adecvate pentru a fi convins de gradul de adecvare a corecției, raportul auditorului ar putea să includă, de asemenea, următorul paragraf:

Ca parte a auditului efectuat de noi cu privire la situațiile financiare pentru 20X2, am auditat, de asemenea, ajustările prezentate în Nota X care au fost efectuate pentru a corecta situațiile financiare aferente exercițiului 20X1. În opinia noastră, aceste ajustări sunt corecte și au fost aplicate corespunzător. Nu ne-am angajat să audităm, revizuim, sau să aplicăm orice procedură cu privire la situațiile financiare ale companiei pentru 20X1 exceptând ajustările, și în consecință nu exprimăm o opinie sau orice altă formă de asigurare cu privire la situațiile financiare pentru 20X1, luate ca întreg.

## Exemple de rapoarte ale auditorilor

### Exemplul 1 – Cifre corespondente (a se vedea pct. A5)

**Raport ilustrativ pentru circumstanțele descrise la punctul 11 litera (a), după cum urmează:**

- **Raportul auditorului cu privire la perioada precedentă, așa cum a fost emis anterior, conținea o opinie cu rezerve.**
- **Aspectul care a generat modificarea este nerezolvat.**
- **Efectele sau posibilele efecte ale aspectului asupra cifrelor perioadei curente sunt semnificative și necesită o modificare a opiniei auditorului privind cifrele perioadei curente.**

## RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

[Destinatarul adecvat]

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

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

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

Conducerea este responsabilă de întocmirea și prezentarea fidelă a acestor situații financiare în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară<sup>3</sup> și pentru acel control intern pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite întocmirea de situații financiare care sunt lipsite de orice denaturare semnificativă, cauzată fie de fraudă, fie de eroare.

<sup>1</sup> Subtitlul “Raport cu privire la situațiile financiare” nu este necesar în situațiile în care cel de-al doilea subtitlu, “Raport cu privire la alte dispoziții legale și de reglementare” nu este aplicabil.

<sup>2</sup> Sau un alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal din jurisdicția specifică.

<sup>3</sup> Acolo unde responsabilitatea conducerii este aceea de a întocmi situații financiare care oferă o imagine corectă și fidelă, această frază poate fi formulată: “Conducerea este responsabilă de întocmirea situațiilor financiare care oferă o imagine corectă și fidelă în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară și pentru...”

### *Responsabilitatea auditorului*

Responsabilitatea noastră este de a exprima o opinie cu privire la aceste situații financiare, pe baza auditului. Am desfășurat auditul în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit. Aceste standarde prevăd conformitatea cu cerințele etice și planificarea și desfășurarea auditului în vederea obținerii asigurării rezonabile cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt lipsite de orice denaturare semnificativă.

Un audit implică efectuarea de proceduri în vederea obținerii de probe de audit cu privire la valorile și prezentările din situațiile financiare. Procedurile selectate depind de raționamentul auditorului, inclusiv de evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, cauzate fie de fraudă, fie de eroare. În efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate și prezentarea fidelă<sup>4</sup> a situațiilor financiare, în vederea proiectării de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor, dar nu cu scopul exprimării unei opinii cu privire la eficacitatea controlului intern<sup>5</sup> al entității. Un audit include, de asemenea, evaluarea gradului de adecvare a politicilor contabile utilizate și a caracterului rezonabil al estimărilor contabile efectuate de către conducere, precum și evaluarea prezentării generale a situațiilor financiare.

Credem că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră de audit cu rezerve.

### *Bază pentru opinia cu rezerve*

Așa cum s-a discutat în Nota X la situațiile financiare, nu s-au înregistrat amortizări în situațiile financiare, lucru care constituie o abatere de la Standardele Internaționale de Raportare Financiară. Acest fapt este rezultatul unei decizii a conducerii luate la începutul exercițiului financiar precedent și care ne-a determinat să ne modificăm opinia de audit cu privire la situațiile financiare aferente aceluși exercițiu. Pe baza metodei liniare de amortizare și a unor procente anuale de 5% pentru clădiri și 20% pentru echipamente, pierderea aferentă exercițiului ar trebui majorată cu xxx în 20X1 și xxx în 20X0, imobilizările corporale ar trebui reduse cu valoarea amortizării

---

4 În cazul notei de subsol 3, această frază poate fi formulată: „În efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate și prezentarea fidelă a situațiilor financiare, în vederea proiectării de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor, dar nu cu scopul exprimării unei opinii cu privire la eficacitatea controlului intern al entității.”

5 În situațiile în care auditorul are și responsabilitatea de a exprima o opinie cu privire la eficacitatea controlului intern în corelație cu auditul situațiilor financiare, această propoziție ar trebui formulată astfel: „În efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate și prezentarea fidelă a situațiilor financiare, în vederea proiectării de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor”. În cazul notei de subsol 3, această frază poate fi formulată: „În efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate a situațiilor financiare ale entității care să ofere o imagine corectă și fidelă în vederea proiectării de proceduri de audit care să corespundă circumstanțelor.”

cumulate de xxx pentru 20X1 și xxx pentru 20X0, iar pierderea acumulată ar trebui majorată cu xxx în 20X1 și xxx în 20X0.

*Opinia cu rezerve*

În opinia noastră, cu excepția efectelor aspectului descris în paragraful aferent Bazei pentru opinia cu rezerve, situațiile financiare prezintă în mod fidel, sub toate aspectele semnificative (sau *oferă o imagine corectă și fidelă a*) poziția(ei) financiară(e) a companiei ABC la 31 decembrie 20X1 și (a) performanța(ei) sa(sale) financiară(e) și fluxurile(lor) sale 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 auditorului vor varia în funcție de natura altor responsabilități de raportare ale auditorului.]

[Semnătura auditorului]

[Data raportului auditorului]

[Adresa auditorului]



## Exemplul 2 – Cifre corespondente (a se vedea pct. A5)

### **Raport ilustrativ pentru circumstanțele descrise la punctul 11 litera (b), după cum urmează:**

- **Raportul auditorului pentru perioada precedentă, așa cum a fost emis anterior, a inclus o opinie cu rezerve.**
- **Aspectul care a generat modificarea nu este rezolvat.**
- **Efectele sau posibilele efecte ale aspectului asupra cifrelor din perioada curentă nu sunt semnificative, dar necesită o modificare a opiniei auditorului datorită efectelor sau posibilelor efecte ale aspectului nerezolvat asupra comparabilității cifrelor din perioada curentă și a cifrelor corespondente.**

## RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

[Destinatarul adecvat]

### **Raport cu privire la situațiile financiare<sup>6</sup>**

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

#### *Responsabilitatea conducerii<sup>7</sup> pentru situațiile financiare*

Conducerea este responsabilă de întocmirea și prezentarea fidelă a acestor situații financiare în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară<sup>8</sup> și pentru acel control intern pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite întocmirea de situații financiare care sunt lipsite de orice denaturare semnificativă, cauzată fie de fraudă, fie de eroare.

#### *Responsabilitatea auditorului*

Responsabilitatea noastră este de a exprima o opinie cu privire la aceste situații financiare, pe baza auditului nostru. Am desfășurat auditul în conformitate cu

<sup>6</sup> Subtitlul „Raport cu privire la situațiile financiare” nu este necesar în cazurile în care cel de-al doilea subtitlu, „Raport cu privire la alte dispoziții legale și de reglementare”, nu este aplicabil.

<sup>7</sup> Sau un alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal din jurisdicția specifică.

<sup>8</sup> Acolo unde responsabilitatea conducerii este aceea de a întocmi situații financiare care oferă o imagine corectă și fidelă acest paragraf poate fi formulat astfel: “Conducerea este responsabilă de întocmirea situațiilor financiare care oferă o imagine corectă și fidelă în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară și pentru ...”

Standardele Internaționale de Audit. Aceste standarde prevăd conformitatea cu cerințele etice și planificarea și desfășurarea auditului în vederea obținerii asigurării rezonabile cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt lipsite de orice denaturare semnificativă.

Un audit implică efectuarea de proceduri în vederea obținerii de probe de audit cu privire la valorile și prezentările din situațiile financiare. Procedurile selectate depind de raționamentul auditorului, inclusiv de evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, cauzată fie fraudă, fie de eroare. În efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate și prezentarea fidelă<sup>9</sup> a situațiilor financiare, în vederea proiectării de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor, dar nu cu scopul exprimării unei opinii cu privire la eficacitatea controlului intern al entității<sup>10</sup>. Un audit include, de asemenea, evaluarea gradului de adecvare a politicilor contabile utilizate și a caracterului rezonabil al estimărilor contabile efectuate de conducere, precum și evaluarea prezentării generale a situațiilor financiare.

Credem că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră de audit cu rezerve.

#### *Baza pentru opinia cu rezerve*

Datorită faptului că am fost numiți auditori ai companiei ABC în cursul exercițiului 20X0, nu am avut posibilitatea de a asista la numărarea fizică a stocurilor la începutul acelei perioade sau de a obține informații satisfăcătoare privind cantitățile stocurilor respective folosind metode alternative. Din moment ce stocurile inițiale afectează determinarea rezultatelor operațiunilor, nu am fost în măsură să determinăm dacă pentru 20X0 sunt necesare ajustări ale rezultatului din exploatare și ale rezultatului reportat inițial. Opinia noastră de audit cu privire la situațiile financiare pentru perioada încheiată la 31 decembrie 20X0 a fost modificată în consecință. Opinia noastră cu privire la situațiile financiare ale perioadei curente este și ea modificată, ca urmare a posibilului efect al acestui aspect asupra gradului de comparabilitate a cifrelor din perioada curentă cu cifrele corespondente.

---

<sup>9</sup> În cazul notei de subsol 8, această frază poate fi formulată astfel: „În efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate a situațiilor care oferă o imagine corectă și fidelă în vederea proiectării de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor, dar nu cu scopul exprimării unei opinii cu privire la eficacitatea controlului intern al entității.”

<sup>10</sup> În situațiile în care auditorul are și responsabilitatea de a exprima o opinie cu privire la eficacitatea controlului intern, în paralel cu auditul situațiilor financiare, această propoziție ar trebui formulată astfel: „În efectuarea acelor evaluări ale riscului auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea și prezentarea fidelă a situațiilor financiare, în vederea proiectării de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor”. În cazul notei de subsol 8, această frază poate fi formulată: „În efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea situațiilor financiare de către entitate, care oferă o imagine corectă și fidelă, în vederea proiectării de proceduri de audit care să corespundă circumstanțelor.”

*Opinie cu rezerve*

În opinia noastră, cu excepția posibilelor efecte asupra cifrelor corespondente ale aspectului descris în paragraful aferent Bazei pentru opinia cu rezerve, situațiile financiare prezintă în mod fidel, sub toate aspectele semnificative (sau *oferă o imagine corectă și fidelă a*) poziția(ei) financiară(e) a companiei ABC la 31 decembrie 20X1 și (a) performanța(ei) sa(sale) financiară(e) și fluxurile(lor) sale 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 auditorului vor varia în funcție de natura altor responsabilități de raportare ale auditorului.]

[Semnătura auditorului]

[Data raportului auditorului]

[Adresa auditorului]

### Exemplul 3 – Cifre corespondente: (a se vedea pct. A7)

**Raport ilustrativ pentru circumstanțele descrise la punctul 13, după cum urmează:**

- **Situațiile financiare ale perioadei precedente au fost auditate de auditorul precedent.**
- **Auditorului nu îi este interzis prin lege sau reglementări să facă referire la raportul de audit al auditorului precedent cu privire la cifrele corespondente și decide să facă acest lucru.**

## RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

[Destinatarul adecvat]

### Raport cu privire la situațiile financiare<sup>11</sup>

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

#### *Responsabilitatea conducerii<sup>12</sup> pentru situațiile financiare*

Conducerea este responsabilă de întocmirea și prezentarea fidelă a acestor situații financiare în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară<sup>13</sup> și pentru acel control intern pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite întocmirea de situații financiare care sunt lipsite de orice denaturare semnificativă, cauzată fie de fraudă, fie de eroare.

#### *Responsabilitatea auditorului*

Responsabilitatea noastră este de a exprima o opinie cu privire la aceste situații financiare, pe baza auditului nostru. Am desfășurat auditul în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit. Aceste standarde prevăd conformitatea cu cerințele etice și planificarea și desfășurarea auditului în vederea obținerii asigurării rezonabile cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt lipsite de orice denaturare semnificativă.

Un audit implică efectuarea de proceduri în vederea obținerii de probe de audit cu privire la valorile și prezentările din situațiile financiare. Procedurile selectate depind

<sup>11</sup> Subtitlul „Raport cu privire la situațiile financiare” nu este necesar în cazurile în care cel de-al doilea subtitlu, „Raport cu privire la alte dispoziții legale și de reglementare”, nu este aplicabil.

<sup>12</sup> Sau un alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal din jurisdicția specifică.

<sup>13</sup> Acolo unde responsabilitatea conducerii este aceea de a întocmi situații financiare care oferă o imagine fidelă acest paragraf poate fi formulat astfel: “Conducerea este responsabilă de întocmirea situațiilor financiare care oferă o imagine corectă și fidelă în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, și pentru ...”

de raționamentul auditorului, inclusiv de evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, cauzată fie de fraudă, fie de eroare. În efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate și prezentarea fidelă<sup>14</sup> a situațiilor financiare, în vederea proiectării de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor, dar nu cu scopul exprimării unei opinii cu privire la eficacitatea controlului intern al entității<sup>15</sup>. Un audit include, de asemenea, evaluarea gradului de adecvare a politicilor contabile folosite și a caracterului rezonabil al estimărilor contabile efectuate de către conducere, precum și evaluarea prezentării generale a situațiilor financiare.

Credem că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră de audit.

### *Opinie*

În opinia noastră situațiile financiare prezintă în mod fidel, sub toate aspectele semnificative (sau *oferă o imagine corectă și fidelă a*) poziția(ei) financiară(e) a companiei ABC la 31 decembrie 20X1 și (a) performanța(ei) sa(sale) financiară(e) și fluxurile(lor) sale de trezorerie aferente exercițiului încheiat la data respectivă, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară.

### *Alte aspecte*

Situațiile financiare ale companiei ABC aferente exercițiului încheiat la 31 decembrie 20X0 au fost auditate de un alt auditor care a exprimat o opinie nemodificată asupra acelor situații la 31 martie 20X1.

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

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

[Semnătura auditorului]

[Data raportului auditorului]

[Adresa auditorului]

---

<sup>14</sup> În cazul notei de subsol 13, această frază poate fi formulată: „În efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea situațiilor financiare ale entității care oferă o imagine corectă și fidelă în vederea proiectării de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor, dar nu cu scopul exprimării unei opinii cu privire la eficacitatea controlului intern al entității.”

<sup>15</sup> În situațiile în care auditorul are și responsabilitatea de a exprima o opinie cu privire la eficacitatea controlului intern, în paralel cu auditul situațiilor financiare, această propoziție ar trebui formulată astfel: „În efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea și prezentarea fidelă a situațiilor financiare în vederea proiectării de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor”. În cazul notei de subsol 13 această frază poate fi citită astfel: „În efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate a situațiilor financiare care oferă o imagine corectă și fidelă în vederea proiectării de proceduri de audit care să corespundă circumstanțelor.”

**Exemplul 4 – Situații financiare comparative:** (a se vedea pct. A9)

**Raport ilustrativ pentru circumstanțele descrise la punctul 15, după cum urmează:**

- **Auditorului i se solicită să raporteze atât asupra situațiilor financiare din perioada curentă, cât și asupra situațiilor financiare din perioada precedentă, în paralel cu auditul anului curent.**
- **Raportul auditorului cu privire la perioada precedentă, așa cum a fost emis anterior, a inclus o opinie cu rezerve.**
- **Aspectul care a generat modificarea nu este rezolvat.**
- **Efectele sau posibilele efecte ale aspectului asupra cifrelor din perioada curentă sunt semnificative atât pentru situațiile financiare ale perioadei curente, cât și pentru cele din perioada precedentă și necesită modificarea opiniei auditorului.**

RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

[Destinatarul adecvat]

**Raport cu privire la situațiile financiare**<sup>16</sup>

Am auditat situațiile financiare anexate ale companiei ABC, care cuprind situația poziției financiare la 31 decembrie 20X1 și 20X0, și situația rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie aferente exercițiilor încheiate la datele respective și un sumar al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative.

*Responsabilitatea conducerii*<sup>17</sup> *pentru situațiile financiare*

Conducerea este responsabilă de întocmirea și prezentarea fidelă a acestor situații financiare în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară<sup>18</sup> și pentru acel control intern pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite întocmirea de situații financiare care sunt lipsite de orice denaturare semnificativă, cauzată fie de fraudă, fie de eroare.

<sup>16</sup> Subtitlul „Raport cu privire la situațiile financiare” nu este necesar în cazurile în care cel de-al doilea subtitlu, „Raport cu privire la alte dispoziții legale și de reglementare”, nu este aplicabil.

<sup>17</sup> Sau un alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal din jurisdicția specifică.

<sup>18</sup> Acolo unde responsabilitatea conducerii este aceea de a întocmi situații financiare care oferă o imagine corectă și fidelă, acest paragraf poate fi formulat astfel: “Conducerea este responsabilă de întocmirea situațiilor financiare care oferă o imagine corectă și fidelă în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, și pentru ...”

### *Responsabilitatea auditorului*

Responsabilitatea noastră este de a exprima o opinie cu privire la aceste situații financiare, pe baza auditului nostru. Am desfășurat auditul în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit. Aceste standarde prevăd conformitatea cu cerințele etice și planificarea și desfășurarea auditului în vederea obținerii asigurării rezonabile cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt lipsite de orice denaturare semnificativă.

Un audit implică efectuarea de proceduri în vederea obținerii de probe de audit cu privire la valorile și prezentările din situațiile financiare. Procedurile selectate depind de raționamentul auditorului, inclusiv de evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, cauzată fie de fraudă, fie de eroare. În efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate și prezentarea fidelă<sup>19</sup> a situațiilor financiare, în vederea proiectării de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor, dar nu cu scopul exprimării unei opinii cu privire la eficacitatea controlului intern al entității<sup>20</sup>. Un audit include, de asemenea, evaluarea gradului de adecvare a politicilor contabile utilizate și a caracterului rezonabil al estimărilor contabile efectuate de către conducere, precum și evaluarea prezentării generale a situațiilor financiare.

Credem că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră de audit cu rezerve.

### *Baza pentru opinia cu rezerve*

Așa cum s-a discutat în Nota X la situațiile financiare, nu s-au înregistrat amortizări în situațiile financiare, lucru care constituie o abatere de la Standardele Internaționale de Raportare Financiară. Pe baza metodei liniare de amortizare și a unor procente anuale de 5% pentru clădiri și 20% pentru echipamente, pierderea aferentă exercițiului ar trebui majorată cu xxx în 20X1 și xxx în 20X0, imobilizările corporale ar trebui reduse cu valoarea amortizării cumulate de xxx pentru 20X1 și xxx pentru 20X0, iar pierderea acumulată ar trebui mărită cu xxx în 20X1 și xxx în 20X0.

---

<sup>19</sup> În cazul notei de subsol 18, această frază poate fi formulată astfel: „În efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate a situațiilor financiare care oferă o imagine corectă și fidelă în vederea proiectării de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor date, dar nu cu scopul exprimării unei opinii cu privire la eficacitatea controlului intern al entității.”

<sup>20</sup> În situațiile în care auditorul are și responsabilitatea de a exprima o opinie cu privire la eficacitatea controlului intern, în paralel cu auditul situațiilor financiare, această propoziție ar trebui formulată astfel: „În efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea și prezentarea fidelă a situațiilor financiare, în vederea proiectării de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor”. În cazul notei de subsol 18, această frază poate fi formulată astfel: „În efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate a situațiilor financiare care oferă o imagine corectă și fidelă în vederea proiectării de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor.”

*Opinie cu rezerve*

În opinia noastră, exceptând efectele aspectului descris în paragraful Bază pentru opinie cu rezerve, situațiile financiare prezintă în mod fidel, sub toate aspectele semnificative (sau *oferă o imagine corectă și fidelă cu privire la*) poziția financiară a companiei ABC la 31 decembrie 20X1 și 20X0 și (*la*) performanța sa financiară și fluxurile sale de trezorerie pentru anii încheiați la acele date 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 de audit vor varia în funcție de natura celorlalte responsabilități de raportare ale auditorului.]

[Semnătura auditorului]

[Data raportului auditorului]

[Adresa auditorului]



**STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 720**  
**RESPONSABILITĂȚILE AUDITORULUI CU PRIVIRE**  
**LA ALTE INFORMAȚII DIN DOCUMENTELE CARE CONȚIN**  
**SITUAȚII FINANCIARE AUDITATE**

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele  
care încep cu data de 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date)

**CUPRINS**

	Punct
<b>Introducere</b>	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA.....	1-2
Data intrării în vigoare.....	3
<b>Obiectiv</b> .....	4
<b>Definiții</b> .....	5
<b>Cerințe</b>	
Citirea altor informații.....	6-7
Inconsecvențe semnificative.....	8-13
Denaturări semnificative ale faptelor.....	14-16
<b>Aplicare și alte materiale explicative</b>	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA.....	A1-A2
Definirea termenului de alte informații.....	A3-A4
Citirea altor informații.....	A5
Inconsecvențe semnificative.....	A6-A9
Denaturări semnificative ale faptelor.....	A10-A11

Standardul Internațional de Audit (ISA) 720, *Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații din documentele care conțin situații financiare auditate*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

## Introducere

### Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații din documentele care conțin situații financiare auditate și raportul auditorului cu privire la acestea. În absența oricărei cerințe distincte, în cazul circumstanțelor particulare ale misiunii, opinia auditorului nu acoperă alte informații, iar auditorul nu are nicio responsabilitate specifică de a determina dacă alte informații sunt sau nu declarate în mod corespunzător. Totuși, auditorul citește celelalte informații deoarece credibilitatea situațiilor financiare auditate poate fi subminată de inconsecvențele semnificative dintre situațiile financiare auditate și alte informații (a se vedea pct. A1).
2. În prezentul ISA „documentele care conțin situații financiare auditate” fac referire la rapoartele anuale (sau documente similare) emise către proprietari (sau părți interesate similare) care conțin situații financiare auditate și raportul auditorului cu privire la acestea. Prezentul ISA poate fi, de asemenea, aplicat, adaptat, după cum este necesar în funcție de circumstanțe, altor documente care conțin situații financiare auditate, precum cele folosite în ofertele de titluri de valoare.<sup>1</sup> (a se vedea pct. A2).

### Data intrării în vigoare

3. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep cu data de 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date.

### Obiectiv

4. Obiectivul auditorului este de a adopta măsuri corespunzătoare atunci când documentele care conțin situații financiare auditate și raportul auditorului cu privire la acestea cuprind alte informații care ar putea submina credibilitatea acelor situații financiare și raportul auditorului.

### Definiții

5. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
  - (a) Alte informații – Informații financiare și ne-financiare, (altele decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea) care sunt incluse, prin lege, reglementări sau cutumă, într-un document care conține situațiile financiare auditate, și raportul auditorului cu privire la acestea. (a se vedea pct. A3-A4)

---

<sup>1</sup> A se vedea ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*, punctul 2

- (b) Inconsecvență – Alte informații care contrazic informațiile cuprinse în situațiile financiare auditate. O inconsecvență semnificativă poate pune la îndoială concluziile auditului care au rezultat din probele de audit obținute anterior și, posibil, referitoare la baza privind opinia auditorului asupra situațiilor financiare.
- (c) Denaturarea unui fapt – Alte informații, ce nu au legătură cu aspectele care apar în situațiile financiare auditate, care sunt incorect declarate sau prezentate. O denaturare semnificativă a faptelor poate submina credibilitatea documentului care conține situațiile financiare auditate.

## Cerințe

### Citirea altor informații

- 6. Auditorul trebuie să citească acele alte informații pentru a identifica inconsecvențele semnificative, dacă există, cu situațiile financiare auditate.
- 7. Auditorul trebuie să ajungă la un acord cu conducerea sau cu persoanele responsabile cu guvernarea pentru a obține acele alte informații anterioare datei raportului auditorului. Dacă nu este posibilă obținerea tuturor acestor alte informații anterior datei raportului auditorului, auditorul trebuie să citească acest tip de alte informații cât mai curând posibil. (a se vedea pct. A5).

### Inconsecvențe semnificative

- 8. Dacă, la citirea acelor alte informații, auditorul identifică o inconsecvență semnificativă, auditorul trebuie să determine dacă situațiile financiare auditate sau celelalte informații trebuie revizuite.

*Inconsecvențe semnificative identificate în alte informații obținute anterior datei raportului auditorului*

- 9. Dacă este necesară revizuirea situațiilor financiare auditate, iar conducerea refuză să realizeze revizuirea, auditorul trebuie să modifice opinia din raportul auditorului, în conformitate cu ISA 705<sup>2</sup>.
- 10. Dacă este necesară revizuirea acelor alte informații, iar conducerea refuză să realizeze revizuirea, auditorul trebuie să comunice acest aspect persoanelor responsabile cu guvernarea, cu excepția cazului în care toate persoanele responsabile cu guvernarea sunt implicate în conducerea entității<sup>3</sup>; și trebuie
  - (a) Să includă în raportul auditorului un Paragraf privind alte aspecte care descrie inconsecvența semnificativă în conformitate cu ISA 706;<sup>4</sup> sau

<sup>2</sup> ISA 705, *Modificări ale opiniei raportului auditorului independent*

<sup>3</sup> ISA 260, *Comunicarea cu personale responsabile cu guvernarea*, punctul 13

<sup>4</sup> ISA 706, *Paragrafele de evidențiere a unor aspecte și paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului independent*, punctul 8

- (b) Să suspende raportul auditorului; sau
- (c) Să se retragă din misiune, atunci când legea sau reglementările aplicabile permit acest lucru. (a se vedea pct. A6-A7)

*Inconsecvențe semnificative identificate în alte informații obținute ulterior datei raportului auditorului*

- 11. Dacă este necesară revizuirea situațiilor financiare auditate, auditorul trebuie să urmeze cerințele relevante din ISA 560<sup>5</sup>.
- 12. Dacă este necesară revizuirea acelor alte informații, iar conducerea acceptă să realizeze revizuirea, auditorul trebuie să efectueze procedurile necesare în situațiile date. (a se vedea pct. A8)
- 13. Dacă este necesară revizuirea acelor alte informații, însă conducerea refuză să realizeze revizuirea, auditorul trebuie să notifice persoanele responsabile cu guvernarea, cu excepția cazului în care toate persoanele responsabile cu guvernarea sunt implicate în conducerea entității, cu privire la îngrijorarea auditorului referitoare la acele alte informații și trebuie să ia măsurile adecvate. (a se vedea pct. A9)

**Denaturări semnificative ale faptelor**

- 14. Dacă, la citirea acelor alte informații, în scopul identificării inconsecvențelor semnificative, auditorul constată o denaturare semnificativă evidentă a faptelor, auditorul trebuie să discute aspectul cu conducerea. (a se vedea pct. A10)
- 15. Dacă, în urma acestor discuții, auditorul consideră în continuare că există o denaturare semnificativă evidentă a faptelor, auditorul trebuie să solicite conducerii consultarea unei părți terțe calificate, precum serviciul de consiliere juridică al entității, și auditorul trebuie să ia în considerare recomandarea primită.
- 16. Dacă auditorul ajunge la concluzia că în acele alte informații există o denaturare semnificativă a faptelor pe care conducerea refuză să o corecteze, auditorul trebuie să notifice persoanele responsabile cu guvernarea, cu excepția cazului în care toate persoanele responsabile cu guvernarea sunt implicate în conducerea entității, cu privire la îngrijorarea auditorului referitoare la alte informații și trebuie să ia măsurile adecvate. (a se vedea pct. A11)

\* \* \*

---

<sup>5</sup> ISA 560, *Evenimente ulterioare*, punctele 10-17

## Aplicare și alte materiale explicative

### Domeniul de aplicare al prezentului ISA

*Responsabilități suplimentare, prin cerințe statutare sau alte cerințe de reglementare, în raport cu alte informații (a se vedea pct. 1)*

- A1. Auditorul poate avea responsabilități suplimentare, prin cerințe statutare sau alte cerințe de reglementare, în raport cu alte informații, care depășesc domeniul de aplicare al prezentului ISA. De exemplu, unele jurisdicții pot prevedea ca auditorul să aplice proceduri specifice unora dintre acele alte informații, precum date suplimentare obligatorii sau să exprime o opinie cu privire la credibilitatea indicatorilor de performanță descriși în acele alte informații. În cazul în care există astfel de obligații, responsabilitățile suplimentare ale auditorului sunt stabilite de natura misiunii, și de lege, reglementări și standarde profesionale. Dacă astfel de alte informații sunt omise sau conțin deficiențe, auditorul poate avea, prin lege sau reglementări, obligația de a face referire la acest aspect în raportul auditorului.

*Documente care conțin situații financiare auditate (a se vedea pct. 2)*

Considerente specifice entităților mici

- A2. Cu excepția cazului în care se prevede prin lege sau reglementări, entitățile mici au o probabilitate mai scăzută de a emite documente care conțin situații financiare auditate. Totuși, un exemplu de un astfel de document ar fi existența unei cerințe legale privind întocmirea de către persoanele responsabile cu guvernarea a unui raport însoțitor. Exemple de alte informații care pot fi incluse într-un document care conține situațiile financiare auditate ale unei entități mici sunt un cont de profit și pierdere detaliat și un raport al conducerii.

**Definirea termenului de alte informații (a se vedea pct. 5 litera (a))**

- A3. Alte informații pot conține, de exemplu:
- Un raport al conducerii sau al persoanelor responsabile cu guvernarea cu privire la operațiuni.
  - Rezumate sau însemnări financiare.
  - Date cu privire la forța de muncă.
  - Cheltuieli de capital planificate.
  - Indicatori financiari.
  - Numele responsabililor și directorilor.
  - Date trimestriale selectate.
- A4. În contextul ISA-urilor, alte informații nu cuprind, de exemplu:

- Un comunicat de presă sau un memorandum de transmitere, precum o scrisoare de înaintare ce însoțește documentul care conține situațiile financiare auditate și raportul auditorului cu privire la acestea.
- Informațiile cuprinse în informările analitice.
- Informațiile de pe site-ul internet al entității.

#### **Citirea altor informații** (a se vedea pct. 7)

- A5. Obținerea altor informații, înainte de data raportului auditorului, îi permite auditorului să rezolve, în timp util, posibilele inconsecvențe semnificative și denaturări semnificative evidente ale faptelor cu conducerea. Un acord cu conducerea referitor la momentul în care vor fi disponibile celelalte informații poate fi util.

#### **Inconsecvențe semnificative**

*Inconsecvențe semnificative identificate în alte informații obținute anterior datei raportului auditorului* (a se vedea pct. 10)

- A6. Atunci când conducerea refuză să revizuiască acele alte informații, auditorul poate lua orice decizie cu privire la acțiunile ulterioare în baza recomandării serviciului de consiliere juridică al auditorului.

Considerente specifice entităților din sectorul public

- A7. În sectorul public, retragerea din misiune sau suspendarea raportului auditorului pot să nu reprezinte opțiuni viabile. În astfel de cazuri, auditorul poate emite un raport către organismul statutar corespunzător oferind detalii asupra inconsecvenței.

*Inconsecvențe semnificative identificate în alte informații obținute ulterior datei raportului auditorului* (a se vedea pct. 12-13)

- A8. Atunci când conducerea este de acord să revizuiască acele alte informații, procedurile auditorului pot cuprinde revizuirea etapelor întreprinse de conducere pentru a se asigura că persoanele care primesc situațiile financiare emise anterior, raportul auditorului cu privire la acestea, precum și celelalte informații, sunt informate despre revizuire.
- A9. Atunci când conducerea refuză să efectueze revizuirea acelor alte informații, pe care auditorul o consideră necesară, măsurile adecvate pe care le poate lua auditorul pot include obținerea unei recomandări din partea serviciului de consiliere juridică al auditorului.

#### **Denaturări semnificative ale faptelor** (a se vedea pct. 14-16)

- A10. Atunci când se discută o denaturare semnificativă evidentă a faptelor cu conducerea, s-ar putea ca auditorul să nu fie în măsură să evalueze validitatea anumitor prezentări incluse în cadrul acelor alte informații și răspunsurile

conducerii la interviurile auditorului, putând ajunge la concluzia că există diferențe întemeiate de raționament sau opinie.

- A11. Atunci când auditorul ajunge la concluzia că există o denaturare semnificativă a faptelor pe care conducerea refuză să o corecteze, măsurile adecvate pe care le poate lua auditorul pot include obținerea unei recomandări din partea serviciului de consiliere juridică al auditorului.

**STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 800**  
**CONSIDERENTE SPECIALE – AUDITUL SITUAȚIILOR**  
**FINANCIARE ÎNTOCMITE ÎN CONFORMITATE**  
**CU CADRELE DE RAPORTARE CU SCOP SPECIAL**

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep  
cu data de 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date)

**CUPRINS**

---

	Punct
<b>Introducere</b>	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA .....	1-3
Data intrării în vigoare .....	4
<b>Obiectiv</b> .....	5
<b>Definiții</b> .....	6-7
<b>Cerințe</b>	
Considerente privind acceptarea misiunii .....	8
Considerente privind planificarea și efectuarea auditului .....	9-10
Formarea unei opinii și considerente privind raportarea.....	11-14
<b>Aplicare și alte materiale explicative</b>	
Definiția cadrului de raportare cu scop special .....	A1-A4
Considerente privind acceptarea misiunii .....	A5-A8
Considerente privind planificarea și efectuarea auditului .....	A9-A12
Formarea unei opinii și considerente privind raportarea.....	A13-A15
Anexă: Exemple de rapoarte ale auditorului cu privire la situațiile financiare cu scop special	

---

Standardul internațional de audit (ISA) 800, *Considerente speciale - auditul situațiilor financiare întocmite în conformitate cu cadrele de raportare cu scop special*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.



## Introducere

### Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Standardele Internaționale de Audit din seria 100-700 se aplică unui audit al situațiilor financiare. Prezentul ISA tratează considerentele speciale privind aplicarea acelor ISA-uri unui audit al situațiilor financiare întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special.
2. Prezentul ISA este scris în contextul unui set complet de situații financiare întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special. ISA 805<sup>1</sup> tratează considerentele speciale relevante pentru auditul situațiilor financiare individuale, sau al unui element specific, cont sau altui aspect al unei situații financiare.
3. Prezentul ISA nu încalcă cerințele altor ISA-uri; nici nu are scopul de a trata toate considerentele speciale care ar putea fi relevante în circumstanțele misiunii.

### Data intrării în vigoare

4. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep cu data de 15 decembrie 2015 sau ulterior acestei date.

### Obiectiv

5. Obiectivul auditorului, atunci când aplică ISA-urile într-un audit al situațiilor financiare întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special, este de a aborda în mod adecvat considerentele speciale care sunt relevante pentru:
  - (a) Acceptarea misiunii;
  - (b) Planificarea și efectuarea acelei misiuni; și
  - (c) Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare.

### Definiții

6. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
  - (a) Situații financiare cu scop special – Situații financiare întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special. (a se vedea pct. A4)
  - (b) Cadru de raportare cu scop special – Un cadru de raportare financiară conceput pentru a îndeplini nevoile de informații financiare ale utilizatorilor specifici. Cadru de raportare financiară poate fi un cadru de prezentare fidelă sau un cadru de conformitate.<sup>2</sup> (a se vedea pct. A1-A4)

<sup>1</sup> ISA 805, *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare individuale și ale elementelor specifice, ale conturilor sau aspectelor unei situații financiare*

<sup>2</sup> ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*, punctul 13 litera (a)

7. Referirile la „situații financiare” în contextul prezentului ISA înseamnă „un set complet de situații financiare cu scop special, inclusiv notele aferente.” Notele aferente constau, în mod normal, într-un sumar al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative. Cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil determină forma și conținutul situațiilor financiare, precum și ceea ce constituie un set complet de situații financiare.

## Cerințe

### Considerente privind acceptarea misiunii

#### *Acceptabilitatea cadrului de raportare financiară*

8. ISA 210 prevede ca auditorul să determine acceptabilitatea cadrului de raportare financiară aplicat la întocmirea situațiilor financiare.<sup>3</sup> Într-un audit al unor situații financiare cu scop special, auditorul trebuie să obțină o înțelegere legată de: (a se vedea pct. A5-A8)
- (a) Scopul pentru care sunt întocmite situațiile financiare;
  - (b) Utilizatorii vizați; și
  - (c) Pașii făcuți de conducere pentru a determina dacă acel cadru de raportare financiară este acceptabil în circumstanțele date.

### Considerente privind planificarea și efectuarea auditului

9. ISA 200 prevede ca auditorul să respecte toate ISA-urile relevante pentru audit.<sup>4</sup> În planificarea și efectuarea unui audit al unor situații financiare cu scop special, auditorul trebuie să determine dacă aplicarea ISA-urilor necesită considerente speciale în circumstanțele misiunii. (a se vedea pct. A9-A12)
10. ISA 315 (Revizuit) prevede ca auditorul să obțină o înțelegere cu privire la modul în care entitatea selectează și aplică politicile contabile.<sup>5</sup> În cazul situațiilor financiare întocmite în conformitate cu prevederile unui contract, auditorul trebuie să obțină o înțelegere cu privire la orice interpretări semnificative ale unui contract pe care conducerea le-a utilizat în întocmirea acelor situații financiare. O interpretare este semnificativă atunci când adoptarea unei alte interpretări rezonabile ar fi produs o diferență semnificativă în informațiile prezentate în situațiile financiare.

---

3 ISA 210, *Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit*, punctul 6 litera (a)

4 ISA 200, punctul 18

5 ISA 315 (Revizuit), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său*, punctul 11 litera (c)

## Formarea unei opinii și considerente privind raportarea

11. Atunci când se formează o opinie și când se raportează cu privire la situații financiare cu scop special, auditorul trebuie să aplice cerințele din ISA 700.<sup>6</sup> (a se vedea pct. A13)

### *Descrierea cadrului de raportare financiară aplicabil*

12. ISA 700 prevede ca auditorul să evalueze dacă situațiile financiare se referă în mod adecvat la, sau descriu cadrul de raportare financiară aplicabil.<sup>7</sup> În cazul situațiilor financiare întocmite în conformitate cu prevederile unui contract, auditorul trebuie să evalueze dacă situațiile financiare descriu în mod adecvat orice interpretări semnificative ale contractului pe care se bazează situațiile financiare.
13. ISA 700 tratează forma și conținutul raportului auditorului. În cazul unui raport al auditorului cu privire la situații financiare cu scop special:
  - (a) Raportul auditorului trebuie să descrie, de asemenea, scopul pentru care situațiile financiare sunt întocmite și, dacă este necesar, utilizatorii vizați, sau trebuie să facă referire la o notă din situațiile financiare cu scop special care conține acea informație; și
  - (b) Dacă membrii conducerii au de ales între mai multe cadre de raportare financiară în întocmirea unor astfel de situații financiare, explicația privind responsabilitatea conducerii<sup>8</sup> pentru situațiile financiare trebuie să facă referire, de asemenea, la responsabilitatea sa pentru determinarea faptului că acel cadru de raportare este acceptabil în circumstanțele date.

### *Atenționarea cititorilor cu privire la faptul că situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special*

14. Raportul auditorului cu privire la situațiile financiare cu scop special trebuie să includă un Paragraf de evidențiere a unor aspecte care atenționează utilizatorii raportului auditorului asupra faptului că situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special și, în consecință, situațiile financiare ar putea să nu fie adecvate în alt scop. Auditorul trebuie să includă acest paragraf sub un titlu adecvat. (a se vedea pct. A14-A15)

\* \* \*

---

<sup>6</sup> ISA 700, *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*

<sup>7</sup> ISA 700, punctul 15

<sup>8</sup> Sau un alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal din jurisdicția specifică.

## Aplicare și alte materiale explicative

### Definiția cadrului de raportare cu scop special (a se vedea pct. 6)

A1. Exemple de cadre de raportare cu scop special sunt:

- O contabilizare cu scop fiscal pentru un set de situații financiare care însoțesc declarația fiscală a unei entități;
- Contabilizare pe baza încasărilor și plăților în numerar pentru obținerea informațiilor referitoare la fluxurile de trezorerie pe care o entitate ar putea fi nevoită să le întocmească pentru creditori;
- Prevederile de raportare financiară stabilite de un organ de reglementare pentru a îndeplini cerințele aceluși organ de reglementare; sau
- Prevederile de raportare financiară dintr-un contract, precum un contract de obligațiuni, un contract de împrumut sau alocarea unei subvenții.

A2. Ar putea să existe circumstanțe în care un cadru de raportare cu scop special are la bază un cadru de raportare financiară stabilit de o organizație autorizată sau recunoscută de normalizare sau de lege sau reglementări, dar nu respectă toate cerințele aceluși cadru. Un exemplu este un contract care necesită întocmirea de situații financiare în conformitate cu majoritatea, dar nu cu toate Standardele de Raportare Financiară din Jurisdicția X. Atunci când acest fapt este acceptabil în circumstanțele misiunii, este inadecvat ca, în descrierea cadrului de raportare financiară aplicabil situațiilor financiare cu scop special, să se invoce conformitatea totală cu cadrul de raportare financiară stabilit de organizația autorizată sau recunoscută de normalizare sau de lege sau reglementări. În exemplul de contract de mai sus, descrierea cadrului de raportare financiară aplicabil ar putea să facă referire la prevederile de raportare financiară din contract, mai degrabă decât să facă orice fel de referire la Standardele de Raportare Financiară ale Jurisdicției X.

A3. În circumstanțele descrise la punctul A2, cadrul de raportare cu scop special ar putea să nu fie un cadru de prezentare fidelă, chiar dacă cadrul de raportare financiară pe care se bazează este un cadru de prezentare fidelă. Aceasta se datorează faptului că acel cadru de raportare cu scop special ar putea să nu respecte toate cerințele cadrului de raportare financiară stabilit de organizația autorizată sau recunoscută de normalizare sau de lege sau reglementări, care sunt necesare pentru a obține prezentarea fidelă a situațiilor financiare.

A4. Situațiile financiare întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special ar putea fi singurele situații financiare pe care o entitate le întocmește. În astfel de circumstanțe, acele situații financiare ar putea fi folosite de alți utilizatori decât de cei pentru care a fost conceput cadrul de raportare financiară. În ciuda distribuției largi a situațiilor financiare în acele circumstanțe, situațiile financiare sunt încă considerate a fi situații financiare cu scop special, în contextul ISA-urilor. Cerințele de la punctele 13-14 sunt menite să

evite neînțelegerea cu privire la scopul în care sunt întocmite situațiile financiare.

### **Considerente privind acceptarea misiunii**

*Acceptabilitatea cadrului de raportare financiară (a se vedea pct. 8)*

- A5. În cazul situațiilor financiare cu scop special, nevoile de informații financiare ale utilizatorilor vizați sunt un factor cheie în determinarea acceptabilității cadrului de raportare financiară aplicat la întocmirea situațiilor financiare.
- A6. Cadrul de raportare financiară aplicabil poate să cuprindă standardele de raportare financiară stabilite de o organizație autorizată sau recunoscută pentru promulgarea de standarde pentru situațiile financiare cu scop special. În acel caz, acele standarde vor fi prezumate a fi acceptabile în acel scop, dacă organizația urmărește un proces stabil și transparent care implică deliberarea și luarea în considerare a opiniilor părților interesate relevante. În anumite jurisdicții, legea sau reglementările pot prescrie cadrul de raportare financiară pe care îl va utiliza conducerea la întocmirea situațiilor financiare cu scop special, pentru un anumit tip de entitate. De exemplu, un organ de reglementare poate să stabilească prevederi de raportare financiară în vederea îndeplinirii cerințelor aceluși organ de reglementare. În absența unor indicii contrare, un astfel de cadru de raportare financiară este prezumat a fi acceptabil pentru situațiile financiare cu scop special întocmite de o astfel de entitate.
- A7. Acolo unde standardele de raportare financiară la care se face referire la punctul A6 sunt suplimentate de cerințe legislative sau de reglementare, ISA 210 prevede ca auditorul să determine dacă există orice conflicte între standardele de raportare financiară și cerințele suplimentare și prescrie luarea de măsuri de către auditor în cazul în care există un asemenea conflict.<sup>9</sup>
- A8. Cadrul de raportare financiară aplicabil poate să cuprindă prevederile de raportare financiară ale unui contract, sau alte surse față de cele descrise la punctele A6 și A7. În acel caz, acceptabilitatea cadrului de raportare financiară, în circumstanțele misiunii, este determinată de luarea în considerare a măsurii în care cadrul prezintă atribute prevăzute, în mod normal, de cadrele de raportare financiară acceptabile, așa cum se descrie în Anexa 2 a ISA 210. În cazul unui cadru de raportare cu scop special, importanța relativă pentru o anumită misiune a fiecărui atribut prevăzut în mod normal de un cadru de raportare financiară acceptabil, este un aspect care ține de raționamentul profesional. De exemplu, în scopul stabilirii valorii activelor nete ale unei entități la data vânzării sale, vânzătorul și cumpărătorul ar putea să fi căzut de acord că, pentru nevoile lor, sunt necesare estimări foarte prudente privind provizioanele legate de creanțele nerecuperabile, chiar dacă asemenea

<sup>9</sup> ISA 210, punctul 18

informații financiare nu sunt neutre atunci când sunt comparate cu informațiile financiare întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop general.

**Considerente privind planificarea și efectuarea auditului** (a se vedea pct. 9)

- A9. ISA 200 prevede ca auditorul să respecte (a) cerințele etice relevante, inclusiv acelea care țin de independență, legate de misiunile de audit ale situațiilor financiare și (b) toate ISA-urile relevante pentru audit. Acesta prevede, de asemenea, ca auditorul să respecte fiecare cerință dintr-un ISA, exceptând cazul în care, în circumstanțele auditului, întregul ISA nu este relevant sau cerința nu este relevantă pentru că este condiționată, iar condiția nu există. În circumstanțe excepționale, auditorul poate considera necesar să se abată de la o cerință relevantă dintr-un ISA, prin efectuarea de proceduri de audit alternative pentru a atinge obiectivul acelei cerințe.<sup>10</sup>
- A10. Aplicarea anumitor cerințe ale ISA-urilor într-un audit al unor situații financiare cu scop special poate implica considerente speciale din partea auditorului. De exemplu în ISA 320, raționamentele legate de elemente care sunt semnificative pentru utilizatorii situațiilor financiare au la bază luarea în considerare a nevoilor comune de informații financiare ale utilizatorilor ca și grup.<sup>11</sup> Cu toate acestea, în cazul unui audit al situațiilor financiare cu scop special, aceste raționamente au la bază luarea în considerare a nevoilor de informații financiare ale utilizatorilor vizați.
- A11. În cazul situațiilor financiare cu scop special, precum cele întocmite în conformitate cu cerințele unui contract, conducerea poate conveni cu utilizatorii vizați asupra unui prag sub care denaturările identificate pe parcursul auditului nu vor fi corectate sau ajustate în alt mod. Existența unui asemenea prag nu îl degreveză pe auditor de obligația de a determina pragul de semnificație în conformitate cu ISA 320, în scopul planificării și efectuării auditului situațiilor financiare cu scop special.
- A12. Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta, în conformitate cu ISA-urile, are la bază o relație între persoanele responsabile cu guvernanta și situațiile financiare supuse auditării, în special, dacă persoanele responsabile cu guvernanta sunt responsabile pentru supravegherea întocmirii acelor situații financiare. În cazul situațiilor financiare cu scop special, persoanele responsabile cu guvernanta pot să nu aibă o asemenea responsabilitate; de exemplu, atunci când situațiile financiare sunt întocmite în mod exclusiv pentru a fi utilizate de către conducere. În asemenea cazuri, cerințele ISA 260<sup>12</sup> pot să nu fie relevante pentru auditul situațiilor financiare cu scop special, exceptând situația în care auditorul este responsabil și pentru auditul situațiilor financiare

---

<sup>10</sup> ISA 200, punctele 14, 18 și 22-23

<sup>11</sup> ISA 320, *Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit*, punctul 2

<sup>12</sup> ISA 260, *Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta*

cu scop general ale entității, sau, de exemplu, a convenit cu persoanele responsabile cu guvernanta entității să le comunice aspectele relevante, identificate pe parcursul auditului situațiilor financiare cu scop special.

**Formarea unei opinii și considerente privind raportarea** (a se vedea pct. 11)

A13. Anexa la prezentul ISA conține exemple de rapoarte ale auditorilor cu privire la situațiile financiare cu scop special.

*Atenționarea cititorilor asupra faptului că situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special* (a se vedea pct. 14)

A14. Situațiile financiare cu scop special pot fi utilizate în alte scopuri decât cele pentru care au fost destinate. De exemplu, un organ de reglementare poate să solicite anumitor entități să facă publice situațiile financiare cu scop special. Pentru a evita neînțelegerile, auditorul atenționează utilizatorii raportului de audit asupra faptului că situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special și de aceea este posibil ca acestea să nu fie adecvate în alte scopuri.

*Restricție privind distribuția sau utilizarea* (a se vedea pct. 14)

A15. În plus față de atenționarea prevăzută la punctul 14, auditorul poate considera adecvat să indice faptul că raportul auditorului este destinat, în mod exclusiv, utilizatorilor specifici. În funcție de legea sau reglementările unei anumite jurisdicții, acest fapt ar putea fi realizat prin restricționarea distribuției sau utilizării raportului auditorului. În aceste circumstanțe, punctul la care se face referire la punctul 14 poate fi extins, astfel încât să includă aceste alte aspecte, iar titlul poate fi modificat în consecință.

## **Anexă**

(a se vedea pct. A13)

### **Exemple de rapoarte ale auditorului cu privire la situațiile financiare cu scop special**

- Exemplul 1: Un raport al auditorului cu privire la un set complet de situații financiare întocmite în conformitate cu prevederile de raportare financiară ale unui contract (în contextul acestui exemplu, un cadru de conformitate).
- Exemplul 2: Un raport al auditorului cu privire la un set complet de situații financiare întocmite în conformitate cu contabilizarea cu scop fiscal din Jurisdicția X (în contextul acestui exemplu, un cadru de conformitate).
- Exemplul 3: Un raport al auditorului cu privire la un set complet de situații financiare întocmite în conformitate cu prevederile de raportare financiară stabilite de un organ de reglementare (în contextul acestui exemplu, un cadru de prezentare fidelă).



### **Exemplul 1:**

**Circumstanțele includ următoarele:**

- **Situațiile financiare au fost întocmite de conducerea entității în conformitate cu prevederile de raportare financiară ale unui contract (respectiv un cadru de raportare cu scop special) pentru a respecta prevederile aceluși contract. Conducerea nu are de ales între mai multe cadre de raportare financiară.**
- **Cadrul de raportare financiară aplicabil este un cadru de conformitate.**
- **Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210.**
- **Distribuția și utilizarea raportului auditorului sunt restricționate.**

## RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

[Destinatarul adecvat]

Am auditat situațiile financiare anexate ale companiei ABC, care cuprind bilanțul la 31 decembrie 20X1, și situația rezultatului, 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. Situațiile financiare au fost întocmite de conducerea companiei ABC în baza prevederilor de raportare ale Secțiunii Z din contractul încheiat la 1 ianuarie 20X1 între compania ABC și compania DEF („contractul”).

### **Responsabilitatea conducerii<sup>1</sup> pentru situațiile financiare**

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

### **Responsabilitatea auditorului**

Responsabilitatea noastră este de a exprima o opinie cu privire la aceste situații financiare, pe baza auditului nostru. Am desfășurat auditul în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit. Aceste standarde prevăd conformitatea cu cerințele etice și planificarea și desfășurarea auditului în vederea obținerii asigurării rezonabile cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt lipsite de denaturări semnificative.

---

<sup>1</sup> Sau un alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal din jurisdicția specifică.

Un audit implică efectuarea de proceduri în vederea obținerii de probe de audit cu privire la valorile și prezentările din situațiile financiare. Procedurile selectate depind de raționamentul auditorului, inclusiv de evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, cauzate fie de fraudă, fie de eroare. În efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate a situațiilor financiare, în vederea proiectării de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor, dar nu cu scopul exprimării unei opinii cu privire la eficacitatea controlului intern al entității. Un audit include, de asemenea, evaluarea gradului de adecvare a politicilor contabile utilizate și a caracterului rezonabil al estimărilor contabile efectuate de către conducere, precum și evaluarea prezentării generale a situațiilor financiare.

Credem că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră de audit.

### **Opinia**

În opinia noastră, situațiile financiare ale companiei ABC pentru exercițiul încheiat la 31 decembrie 20X1 sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu prevederile cadrului de raportare ale Secțiunii Z din contract.

### **Baza de contabilizare și restricțiile cu privire la distribuție și utilizare**

Fără a ne modifica opinia, atragem atenția asupra notei X la situațiile financiare, care descrie baza de contabilizare. Situațiile financiare sunt întocmite pentru a asista compania ABC în respectarea prevederilor de raportare din contractul la care facem referire mai sus. În consecință, este posibil ca situațiile financiare să nu fie adecvate în alt scop. Raportul nostru este destinat exclusiv companiei ABC și companiei DEF și nu ar trebui să fie distribuit sau utilizat de alte părți decât compania ABC și compania DEF.

[Semnătura auditorului]

[Data raportului auditorului]

[Adresa auditorului]

### **Exemplul 2:**

#### **Circumstanțele includ următoarele:**

- **Situațiile financiare au fost întocmite de către conducerea unui parteneriat având în vedere contabilizarea cu scop fiscal din Jurisdicția X (respectiv un cadru de raportare cu scop special) pentru a asista partenerii în întocmirea declarațiilor lor fiscale individuale. Conducerea nu are de ales între mai multe cadre de raportare financiară.**
- **Cadrul de raportare financiară aplicabil este un cadru de conformitate.**
- **Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare, din ISA 210.**
- **Distribuția raportului auditorului este restricționată.**

## RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

[Destinatarul adecvat]

Am auditat situațiile financiare anexate ale parteneriatului ABC, care cuprind bilanțul la 31 decembrie 20X1, și situația rezultatului aferent exercițiului încheiat la data respectivă și un sumar al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative. Situațiile financiare au fost întocmite de către conducere folosind contabilizarea cu scop fiscal din Jurisdicția X.

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

Conducerea este responsabilă de întocmirea acestor situații financiare în conformitate cu baza contabilizare cu scop fiscal din Jurisdicția X, și de acel control intern pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite întocmirea de situații financiare care sunt lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare.

### **Responsabilitatea auditorului**

Responsabilitatea noastră este de a exprima o opinie cu privire la aceste situații financiare, pe baza auditului nostru. Am desfășurat auditul în conformitate cu Standardele Internaționale de audit. Aceste standarde prevăd conformitatea cu cerințele etice și planificarea și desfășurarea auditului în vederea obținerii asigurării rezonabile cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt lipsite de denaturări semnificative.

Un audit implică efectuarea de proceduri în vederea obținerii de probe de audit cu privire la valorile și prezentările din situațiile financiare. Procedurile selectate depind de raționamentul auditorului, inclusiv de evaluarea riscurilor de denaturare semnifi-

---

<sup>2</sup> Sau un alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal din jurisdicția specifică.

cativă a situațiilor financiare, cauzate fie de fraudă, fie de eroare. În efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către parteneriat a situațiilor financiare, în vederea proiectării de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor, dar nu cu scopul exprimării unei opinii cu privire la eficacitatea controlului intern al parteneriatului. Un audit include, de asemenea, evaluarea gradului de adecvare a politicilor contabile utilizate și a caracterului rezonabil al estimărilor contabile efectuate de către conducere, precum și evaluarea prezentării generale a situațiilor financiare.

Credem că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră de audit.

### **Opinia**

În opina noastră, situațiile financiare ale parteneriatului ABC pentru exercițiul financiar încheiat la 31 decembrie 20X1 sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu [descrieți legea impozitului pe venit aplicabilă] din Jurisdicția X.

### **Baza de contabilizare și restricțiile cu privire la distribuție și utilizare**

Fără a ne modifica opinia, atragem atenția asupra notei X la situațiile financiare, care descrie baza de contabilizare. Situațiile financiare sunt întocmite pentru a asista partenerii parteneriatului ABC în întocmirea declarațiilor lor individuale privind impozitul pe venit. În consecință, este posibil ca situațiile financiare să nu fie adecvate în alt scop. Raportul nostru este destinat exclusiv parteneriatului ABC și partenerilor acestuia și nu ar trebui distribuit altor părți decât parteneriatului ABC și partenerilor acestuia.

[Semnătura auditorului]

[Data raportului auditorului]

[Adresa auditorului]

### **Exemplul 3:**

**Circumstanțele includ următoarele:**

- **Situațiile financiare au fost întocmite de către conducerea entității în conformitate cu prevederile de raportare financiară stabilite de un organ de reglementare (respectiv un cadru de raportare cu scop special) pentru a îndeplini cerințele aceluși organ de reglementare. Conducerea nu are de ales între mai multe cadre de raportare financiară.**
- **Cadrul de raportare financiară aplicabil este un cadru de prezentare fidelă.**
- **Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare, din ISA 210.**
- **Distribuția raportului auditorului nu este restricționată.**
- **Paragraful privind alte aspecte se referă la faptul că auditorul a emis, de asemenea, un raport de audit cu privire la situațiile financiare întocmite de Compania ABC pentru aceeași perioadă, în conformitate cu un cadru de raportare cu scop general.**

## RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

[Destinatarul adecvat]

Am auditat situațiile financiare anexate ale companiei ABC, care cuprind bilanțul la 31 decembrie 20X1, și situația rezultatului, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația privind fluxurile de trezorerie aferente exercițiului încheiat la data respectivă și un sumar al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative. Situațiile financiare au fost întocmite de către conducere pe baza prevederilor de raportare financiară ale secțiunii Y din reglementarea Z.

### **Responsabilitatea conducerii<sup>3</sup> pentru situațiile financiare**

Conducerea este responsabilă de întocmirea și prezentarea fidelă a acestor situații financiare în conformitate cu prevederile de raportare financiară ale secțiunii Y din reglementarea Z,<sup>4</sup> și de acel control intern pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite întocmirea de situații financiare care sunt lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare.

<sup>3</sup> Sau un alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal din jurisdicția specifică.

<sup>4</sup> Atunci când responsabilitatea conducerii este de a întocmi situații financiare care oferă o imagine corectă și fidelă, această frază poate fi formulată: „Conducerea este responsabilă de întocmirea de situații financiare care oferă o imagine corectă și fidelă în conformitate cu prevederile secțiunii Y din reglementarea Z, și pentru acel...”

## Responsabilitatea auditorului

Responsabilitatea noastră este de a exprima o opinie cu privire la aceste situații financiare, pe baza auditului nostru. Am desfășurat auditul nostru în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit. Aceste standarde prevăd conformitatea cu cerințele etice și planificarea și desfășurarea auditului în vederea obținerii asigurării rezonabile cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt lipsite de denaturări semnificative.

Un audit implică efectuarea de proceduri în vederea obținerii de probe de audit cu privire la valorile și prezentările din situațiile financiare. Procedurile selectate depind de raționamentul auditorului, inclusiv de evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, cauzate fie de fraudă, fie de eroare. În efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate și prezentarea fidelă<sup>5</sup> a situațiilor financiare, în vederea proiectării de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor, dar nu cu scopul exprimării unei opinii cu privire la eficacitatea controlului intern al entității.<sup>6</sup> Un audit include, de asemenea, evaluarea gradului de adecvare a politicilor contabile utilizate și a caracterului rezonabil al estimărilor contabile efectuate de către conducere, precum și evaluarea prezentării generale a situațiilor financiare.

Creдем că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră de audit.

## Opinia

În opinia noastră, situațiile financiare prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative (sau *oferă o imagine corectă și fidelă cu privire la* ) poziția financiară a companiei ABC la 31 decembrie 201X, performanța sa financiară și situația fluxurilor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la data respectivă, în conformitate cu prevederile de raportare financiară ale secțiunii Y din reglementarea Z.

---

<sup>5</sup> În cazul notei de subsol 4, această frază poate fi formulată: „În efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate a unor situații financiare care oferă o imagine corectă și fidelă, în vederea proiectării de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor, dar nu cu scopul exprimării unei opinii cu privire la eficacitatea controlului intern”

<sup>6</sup> În circumstanțele în care auditorul are, de asemenea, responsabilitatea de a exprima o opinie cu privire la eficacitatea controlului intern, în paralel cu auditul situațiilor financiare, această propoziție ar fi formulată după cum urmează: „În efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate și prezentarea fidelă a situațiilor financiare, în vederea proiectării de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor.” În cazul notei de subsol 4, această frază poate fi formulată: „În efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate a unor situații financiare care oferă o imagine corectă și fidelă, în vederea proiectării de proceduri care să fie adecvate circumstanțelor.”

### **Baza de contabilizare**

Fără a ne modifica opinia, atragem atenția asupra notei X la situațiile financiare, care descrie baza de contabilizare. Situațiile financiare sunt întocmite pentru a asista compania ABC în îndeplinirea cerințelor stabilite de către organul de reglementare DEF. În consecință, este posibil ca situațiile financiare să nu fie adecvate în alt scop.

### **Alte aspecte**

Compania ABC a întocmit un set separat de situații financiare aferente exercițiului încheiat la 31 decembrie 20X1, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, pe baza cărora am emis un raport de audit separat către acționarii companiei ABC la data de 31 martie 20X2.

[Semnătura auditorului]

[Data raportului auditorului]

[Adresa auditorului]

**STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 805**  
**CONSIDERENTE SPECIALE - AUDITURI ALE SITUAȚIILOR**  
**FINANCIARE INDIVIDUALE ȘI ALE ELEMENTELOR**  
**SPECIFICE, ALE CONTURILOR SAU ASPECTELOR UNEI**  
**SITUAȚII FINANCIARE**

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep cu data de 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date)

**CUPRINS**

---

	Punct
<b>Introducere</b>	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA .....	1-3
Data intrării în vigoare .....	4
<b>Obiectiv</b> .....	5
<b>Definiții</b> .....	6
<b>Cerințe</b>	
Considerente privind acceptarea misiunii .....	7-9
Considerente privind planificarea și efectuarea auditului .....	10
Formularea unei opinii și considerente privind raportarea.....	11-17
<b>Aplicare și alte materiale explicative</b>	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA .....	A1-A4
Considerente privind acceptarea misiunii .....	A5-A9
Considerente privind planificarea și efectuarea auditului .....	A10-A14
Formarea unei opinii și considerente privind raportarea.....	A15-A18
Anexa 1: Exemple de elemente specifice, conturi sau aspecte ale unei situații financiare	
Anexa 2: Exemple de rapoarte ale auditorilor asupra unei situații financiare individuale și asupra unui element specific al unei situații financiare	

---

*Standardul Internațional de Audit (ISA) 805, Considerente speciale - audituri ale situațiilor financiare individuale și ale elementelor specifice, ale conturilor sau aspectelor unei situații financiare, trebuie citit în paralel cu ISA 200, Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit.*



## Introducere

### Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Standardele Internaționale de Audit (ISA-urile) din seria 100-700 se aplică unui audit al situațiilor financiare și urmează să fie adaptate, după caz, în circumstanțele în care sunt aplicate auditurilor altor informații financiare istorice. Prezentul ISA tratează considerentele speciale aplicării acestor ISA-uri unui audit al unei situații financiare individuale sau unui element specific, cont sau aspect al unei situații financiare. Situația financiară individuală sau elementul specific, contul sau aspectul unei situații financiare poate fi întocmit(ă) în conformitate cu un cadru de raportare cu scop general sau special. Dacă este întocmit(ă) în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special, ISA 800<sup>1</sup> se aplică, de asemenea, auditului. (a se vedea pct. A1-A4)
2. Prezentul ISA nu se aplică raportului unui auditor al componentei, emis ca urmare a activității efectuate asupra informațiilor financiare ale unei componente, la cererea unei echipe a misiunii la nivelul grupului, în contextul unui audit al situațiilor financiare ale grupului (a se vedea ISA 600<sup>2</sup>).
3. Prezentul ISA nu prevalează asupra dispozițiilor din alte ISA-uri; nici nu își propune să trateze toate considerentele specifice care pot fi relevante în circumstanțele misiunii.

### Data intrării în vigoare

4. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare individuale sau ale elementelor specifice, conturilor sau aspectelor aferente perioadelor care încep cu data de 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date. În cazul auditurilor situațiilor financiare individuale sau ale elementelor specifice, conturilor sau aspectelor unei situații financiare întocmite la o dată specifică, prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile acestor informații întocmite la, sau ulterior datei de 14 decembrie 2010.

### Obiectiv

5. Obiectivul auditorului, în aplicarea ISA-urilor în cadrul unui audit al unei situații financiare individuale sau al unui element specific, cont sau aspect dintr-o situație financiară, este de a aborda adecvat considerentele specifice care sunt relevante pentru:
  - (a) Acceptarea misiunii;

---

<sup>1</sup> ISA 800, *Considerente speciale – auditul situațiilor financiare întocmite în conformitate cu cadrele de raportare cu scop special*

<sup>2</sup> ISA 600, *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)*

- (b) Planificarea și efectuarea acelei misiuni; și
- (c) Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situația financiară individuală sau la elementul specific, contul sau aspectul unei situații financiare.

## Definiții

- 6. În contextul prezentului ISA, referirea la:
  - (a) „Element al unei situații financiare” sau „element” reprezintă un „element, cont sau aspect al unei situații financiare;”
  - (b) „Standardele Internaționale de Raportare Financiară” reprezintă Standardele Internaționale de Raportare Financiară emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate; și
  - (c) O situație financiară individuală sau la un element specific al unei situații financiare include notele aferente. Notele aferente cuprind, de obicei, un sumar al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative relevante pentru situația financiară sau pentru element.

## Cerințe

### Considerente privind acceptarea misiunii

#### *Aplicarea ISA-urilor*

- 7. ISA 200 prevede ca auditorul să se conformeze tuturor ISA-urilor relevante pentru audit.<sup>3</sup> În cazul unui audit al unei situații financiare individuale sau al unui element specific dintr-o situație financiară, această cerință se aplică indiferent dacă auditorul este, de asemenea, angajat să auditeze setul complet de situații financiare ale entității. Dacă auditorul nu este angajat să auditeze și setul complet de situații financiare ale entității, auditorul trebuie să determine măsura în care auditul situației financiare individuale sau al elementului specific al situațiilor financiare în conformitate cu ISA-urile este posibil. (a se vedea pct. A5-A6)

#### *Acceptabilitatea cadrului de raportare financiară*

- 8. ISA 210 prevede ca auditorul să determine acceptabilitatea cadrului de raportare financiară aplicat la întocmirea situațiilor financiare.<sup>4</sup> În cazul unui audit al unei situații financiare individuale sau al unui element specific al situațiilor financiare, aceasta trebuie să includă, de asemenea, măsura în care aplicarea cadrului de raportare financiară va genera o prezentare care furni-

---

<sup>3</sup> ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*, punctul 18

<sup>4</sup> ISA 210, *Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit*, punctul 6 litera (a)

zează descrieri adecvate de informații, pentru a le permite utilizatorilor vizați să înțeleagă informațiile furnizate de situația financiară sau de element, precum și efectul tranzacțiilor și evenimentelor semnificative asupra informațiilor furnizate de situația financiară sau de element. (a se vedea pct. A7)

### *Formarea opiniei*

9. ISA 210 prevede ca termenii conveniți ai misiunii de audit să includă forma previzionată a oricăror rapoarte care urmează a fi emise de auditor.<sup>5</sup> În cazul unui audit al unei situații financiare individuale sau al unui element specific al situațiilor financiare, auditorul trebuie să ia în considerare măsura în care forma previzionată a opiniei este adecvată circumstanțelor. (a se vedea pct. A8-A9)

### **Considerente privind planificarea și efectuarea auditului**

10. ISA 200 prevede că ISA-urile sunt scrise în contextul unui audit al situațiilor financiare; ele urmează a fi adaptate circumstanțelor, după caz, atunci când sunt aplicate auditurilor altor informații financiare istorice.<sup>6, 7</sup> În planificarea și efectuarea unui audit al unei situații financiare individuale sau al unui element specific al situațiilor financiare, auditorul trebuie să adapteze toate ISA-urile relevante auditului, după cum este necesar în circumstanțele misiunii. (a se vedea pct. A10-A14)

### **Formarea unei opinii și considerente privind raportarea**

11. Atunci când formulează o opinie și raportează cu privire la o situație financiară individuală sau la un element specific al situațiilor financiare, auditorul trebuie să aplice cerințele ISA 700,<sup>8</sup> adaptate după cum este necesar în circumstanțele misiunii. (a se vedea pct. A15-A16)

### *Raportarea cu privire la setul complet de situații financiare ale entității și la o situație financiară individuală sau un element specific al acestor situații financiare*

12. Dacă auditorul se angajează într-o misiune de a raporta asupra unei situații financiare individuale sau a unui element specific al situațiilor financiare, în paralel cu o misiune de audit cu privire la un set complet de situații financiare, auditorul trebuie să exprime o opinie separată pentru fiecare misiune.

---

<sup>5</sup> ISA 210, punctul 10 litera (e)

<sup>6</sup> ISA 200, punctul 2

<sup>7</sup> ISA 200, punctul 13 litera (f), explică faptul că termenul „situații financiare” se referă, de obicei, la un set complet de situații financiare, așa cum sunt determinate prin dispozițiile cadrului de raportare financiară aplicabil.

<sup>8</sup> ISA 700, *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*

13. O situație financiară individuală auditată sau un element specific auditat al situațiilor financiare poate fi publicat(ă) alături de setul complet de situații financiare auditate ale entității. Dacă auditorul concluzionează că prezentarea situației financiare individuale sau a elementului specific al situațiilor financiare nu o/îl diferențiază suficient de setul complet de situații financiare, auditorul trebuie să ceară conducerii să rectifice situația. Potrivit punctelor 15 și 16, auditorul trebuie, de asemenea, să diferențieze opinia asupra situației financiare individuale sau asupra elementului specific al situațiilor financiare, de opinia asupra unui set complet de situații financiare. Auditorul nu trebuie să emită un raport al auditorului care să conțină opinia asupra situației financiare individuale sau asupra unui element specific al situațiilor financiare, până când nu este convins de această diferențiere.

Opinia modificată, Paragraful de evidențiere a unor aspecte sau Paragraful privind alte aspecte din raportul auditorului cu privire la un set complet de situații financiare ale entității

14. Dacă opinia din raportul auditorului cu privire la un set complet de situații financiare ale entității este modificată, sau dacă acel raport include un Paragraf de evidențiere a unor aspecte sau un Paragraf privind alte aspecte, auditorul trebuie să determine efectul pe care acestea îl pot avea asupra raportului auditorului cu privire la o situație financiară individuală sau asupra unui element specific al acelor situații financiare. Atunci când se consideră adecvat, auditorul trebuie să modifice opinia cu privire la situația financiară individuală sau la elementul specific al acestora sau să includă un Paragraf de evidențiere a unor aspecte sau un Paragraf privind alte aspecte în raportul auditorului, după caz. (a se vedea pct. A17)
15. Dacă auditorul concluzionează că este necesar să exprime o opinie contrară sau se află în imposibilitatea exprimării unei opinii asupra setului complet de situații financiare ale entității, luate în ansamblu, ISA 705 nu îi permite auditorului să includă în același raport al auditorului o opinie nemodificată cu privire la situația financiară individuală, care face parte din acele situații financiare, sau cu privire la un element specific care face parte din acele situații financiare.<sup>9</sup> Aceasta deoarece o astfel de opinie nemodificată ar fi în contradicție cu opinia contrară sau cu imposibilitatea exprimării unei opinii asupra setului complet de situații financiare ale entității, luate în ansamblul lor. (a se vedea pct. A18)
16. Dacă auditorul concluzionează că este necesar să exprime o opinie contrară sau se află în imposibilitatea exprimării unei opinii asupra setului complet de situații financiare ale entității, luate în ansamblu, dar, în contextul unui audit separat al unui element specific care este inclus în acele situații financiare,

---

<sup>9</sup> ISA 705, *Modificări ale opiniei raportului auditorului independent*, punctul 15

auditorul consideră, totuși, adecvat să exprime o opinie nemodificată asupra aceluia element, auditorul trebuie să facă acest lucru, doar dacă:

- (a) Auditorului nu i se interzice prin lege sau reglementări să procedeze astfel;
  - (b) Acea opinie este exprimată într-un raport al auditorului care nu este publicat alături de raportul auditorului care conține opinia contrară sau imposibilitatea exprimării unei opinii; și
  - (c) Elementul specific nu constituie o parte semnificativă a setului complet de situații financiare ale entității.
17. Auditorul nu trebuie să exprime o opinie nemodificată cu privire la o situație financiară individuală dintr-un set complet de situații financiare dacă auditorul a exprimat o opinie contrară sau s-a aflat în imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la setul complet de situații financiare, în ansamblu. Aceasta se aplică chiar dacă raportul auditorului asupra unei situații financiare individuale nu este publicat odată cu raportul auditorului care conține o opinie contrară, sau imposibilitatea exprimării unei opinii. Aceasta deoarece se presupune că o situație financiară individuală reprezintă o parte importantă a acelor situații financiare.

\* \* \*

## Aplicare și alte materiale explicative

### Domeniul de aplicare al prezentului ISA (a se vedea pct. 1)

- A1. ISA 200 definește termenul de „informații financiare istorice” drept informațiile exprimate în termeni financiari în raport cu o anumită entitate, derivate, în cea mai mare parte, din sistemul contabil al acelei entități, cu privire la evenimentele economice care au loc în perioadele de timp anterioare sau cu privire la condițiile sau circumstanțele economice la momente de timp din trecut.<sup>10</sup>
- A2. ISA 200 definește termenul de „situații financiare” drept o reprezentare structurată a informațiilor financiare istorice, inclusiv a notelor aferente, cu scopul de a comunica resursele economice sau obligațiile unei entități la un moment din timp sau modificările acestora aferente unei perioade de timp, în conformitate cu un cadru de raportare financiară. Termenul se referă, de obicei, la un set complet de situații financiare, așa cum prevăd cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil.<sup>11</sup>
- A3. ISA-urile sunt scrise în contextul unui audit al situațiilor financiare;<sup>12</sup> acestea urmează să fie adaptate, dacă este necesar, în circumstanțele în care sunt apli-

---

<sup>10</sup> ISA 200, punctul 13 litera (g)

<sup>11</sup> ISA 200, punctul 13 litera (f)

<sup>12</sup> ISA 200, punctul 2

cate unui audit al altor informații financiare istorice, precum o situație financiară individuală sau un element specific al unei situații financiare. Prezentul ISA oferă îndrumări în această privință. (Anexa 1 prezintă exemple de astfel de alte informații financiare istorice.)

- A4. O misiune de asigurare rezonabilă, alta decât un audit al informațiilor financiare istorice, este efectuată în conformitate cu Standardul Internațional privind Misiunile de Asigurare (ISAE) 3000.<sup>13</sup>

### Considerente privind acceptarea misiunii

#### *Aplicarea ISA-urilor (a se vedea pct. 7)*

- A5. ISA 200 prevede ca auditorul să se conformeze cu (a) cerințele etice relevante, inclusiv cele referitoare la independență, cu privire la misiunile de audit al situațiilor financiare, și (b) toate ISA-urile relevante pentru audit. Acesta prevede, de asemenea, ca auditorul să se conformeze cu fiecare cerință dintr-un ISA, cu excepția cazului în care întregul ISA nu este relevant sau cerința nu este relevantă, deoarece este condiționată, iar condiția nu există. În circumstanțe excepționale, auditorul poate considera necesar să se abată de la o cerință relevantă dintr-un ISA, acesta efectuând proceduri de audit alternative pentru a atinge obiectivul acelei cerințe.<sup>14</sup>
- A6. Este posibil ca o conformitate cu cerințele ISA-urilor relevante pentru auditul unei situații financiare individuale sau al unui element specific dintr-o situație financiară să nu fie fezabilă atunci când auditorul nu este angajat să auditeze setul complet de situații financiare ale entității. În astfel de cazuri, auditorul nu are, de cele mai multe ori, aceeași înțelegere a entității și a mediului său, inclusiv a controlului său intern, ca un auditor care auditează, de asemenea, setul complet de situații financiare ale entității. De asemenea, auditorul nu deține probe de audit cu privire la calitatea generală a înregistrărilor contabile sau a altor informații contabile care ar trebui să fie dobândite în cadrul unui audit al unui set complet de situații financiare ale entității. În consecință, este posibil ca auditorul să aibă nevoie de probe suplimentare pentru a corobora probele de audit dobândite pe baza înregistrărilor contabile. În cazul unui audit al unui element specific al unei situații financiare, anumite ISA-uri prevăd o muncă de audit care poate fi disproporționată față de elementul care este supus auditului. De exemplu, cu toate că cerințele ISA 570<sup>15</sup> pot fi relevante în circumstanțele unui audit al unei situații a conturilor de creanțe, este posibil ca o conformitate cu aceste cerințe să nu fie fezabilă, din cauza efortului de audit implicat. Dacă auditorul ajunge la concluzia că este posibil ca un audit al unei

---

<sup>13</sup> ISAE 3000, *Misiunile de asigurare, altele decât auditurile sau revizuirile informațiilor financiare istorice*

<sup>14</sup> ISA 200, punctele 4, 18 și 22-23

<sup>15</sup> ISA 570, *Continuitatea activității*

situații financiare individuale sau al unui element specific al unei situații financiare, în conformitate cu ISA-urile, să nu fie fezabil, auditorul poate discuta cu membrii conducerii dacă nu ar fi mai potrivit un alt tip de misiune.

*Acceptabilitatea cadrului de raportare financiară (a se vedea pct. 8)*

- A7. O situație financiară individuală sau un element specific al unei situații financiare poate fi întocmită/ întocmit în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil, care are la bază un cadru de raportare financiară stabilit de o organizație autorizată sau recunoscută de normalizare, pentru întocmirea unui set complet de situații financiare (de exemplu, Standardele Internaționale de Raportare Financiară). Dacă acesta este cazul, determinarea acceptabilității cadrului aplicabil poate implica luarea în considerare a măsurii în care cadrul include toate cerințele care stau la baza sa și care sunt relevante pentru prezentarea unei situații financiare individuale sau a unui element specific dintr-o situație financiară, care furnizează prezentări adecvate de informații.

*Formarea opiniei (a se vedea pct. 9)*

- A8. Formarea unei opinii exprimate de către auditor depinde de cadrul de raportare financiară aplicabil și de orice legi sau reglementări aplicabile.<sup>16</sup> În conformitate cu ISA 700:<sup>17</sup>
- (a) Atunci când se exprimă o opinie nemodificată cu privire la un set complet de situații financiare întocmite în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă, opinia auditorului trebuie, cu excepția cazului în care legislația sau reglementările prevăd altfel, să utilizeze una dintre următoarele expresii:
    - (i) situațiile financiare prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu [cadrul de raportare financiară aplicabil]; sau
    - (ii) situațiile financiare oferă o imagine corectă și fidelă, în conformitate cu [cadrul de raportare financiară aplicabil]; și
  - (b) Atunci când se exprimă o opinie nemodificată cu privire la situațiile financiare întocmite în conformitate cu un cadru de conformitate, opinia auditorului prevede că situațiile financiare sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu [cadrul de raportare financiară aplicabil].
- A9. În cazul unei situații financiare individuale sau al unui element specific al unei situații financiare, cadrul de raportare financiară aplicabil poate să nu abordeze, în mod expres, prezentarea situației financiare sau a elementului. Acesta poate fi cazul când cadrul de raportare financiară aplicabil are la bază

<sup>16</sup> ISA 200, punctul 8

<sup>17</sup> ISA 700, punctele 35-36

un cadru de raportare financiară stabilit de o organizație autorizată sau recunoscută de normalizare, pentru întocmirea unui set complet de situații financiare (de exemplu, Standardele Internaționale de Raportare Financiară). Auditorul ia, deci, în considerare măsura în care formularea așteptată a opiniei este adecvată, din perspectiva cadrului de raportare financiară aplicabil. Factorii care pot afecta luarea în considerare de către auditor a utilizării în opinie a expresiilor „prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative” sau „furnizează o imagine corectă și fidelă” includ:

- Măsura în care cadrul de raportare financiară aplicabil este limitat explicit sau implicit la întocmirea unui set complet de situații financiare.
- Măsura în care situația financiară individuală sau elementul specific al unei situații financiare:
  - Se va conforma integral acelor cerințe ale cadrului, relevante pentru acea situație financiară sau pentru acel element, și prezentarea situației financiare sau a elementului include notele aferente.
  - Dacă este necesar pentru realizarea prezentării fidele, va prezenta informații suplimentare față de cele prevăzute în mod specific de către cadru sau, în circumstanțe excepționale, se va abate de la o cerință a cadrului.

Decizia auditorului cu privire la formularea previzionată a opiniei este un aspect ce ține de raționamentul profesional. Aceasta poate fi afectată de măsura în care utilizarea expresiilor „prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative” sau „furnizează o imagine corectă și fidelă” în opinia auditorului asupra unei situații financiare individuale sau a unui element specific al situațiilor financiare, întocmite în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă, este general acceptată în acea jurisdicție.

### **Considerente privind planificarea și efectuarea auditului (a se vedea pct. 10)**

A10. Relevanța fiecărui ISA trebuie să fie luată în considerare cu atenție. Chiar și atunci când numai un element specific al situației financiare constituie subiectul auditului, ISA-uri precum ISA 240<sup>18</sup>, ISA 550<sup>19</sup> și ISA 570 sunt, în principiu, relevante. Aceasta deoarece elementul poate fi denaturat ca urmare a unei fraude, a tranzacțiilor cu părțile afiliate sau a unei aplicări incorecte a principiului de continuitate a activității prevăzut de cadrul de raportare financiară aplicabil.

A11. Mai mult, ISA-urile sunt elaborate în contextul unui audit al situațiilor financiare; acestea trebuie adaptate în funcție de circumstanțe, atunci când se aplică unui audit al unei situații financiare individuale sau unui anumit

---

<sup>18</sup> ISA 240, *Responsabilitățile auditorului privind fraudă în cadrul unui audit al situațiilor financiare*

<sup>19</sup> ISA 550, *Părți afiliate*



element din situația financiară<sup>20</sup>. De exemplu, declarațiile scrise ale conducerii cu privire la un set complet de situații financiare ar fi înlocuite de declarațiile scrise cu privire la prezentarea situației financiare sau cu privire la elementul care este în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.

- A12. Atunci când se auditează o situație financiară individuală sau un anumit element din situația financiară, în paralel cu auditul unui set complet de situații financiare ale entității, este posibil ca auditorul să poată utiliza probe de audit, obținute ca parte a auditului setului complet de situații financiare al entității, în auditul situației financiare sau al elementului. Cu toate acestea, ISA-urile prevăd ca auditorul să planifice și să efectueze auditul situației financiare sau al elementului în vederea obținerii de probe de audit suficiente și adecvate pe care să își fundamenteze opinia asupra situației financiare sau asupra elementului.
- A13. În situațiile financiare individuale care conțin un set complet de situații financiare, majoritatea elementelor din respectivele situații financiare, inclusiv notele aferente acestora, sunt interconectate. În acest sens, atunci când se auditează o situație financiară individuală sau un anumit element dintr-o situație financiară, este posibil ca auditorul să nu poată lua în considerare situația financiară sau elementul izolat. În consecință, auditorul poate fi nevoit să efectueze proceduri în legătură cu aspectele interconectate, în vederea îndeplinirii obiectivelor auditului.
- A14. Mai mult, pragul de semnificație stabilit pentru o situație financiară individuală sau pentru un anumit element din situația financiară poate fi mai scăzut decât pragul de semnificație stabilit pentru setul complet de situații financiare al entității; acest aspect va afecta natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de audit și evaluarea denaturărilor necorectate.

### **Formarea unei opinii și considerente privind raportarea (a se vedea pct. 11)**

- A15. ISA 700 prevede ca auditorul, în vederea formării unei opinii, să evalueze dacă situațiile financiare oferă prezentări adecvate astfel încât să le permită utilizatorilor vizați să înțeleagă efectul tranzacțiilor și evenimentelor semnificative asupra informațiilor prezentate în situațiile financiare<sup>21</sup>. În cazul unei situații financiare individuale, sau al unui anumit element dintr-o situație financiară, este important ca situația financiară sau elementul respectiv, inclusiv notele aferente, din perspectiva cerințelor cadrului de raportare financiară aplicabil, să furnizeze prezentări adecvate care să le permită utilizatorilor vizați să înțeleagă informațiile prezentate în situația financiară sau în element, și efectul tranzacțiilor și al evenimentelor semnificative asupra informațiilor prezentate în situația financiară sau în element.

<sup>20</sup> ISA 200, punctul 2

<sup>21</sup> ISA 700, punctul 13 litera (e)

A16. Anexa 2 a prezentului ISA conține exemple de rapoarte ale auditorilor asupra unei situații financiare individuale sau asupra unui anumit element dintr-o situație financiară.

*Opinia modificată, Paragraful de evidențiere a unor aspecte sau Paragraful privind alte aspecte din raportul auditorului asupra unui set complet de situații financiare ale entității (a se vedea pct. 14-15)*

A17. Chiar și atunci când opinia modificată asupra setului complet de situații financiare ale entității, Paragraful de evidențiere a unor aspecte sau Paragraful privind alte aspecte nu au legătură cu situația financiară auditată sau cu elementul auditat, auditorul poate totuși considera adecvat să facă referire la modificare într-un paragraf privind alte aspecte din raportul său cu privire la situația financiară sau cu privire la element, deoarece consideră acest aspect relevant pentru înțelegerea de către utilizatorii vizați a situației financiare auditate sau a elementului auditat, sau a raportului auditorului aferent acestora (vezi ISA 706)<sup>22</sup>

A18. Într-un raport al auditorului asupra unui set complet de situații financiare ale entității, imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la rezultatele operațiunilor și la fluxurile de trezorerie, acolo unde este relevant, și emiterea unei opinii neschimbate cu privire la poziția financiară sunt permise, deoarece imposibilitatea exprimării unei opinii a fost emisă doar cu privire la rezultatele operațiunilor și la fluxurile de trezorerie și nu cu privire la situațiile financiare, în ansamblu.<sup>23</sup>

---

<sup>22</sup> ISA 706, *Paragrafele de evidențiere a unor aspecte și paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului independent*, punctul 6

<sup>23</sup> ISA 510, *Misiuni de audit inițiale – solduri inițiale*, punctul 8 și ISA 705, punctul A16

## Anexa 1

(a se vedea pct. A3)

### **Exemple de elemente specifice, conturi sau aspecte ale unei situații financiare**

- Creanțe, provizioane pentru creanțele incerte, stocuri, datoriile aferente beneficiilor angajate de un plan privat de pensii, valoarea înregistrată a imobilizărilor necorporale identificate, sau datoria aferentă pagubelor „survenite, dar neraportate” dintr-un portofoliu de asigurare, inclusiv notele aferente.
- O schemă privind activele administrate extern și veniturile dintr-un plan privat de pensii, inclusiv notele aferente.
- O schemă privind activele corporale nete, inclusiv notele aferente.
- O schemă privind cheltuielile plătite, aferente proprietăților imobiliare în leasing, inclusiv notele explicative.
- O schemă privind participarea la profit sau primele angajaților, inclusiv notele explicative.

## **Anexa 2**

(a se vedea pct. A16)

### **Exemple de rapoarte ale auditorilor asupra unei situații financiare individuale și asupra unui element specific al unei situații financiare**

- Exemplul 1: Un raport al auditorului cu privire la o situație financiară individuală întocmită în conformitate cu un cadru de raportare cu scop general (în contextul acestui exemplu, un cadru de prezentare fidelă).
- Exemplul 2: Un raport al auditorului cu privire la o situație financiară individuală întocmită în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special (în contextul acestui exemplu, un cadru de prezentare fidelă).
- Exemplul 3: Un raport al auditorului cu privire la un element specific, cont sau aspect al unei situații financiare întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special (în contextul acestui exemplu, un cadru de conformitate).

### **Exemplul 1:**

**Circumstanțele includ următoarele:**

- **Auditul unui bilanț (adică o situație financiară individuală).**
- **Bilanțul a fost întocmit de către conducerea entității în conformitate cu cerințele Cadrului de Raportare Financiară din Jurisdicția X, relevant pentru întocmirea unui bilanț.**
- **Cadrul de raportare financiară aplicabil este un cadru de prezentare fidelă, conceput pentru a răspunde nevoilor de informații financiare comune ale unei serii largi de utilizatori.**
- **Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare, din ISA 210.**
- **Auditorul a determinat că este adecvată utilizarea expresiei „prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative,” în cadrul opiniei auditorului.**

## RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

[Destinatarul adecvat]

Am auditat bilanțul Companiei ABC la data de 31 decembrie 20X1, și un sumar al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative (care alcătuiesc împreună „situația financiară”).

### **Responsabilitatea conducerii<sup>1</sup> pentru situația financiară**

Conducerea este responsabilă de întocmirea și prezentarea fidelă a acestei situații financiare în conformitate cu acele cerințe din Cadrul de Raportare Financiară din Jurisdicția X, relevante pentru întocmirea unei astfel de situații financiare, 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 fie de fraudă, fie de eroare.

### **Responsabilitatea auditorului**

Responsabilitatea noastră este de a exprima o opinie cu privire la situația financiară, pe baza auditului nostru. Am desfășurat auditul în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit. Aceste standarde prevăd conformitatea cu cerințele etice și planificarea și desfășurarea auditului în vederea obținerii asigurării rezonabile cu privire la măsura în care situația financiară este lipsită de denaturări semnificative.

---

<sup>1</sup> Sau alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal din jurisdicția specifică.

Un audit implică efectuarea de proceduri în vederea obținerii de probe de audit cu privire la valorile și prezentările din situația financiară. Procedurile selectate depind de raționamentul auditorului, inclusiv de evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă a situației financiare, cauzată fie de fraudă, fie de eroare. În efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate și prezentarea fidelă a situației financiare, în vederea proiectării de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor, dar nu cu scopul exprimării unei opinii cu privire la eficacitatea controlului intern al entității.<sup>2</sup> Un audit include, de asemenea, evaluarea gradului de adecvare a politicilor contabile utilizate și a caracterului rezonabil al estimărilor contabile efectuate de către conducere, precum și evaluarea prezentării generale a situației financiare.

Creдем că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră de audit.

### **Opinia**

În opinia noastră, situația financiară prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative, poziția financiară a Companiei ABC la data de 31 decembrie 20X1, în conformitate cu acele dispoziții din Cadrul de Raportare Financiară din Jurisdicția X, relevante pentru întocmirea acestei situații financiare.

[Semnătura auditorului]

[Data raportului auditorului]

[Adresa auditorului]

---

<sup>2</sup> În circumstanțele în care auditorul are, de asemenea, responsabilitatea de a exprima o opinie cu privire la eficacitatea controlului intern, în paralel cu auditul situațiilor financiare, această propoziție ar fi formulată după cum urmează: „În efectuarea acelor evaluări ale riscurilor, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate și prezentarea fidelă a situației financiare în vederea proiectării de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor.”

### **Exemplul 2:**

**Circumstanțele includ următoarele:**

- **Auditul unei situații a încasărilor și plăților (adică o situație financiară individuală).**
- **Situația financiară a fost întocmită de către conducerea entității, în conformitate cu contabilitatea pe bază de încasări și plăți, pentru a răspunde unei solicitări de informații despre fluxul de trezorerie, primită de la un creditor. Conducerea poate alege între mai multe cadre de raportare financiară.**
- **Cadrul de raportare financiară aplicabil este un cadru de prezentare fidelă, conceput pentru a răspunde nevoilor de informații financiare ale unor utilizatori specifici.<sup>3</sup>**
- **Auditorul a determinat că este adecvată utilizarea expresiei „prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative,” în cadrul opiniei auditorului.**
- **Distribuția sau utilizarea raportului auditorului nu este restricționată.**

## RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

[Destinatarul adecvat]

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

### **Responsabilitatea conducerii<sup>4</sup> pentru situațiile financiare**

Conducerea este responsabilă de întocmirea și prezentarea fidelă a acestei situații financiare, în conformitate cu contabilitatea pe bază de încasări și plăți descrisă în Nota X; aceasta include determinarea contabilității pe bază de încasări și plăți drept o bază acceptabilă pentru întocmirea situației financiare în circumstanțele date și pentru controlul intern pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite întocmirea situației financiare care să fie lipsită de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare.

<sup>3</sup> ISA 800 conține cerințe și îndrumări privind forma și conținutul situațiilor financiare întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special.

<sup>4</sup> Sau alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal din jurisdicția specifică.

## **Responsabilitatea auditorului**

Responsabilitatea noastră este de a exprima o opinie cu privire la situația financiară, pe baza auditului nostru. Am desfășurat auditul în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit. Aceste standarde prevăd conformitatea cu cerințele etice și planificarea și desfășurarea auditului în vederea obținerii asigurării rezonabile cu privire la măsura în care situația financiară este lipsită de denaturări semnificative

Un audit implică efectuarea de proceduri în vederea obținerii de probe de audit cu privire la valorile și prezentările din situația financiară. Procedurile selectate depind de raționamentul auditorului, inclusiv de evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă a situației financiare, cauzată fie de fraudă, fie de eroare. În efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate și prezentarea fidelă a situației financiare, în vederea proiectării de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor, dar nu cu scopul exprimării unei opinii cu privire la eficacitatea controlului intern al entității. Un audit include, de asemenea, evaluarea gradului de adecvare a politicilor contabile și a caracterului rezonabil al estimărilor contabile efectuate de către conducere, precum și evaluarea prezentării generale a situației financiare.

Creдем că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră de audit.

## **Opinia**

În opinia noastră, situația financiară prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative, încasările și plățile Companiei ABC, aferente exercițiului financiar încheiat la 31 decembrie 20X1, în conformitate cu contabilitatea pe bază de încasări și plăți descrisă în Nota X.

## **Baza de contabilizare**

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

[Semnătura auditorului]

[Data raportului auditorului]

[Adresa auditorului]



### **Exemplul 3:**

**Circumstanțele includ următoarele:**

- **Auditul răspunderii pentru pagubele „survenite dar neraportate” dintr-un portofoliu de asigurări (adică un element, cont sau aspect al unei situații financiare).**
- **Informația financiară a fost întocmită de către conducerea entității în conformitate cu prevederile cadrului de raportare financiară stabilit de un organ de reglementare pentru a răspunde cerințelor aceluși organ de reglementare. Conducerea nu are de ales între mai multe cadre de raportare financiară.**
- **Cadrul de raportare financiară aplicabil este un cadru de conformitate, conceput pentru a răspunde nevoilor de informații financiare ale utilizatorilor specifici.<sup>5</sup>**
- **Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare, din ISA 210.**
- **Distribuția raportului auditorului este restricționată.**

## RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

[Destinatarul adecvat]

Am auditat schema anexată aferentă răspunderii pentru pagubele „survenite dar neraportate” ale Companiei de asigurări ABC la data de 31 decembrie 20X1 („schema”). Schema a fost întocmită de către conducere pe baza [descrieți prevederile de raportare financiară stabilite de către organul de reglementare].

### **Responsabilitatea conducerii<sup>6</sup> pentru Schemă**

Conducerea este responsabilă de întocmirea schemei în conformitate cu [descrieți prevederile de raportare financiară stabilite de către organul de reglementare], și pentru acel control intern pe care conducerea îl consideră necesar, pentru a permite întocmirea unei scheme care să fie lipsită de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare.

### **Responsabilitatea auditorului**

Responsabilitatea noastră este de a exprima o opinie cu privire la schemă, pe baza auditului nostru. Am desfășurat auditul în conformitate cu Standardele Internaționale

<sup>5</sup> ISA 800 conține cerințe și îndrumări privind forma și conținutul situațiilor financiare întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special.

<sup>6</sup> Sau alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal din jurisdicția specifică.

de Audit. Aceste standarde prevăd conformitatea cu cerințele etice și planificarea și desfășurarea auditului în vederea obținerii asigurării rezonabile cu privire la măsura în care schema este lipsită de denaturări semnificative.

Un audit implică efectuarea de proceduri în vederea obținerii de probe de audit cu privire la valorile și prezentările din schemă. Procedurile selectate depind de raționamentul auditorului, inclusiv de evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă a schemei, cauzată fie de fraudă, fie de eroare. În efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate a schemei, în vederea proiectării de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor, dar nu cu scopul exprimării unei opinii cu privire la eficacitatea controlului intern al entității. Un audit include, de asemenea, evaluarea gradului de adecvare a politicilor contabile și a caracterului rezonabil al estimărilor contabile efectuate de către conducere, precum și evaluarea prezentării generale a schemei.

Credem că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră de audit.

### **Opinia**

În opinia noastră, informațiile financiare din schema aferentă răspunderii pentru pagubele „survenite dar neraportate” ale Companiei de asigurări ABC de la data de 31 decembrie 20X1 sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu [descrieți prevederile de raportare financiară stabilite de către organul de reglementare].

### **Baza de contabilizare și restricționarea distribuției**

Fără a ne modifica opinia, atragem atenția asupra Notei X la schemă, care descrie baza de contabilizare. Schema este întocmită pentru a îi permite Companiei de asigurări ABC să îndeplinească cerințele organului de reglementare DEF. În consecință, este posibil ca schema să nu fie adecvată în alte scopuri. Raportul nostru este destinat exclusiv Companiei de asigurări ABC și organului de reglementare DEF și nu ar trebui distribuit altor părți decât Companiei de asigurări ABC și organului de reglementare DEF.

[Semnătura auditorului]

[Data raportului auditorului]

[Adresa auditorului]

**STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 810**  
**MISIUNI DE RAPORTARE CU PRIVIRE LA SITUAȚIILE**  
**FINANCIARE SINTETIZATE**

(În vigoare pentru misiunile pentru perioadele care încep cu  
data de 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date)

**CUPRINS**

	Punct
<b>Introducere</b>	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA.....	1
Data intrării în vigoare.....	2
<b>Obiective</b> .....	3
<b>Definiții</b> .....	4
<b>Cerințe</b>	
Acceptarea misiunii.....	5-7
Natura procedurilor.....	8
Forma opiniei.....	9-11
Plasarea în timp a activității și evenimentele ulterioare datei raportului auditorului cu privire la situațiile financiare auditate.....	12-13
Raportul auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate.....	14-19
Restricții cu privire la distribuție sau utilizare sau atenționarea cititorilor cu privire la baza de contabilizare.....	20
Date comparative.....	21-22
Informații suplimentare neauditate, prezentate împreună cu situațiile financiare sintetizate.....	23
Alte informații din documentele care conțin situații financiare sintetizate	24
Asocierea auditorului.....	25-26
<b>Aplicare și alte materiale explicative</b>	
Acceptarea misiunii.....	A1-A7
Evaluarea disponibilității situațiile financiare auditate.....	A8
Forma opiniei.....	A9

Plasarea în timp a activității și evenimentele ulterioare datei raportului auditorului cu privire la situațiile financiare auditate.....	A10
Raportul auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate .....	A11-A15
Date comparative .....	A16-A17
Informații suplimentare neauditate, prezentate împreună cu situațiile financiare sintetizate .....	A18
Alte informații în documentele care conțin situații financiare sintetizate .....	A19
Asocierea auditorului .....	A20
Anexă: Exemple de rapoarte cu privire la situațiile financiare sintetizate	

---

Standardul Internațional de Audit (ISA) 810, *Misiuni de raportare cu privire la situațiile financiare sintetizate*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

## Introducere

### Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit tratează responsabilitățile auditorului aferente unei misiuni de raportare cu privire la situațiile financiare sintetizate, derivate din situațiile financiare auditate de către același auditor, în conformitate cu ISA-urile.

### Data intrării în vigoare

2. Prezentul ISA este în vigoare pentru misiunile aferente perioadelor care încep cu data de 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date.

### Obiective

3. Obiectivele auditorului sunt:
  - (a) Să determine dacă este adecvat să accepte misiunea de a raporta cu privire la situațiile financiare sintetizate; și
  - (b) Dacă se angajează să raporteze cu privire la situațiile financiare sintetizate:
    - (i) Să își formeze o opinie cu privire la situațiile financiare sintetizate, pe baza unei evaluări a concluziilor formulate în urma probelor obținute; și
    - (ii) Să își exprime, în mod clar, acea opinie printr-un raport scris care să descrie, de asemenea, baza pentru acea opinie.

### Definiții

4. În contextul acestui ISA, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
  - (a) Criterii aplicate – Criteriile aplicate de conducere în întocmirea situațiilor financiare sintetizate.
  - (b) Situații financiare auditate – Situațiile financiare<sup>1</sup> auditate de către auditor în conformitate cu ISA-urile și din care derivă situațiile financiare sintetizate.
  - (c) Situații financiare sintetizate – Informații financiare istorice care sunt derivate din situațiile financiare, dar conțin mai puține detalii decât situațiile financiare, continuând să ofere o reprezentare structurată și consecventă cu cea furnizată de situațiile financiare, cu privire la resursele economice ale entității sau obligațiile acesteia la un moment din

<sup>1</sup> ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*, punctul 13 litera (f), definește termenul „situații financiare”

timp sau modificările lor pe o perioadă de timp.<sup>2</sup> Diferitele jurisdicții pot folosi o terminologie diferită pentru a descrie aceste informații financiare istorice.

## Cerințe

### Acceptarea misiunii

5. Auditorul trebuie să accepte o misiune de raportare cu privire la situațiile financiare sintetizate în conformitate cu prezentul ISA, doar atunci când auditorul a fost angajat să efectueze un audit al situațiilor financiare din care derivă situațiile financiare sintetizate, în conformitate cu ISA-urile. (a se vedea pct. A1)
6. Înainte de a accepta o misiune de raportare cu privire la situațiile financiare sintetizate, auditorul trebuie: (a se vedea pct. A2)
  - (a) Să determine dacă criteriile aplicate sunt acceptabile; (a se vedea pct. A3-A7)
  - (b) Să obțină acordul conducerii cu privire la faptul că își asumă și înțelege responsabilitatea sa:
    - (i) De a întocmi situații financiare sintetizate, în conformitate cu criteriile aplicate;
    - (ii) De a asigura disponibilitatea situațiilor financiare auditate pentru utilizatorii vizați, fără dificultăți nedorite (sau, dacă legea sau reglementările prevăd că nu este necesar ca situațiile financiare auditate să fie puse la dispoziția utilizatorilor vizați ai situațiilor financiare sintetizate și stabilesc criteriile pentru întocmirea situațiilor financiare sintetizate, să descrie acea lege sau reglementare în situațiile financiare sintetizate); și
    - (iii) De a include raportul auditorului asupra situațiilor financiare sintetizate în orice document care conține situații financiare sintetizate și care indică faptul că auditorul a raportat cu privire la ele.
  - (c) Să stabilească cu membrii conducerii forma opiniei ce urmează a fi exprimată cu privire la situațiile financiare sintetizate (a se vedea pct. 9-11).
7. Dacă auditorul concluzionează că sunt inacceptabile criteriile aplicate sau că nu este în măsură să obțină acordul conducerii prevăzut la punctul 6 litera (b), auditorul nu trebuie să accepte misiunea de a raporta cu privire la situațiile financiare sintetizate, cu excepția situației în care i se cere acest lucru prin lege sau reglementări. O misiune efectuată în conformitate cu o asemenea lege sau reglementare nu este în conformitate cu prezentul ISA. În consecință, raportul

---

<sup>2</sup> ISA 200, punctul 13 litera (f)

auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate nu trebuie să invoce faptul că misiunea a fost efectuată în conformitate cu prezentul ISA. Auditorul trebuie să includă referințe adecvate la acest fapt în termenii misiunii. Auditorul trebuie să determine, de asemenea, efectul pe care acest aspect l-ar putea avea asupra misiunii de a audita situațiile financiare din care derivă situațiile financiare sintetizate.

### Natura procedurilor

8. Auditorul trebuie să efectueze următoarele proceduri, și orice altă procedură pe care acesta ar putea să o considere necesară, ca bază pentru opinia auditorului asupra situațiilor financiare sintetizate:
  - (a) Să evalueze dacă situațiile financiare sintetizate prezintă, în mod adecvat, natura lor sintetizată și identifică în mod corespunzător situațiile financiare auditate.
  - (b) Atunci când situațiile financiare sintetizate nu sunt însoțite de situațiile financiare auditate, să evalueze dacă acestea descriu în mod clar:
    - (i) De la cine sau de unde sunt disponibile situațiile financiare auditate; sau
    - (ii) Legea sau reglementarea care specifică faptul că nu este necesar ca situațiile financiare auditate să fie puse la dispoziția utilizatorilor vizați ai situațiilor financiare sintetizate și să stabilească criteriile de întocmire a situațiilor financiare sintetizate.
  - (c) Să evalueze dacă situațiile financiare sintetizate prezintă în mod adecvat criteriile aplicate.
  - (d) Să compare situațiile financiare sintetizate cu informațiile legate de acestea din situațiile financiare auditate, pentru a determina dacă situațiile financiare sintetizate sunt corelate cu, sau pot fi recalculat pornind de la, informațiile legate de acestea din situațiile financiare auditate.
  - (e) Să evalueze dacă situațiile financiare sintetizate sunt întocmite în conformitate cu criteriile aplicate.
  - (f) Să evalueze dacă, având în vedere scopul situațiilor financiare sintetizate, situațiile financiare sintetizate conțin informațiile necesare și dacă sunt la un nivel de agregare adecvat, pentru a nu fi considerate ca putând induce în eroare, în circumstanțele date.
  - (g) Să evalueze dacă situațiile financiare auditate sunt disponibile pentru utilizatorii vizați ai situațiilor financiare sintetizate, fără dificultăți nedorite, cu excepția situației în care legea sau reglementările prevăd că nu este necesar ca acestea să fie disponibile și stabilesc criteriile de întocmire a situațiilor financiare sintetizate. (a se vedea pct. A8)

**Forma opiniei**

9. Atunci când auditorul a ajuns la concluzia că o opinie nemodificată cu privire la situațiile financiare sintetizate este adecvată, opinia auditorului trebuie, dacă legea sau reglementările nu prevăd altfel, să utilizeze una dintre formulările următoare: (a se vedea pct. A9)
  - (a) Situațiile financiare sintetizate sunt consecvente, sub toate aspectele semnificative, cu situațiile financiare auditate, în conformitate cu [criteriile aplicate]; sau
  - (b) Situațiile financiare sintetizate reprezintă un sumar fidel al situațiilor financiare auditate, în conformitate cu [criteriile aplicate].
10. Dacă legea sau reglementările stabilesc formulări ale exprimării opiniei cu privire la situațiile financiare sintetizate, în termeni care sunt diferiți de cei descriși la punctul 9, auditorul trebuie:
  - (a) Să aplice procedurile descrise la punctul 8 și orice alte proceduri subsecvente necesare, pentru a îi permite auditorului să exprime opinia în forma convenită; și
  - (b) Să evalueze dacă utilizatorii situațiilor financiare sintetizate ar putea să înțeleagă greșit opinia auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate și, în caz afirmativ, dacă este posibil ca explicațiile suplimentare din raportul auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate să atenueze o posibilă neînțelegere.
11. Dacă, în cazul punctului 10 litera (b), auditorul concluzionează că explicațiile suplimentare din raportul auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate nu pot să atenueze posibilele neînțelegeri, auditorul nu trebuie să accepte misiunea, cu excepția cazului în care i se solicită acest lucru prin lege sau reglementări. O misiune efectuată în conformitate cu o asemenea lege sau reglementare nu este în conformitate cu prezentul ISA. În consecință, raportul auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate nu trebuie să indice faptul că acea misiune a fost efectuată în conformitate cu prezentul ISA.

**Plasarea în timp a activității și evenimentele ulterioare datei raportului auditorului cu privire la situațiile financiare auditate**

12. Raportul auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate ar putea fi datat mai târziu decât raportul auditorului cu privire la situațiile financiare auditate. În asemenea cazuri, raportul auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate trebuie să menționeze faptul că situațiile financiare sintetizate și situațiile financiare auditate nu reflectă efectele sau evenimentele care s-au petrecut ulterior datei raportului auditorului cu privire la situațiile financiare auditate, care ar putea să necesite ajustare sau prezentare în cadrul situațiilor financiare auditate. (a se vedea pct. A10)



13. Auditorul ar putea să ia cunoștință de aspecte care existau la data raportului auditorului cu privire la situațiile financiare auditate, dar despre care auditorul nu avea cunoștințe anterioare. În asemenea cazuri, auditorul nu trebuie să emită raportul auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate până la momentul la care luarea în considerare de către auditor a acestor aspecte, în raport cu situațiile financiare auditate, în conformitate cu ISA 560<sup>3</sup>, a luat sfârșit.

## Raportul auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate

### *Elemente ale raportului auditorului*

14. Raportul auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate trebuie să includă următoarele elemente<sup>4</sup>: (a se vedea pct. A15)
- (a) Un titlu care să indice, în mod clar, faptul că este un raport al unui auditor independent. (a se vedea pct. A11)
  - (b) Un destinatar. (a se vedea pct. A12)
  - (c) Un paragraf introductiv care:
    - (i) Identifică situațiile financiare sintetizate pe baza cărora auditorul raportează, inclusiv titlul fiecărei declarații incluse în situațiile financiare sintetizate; (a se vedea pct. A13)
    - (ii) Identifică situațiile financiare auditate;
    - (iii) Face referire la raportul auditorului cu privire la situațiile financiare auditate, la data acelui raport, și, conform punctelor 17-18, la faptul că o opinie nemodificată este exprimată cu privire la situațiile financiare auditate;
    - (iv) Dacă data raportului auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate este ulterioară datei raportului auditorului cu privire la situațiile financiare auditate, prevede că situațiile financiare sintetizate și situațiile financiare auditate nu reflectă efectele unor evenimente care au avut loc ulterior datei raportului auditorului cu privire la situațiile financiare auditate; și
    - (v) O declarație care să indice faptul că situațiile financiare sintetizate nu cuprind toate prezentările cerute de cadrul de raportare financiară aplicat în întocmirea situațiilor financiare auditate și că citirea situațiilor financiare sintetizate nu reprezintă un substitut pentru citirea situațiilor financiare auditate.

<sup>3</sup> ISA 560, *Evenimente ulterioare*

<sup>4</sup> Punctele 17-18, care tratează circumstanțele în care raportul auditorului cu privire la situațiile financiare auditate a fost modificat, necesită elemente adiționale față de cele prezentate la acest punct.

- (d) O descriere a responsabilității conducerii<sup>5</sup> cu privire la situațiile financiare sintetizate, explicând că membrii conducerii<sup>6</sup> sunt responsabili pentru întocmirea situațiilor financiare sintetizate, în conformitate cu criteriile aplicate.
  - (e) O declarație că auditorul este responsabil pentru exprimarea unei opinii cu privire la situațiile financiare sintetizate, pe baza procedurilor prevăzute de prezentul ISA.
  - (f) Un paragraf care să exprime în mod clar o opinie (a se vedea pct. 9-11).
  - (g) Semnătura auditorului.
  - (h) Data raportului auditorului. (a se vedea pct. A14)
  - (i) Adresa auditorului.
15. Dacă destinatarul situațiilor financiare sintetizate nu este același cu destinatarul raportului auditorului cu privire la situațiile financiare auditate, auditorul trebuie să evalueze gradul de adecvare a utilizării unui destinatar diferit. (a se vedea pct. A12)
16. Auditorul trebuie să dateze raportul său cu privire la situațiile financiare sintetizate nu mai devreme de: (a se vedea pct. A14)
- (a) Data la care auditorul a obținut probe de audit suficiente și adecvate pe baza cărora să își fundamenteze opinia, inclusiv probe că situațiile financiare sintetizate au fost întocmite și că cei ce dețin autoritatea recunoscută au afirmat că și-au asumat răspunderea pentru acestea; și
  - (b) Data raportului auditorului cu privire la situațiile financiare auditate.

*Modificări ale opiniei, Paragrafe de evidențiere a unor aspecte sau Paragrafe privind alte aspecte în raportul auditorului cu privire la situațiile financiare auditate* (a se vedea pct. A15)

17. Atunci când raportul auditorului cu privire la situațiile financiare auditate conține o opinie cu rezerve, un Paragraf de evidențiere a unor aspecte, sau un Paragraf privind alte aspecte, dar auditorul este convins că situațiile financiare sintetizate sunt consecvente, sub toate aspectele semnificative cu situațiile financiare auditate sau reprezintă un sumar fidel al acestora, în conformitate cu criteriile aplicate, raportul auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate trebuie, în plus față de elementele de la punctul 14:
- (a) Să menționeze faptul că raportul auditorului cu privire la situațiile financiare auditate conține o opinie cu rezerve, un Paragraf de evidențiere a unor aspecte sau un Paragraf privind alte aspecte; și

---

<sup>5</sup> Sau un alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal din jurisdicția specifică.

<sup>6</sup> Sau un alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal din jurisdicția specifică.

- (b) Să descrie:
- (i) Baza pentru opinia cu rezerve cu privire la situațiile financiare auditate și acea opinie cu rezerve; sau Paragraful de evidențiere a unor aspecte sau Paragraful privind alte aspecte din raportul auditorului cu privire la situațiile financiare auditate; și
  - (ii) Efectul acestora asupra situațiilor financiare sintetizate, dacă există.
18. Atunci când raportul auditorului cu privire la situațiile financiare auditate conține o opinie contrară sau imposibilitatea exprimării unei opinii, raportul auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate trebuie, în plus față de elementele menționate la punctul 14:
- (a) Să afirme faptul că raportul auditorului cu privire la situațiile financiare auditate conține o opinie contrară sau imposibilitatea exprimării unei opinii;
  - (b) Să descrie baza pentru acea opinie contrară sau pentru imposibilitatea exprimării unei opinii; și
  - (c) Să afirme faptul că, în urma exprimării opiniei contrare sau a imposibilității exprimării unei opinii, este inadecvat să se exprime o opinie cu privire la situațiile financiare sintetizate.

*Opinia modificată cu privire la situațiile financiare sintetizate*

19. Dacă situațiile financiare sintetizate nu sunt consecvente, sub toate aspectele semnificative, cu situațiile financiare auditate sau nu reprezintă un sumar fidel al acestora, în conformitate cu criteriile aplicate, iar conducerea nu este de acord să facă modificările necesare, auditorul trebuie să exprime o opinie contrară cu privire la situațiile financiare sintetizate. (a se vedea pct. A15)

**Restricții cu privire la distribuție sau utilizare sau atenționarea cititorilor cu privire la baza de contabilizare**

20. Atunci când distribuția sau utilizarea raportului auditorului cu privire la situațiile financiare auditate este restricționată sau când raportul auditorului cu privire la situațiile financiare auditate atrage atenția cititorilor asupra faptului că situațiile financiare auditate sunt întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special, auditorul trebuie să includă o restricție sau o atenționare similară în raportul de audit cu privire la situațiile financiare sintetizate.

**Date comparative**

21. Dacă situațiile financiare auditate conțin date comparative, dar situațiile financiare sintetizate nu le conțin, auditorul trebuie să determine dacă o asemenea omisiune este rezonabilă în circumstanțele misiunii. Auditorul trebuie să determine efectul unei omisiuni nerezonabile asupra raportului de audit cu privire la situațiile financiare. (a se vedea pct. A16)

22. Dacă situațiile financiare sintetizate conțin date comparative cu privire la care a raportat un alt auditor, raportul auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate trebuie să conțină, de asemenea, aspecte pe care ISA 710 solicită auditorului să le includă în raportul de audit cu privire la situațiile financiare auditate.<sup>7</sup> (a se vedea pct. A17)

### **Informații suplimentare neauditate, prezentate împreună cu situațiile financiare sintetizate**

23. Auditorul trebuie să evalueze dacă orice informație suplimentară neauditată, prezentată împreună cu situațiile financiare sintetizate, este în mod clar diferențiată de situațiile financiare sintetizate. Dacă auditorul concluzionează că prezentarea de către entitate a informațiilor suplimentare neauditate nu este clar diferențiată de situațiile financiare sintetizate, auditorul trebuie să îi solicite conducerii să modifice prezentarea informațiilor suplimentare neauditate. În cazul în care conducerea refuză să facă acest lucru, auditorul trebuie să explice, în raportul de audit cu privire la situațiile financiare sintetizate, faptul că acest tip de informații nu este acoperit de acel raport. (a se vedea pct. A18)

### **Alte informații din documentele care conțin situații financiare sintetizate**

24. Auditorul trebuie să citească acele alte informații incluse într-un document care conține situațiile financiare sintetizate și raportul de audit aferent, pentru a identifica inconsecvențele semnificative în raport cu situațiile financiare sintetizate, dacă există. Dacă, la citirea altor informații, auditorul identifică o inconsecvență semnificativă, auditorul trebuie să determine dacă situațiile financiare sintetizate sau celelalte informații necesită a fi revizuite. Dacă, la citirea altor informații, auditorul constată o denaturare aparent semnificativă a faptelor, auditorul trebuie să discute aspectul cu membrii conducerii. (a se vedea pct. A19)

### **Asocierea auditorului**

25. Dacă auditorul constată faptul că entitatea planifică să declare că auditorul a raportat cu privire la situațiile financiare sintetizate într-un document care conține situațiile financiare sintetizate, dar nu planifică să includă raportul de audit aferent, auditorul trebuie să îi solicite conducerii să includă raportul auditorului în document. Dacă membrii conducerii nu fac acest lucru, auditorul trebuie să determine și să aplice alte acțiuni adecvate, menite să prevină asocierea de către conducere, în mod inadecvat, a auditorului cu situațiile financiare sintetizate în acel document. (a se vedea pct. A20)
26. Auditorul poate fi angajat pentru a raporta cu privire la situațiile financiare ale unei entități, în același timp nefiind angajat să raporteze cu privire la situațiile

---

<sup>7</sup> ISA 710, *Informații comparative - cifre corespondente și situații financiare comparative*

financiare sintetizate. Dacă, în acest caz, auditorul constată că entitatea planifică să facă o declarație, într-un document care face referire la auditor și la faptul că situațiile financiare sintetizate derivă din situațiile financiare auditate de către auditor, auditorul trebuie să fie convins că:

- (a) Referirea la auditor se face în contextul raportului de audit cu privire la situațiile financiare auditate; și
- (b) Declarația nu lasă impresia că auditorul a raportat cu privire la situațiile financiare sintetizate.

Dacă prevederile de la punctul (a) sau (b) nu sunt respectate, auditorul trebuie să îi solicite conducerii să modifice declarația pentru a le respecta sau să nu se refere la auditor în document. În caz contrar, entitatea ar putea să îl angajeze pe auditor să raporteze cu privire la situațiile financiare sintetizate și să includă raportul de audit aferent în document. Dacă membrii conducerii nu modifică declarația, nu elimină referința la auditor, sau nu includ un raport al auditorului privind situațiile financiare sintetizate în documentul care conține situațiile financiare sintetizate, auditorul trebuie să înștiințeze conducerea că nu este de acord cu referința la auditor și să determine și aplice acțiuni adecvate, menite să prevină referința inadecvată a conducerii, în ceea ce îl privește pe auditor. (a se vedea pct. A20)

\* \* \*

## Aplicare și alte materiale explicative

### Acceptarea misiunii (a se vedea pct. 5-6)

- A1. Auditul situațiilor financiare din care derivă situațiile financiare sintetizate îi oferă auditorului cunoștințele necesare pentru a se achita de responsabilitățile sale în legătură cu situațiile financiare sintetizate, în conformitate cu prezentul ISA. Aplicarea prezentului ISA nu va oferi probe suficiente și adecvate pe care să se bazeze opinia cu privire la situațiile financiare sintetizate, dacă auditorul nu a auditat și situațiile financiare din care derivă situațiile financiare sintetizate.
- A2. Acordul conducerii în legătură cu aspectele descrise la punctul 6 ar putea fi evidențiat prin acceptul scris al termenilor misiunii de către aceasta.

### Criteriile [a se vedea pct. 6 litera (a)]

- A3. Întocmirea situațiilor financiare sintetizate îi solicită conducerii să determine informațiile care trebuie reflectate în situațiile financiare sintetizate, astfel încât acestea să fie consecvente, sub toate aspectele semnificative, cu situațiile financiare auditate sau să ofere un sumar fidel al acestora. Datorită faptului că, prin natura lor, situațiile financiare sintetizate conțin informații agregate și o prezentare limitată, există un risc crescut ca acestea să nu conțină informațiile

necesare astfel încât să nu poată induce în eroare în anumite circumstanțe. Acest risc crește atunci când criteriile stabilite pentru întocmirea situațiilor financiare sintetizate nu există.

- A4. Factorii care ar putea afecta determinarea de către auditor a acceptabilității criteriilor aplicate includ:
- Natura entității;
  - Scopul situațiilor financiare sintetizate;
  - Nevoile de informații ale utilizatorilor vizați ai situațiilor financiare sintetizate; și
  - Măsura în care criteriile aplicate vor genera situații financiare sintetizate care nu induc în eroare, în circumstanțele date.
- A5. Criteriile de întocmire a situațiilor financiare sintetizate pot fi stabilite de către o organizație autorizată sau recunoscută de normalizare sau prin lege sau reglementări. Ca și în cazul situațiilor financiare, așa cum se explică în ISA 210<sup>8</sup> auditorul poate porni de la premisa că asemenea criterii sunt acceptabile.
- A6. Acolo unde nu există criterii stabilite pentru întocmirea situațiilor financiare sintetizate, criteriile pot fi elaborate de conducere, de exemplu în baza practicii dintr-un anumit sector de activitate. Criteriile care sunt acceptabile în circumstanțele date vor genera situații financiare sintetizate care:
- (a) Prezintă în mod adecvat natura lor sintetizată și identifică situațiile financiare auditate;
  - (b) Descriu în mod clar de la cine sau de unde sunt disponibile situațiile financiare auditate sau, dacă legea sau reglementările prevăd că nu este necesar ca situațiile financiare auditate să fie puse la dispoziția utilizatorilor vizați ai situațiilor financiare sintetizate și stabilesc criterii de întocmire a situațiilor financiare sintetizate, acea lege sau reglementare;
  - (c) Prezintă în mod adecvat criteriile aplicate;
  - (d) Sunt corelate cu, sau pot fi recalulate în funcție de, informațiile aferente din situațiile financiare auditate; și
  - (e) Având în vedere scopul situațiilor financiare sintetizate, conțin informațiile necesare și dispun de un nivel adecvat de agregare, astfel încât să nu inducă în eroare în circumstanțele date.
- A7. Prezentarea adecvată a naturii sintetizate a situațiilor financiare sintetizate și identitatea situațiilor financiare auditate, așa cum se face referire la punctul A6 litera (a), ar putea fi furnizate, de exemplu, printr-un titlu ca „Situații financiare sintetizate întocmite pe baza situațiilor financiare auditate aferente exercițiului încheiat la 31 decembrie 20X1.”

---

<sup>8</sup> ISA 210, *Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit*, punctele A3 și A8-A9

**Evaluarea disponibilității situațiilor financiare auditate** [a se vedea pct. 8 litera (g)]

- A8. Evaluarea auditorului cu privire la disponibilitatea, fără dificultăți nepotrivite, situațiilor financiare auditate pentru utilizatorii vizați ai situațiilor financiare sintetizate, este afectată de factori precum măsura în care:
- Situațiile financiare sintetizate descriu, în mod clar, de la cine sau de unde sunt disponibile situațiile financiare auditate;
  - Situațiile financiare auditate reprezintă documente publice;
  - Conducerea a stabilit un proces prin care utilizatorii vizați ai situațiilor financiare sintetizate pot obține acces imediat la situațiile financiare auditate.

**Forma opiniei** (a se vedea pct. 9)

- A9. O concluzie, bazată pe evaluarea probelor obținute prin efectuarea procedurilor de la punctul 8, potrivit căreia o opinie nemodificată cu privire la situațiile financiare sintetizate este adecvată, îi permite auditorului să exprime o opinie prin una din formulările de la punctul 9. Decizia auditorului cu privire la care dintre formulări va fi utilizată poate fi afectată de practicile general acceptate din jurisdicția respectivă.

**Plasarea în timp a activității și evenimentele ulterioare datei raportului auditorului cu privire la situațiile financiare auditate** (a se vedea pct. 12)

- A10. Procedurile descrise la punctul 8 sunt adesea efectuate în timpul sau imediat după auditul situațiilor financiare. Atunci când auditorul raportează cu privire la situațiile financiare sintetizate, după finalizarea auditului situațiilor financiare, auditorul nu trebuie să obțină probe de audit suplimentare cu privire la situațiile financiare auditate sau să raporteze cu privire la efectele evenimentelor produse după data raportului de audit cu privire la situațiile financiare, deoarece situațiile financiare sintetizate sunt derivate din situațiile financiare auditate și nu le actualizează pe acestea.

**Raportul auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate***Elementele raportului de audit*

## Titlul [a se vedea pct. 14 litera (a)]

- A11. Un titlu care indică faptul că raportul este un raport al unui auditor independent, de exemplu „Raportul auditorului independent” afirmă faptul că auditorul a îndeplinit toate cerințele etice relevante legate de independență. Acest titlu diferențiază raportul auditorului independent de rapoartele emise de alte părți.

Destinatarii [a se vedea pct. 14 litera (b), 15]

A12. Factorii care ar putea să afecteze evaluarea auditorului cu privire la gradul de adecvare a destinatarului situațiilor financiare sintetizate includ termenii misiunii, natura entității și scopul situațiilor financiare sintetizate.

Paragraful introductiv [a se vedea pct. 14 litera (c) subpunctul (i)]

A13. Atunci când auditorul cunoaște că situațiile financiare sintetizate vor fi incluse într-un document care conține alte informații, auditorul ar putea să ia în considerare, dacă forma prezentării o permite, identificarea numerelor paginilor în care sunt prezentate situațiile financiare sintetizate. Acest fapt îi ajută pe cititori să identifice situațiile financiare sintetizate la care se referă raportul auditorului.

Data raportului auditorului [a se vedea pct. 14 litera (h), 16]

A14. Persoana sau persoanele care au autoritatea recunoscută să concluzioneze că situațiile financiare sintetizate au fost întocmite și își asumă responsabilitatea pentru acestea depind de termenii misiunii, de natura entității și de scopul situațiilor financiare sintetizate.

Exemple (a se vedea pct. 14, 17-18,19)

A15. Anexa la prezentul ISA conține exemple de rapoarte ale auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate care:

- (a) Conțin opinii neterminate;
- (b) Sunt derivate din situații financiare auditate, în legătură cu care auditorul a emis opinii; și
- (c) Conțin o opinie modificată.

**Date comparative** (a se vedea pct. 21-22)

A16. Dacă situațiile financiare auditate conțin date comparative, există prezumția că situațiile financiare sintetizate ar conține, de asemenea, date comparative. Datele comparative din situațiile financiare auditate ar putea fi privite ca cifre corespondente sau ca informații financiare comparative. ISA 710 descrie modul în care această diferență afectează raportul auditorului cu privire la situațiile financiare, incluzând, în special, referințe la alți auditori care au auditat situațiile financiare aferente perioadei precedente.

A17. Circumstanțele care ar putea să afecteze determinarea auditorului cu privire la măsura în care este rezonabilă o omisiune a datelor comparative, includ natura și obiectivul situațiilor financiare sintetizate, criteriile aplicate și nevoile de informații ale utilizatorilor vizați ai situațiilor financiare sintetizate.



**Informații suplimentare neauditate, prezentate împreună cu situațiile financiare sintetizate** (a se vedea pct. 23)

A18. ISA 700<sup>9</sup> conține cerințe și îndrumări de aplicat atunci când se prezintă informații suplimentare neauditate împreună cu situațiile financiare auditate care, adaptate în funcție de circumstanțe, pot fi utile în aplicarea cerinței de la punctul 23.

**Alte informații în documentele care conțin situații financiare sintetizate** (a se vedea pct. 24)

A19. ISA 720<sup>10</sup> conține cerințe și îndrumări privind citirea altor informații incluse într-un document care conține situații financiare auditate și raportul de audit aferent și privind răspunsul la inconsecvențe semnificative și la o denaturare semnificativă a informațiilor. Adaptate în funcție de nevoi în circumstanțele date, acestea pot fi utile în aplicarea cerinței de la punctul 24.

**Asocierea auditorului** (a se vedea pct. 25-26)

A20. Alte acțiuni adecvate pe care auditorul le poate demara, când conducerea nu a luat măsurile solicitate, pot include informarea utilizatorilor vizați și a altor utilizatori terți cunoscuți cu privire la referința inadecvată la auditor. Cursul de acțiune al auditorului depinde de drepturile și obligațiile legale ale acestuia. În consecință, auditorul poate considera adecvat să facă apel la consiliere juridică.

---

9 ISA 700, *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*, punctele 46-47

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

## Anexă

(a se vedea pct. A15)

### Exemple de rapoarte cu privire la situațiile financiare sintetizate

- Exemplul 1: Un raport al auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate, întocmite în conformitate cu criteriile stabilite. O opinie nemodificată este exprimată cu privire la situațiile financiare auditate. Raportul auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate este datat mai târziu decât raportul auditorului cu privire la situațiile financiare din care derivă situațiile financiare sintetizate.
- Exemplul 2: Un raport al auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate întocmite în conformitate cu criteriile elaborate de conducere și prezentate în mod adecvat în situațiile financiare sintetizate. Auditorul a determinat criteriile aplicate ca fiind acceptabile în circumstanțele date. O opinie nemodificată este exprimată cu privire la situațiile financiare auditate.
- Exemplul 3: Un raport al auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate întocmite în conformitate cu criteriile elaborate de conducere și prezentate în mod adecvat în situațiile financiare sintetizate. Auditorul a determinat criteriile aplicate ca fiind acceptabile în circumstanțele date. O opinie cu rezerve este exprimată cu privire la situațiile financiare auditate.
- Exemplul 4: Un raport al auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate întocmite în conformitate cu criteriile elaborate de conducere și prezentate în mod adecvat în situațiile financiare sintetizate. Auditorul a determinat criteriile aplicate ca fiind acceptabile în circumstanțele date. O opinie contrară este exprimată cu privire la situațiile financiare auditate.
- Exemplul 5: Un raport al auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate întocmite în conformitate cu criteriile stabilite. O opinie nemodificată este exprimată cu privire la situațiile financiare auditate. Auditorul concluzionează că nu poate exprima o opinie nemodificată cu privire la situațiile financiare sintetizate.

**Exemplul 1:****Circumstanțele includ următoarele:**

- **O opinie nemodificată este exprimată cu privire la situațiile financiare auditate.**
- **Există criterii stabilite pentru întocmirea situațiilor financiare sintetizate.**
- **Raportul auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate este datat mai târziu decât raportul auditorului cu privire la situațiile financiare din care derivă situațiile financiare sintetizate.**

## RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT CU PRIVIRE LA SITUAȚIILE FINANCIARE SINTETIZATE

[Destinatarul adecvat]

Situațiile financiare sintetizate anexate, care cuprind bilanțul sintetizat la data de 31 decembrie 20X1, situația sintetizată a rezultatului, situația sintetizată a modificărilor capitalurilor proprii și situația sintetizată a fluxurilor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la data respectivă și notele explicative aferente sunt derivate din situațiile financiare auditate ale companiei ABC pentru exercițiul încheiat la 31 decembrie 20X1. Am exprimat o opinie de audit nemodificată cu privire la acele situații financiare în raportul nostru din data de 15 februarie 20X2. Acele situații financiare și situațiile financiare sintetizate nu reflectă efectele evenimentelor care s-au petrecut ulterior datei raportului nostru cu privire la acele situații financiare.

Situațiile financiare sintetizate nu cuprind toate prezentările cerute de [descrieți cadrul de raportare financiară aplicat în întocmirea situațiilor financiare auditate ale companiei ABC]. Astfel, citirea situațiilor financiare sintetizate nu reprezintă un substitut pentru citirea situațiilor financiare auditate ale companiei ABC.

### **Responsabilitatea conducerii<sup>1</sup> pentru situațiile financiare sintetizate**

Conducerea este responsabilă de întocmirea situațiilor financiare sintetizate în conformitate cu [descrieți criteriile stabilite].

### **Responsabilitatea auditorului**

Responsabilitatea noastră este de a exprima o opinie cu privire la situațiile financiare sintetizate, pe baza procedurilor noastre, care au fost efectuate în conformitate cu Standardul Internațional de Audit (ISA) 810, *Misiuni de raportare cu privire la situațiile financiare sintetizate*.

<sup>1</sup> Sau un alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal din jurisdicția specifică.

## **Opinia**

În opinia noastră, situațiile financiare sintetizate derivate din situațiile financiare auditate ale companiei ABC aferente exercițiului încheiat la 31 decembrie 20X1 sunt consecvente, sub toate aspectele semnificative, cu (sau *reprezintă un sumar fidel al*) acele/ acelor situații financiare, în conformitate cu [descrieți criteriile stabilite].

[Semnătura auditorului]

[Data raportului auditorului]

[Adresa auditorului]

**Exemplul 2:****Circumstanțele includ următoarele:**

- **O opinie nemodificată este exprimată cu privire la situațiile financiare auditate.**
- **Criteriile sunt elaborate de conducere și prezentate în mod adecvat în Nota X. Auditorul a determinat faptul că aceste criterii sunt acceptabile în circumstanțele date.**

## RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT CU PRIVIRE LA SITUAȚIILE FINANCIARE SINTETIZATE

[Destinatarul adecvat]

Situațiile financiare sintetizate anexate, care cuprind bilanțul sintetizat la data de 31 decembrie 20X1, situația sintetizată a rezultatului, situația sintetizată a modificărilor capitalurilor proprii și situația sintetizată a fluxurilor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la data respectivă și notele explicative aferente sunt derivate din situațiile financiare auditate ale companiei ABC pentru exercițiul încheiat la 31 decembrie 20X1. Am exprimat o opinie de audit nemodificată cu privire la acele situații financiare în raportul nostru din data de 15 februarie 20X2.<sup>2</sup>

Situațiile financiare sintetizate nu cuprind toate prezentările cerute de [descrieți cadrul de raportare financiară aplicat în întocmirea situațiilor financiare auditate ale companiei ABC]. Astfel, citirea situațiilor financiare sintetizate nu reprezintă un substitut pentru citirea situațiilor financiare auditate ale companiei ABC.

### **Responsabilitatea conducerii<sup>3</sup> pentru situațiile financiare sintetizate**

Conducerea este responsabilă de întocmirea situațiilor financiare sintetizate în conformitate cu baza descrisă la nota X.

### **Responsabilitatea auditorului**

Responsabilitatea noastră este de a exprima o opinie cu privire la situațiile financiare sintetizate, pe baza procedurilor noastre, care au fost efectuate în conformitate cu Standardul Internațional de Audit (ISA) 810, *Misiuni de raportare cu privire la situațiile financiare sintetizate*.

<sup>2</sup> Atunci când raportul auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate este datat mai târziu decât raportul auditorului cu privire la situațiile financiare auditate din care acestea sunt derivate, se adaugă următoarea propoziție acestui paragraf: „Acele situații financiare și situațiile financiare sintetizate nu reflectă efectele sau evenimentele care au avut loc ulterior datei raportului nostru cu privire la acele situații financiare.”

<sup>3</sup> Sau un alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal din jurisdicția specifică.

## **Opinia**

În opinia noastră, situațiile financiare sintetizate derivate din situațiile financiare auditate ale companiei ABC aferente exercițiului încheiat la 31 decembrie 20X1 sunt consecvente, sub toate aspectele semnificative, cu (sau *reprezintă un sumar fidel al*) acele/ acelor situații financiare, în baza descrisă la nota X.

[Semnătura auditorului]

[Data raportului auditorului]

[Adresa auditorului]

**Exemplul 3:****Circumstanțele includ următoarele:**

- **O opinie cu rezerve este exprimată cu privire la situațiile financiare auditate.**
- **Criteriile sunt elaborate de conducere și prezentate în mod adecvat în Nota X. Auditorul a determinat faptul că aceste criterii sunt acceptabile în circumstanțele date.**

## RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT CU PRIVIRE LA SITUAȚIILE FINANCIARE SINTETIZATE

[Destinatarul adecvat]

Situațiile financiare sintetizate anexate, care cuprind situația sintetizată a poziției financiare la 31 decembrie 20X1, situația sintetizată a rezultatului, situația sintetizată a modificărilor capitalurilor proprii și situația sintetizată a fluxurilor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la data respectivă și notele explicative aferente sunt derivate din situațiile financiare auditate ale companiei ABC pentru exercițiul încheiat la 31 decembrie 20X1.<sup>4</sup> Am exprimat o opinie de audit cu rezerve cu privire la acele situații financiare în raportul nostru din data de 15 februarie 20X2 (a se vedea mai jos).

Situațiile financiare sintetizate nu cuprind toate prezentările cerute de [descrieți cadrul de raportare financiară aplicat în întocmirea situațiilor financiare auditate ale companiei ABC]. Astfel, citirea situațiilor financiare sintetizate nu reprezintă un substitut pentru citirea situațiilor financiare auditate ale companiei ABC.

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

Conducerea este responsabilă de întocmirea situațiilor financiare sintetizate în conformitate cu baza descrisă la Nota X.

### **Responsabilitatea auditorului**

Responsabilitatea noastră este de a exprima o opinie cu privire la situațiile financiare sintetizate, pe baza procedurilor noastre, care au fost efectuate în conformitate cu Standardul Internațional de Audit (ISA) 810, *Misiuni de raportare cu privire la situațiile financiare sintetizate*.

<sup>4</sup> Atunci când raportul auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate este datat mai târziu decât raportul auditorului cu privire la situațiile financiare auditate din care acestea sunt derivate, se adaugă următoarea propoziție acestui paragraf: „Acele situații financiare și situațiile financiare sintetizate nu reflectă efectele sau evenimentele care au avut loc ulterior datei raportului nostru cu privire la acele situații financiare.”

<sup>5</sup> Sau un alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal din jurisdicția specifică.

## Opinia

În opinia noastră, situațiile financiare sintetizate derivate din situațiile financiare auditate ale Companiei ABC aferente exercițiului încheiat la 31 decembrie 20X1 sunt consecvente, sub toate aspectele semnificative, cu (sau *reprezintă un sumar fidel al*) acele/acelor situații financiare, în baza descrisă la nota X. Totuși, situațiile financiare sintetizate sunt denaturate în limita echivalentă a situațiilor financiare auditate ale companiei ABC pentru exercițiul încheiat la 31 Decembrie 20X1.

Denaturarea situațiilor financiare auditate este descrisă în opinia noastră cu rezerve inclusă în raportul nostru din data de 15 februarie 20X2. Opinia noastră cu rezerve se bazează pe faptul că stocurile companiei sunt înregistrate în situația poziției financiare din cadrul situațiilor financiare la xxx. Conducerea nu a prezentat stocurile la valoarea cea mai mică dintre cost și valoarea realizabilă netă, ci le-a prezentat doar la cost, fapt ce constituie o abatere de la Standardele Internaționale de Raportare Financiară. Evidențele companiei indică faptul că, în cazul în care conducerea ar fi prezentat stocurile la valoarea cea mai mică dintre cost și valoarea realizabilă netă, o valoare de xxx ar fi trebuit dedusă din valoarea stocurilor pentru a le prezenta la valoarea realizabilă netă. În consecință, costul vânzărilor ar fi crescut cu xxx, iar impozitul pe rezultat, rezultatul net și capitalul propriu ar fi fost redus cu xxx, xxx și respectiv xxx. Opinia noastră de audit cu rezerve prevede faptul că, exceptând efectele aspectului descris, acele situații financiare prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative (sau *oferă o imagine fidelă cu privire la*) poziția financiară a companiei ABC la data de 31 decembrie 20X1 și) performanța financiară și fluxul de trezorerie pentru exercițiul încheiat la acea dată, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară.

[Semnătura auditorului]

[Data raportului auditorului]

[Adresa auditorului]



**Exemplul 4:****Circumstanțele includ următoarele:**

- **O opinie contrară este exprimată cu privire la situațiile financiare auditate.**
- **Criteriile sunt elaborate de conducere și prezentate în mod adecvat în Nota X. Auditorul a determinat faptul că aceste criterii sunt acceptabile în circumstanțele date.**

## RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT CU PRIVIRE LA SITUAȚIILE FINANCIARE SINTETIZATE

[Destinatarul adecvat]

Situațiile financiare sintetizate anexate, care cuprind bilanțul sintetizat la 31 decembrie 20X1, situația sintetizată a rezultatului, situația sintetizată a modificărilor capitalurilor proprii și situația sintetizată a fluxurilor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la data respectivă și notele explicative aferente sunt derivate din situațiile financiare auditate ale companiei ABC pentru exercițiul încheiat la 31 decembrie 20X1.<sup>6</sup>

Situațiile financiare sintetizate nu cuprind toate prezentările cerute de [descrieți cadrul de raportare financiară aplicat în întocmirea situațiilor financiare auditate ale companiei ABC]. Astfel, citirea situațiilor financiare sintetizate nu reprezintă un substitut pentru citirea situațiilor financiare auditate ale companiei ABC.

### **Responsabilitatea conducerii<sup>7</sup> pentru situațiile financiare sintetizate**

Conducerea este responsabilă de întocmirea situațiilor financiare sintetizate în conformitate cu baza descrisă la Nota X.

### **Responsabilitatea auditorului**

Responsabilitatea noastră este de a exprima o opinie cu privire la situațiile financiare sintetizate, pe baza procedurilor noastre, care au fost efectuate în conformitate cu Standardul Internațional de Audit (ISA) 810, *Misiuni de raportare cu privire la situațiile financiare sintetizate*.

<sup>6</sup> Atunci când raportul auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate este datat mai târziu decât raportul auditorului cu privire la situațiile financiare auditate din care acestea sunt derivate, se adaugă următoarea propoziție acestui paragraf: „Acele situații financiare și situațiile financiare sintetizate nu reflectă efectele sau evenimentele care au avut loc ulterior datei raportului nostru cu privire la acele situații financiare.”

<sup>7</sup> Sau un alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal din jurisdicția specifică.

### **Negarea opiniei**

În raportul nostru din data de 15 februarie 20X2 am exprimat o opinie contrară cu privire la situațiile financiare ale companiei ABC aferente exercițiului încheiat la 31 decembrie 20X1. Baza pentru opinia noastră contrară a fost [descrieți baza pentru opinia contrară]. Opinia noastră de audit contrară prevedea că [descrieți opinia de audit contrară].

Din cauza importanței aspectului discutat mai sus, este inadecvat să exprimăm o opinie cu privire la situațiile financiare sintetizate ale companiei ABC aferente exercițiului încheiat la 31 decembrie 20X1.

[Semnătura auditorului]

[Data raportului auditorului]

[Adresa auditorului]

**Exemplul 5:**

**Circumstanțele includ următoarele:**

- **O opinie nemodificată este exprimată cu privire la situațiile financiare auditate.**
- **Există criterii stabilite pentru întocmirea situațiilor financiare sintetizate.**
- **Auditorul concluzionează că nu poate exprima o opinie nemodificată cu privire la situațiile financiare sintetizate.**

## RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT CU PRIVIRE LA SITUAȚIILE FINANCIARE SINTETIZATE

[Destinatarul adecvat]

Situațiile financiare sintetizate anexate, care cuprind bilanțul sintetizat la 31 decembrie 20X1, situația sintetizată a rezultatului, situația sintetizată a modificărilor capitalurilor proprii și situația sintetizată a fluxurilor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la data respectivă și notele explicative aferente sunt derivate din situațiile financiare auditate ale companiei ABC pentru exercițiul încheiat la 31 decembrie 20X1. Am exprimat o opinie de audit nemodificată cu privire la acele situații financiare în raportul nostru din data de 15 februarie 20X2.<sup>8</sup>

Situațiile financiare sintetizate nu cuprind toate prezentările cerute de [descrieți cadrul de raportare financiară aplicat în întocmirea situațiilor financiare auditate ale companiei ABC]. Astfel, citirea situațiilor financiare sintetizate nu reprezintă un substitut pentru citirea situațiilor financiare auditate ale companiei ABC.

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

Conducerea este responsabilă de întocmirea situațiilor financiare sintetizate în conformitate cu [descrieți criteriile stabilite].

### **Responsabilitatea auditorului**

Responsabilitatea noastră este de a exprima o opinie cu privire la situațiile financiare sintetizate pe baza procedurilor noastre, care au fost efectuate în conformitate cu

<sup>8</sup> Atunci când raportul auditorului cu privire la situațiile financiare sintetizate este datat mai târziu decât raportul auditorului cu privire la situațiile financiare auditate din care acestea sunt derivate, se adaugă următoarea propoziție acestui paragraf: „Acele situații financiare și situațiile financiare sintetizate nu reflectă efectele sau evenimentele care au avut loc ulterior datei raportului nostru cu privire la acele situații financiare.”

<sup>9</sup> Sau un alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal din jurisdicția specifică.

Standardul Internațional de Audit (ISA) 810, *Misiuni de raportare cu privire la situațiile financiare sintetizate*.

### **Baza pentru opinia contrară**

[Descrieți aspectul care a determinat ca situațiile financiare sintetizate să nu fie consecvente, sub toate aspectele semnificative, cu (sau *să nu reprezinte un sumar fidel al*) situațiile/lor financiare auditate, în conformitate cu criteriile aplicate.]

### **Opinia contrară**

În opinia noastră, din cauza importanței aspectului discutat în paragraful aferent Bazei pentru opinia contrară, situațiile financiare sintetizate la care se face referire mai sus nu sunt consecvente cu (sau *nu reprezintă un sumar fidel al*) situațiile/lor financiare auditate ale companiei ABC aferente exercițiului încheiat la 31 decembrie 20X1, în conformitate cu [descrieți criteriile stabilite].

[Semnătura auditorului]

[Data raportului auditorului]

[Adresa auditorului]

# NOTA INTERNAȚIONALĂ DE PRACTICĂ PRIVIND AUDITUL 1000

## CONSIDERENTE SPECIALE PRIVIND AUDITUL INSTRUMENTELOR FINANCIARE

### CUPRINS

---

	Punct
<b>Introducere</b> .....	1–10
<b>Secțiunea I - Informații generale privind instrumentele financiare</b> ...	11–69
Scopul și riscurile utilizării instrumentelor financiare .....	14–19
Controale aferente instrumentelor financiare.....	20–23
Exhaustivitate, acuratețe și existență .....	24–33
Confirmări ale tranzacțiilor și case de compensare .....	25–26
Reconcilieri cu băncile și custozii .....	27–30
Alte controale aferente exhaustivității, acurateței și existenței .....	31–33
Evaluarea instrumentelor financiare .....	34–64
Cerințe de raportare financiară .....	34–37
Intrări observabile și neobservabile .....	38–39
Efectele piețelor inactice .....	40–42
Procesul de evaluare al conducerii .....	43–63
Modele .....	47–49
Exemplu de instrument financiar obișnuit .....	50–51
Surse terțe de stabilire a prețurilor .....	52–62
Utilizarea experților în evaluare .....	63
Aspecte referitoare la datoriile financiare .....	64
Prezentarea și descrierea instrumentelor financiare .....	65–69
Categorii de prezentări .....	67–69
<b>Secțiunea II - Considerente de audit aferente instrumentelor financiare</b> .....	70–145
Scepticismul profesional .....	71–72
Considerente aferente planificării .....	73–84

Înțelegerea cerințelor contabile și de prezentare .....	74
Înțelegerea instrumentelor financiare .....	75–77
Utilizarea, în cadrul auditului, a persoanelor cu aptitudini și cunoștințe specializate .....	78–80
Înțelegerea controlului intern .....	81
Înțelegerea naturii, rolului și activităților funcției de audit intern.....	82–83
Înțelegerea metodologiei conducerii pentru evaluarea instrumentelor financiare .....	84
Evaluarea și răspunsul la riscurile de denaturare semnificativă .....	85–105
Considerente generale referitoare la instrumentele financiare .....	85
Factori de risc de fraudă .....	86–88
Evaluarea riscului de denaturare semnificativă .....	89-90
Factori de luat în considerare pentru a stabili dacă, și în ce măsură, trebuie testată eficacitatea operațională a controalelor .....	91–95
Proceduri de fond .....	96–97
Teste cu dublu scop.....	98
Momentul realizării procedurilor auditorului .....	99–102
Proceduri referitoare la exhaustivitate, acuratețe, existență, apariție și drepturi și obligații .....	103–105
Evaluarea instrumentelor financiare .....	106–137
Cerințe de raportare financiară.....	106–108
Evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă aferente evaluării .	109–113
Riscuri semnificative .....	110–113
Elaborarea unei abordări a auditului .....	114–115
Considerente de audit când conducerea utilizează o sursă terță de stabilire a prețurilor .....	116–120
Considerente de audit când conducerea estimează valorile juste prin intermediul unui model.....	121–132
Evaluarea caracterului rezonabil al ipotezelor utilizate de conducere	129–132

Considerente de audit când un expert al conducerii este utilizat de către entitate.....	133–135
Elaborarea unei estimări sau unui interval de estimare .....	136–137
Prezentarea și descrierea instrumentelor financiare .....	138–141
Proceduri referitoare la prezentarea și descrierea instrumentelor financiare.....	140–141
Alte considerente de audit relevante .....	142–145
Declarații scrise .....	142
Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta și cu alte părți .....	143–145
Comunicarea cu autoritățile de reglementare și cu alte părți .	145
Anexă: Exemple de controale aferente instrumentelor financiare	

Nota Internațională de Practică privind Auditul (IAPN) 1000, *Considerente speciale privind auditul instrumentelor financiare*, trebuie citită în paralel cu *Prefața la Reglementările Internaționale de Control al Calității, Audit, Revizuire, Alte Servicii de Asigurare și Servicii Conexe*. IAPN-urile nu impun auditorilor cerințe suplimentare, în afara celor prevăzute în Standardele Internaționale de Audit (ISA), nici nu modifică responsabilitatea auditorului de a se conforma tuturor ISA-urilor relevante pentru audit. IAPN-urile furnizează asistență practică auditorilor. Se intenționează diseminarea lor de către cei responsabili pentru standardele naționale sau utilizarea lor în elaborarea materialelor corespunzătoare, la nivel național. Ele furnizează, de asemenea, materiale ce pot fi folosite de către firme în elaborarea programelor de pregătire și îndrumărilor interne.

## Introducere

1. Instrumentele financiare pot fi utilizate de către instituții financiare și nefinanciare de orice dimensiune pentru diverse scopuri. Unele entități au portofolii și volume de tranzacționare mari, în timp ce altele se angajează numai în câteva tranzacții cu instrumente financiare. Unele entități pot lua poziții legate de instrumente financiare, pentru ași asuma un risc și a beneficia de pe urma acestuia, în timp ce alte entități pot utiliza instrumente financiare pentru a reduce anumite riscuri, prin operațiuni de acoperire împotriva riscurilor sau prin gestionarea expunerilor. Prezenta Notă Internațională de Practică privind Auditul (IAPN) este relevantă pentru toate aceste situații.
2. Următoarele Standarde Internaționale de Audit (ISA-uri) sunt, în special, relevante pentru auditul instrumentelor financiare:
  - (a) ISA 540<sup>1</sup> se referă la responsabilitățile auditorului în cazul auditării estimărilor contabile, inclusiv a estimărilor contabile privind instrumentele financiare evaluate la valoarea justă;
  - (b) ISA 315 (Revizuit)<sup>2</sup> și ISA 330<sup>3</sup> tratează identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă și răspunsurile la aceste riscuri; și
  - (c) ISA 500<sup>4</sup> explică ce reprezintă probe de audit și tratează responsabilitatea auditorului de a proiecta și efectua proceduri de audit în vederea obținerii de probe de audit suficiente și adecvate pentru a putea formula concluzii rezonabile pe care să își fundamenteze opinia de audit.
3. Scopul prezentului IAPN este să ofere:
  - (a) Informații generale privind instrumentele financiare (Secțiunea I); și
  - (b) O dezbateră cu privire la considerentele de audit aferente instrumentelor financiare (Secțiunea II).

IAPN-urile furnizează asistență practică auditorilor. Se intenționează diseminarea lor de către cei responsabili pentru standardele naționale sau utilizarea lor în elaborarea materialelor corespunzătoare, la nivel național. Ele furnizează, de asemenea, materiale ce pot fi folosite de către firme în elaborarea programelor de pregătire și îndrumărilor interne.

4. Prezentul IAPN este relevant pentru entitățile de toate dimensiunile, deoarece toate entitățile pot face obiectul riscurilor de denaturare semnificativă atunci când utilizează instrumente financiare.

---

<sup>1</sup> ISA 540, *Auditarea estimărilor contabile, inclusiv a estimărilor contabile la valoarea justă și a prezentărilor aferente*

<sup>2</sup> ISA 315 (Revizuit), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său*

<sup>3</sup> ISA 330, *Răspunsurile auditorului la riscurile evaluate*

<sup>4</sup> ISA 500, *Probe de audit*



5. Este posibil ca îndrumările privind evaluarea<sup>5</sup> din prezentul IAPN să fie mai relevante pentru instrumentele financiare evaluate sau prezentate la valoarea justă, în timp ce îndrumările privind alte aspecte decât cele care țin de evaluare se aplică, în mod similar, instrumentelor financiare, indiferent dacă acestea sunt evaluate la valoarea justă sau la cost amortizat. Prezentul IAPN este, de asemenea, aplicabil atât activelor financiare cât și datoriilor financiare. Prezentul IAPN nu tratează instrumente precum:
- Cele mai simple instrumente financiare, precum numerarul, împrumuturile simple, creanțele comerciale și datoriile comerciale;
  - Investiții în instrumente necotate de capitaluri proprii; sau
  - Contracte de asigurare.
6. De asemenea, prezentul IAPN nu tratează probleme contabile specifice relevante pentru instrumentele financiare, precum contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor, profitul sau pierderea la începutul activității (adesea denumit/ă profitul sau pierderea din „Ziua 1”), compensarea, transferarea riscului sau deprecierea, inclusiv previzionarea pierderilor din credite. Deși aceste subiecte specifice pot fi corelate cu modul în care o entitate contabilizează instrumentele financiare, discutarea examinării de către auditor a modului în care trebuie abordate cerințele contabile specifice este în afara domeniului de aplicare al prezentului IAPN.
7. Un audit realizat în conformitate cu ISA-urile se desfășoară pornind de la premisa că membrii conducerii și, acolo unde este cazul, persoanele responsabile cu guvernanta, și-au asumat anumite responsabilități. Aceste responsabilități includ realizarea de evaluări ale valorii juste. Prezentul IAPN nu impune anumite responsabilități conducerii sau persoanelor responsabile cu guvernanta și nici nu prevalează asupra legilor și reglementărilor care le guvernează responsabilitățile.
8. Prezentul IAPN a fost redactat în contextul cadrelor de raportare financiară cu scop general, dar poate fi, de asemenea, util, după caz, și în contextul altor cadre de raportare financiară, precum cadrele de raportare cu scop special.
9. Prezentul IAPN se axează pe aserțiunile privind evaluarea și prezentarea și descrierea, dar tratează de asemenea, mai puțin detaliat, exhaustivitatea, acuratețea, existența și drepturile și obligațiile.
10. Instrumentele financiare sunt expuse incertitudinii estimării, care este definită în ISA 540 drept „susceptibilitatea ca într-o estimare contabilă și în prezentările aferente de informații să existe o lipsă inerentă de precizie, în ceea ce privește evaluarea”<sup>6</sup>. Incertitudinea estimării este influențată, printre alți

<sup>5</sup> În prezentul IAPN, termenii „evaluare” și „măsurare” sunt utilizați cu același sens.

<sup>6</sup> ISA 540, punctul 7 litera (c)

factori, de complexitatea instrumentelor financiare. Natura și credibilitatea informațiilor disponibile pentru a susține evaluarea instrumentelor financiare variază considerabil, ceea ce influențează incertitudinea estimării asociată evaluării acestora. Prezentul IAPN utilizează termenul „incertitudinea evaluării” pentru a face referire la incertitudinea estimării asociate evaluărilor valorii juste.

## Secțiunea I—Informații generale privind instrumentele financiare

11. În diversele cadre de raportare financiară pot exista diferite definiții ale instrumentelor financiare. De exemplu, Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) definesc drept instrument financiar orice contract care generează un activ financiar pentru o entitate și o datorie sau un instrument de capitaluri proprii pentru o altă entitate.<sup>7</sup> Instrumentele financiare pot fi numerarul, instrumentele de capitaluri proprii ale unei alte entități, dreptul sau obligația contractuală de a primi sau de a livra numerar sau de a schimba active sau datorii financiare, anumite contracte decontate în propriile instrumente de capitaluri proprii ale unei entități, anumite contracte de elemente nefinanciare sau anumite contracte emise de asiguratorii care nu respectă definiția unui contract de asigurare. Această definiție cuprinde o gamă largă de instrumente financiare, de la simple împrumuturi și depozite la instrumente derivate complexe, produse structurate și anumite contracte de mărfuri.
12. Gradul de complexitate al instrumentelor financiare variază, deși complexitatea instrumentului financiar poate să provină din diferite surse, precum:
  - Un volum foarte mare de fluxuri individuale de trezorerie, unde lipsa omogenității impune analizarea fiecărui flux sau un număr mare de fluxuri de trezorerie grupate care trebuie evaluate, de exemplu, în cazul riscului de credit (de exemplu, obligațiile privind datoriile garantate (CDO)).
  - Formule complexe de determinare a fluxurilor de trezorerie.
  - Incertitudinea sau variabilitatea fluxurilor de trezorerie viitoare, precum cele generate de riscul de credit, contractele pe opțiuni sau instrumentele financiare cu termene contractuale lungi.

Cu cât fluxurile de trezorerie variază mai mult în funcție de modificările condițiilor de piață, cu atât este mai complexă și mai incertă evaluarea valorii juste a instrumentului financiar. Mai mult, uneori, instrumente financiare care, în mod normal, sunt relativ ușor de evaluat, devin dificil de evaluat din cauza unor circumstanțe aparte, de exemplu, instrumentele pentru care piața a devenit inactivă sau care au termene contractuale lungi. Instrumentele derivate și produsele structurate devin mai complexe atunci când sunt o combinație de

---

<sup>7</sup> Standardul Internațional de Contabilitate (IAS) 32, *Instrumente financiare: Prezentare*, punctul 11

instrumente financiare individuale. Mai mult, contabilizarea instrumentelor financiare conform anumitor cadre de raportare financiară sau în anumite condiții de piață poate fi complexă.

13. O altă sursă de complexitate este volumul instrumentelor financiare deținute sau tranzacționate. Deși este posibil ca un swap clasic pe rata dobânzii de tip “plain vanilla” să nu fie complex, o entitate care deține un număr mare de astfel de instrumente poate utiliza un sistem informațional complex pentru identificarea, evaluarea și tranzacționarea acestor instrumente.

### Scopul și riscurile utilizării instrumentelor financiare

14. Instrumentele financiare sunt utilizate:

- În scopul acoperirii împotriva riscului (adică a schimba un profil existent de risc la care o entitate este expusă). Aceasta include:
  - Achiziționarea forward sau vânzarea futures a unei valute pentru a fixa un curs de schimb valutar viitor;
  - Convertirea unor rate futures de dobândă în rate fixe sau în rate variabile, prin intermediul utilizării swap - urilor; și
  - Achiziționarea contractelor pe opțiuni, pentru a oferi unei entități protecție împotriva unei anumite evoluții a prețului, inclusiv contracte care pot conține instrumente derivate încorporate;
- În scopuri de tranzacționare (de exemplu, pentru a permite unei entități să adopte o poziție riscantă pentru a profita de mișcările pe termen scurt ale pieții); și
- În scopuri investiționale (de exemplu, pentru a permite unei entități să beneficieze de randamente ale unor investiții pe termen lung).

15. Utilizarea instrumentelor financiare poate reduce expunerile la anumite riscuri ale afacerii, de exemplu modificările cursurilor de schimb, ratelor de dobândă și prețurilor bunurilor de consum sau o combinație a riscurilor de mai sus. Pe de altă parte, complexitatea inerentă a anumitor instrumente financiare poate să genereze, de asemenea, o creștere a riscului.

16. Riscul afacerii și riscul de denaturare semnificativă cresc atunci când conducerea și persoanele responsabile cu guvernanta:

- Nu înțeleg pe deplin riscurile utilizării instrumentelor financiare și aptitudinile și experiența lor sunt insuficiente pentru a gestiona aceste riscuri;
- Nu au expertiza necesară pentru a le evalua corespunzător în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil;
- Nu au stabilit suficiente controale aferente activităților cu instrumente financiare; sau

- Speculează sau acoperă riscurile într-o manieră necorespunzătoare.
17. Incapacitatea conducerii de a înțelege pe deplin riscurile inerente unui instrument financiar poate avea un efect direct asupra abilității conducerii de a gestiona adecvat aceste riscuri și poate, în ultimă instanță, să amenințe viabilitatea entității.
  18. Principalele tipuri de risc aplicabile instrumentelor financiare sunt prezentate mai jos. Această listă nu este una exhaustivă și este posibil să se utilizeze o terminologie diferită pentru a descrie aceste riscuri sau pentru a clasifica componentele riscurilor individuale.
    - (a) Riscul de credit (sau de contrapartidă) este riscul ca o parte a unui instrument financiar să genereze o pierdere financiară unei alte părți, prin imposibilitatea de onorare a unei obligații și este adesea asociat neonorării obligațiilor financiare. Riscul de credit include riscul de decontare, care este riscul ca o parte a tranzacției să fie realizată fără primirea unei contraprestații din partea clientului sau partenerului.
    - (b) Riscul de piață este riscul care presupune că valoarea justă sau fluxurile de trezorerie viitoare ale unui instrument financiar vor fluctua din cauza unor modificări în prețurile pieței. Exemple ale riscului de piață includ riscul valutar, riscul ratei dobânzii, riscul aferent prețurilor bunurilor de consum și instrumentelor de capitaluri proprii.
    - (c) Riscul de lichiditate include riscul de a nu putea cumpăra sau vinde un instrument financiar la un preț adecvat și la momentul oportun din cauza inexistenței unei piețe active pentru instrumentul financiar respectiv.
    - (d) Riscul operațional se referă la procesarea specifică prevăzută pentru instrumentele financiare. Riscul operațional poate crește pe măsură ce complexitatea unui instrument financiar crește, iar o gestionare deficitară a riscului operațional poate să determine o creștere a celorlalte tipuri de risc. Riscul operațional include:
      - (i) Riscul ca acele controale care țin de confirmare și reconciliere să fie inadecvate, având drept rezultat o înregistrare incompletă sau inadecvată a instrumentelor financiare;
      - (ii) Riscuri asociate documentării necorespunzătoare a tranzacțiilor și unei monitorizări insuficiente a acestor tranzacții;
      - (iii) Riscul ca tranzacțiile să fie înregistrate și procesate incorect sau ca riscul aferent lor să nu fie corect gestionat, nerealizându-se astfel reflectarea economică a tranzacției în ansamblul său;
      - (iv) Riscul ca angajații să aibă prea multă încredere în acuratețea tehnicilor de evaluare, în lipsa unei revizuirii adecvate, tranzacțiile putând fi astfel incorect evaluate sau riscul lor necorespunzător măsurat;

- (v) Riscul ca utilizarea instrumentelor financiare să nu fie adecvat încorporată în politicile și procedurile entității de gestionare a riscului;
- (vi) Riscul unei pierderi rezultate din procese sau sisteme interne inadecvate sau greșite sau rezultând din evenimente externe, inclusiv riscul de fraudă, atât din surse interne, cât și din surse externe;
- (vii) Riscul ca mentenanța tehnicilor de evaluare utilizate pentru a evalua instrumentele financiare să nu fie adecvată sau realizată în timp util; și
- (viii) Riscul juridic, care este o componentă a riscului operațional și se referă la pierderi care provin dintr-o acțiune legală sau de reglementare care invalidează sau împiedică realizarea obligațiilor de către utilizatorul final sau partenerul acestuia, conform termenilor contractuali sau a contractelor de compensare aferente. De exemplu, riscul juridic poate surveni în urma unei documentări insuficiente sau incorecte aferente contractului, imposibilității de a executa un contract de compensare în cazul falimentului, modificărilor nefavorabile ale legislației fiscale sau normelor care împiedică entitățile să investească în anumite tipuri de instrumente financiare.

19. Alte aspecte relevante pentru riscurile utilizării instrumentelor financiare includ:

- Riscul de fraudă, care poate fi crescut dacă, de exemplu, un angajat aflat într-o poziție care îi permite să comită o fraudă financiară, înțelege atât instrumentele financiare, cât și procesele de contabilizare a acestora, dar conducerea și persoanele responsabile cu guvernarea au un nivel mai redus de înțelegere.
- Riscul ca un contract de compensare globală<sup>8</sup> să nu fie reflectat corespunzător în situațiile financiare.
- Riscul ca anumite instrumente financiare să își schimbe calitatea de active sau datorii pe parcursul duratei lor de existență și riscul ca această modificare să fie una rapidă.

### Controale aferente instrumentelor financiare

20. Măsura în care o entitate utilizează instrumentele financiare și gradul de complexitate al instrumentelor sunt factori importanți pentru determinarea nivelului necesar de complexitate a controlului intern al entității. De exemplu,

<sup>8</sup> O entitate care realizează o serie de tranzacții cu instrumente financiare cu un singur partener poate să încheie cu acel partener un contract de compensare globală. Un astfel de contract prevede o singură decontare netă pentru toate instrumentele financiare acoperite de contract, în eventualitatea neîndeplinirii obligațiilor aferente unui contract individual.

entitățile mici pot utiliza produse mai puțin structurate și procese și proceduri simple pentru a-și atinge obiectivele.

21. Adesea, rolul persoanelor responsabile cu guvernanta este să stabilească liniile generale, să aprobe și să supravegheze amploarea utilizării instrumentelor financiare, iar rolul conducerii este să gestioneze și să monitorizeze expunerile entității la aceste riscuri. Conducerea și, acolo unde este cazul, persoanele responsabile cu guvernanta, sunt responsabile, de asemenea, pentru proiectarea și implementarea unui sistem de control intern care să permită întocmirea situațiilor financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. Controlul intern al unei entități asupra instrumentelor financiare poate fi mai eficace atunci când conducerea și persoanele responsabile cu guvernanta:
- (a) Au stabilit un mediu de control adecvat, o participare activă a persoanelor responsabile cu guvernanta la controlarea utilizării instrumentelor financiare, o structură organizațională logică, cu o alocare clară a autorității și responsabilității, și politici și proceduri de resurse umane adecvate. Mai precis, sunt necesare reguli clare cu privire la măsura în care li se permite să acționeze celor care sunt responsabili pentru activitățile care implică instrumente financiare. Astfel de reguli au în vedere orice restricții legale sau de reglementare cu privire la utilizarea instrumentelor financiare. De exemplu, este posibil ca anumite entități din sectorul public să nu aibă capacitatea de a desfășura activități cu instrumente derivate;
  - (b) Au stabilit un proces de gestionare a riscului corespunzător dimensiunilor entității și complexității instrumentelor sale financiare (de exemplu, în anumite entități poate exista o funcție formală de gestionare a riscului);
  - (c) Au stabilit sisteme informaționale care le permit persoanelor responsabile cu guvernanta să cunoască natura activităților cu instrumente financiare și riscurile asociate acestora, inclusiv o documentare adecvată a tranzacțiilor;
  - (d) Au proiectat, implementat și documentat un sistem de control intern pentru:
    - A oferi o asigurare rezonabilă că utilizarea de către entitate a instrumentelor financiare se încadrează în politicile sale de gestionare a riscului;
    - A prezenta adecvat instrumentele financiare în situațiile financiare;
    - A se asigura că entitatea respectă legile și reglementările aplicabile; și
    - A monitoriza riscul.

Anexa oferă exemple de controale care ar putea exista într-o entitate ce are un volum mare de tranzacții cu instrumente financiare; și

- (e) Au stabilit politici contabile adecvate, inclusiv politici de evaluare, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.
22. Elementele cheie ale proceselor de gestionare a riscului și de control intern, aferente instrumentelor financiare ale unei entități, includ:
- Stabilirea unei abordări pentru a defini nivelul expunerii la risc pe care entitatea este dispusă să îl accepte atunci când se angajează în tranzacții cu instrumente financiare (acesta poate fi denumit și „apetitul pentru risc”), inclusiv politicile pentru investirea în instrumente financiare și cadrul de control în care se desfășoară activitățile cu instrumente financiare;
  - Stabilirea proceselor pentru documentarea și autorizarea unor noi tipuri de tranzacții cu instrumente financiare, luându-se în considerare riscurile contabile, de reglementare, juridice, financiare și operaționale care sunt asociate cu astfel de instrumente;
  - Procesarea tranzacțiilor cu instrumente financiare, inclusiv confirmarea și reconcilierea numerarului și activelor deținute cu situații externe, și procesul de realizare a plăților;
  - Separarea sarcinilor între cei care tranzacționează sau investesc în instrumentele financiare și cei responsabili cu procesarea, evaluarea și confirmarea unor astfel de instrumente. De exemplu, un departament de elaborare a modelelor care este implicat în asistarea evaluării tranzacțiilor este mai puțin obiectiv decât unul care este, din punct de vedere funcțional și organizațional, distinct de front-office;
  - Procesele și controalele aferente evaluării, inclusiv controalele asupra datelor obținute de la surse terțe de evaluare; și
  - Monitorizarea controalelor.
23. Natura riscurilor este adesea diferită pentru entitățile care au un volum și o varietate mare de instrumente financiare și pentru cele care au doar câteva tranzacții cu instrumente financiare. De aici rezultă abordări diferite ale controlului intern. De exemplu:
- În general, o instituție cu volume mari de instrumente financiare va avea, pe de o parte, un mediu de tip cameră de tranzacționare în care vor exista traderi specializați și o separare a sarcinilor între acești traderi și, pe de altă parte, un back-office (care se referă la funcția de verificare a datelor tranzacțiilor realizate, certificând că nu sunt eronate, și la realizarea transferurilor necesare). Într-un astfel de mediu, traderii inițiază, în general, contracte verbale, prin intermediul telefonului, sau prin intermediul unei platforme electronice de tranzacționare. Surprinderea tranzacțiilor relevante și înregistrarea corectă a instrumentelor financiare într-un astfel de mediu este semnificativ mai dificilă decât în cazul unei entități care deține numai câteva instrumente financiare, a căror existență și

exhaustivitate pot fi adesea confirmate prin solicitarea unei confirmări bancare de la câteva bănci.

- Pe de altă parte, entitățile care dețin un număr redus de instrumente financiare nu au deseori o separare a sarcinilor, iar accesul pe piață este limitat. În astfel de cazuri, deși este posibil ca tranzacțiile cu instrumente financiare să fie mai ușor de identificat, există riscul ca membrii conducerii să se bazeze pe un număr limitat al personalului, ceea ce poate duce la o creștere a riscului de inițiere a unor tranzacții neautorizate sau a celui de neînregistrare a tranzacțiilor.

### **Exhaustivitate, acuratețe și existență**

24. Punctele 25–33 descriu controalele și procesele care ar putea exista în entități care au un volum mare de tranzacții cu instrumente financiare, inclusiv cele cu camerele de tranzacționare. Prin contrast, este posibil ca o entitate care nu are un volum mare de tranzacții cu instrumente financiare să nu dispună de aceste controale și procese, dar poate, în schimb, să își confirme tranzacțiile cu partenerul sau casa de compensare. Această procedură poate fi relativ directă prin aceea că este posibil ca entitatea să tranzacționeze numai cu unul sau doi parteneri.

#### *Confirmări ale tranzacțiilor și case de compensare*

25. În general, pentru tranzacțiile realizate de instituțiile financiare, termenii instrumentelor financiare sunt documentați în confirmări între parteneri și în acorduri legale. Casele de compensare servesc la monitorizarea schimbului de confirmări prin corelarea tranzacțiilor și decontarea lor. O casă centrală de compensare este asociată cu un schimb, iar entitățile care compensează prin intermediul respectivei case dispun, în general, de procese pentru gestionarea informațiilor trimise casei de compensare.
26. Nu toate tranzacțiile sunt decontate printr-un astfel de schimb. Pe multe alte piețe există o practică stabilită pentru convenirea termenilor tranzacțiilor înainte de începerea decontării. Pentru a fi eficace, acest proces trebuie să se desfășoare separat de cele prin care se tranzacționează instrumentele financiare în vederea minimizării riscului de fraudă. Pe alte piețe, tranzacțiile sunt confirmate după ce a început decontarea și, uneori, întârzierile de confirmare au drept rezultat inițierea decontării înainte ca toți termenii să fie conveniți. Acesta reprezintă un risc suplimentar, deoarece entitățile care tranzacționează trebuie să se bazeze pe modalități alternative de convenire a tranzacțiilor. Acestea pot include:

- Aplicarea unor reconcilieri riguroase între înregistrările celor care tranzacționează instrumentele financiare și cei care le decontează (este importantă o separare strictă a sarcinilor între cele două funcții), combinată cu o serie de controale stricte de supraveghere a celor care



tranzacționează instrumentele financiare pentru a asigura integritatea tranzacțiilor;

- Revizuirea sumarului documentației de la parteneri care evidențiază termenii-cheie, chiar dacă nu au fost conveniți toți termenii; și
- O revizuire atentă a profiturilor și pierderilor traderilor pentru a avea certitudinea că acestea se reconciliază cu valorile calculate de back office.

#### *Reconcilieri cu băncile și custozii*

27. Unele componente ale instrumentelor financiare, precum acțiunile și obligațiunile, pot fi menținute la depozitari distincti. Mai mult, din cele mai multe instrumente financiare rezultă, la un anumit moment, plăți de numerar și, adesea, aceste fluxuri de trezorerie încep devreme în decursul duratei de viață a contractului. Aceste plăți și încasări de numerar se vor efectua prin contul bancar al unei entități. Reconcilierea periodică a înregistrărilor entității cu înregistrările băncilor externe și cu cele ale custozilor îi permite entității să se asigure că tranzacțiile sunt înregistrate corect.
28. Trebuie menționat că nu toate instrumentele financiare generează fluxuri de trezorerie în stadiile incipiente ale duratei de viață a contractului sau pot fi înregistrate la un depozitar sau la un custode. În astfel de cazuri, procesele de reconciliere nu vor identifica o tranzacție omisă sau înregistrată incorect și controalele confirmărilor sunt mai importante. Chiar și atunci când un astfel de flux de trezorerie este înregistrat corect în stadiile incipiente ale duratei de viață a instrumentului, aceasta nu oferă certitudinea că toate caracteristicile sau toți termenii instrumentului (de exemplu, scadența sau o opțiune de încheiere anticipată) au fost corect înregistrați.
29. Mai mult, mișcările de numerar pot fi destul de reduse în contextul valorii totale a tranzacției sau al bilanțului entității și, prin urmare, pot fi dificil de identificat. Valoarea reconcilierilor este sporită atunci când angajații din departamentul financiar sau din back office revizuiesc intrările din toate conturile din registrul jurnal pentru a se asigura că sunt valide și sustenabile. Acest proces va ajuta pentru a identifica dacă înregistrarea corespondenței intrărilor de numerar aferente instrumentelor financiare a fost incorect efectuată. Revizuirea conturilor în așteptare și a celor de compensare este importantă, indiferent de soldul contului, deoarece în acesta se pot regăsi elemente de reconciliere care se compensează.
30. În entitățile cu un volum mare de tranzacții cu instrumente financiare, controalele de reconciliere și confirmare pot fi automate și, în acest caz, trebuie instaurate controale IT adecvate pentru a le susține. În special, sunt necesare controale pentru a avea certitudinea că datele sunt complet și corect preluate din surse externe (precum băncile și custozii) și din registrele entității și că datele nu sunt corupte înainte sau în cursul reconcilierii. Controalele sunt, de

asemenea, necesare pentru a avea certitudinea că acele criterii pe baza cărora au fost corelate înregistrările sunt suficient de restrictive pentru a preveni compensarea incorectă a elementelor din reconciliere.

#### *Alte controale aferente exhaustivității acurateței și existenței*

31. Complexitatea inerentă a unor instrumente financiare înseamnă că nu va fi întotdeauna evident cum trebuie ele înregistrate în sistemele entității. În astfel de cazuri, conducerea poate stabili procese de control pentru a monitoriza politicile și pentru a prescrie modul în care anumite tipuri de tranzacții sunt evaluate, înregistrate și contabilizate. Aceste politici sunt, în general, stabilite și revizuite în avans de către personalul cu o calificare adecvată care este capabil să înțeleagă complexitatea efectelor instrumentelor financiare înregistrate.
32. Unele tranzacții pot fi anulate sau modificate după executarea inițială. Aplicarea controalelor corespunzătoare, aferente anulării sau modificării, poate să atenueze riscurile de denaturare semnificative cauzate de fraudă sau eroare. Mai mult, o entitate poate avea implementat un proces pentru reconfirmarea tranzacțiilor anulate sau modificate.
33. În instituțiile financiare cu un volum mare de tranzacționare, un angajat cu experiență revizuieste, în general, profiturile și pierderile zilnice din registrele traderilor individuali pentru a evalua dacă acestea se bazează în mod rezonabil pe cunoașterea pieței de către angajat. Această procedură poate să permită conducerii să stabilească dacă anumite tranzacții nu au fost înregistrate complet sau corect sau să identifice fraudă comisă de un anumit trader. Este important să existe proceduri de autorizare a tranzacțiilor care să permită și revizuirea la un nivel superior.

### **Evaluarea instrumentelor financiare**

#### *Cerințe de raportare financiară*

34. În multe cadre de raportare financiară instrumentele financiare, inclusiv instrumentele derivate încorporate, sunt adesea evaluate la valoarea justă, în contextul prezentării în bilanț, calculării profitului sau pierderii și/sau descrierii. În general, obiectivul evaluării la valoarea justă este obținerea prețului la care s-ar desfășura o tranzacție în condiții obiective, între participanții pe piață, la data evaluării, în condițiile curente de pe piață; cu alte cuvinte, nu este prețul de tranzacționare pentru o lichidare forțată sau o executare silită. Pentru atingerea acestui obiectiv se iau în considerare toate informațiile relevante disponibile privind piața.
35. Evaluarea valorii juste a activelor financiare și a datoriilor financiare se poate realiza atât la momentul înregistrării inițiale a tranzacțiilor, cât și ulterior, când apar modificări ale valorii. Modificările valorii juste care apar în decursul timpului pot fi tratate diferit conform cadrelor de raportare financiară diferite.

De exemplu, astfel de modificări pot fi înregistrate drept profit sau pierdere sau pot fi înregistrate la alte elemente ale rezultatului global. De asemenea, în funcție de cadrul de raportare financiară aplicabil, este posibil să fie necesară evaluarea la valoarea justă a întregului instrument financiar sau doar a unei componente a acestuia (de exemplu, un instrument derivat încorporat, când acesta este contabilizat separat).

36. Unele cadre de raportare financiară stabilesc o ierarhie a valorii juste pentru a crea o consecvență și o comparabilitate sporite ale evaluărilor la valoarea justă și ale prezentărilor aferente. Intrările pot fi clasificate pe niveluri diferite, precum:

- Intrări de nivelul 1— Prețurile cotate (neajustate) pe piețe active pentru active financiare sau datorii financiare identice, pe care entitatea le poate accesa la data evaluării.
- Intrări de nivelul 2 —Intrări, altele decât prețurile cotate incluse la nivelul 1, care sunt observabile, direct sau indirect, pentru activele financiare sau datoriile financiare. Dacă activul financiar sau datoria financiară are o scadență specificată (contractuală), o intrare de nivelul 2 trebuie să fie observabilă pentru aproape întreaga durată a activului financiar sau datoriei financiare. Intrările de nivel 2 includ următoarele:
  - Prețurile cotate pe piețe active pentru activele financiare sau datoriile financiare similare.
  - Prețurile cotate pe piețe care nu sunt active pentru activele financiare sau datoriile financiare identice sau similare.
  - Intrări, altele decât prețurile cotate, care sunt observabile pentru activele financiare sau datoriile financiare (de exemplu, ratele dobânzii și curbele de randament observabile pentru intervale cotate în mod uzual, volatilitățile implicite și marjele de credit).
  - Intrările care sunt coroborate sau derivate în principal din date observabile de pe piață, prin corelare sau prin alte metode (intrări coroborate cu piața).
- Intrări de nivelul 3—Intrări neobservabile pentru activul financiar sau pentru datoria financiară. Intrările neobservabile sunt utilizate pentru a evalua valoarea justă, în măsura în care intrările observabile relevante nu sunt disponibile, apărând astfel situații în care activitatea pe piață pentru activul financiar sau datoria financiară este redusă sau inexistentă la data evaluării.

În general, incertitudinea evaluării crește pe măsură ce instrumentul financiar trece de la nivelul 1 la nivelul 2 sau de la nivelul 2 la nivelul 3. De asemenea, în cadrul nivelului 2 poate exista un interval considerabil de incertitudine a evaluării, în funcție de nivelul de observabilitate al intrărilor, de complexitatea instrumentului financiar, de evaluarea sa și de alți factori.

37. Anumite cadre de raportare financiară pot să impună sau să permită unei entități să realizeze ajustări pentru incertitudinile aferente evaluării, în vederea ajustărilor riscurilor pe care un participant pe piață le-ar face în cadrul evaluării, pentru a ține cont de incertitudinile riscurilor asociate evaluării sau fluxurilor de trezorerie ale instrumentului financiar. De exemplu:

- Ajustări pe baza unui model. Unele modele pot avea o deficiență bine cunoscută sau rezultatul calibrării poate să evidențieze deficiențe pentru evaluarea valorii juste în contextul cadrului de raportare financiară.
- Ajustări ale riscului de credit. Unele modele nu iau în considerare riscul de credit, inclusiv riscul de contrapartidă sau riscul propriu de credit al entității.
- Ajustări în funcție de lichiditate. Unele modele calculează un preț mediu al pieței, deși cadrul de raportare financiară poate să prevadă utilizarea unei valori ajustate în funcție de lichiditate, cum ar fi o marjă de cerere/ofertă. O altă ajustare în funcție de lichiditate, care presupune utilizarea raționamentului profesional, se referă la recunoașterea instrumentelor lipsite de lichiditate, fapt care influențează evaluarea.
- Ajustări pentru alte riscuri. Este posibil ca o valoare evaluată utilizând un model care nu ține cont de toți ceilalți factori care ar fi avuți în vedere de participanții pe piață atunci când evaluează instrumentul financiar să nu reprezinte valoarea justă la data evaluării și, prin urmare, să fie necesar să fie ajustată separat pentru a respecta cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil.

Ajustările nu sunt adecvate dacă ele determină o ajustare a măsurării și evaluării instrumentului financiar care îndeplinește valoarea acestuia de valoarea justă, așa cum este ea definită de cadrul de raportare financiară; spre exemplu, pentru motive legate de conservatorism.

#### *Intrări observabile și neobservabile*

38. Așa cum se menționează mai sus, cadrele de raportare financiară clasifică deseori intrările în funcție de gradul de observabilitate al acestora. Pe măsură ce activitatea pe o piață de instrumente financiare și observabilitatea intrărilor se reduc, crește incertitudinea evaluării. Natura și credibilitatea informațiilor disponibile pentru susținerea evaluării instrumentelor financiare variază în funcție de nivelul de observabilitate al intrărilor utilizate pentru evaluarea instrumentelor, nivel care este influențat de natura pieței (de exemplu, nivelul activității pe piață și dacă aceasta este o bursă sau o piață nereglementată (OTC - over-the-counter)). În consecință, natura și credibilitatea probelor utilizate pentru susținerea evaluării alcătuiesc un întreg și devine mai dificil pentru conducere să obțină informații pentru a susține o evaluare atunci când piețele devin inactive iar intrările devin mai puțin observabile.

39. Atunci când nu sunt disponibile intrări observabile, o entitate utilizează intrări neobservabile (intrări de nivelul 3) care reflectă ipotezele pe care participanții pe piață le-ar utiliza atunci când ar evalua activul financiar sau datoria financiară, inclusiv ipotezele privind riscul. Intrările neobservabile sunt elaborate utilizând cele mai bune informații disponibile în împrejurările date. Pentru elaborarea intrărilor neobservabile o entitate poate să înceapă de la propriile sale date, care sunt ajustate dacă există informații rezonabile disponibile care să indice că (a) alți participanți pe piață ar utiliza date diferite sau (b) există un aspect specific entității care nu este disponibil altor participanți pe piață (de exemplu, o sinergie specifică entității).

#### *Efectele piețelor inactive*

40. Incertitudinea evaluării crește și evaluarea este mai complicată atunci când piețele pe care sunt tranzacționate instrumentele financiare sau părțile lor componente devin inactive. Nu există o limită clară de la care o piață activă devine inactivă, deși cadrele de raportare financiară pot oferi îndrumări în acest sens. Caracteristicile unei piețe inactive includ un declin semnificativ al volumului și nivelului activității de tranzacționare, o variabilitate semnificativă a prețurilor disponibile în decursul timpului sau între participanții pe piață sau faptul că prețurile nu sunt curente. Cu toate acestea, pentru a evalua dacă o piață este sau nu inactivă este nevoie de raționament profesional.
41. Când piețele sunt inactive, prețurile cotate sunt perimate (adică nu mai sunt de actualitate) și este posibil să nu reprezinte prețurile la care participanții pe piață ar putea tranzacționa sau prețurile ar putea să reprezinte tranzacții forțate (ca atunci când un vânzător este obligat să vândă un activ pentru a respecta prevederile legale sau de reglementare, când trebuie să cedeze imediat un activ pentru a crea lichiditate sau când există un singur cumpărător potențial, drept rezultat al unor restricții legale sau temporale impuse). În consecință, evaluările sunt elaborate pe baza intrărilor de nivel 2 și 3. În astfel de împrejurări, entitățile pot:
- Să dispună de o politică de evaluare care include un proces pentru a determina dacă sunt disponibile intrări de nivelul 1;
  - Să cunoască modul în care au fost calculate anumite prețuri sau intrări din surse externe utilizate drept intrări în tehnicile de evaluare pentru a le evalua credibilitatea. De exemplu, pe o piață activă, cotația unui broker pentru un instrument financiar care nu este tranzacționat este posibil să reflecte tranzacții reale cu un instrument financiar similar dar, pe măsură ce piața devine mai puțin activă, cotația brokerului se poate baza mai mult pe tehnici de evaluare a bunurilor pentru a determina prețurile;
  - Să cunoască modul în care condițiile de afaceri în curs de deteriorare influențează partenerul, precum și dacă condițiile de afaceri în curs de deteriorare din entități similare partenerului ar putea să indice faptul că

este posibil ca partenerul să nu-și îndeplinească obligațiile (adică riscul de neîndeplinire a obligațiilor);

- Să dispună de politici de ajustare pentru incertitudinile de evaluare. Astfel de ajustări pot include ajustări ale modelelor, ajustări pentru lipsa de lichiditate, ajustări pentru riscul de credit sau ajustări pentru alte riscuri;
- Să aibă capacitatea de a calcula intervalul de rezultate realiste având în vedere incertitudinile implicate realizând, de exemplu, o analiză a sensibilității; și
- Să dispună de politici în vederea identificării momentului în care o intrare pentru o evaluare a valorii juste trece la un alt nivel în ierarhia valorii juste.

42. Dificultăți deosebite pot apărea acolo unde există o reducere serioasă sau chiar o încetare a tranzacționării pentru anumite instrumente financiare. În aceste circumstanțe, este posibil să fie necesară evaluarea prin intermediul unui model a instrumentelor financiare care au fost anterior evaluate utilizând prețurile pieței.

#### *Procesul de evaluare al conducerii*

43. Tehnicile pe care conducerea le poate utiliza pentru evaluarea instrumentelor financiare includ prețurile observabile, tranzacțiile recente și modelele care utilizează intrări observabile sau neobservabile. Conducerea poate utiliza, de asemenea:

- (a) O sursă terță de evaluare, precum un serviciu de evaluare sau cotația unui broker; sau
- (b) Un expert evaluator.

Sursele terțe de evaluare și experții evaluatori pot, la rândul lor, să utilizeze una sau mai multe dintre aceste tehnici de evaluare.

44. Conform multor cadre de raportare financiară, cea mai bună dovadă a valorii juste a unui instrument financiar se regăsește în tranzacțiile contemporane de pe o piață activă (adică intrări de nivelul 1). În astfel de cazuri, evaluarea unui instrument financiar poate fi relativ simplă. Prețurile afișate pentru instrumentele financiare cotate la burse de valori sau tranzacționate pe o piață nereglementată lichidă pot fi disponibile prin intermediul unor surse precum publicațiile financiare, bursele sau din surse terțe de evaluare. Atunci când se utilizează prețurile cotate, este important ca membrii conducerii să înțeleagă baza pe care a fost realizată cotarea, pentru a se asigura că prețul reflectă condițiile de piață la data evaluării. Prețurile cotate obținute din publicații sau de pe burse pot oferi suficiente probe privind valoarea justă atunci când, de exemplu:

- (a) Prețurile nu sunt vechi sau „perimate” (de exemplu, dacă această cotare se bazează pe ultimul preț tranzacționat, iar tranzacția a avut loc cu ceva timp în urmă) și
- (b) Cotările reprezintă prețurile la care dealerii ar tranzacționa în realitate instrumentul, cu o frecvență și la un volum suficiente.
45. În cazul în care nu există un preț de piață curent observabil pentru instrumentul financiar (adică o intrare de nivelul 1), este necesar ca entitatea să colecteze alți indicatori de preț pentru a-i utiliza într-o tehnică de evaluare pentru a evalua instrumentul financiar. Indicatorii de preț pot include:
- Tranzacții recente, inclusiv tranzacții care au loc pentru același instrument, după data situațiilor financiare. Se analizează dacă este necesar să se realizeze ajustări pentru modificările condițiilor de piață care au loc între data evaluării și data tranzacției, deoarece aceste tranzacții nu indică neapărat condițiile de piață care existau la data situațiilor financiare. Mai mult, este posibil ca tranzacția să reprezinte o tranzacție forțată și, prin urmare, ea să nu conțină indicii privind prețul unei tranzacții normale.
  - Tranzacțiile curente sau recente cu instrumente similare, metodă cunoscută deseori drept „evaluare prin analogie”. Vor trebui realizate ajustări ale prețului instrumentelor analoge pentru a reflecta diferențele dintre acestea și instrumentul care este evaluat, de exemplu, pentru a lua în considerare diferențele de lichiditate sau risc de credit între cele două instrumente.
  - Indici pentru instrumente similare. Ca și în cazul tranzacțiilor cu instrumente similare, va fi necesară realizarea de ajustări pentru a se reflecta diferența dintre instrumentul care este evaluat și instrumentul/instrumentele de la care este derivat indicele utilizat.
46. Se preconizează că membrii conducerii își vor documenta politicile și modelul de evaluare utilizate pentru evaluarea unui anumit instrument financiar, incluzând argumentarea pentru modelul/modelele utilizat/e, selecția de ipoteze din metodologia de evaluare și analiza entității cu privire la necesitatea ajustărilor pentru incertitudinea evaluării.

## Modele

47. Modelele pot fi utilizate pentru evaluarea instrumentelor financiare atunci când prețul nu poate fi observat direct pe piață. Modelele pot fi simple, precum formula frecvent utilizată de evaluare a obligațiunilor sau pot să includă instrumente software complexe, special elaborate pentru a evalua instrumentele financiare în raport cu intrările de nivel 3. Multe modele au la bază calculele fluxurilor de trezorerie actualizate.
48. Modelele cuprind o metodologie, ipoteze și date. Metodologia descrie regulile sau principiile care guvernează relația dintre variabilele aferente evaluării. Ipotezele includ estimări ale variabilelor incerte care sunt utilizate în model.

Datele pot include informații reale sau ipotetice cu privire la instrumentul financiar sau alte intrări aferente instrumentului financiar.

49. În funcție de circumstanțe, aspectele pe care entitatea le-ar putea analiza atunci când stabilește sau validează un model pentru un instrument financiar includ aprecieri cu privire la:
- Validarea modelului înainte de utilizare, cu revizuirii periodice pentru a avea certitudinea că încă este adecvat pentru scopul în care a fost destinat. Procesul de validare al entității poate include evaluarea:
    - Calității teoretice a solidității metodologiei și a integrității matematice, inclusiv a gradului de adecvare a parametrilor și sensibilităților.
    - Consecvenței și exhaustivității intrărilor modelului în raport cu practicile pieței, și a măsurii în care sunt disponibile intrări adecvate pentru a fi utilizate în model.
  - Existența unor politici adecvate de control al schimbului, a unor proceduri și controale de securitate aferente modelului.
  - Modificarea sau ajustarea adecvată a modelului în timp util, ca urmare a modificărilor în condițiile de piață.
  - Calibrarea periodică a modelului, revizuirea lui și testarea pentru validitate, realizate de către o funcție distinctă și obiectivă. Aceste acțiuni reprezintă o modalitate de a avea certitudinea că rezultatele modelului sunt o reprezentare fidelă a valorii pe care participanții pe piață i-ar atribui-o unui instrument financiar.
  - Maximizarea de către model a utilizării intrărilor observabile relevante și minimizarea de către acesta a utilizării intrărilor neobservabile.
  - Rezultatul modelului este ajustat pentru a reflecta ipotezele pe care le-ar utiliza, în circumstanțe similare, participanții pe piață.
  - Documentarea adecvată a modelului, inclusiv a aplicațiilor propuse ale modelului, limitărilor și parametrilor săi cheie, la datele necesare, la rezultatele analizelor de validare realizate și la orice ajustări aduse rezultatului modelului.

Exemplu de instrument financiar obișnuit

50. Următoarele aspecte descriu modul în care modelele pot fi aplicate în evaluarea unui instrument financiar obișnuit, cunoscut drept titlu de valoare garantat cu active.<sup>9</sup> Deoarece titlurile de valoare garantate cu active se bazează

---

<sup>9</sup> Un titlu de valoare garantat cu active este un instrument financiar care este garantat printr-un grup suport de active (cunoscut drept garanție, precum creanțele aferente cărților de credit sau creditele pentru autovehicule) și care își derivă valoarea și venitul din respectivele active suport.



adesea pe intrări de nivelul 2 sau 3, ele sunt adesea evaluate utilizând modele, ceea ce presupune:

- Înțelegerea tipului de titlu de valoare – având în vedere (a) garanția asociată și (b) termenii titlului de valoare. Garanția asociată este utilizată pentru a estima momentul de realizare și valorile fluxurilor de trezorerie, de tipul dobânzilor aferente ipotecilor sau cărților de credit, și ale plăților de principal.
- Înțelegerea termenilor titlului de valoare – aceasta include evaluarea drepturilor la fluxurile de trezorerie contractuale, precum ordinul de rambursare, și orice evenimente de neîndeplinire a obligațiilor. Ordinul de rambursare, adesea cunoscut drept nivel de senioritate, se referă la termenii care prevăd ca anumitor clase de deținători de titluri de valoare (datorii de tip „senior”) să li se ramburseze sume înaintea altora (datorii subordonate). Drepturile fiecărei clase de deținători de titluri de valori la fluxurile de trezorerie, denumite frecvent „cascada” fluxurilor de trezorerie, împreună cu ipotezele privind momentul de realizare și valoarea fluxurilor de trezorerie, sunt utilizate pentru a deriva un set de fluxuri de trezorerie estimate pentru fiecare clasă de deținători de titluri de valoare. Fluxurile de trezorerie preconizate sunt apoi actualizate pentru a deriva o valoare justă estimată.

51. Fluxurile de trezorerie ale unui titlu de valoare garantat cu active pot fi afectate de rambursările anticipate ale garanției asociate, de riscul potențial de neplată și de pierderile de capital estimate rezultate. Ipotezele privind plata în avans, dacă sunt aplicabile, se bazează în general pe compararea ratelor de dobândă de pe piață pentru garanții similare cu ratele aferente garanțiilor suport ale titlului de valoare. De exemplu, dacă ratele de dobândă de pe piață pentru ipoteci s-au redus, atunci ipotecile suport ale unui titlu de valoare ar putea să aibă rate de rambursare anticipată mai mari decât se preconizase inițial. Estimarea potențialului de neplată și a pierderii de capital presupune o evaluare atentă a garanției suport și a debitorilor pentru a estima ratele de neplată. De exemplu, atunci când garanția suport include ipoteci rezidențiale, pierderile de capital pot fi influențate de estimări ale prețurilor pentru locuințele rezidențiale, estimări făcute pe durata de existență a titlului de valoare.

Surse terțe de stabilire a prețurilor

52. Entitățile pot utiliza surse terțe de evaluare pentru a obține informații privind valoarea justă. Este posibil ca, pentru întocmirea situațiilor financiare ale unei entități, inclusiv pentru evaluarea instrumentelor financiare și pentru întocmirea prezentărilor aferente situațiilor financiare referitoare la aceste instrumente, să fie necesar un nivel de expertiză pe care conducerea nu îl deține. Este posibil ca entitățile să nu fie capabile să elaboreze tehnici de evaluare adecvate, inclusiv modele, care pot fi utilizate într-o evaluare și este posibil ca ele să utilizeze o sursă terță de evaluare pentru a ajunge la o evaluare sau

pentru a oferi prezentări pentru situațiile financiare. Acesta poate fi cazul în special pentru entitățile mici, sau pentru entitățile care nu se angajează într-un volum mare de tranzacții cu instrumente financiare (de exemplu, instituțiile nefinanciare cu departamente de trezorerie). Deși conducerea a utilizat o sursă terță de evaluare, conducerea are responsabilitatea finală pentru evaluare.

53. Sursele terțe de evaluare pot fi utilizate, de asemenea, deoarece nu este posibil ca entitatea să evalueze un volum mare de titluri de valoare într-o perioadă scurtă de timp. Acesta este cazul, de obicei, pentru fondurile tranzacționate de investiții care trebuie să determine în fiecare zi o valoare a activului net. În alte cazuri, este posibil ca membrii conducerii să aibă propriul proces de evaluare, dar să utilizeze sursele terțe de evaluare pentru a corobora propriile lor evaluări.
54. Din unul sau mai multe dintre aceste motive, majoritatea entităților utilizează surse terțe de evaluare atunci când evaluează titlurile de valoare, fie ca sursă primară, fie ca sursă de coroborare pentru propriile lor evaluări. Sursele terțe de evaluare se înscriu, de obicei, în următoarele categorii:
  - Servicii de evaluare, incluzând servicii de evaluare prin consens; și
  - Brokerei care oferă cotații de broker.

#### Serviciile de evaluare

55. Serviciile de evaluare oferă entităților prețuri și informații privind prețurile pentru o gamă largă de instrumente financiare, realizând adesea evaluări zilnice pentru un număr mare de instrumente financiare. Aceste evaluări pot fi realizate prin colectarea datelor de piață și a prețurilor dintr-o varietate de surse, inclusiv de la creatorii de piață, și, în anumite circumstanțe, prin utilizarea tehnicilor interne de evaluare, în vederea derivării valorilor juste estimate. Serviciile de evaluare pot combina o serie de abordări pentru a obține un preț. Serviciile de evaluare sunt adesea utilizate drept o sursă de prețuri bazată pe intrări de nivelul 2. Serviciile de evaluare pot avea controale solide asupra modalităților de elaborare a prețurilor, iar clienții lor includ adesea o gamă largă de părți, inclusiv investitori care vând și care cumpără, funcții de back și middle office, auditori și alții.
56. Serviciile de evaluare au adesea un proces formalizat pentru contestarea de către clienți a prețurilor primite de la serviciile de evaluare. Aceste procese de contestare îi cer de obicei clientului să ofere probe pentru susținerea unui preț alternativ, contestațiile fiind clasificate în funcție de calitatea probelor oferite. De exemplu, este posibil să fie susținută o contestație bazată pe o vânzare recentă a instrumentului respectiv despre care serviciul de evaluare nu avea cunoștință, în timp ce o contestație bazată pe tehnica de evaluare a clientului poate fi examinată mai atent. Astfel, un serviciu de evaluare cu un număr mare de participanți preponderenți, atât vânzători, cât și cumpărători, poate corecta

în mod constant prețurile pentru a reflecta pe deplin informațiile disponibile participanților pe piață.

#### Servicii de evaluare prin consens

57. Unele entități pot utiliza date de evaluare oferite de servicii de evaluare prin consens, care sunt diferite de alte servicii de evaluare. Serviciile de evaluare prin consens obțin informații cu privire la un instrument de la o serie de entități participante (abonați). Fiecare abonat înaintează prețurile către serviciul de evaluare. Serviciul de evaluare tratează informațiile drept confidențiale și trimite fiecărui abonat prețul obținut prin consens, care este, de obicei, o medie aritmetică a datelor primite, după aplicarea unei rutine de triere a datelor pentru a elimina extremele. Pentru anumite piețe, precum cele pentru instrumente derivate exotice, prețurile obținute prin consens ar putea constitui cele mai bune date disponibile. Cu toate acestea, mulți factori sunt luați în considerare atunci când se evaluează fidelitatea de reprezentare a prețurilor obținute prin consens, de exemplu:
- Dacă prețurile înaintate de către abonați reflectă tranzacții reale sau sunt doar prețuri indicative, bazate pe propriile lor tehnici de evaluare.
  - Numărul de surse din care au fost obținute prețurile.
  - Calitatea surselor utilizate de serviciul de evaluare prin consens.
  - Dacă printre participanți sunt incluși și participanți de vârf ai pieței.
58. De obicei, prețurile obținute prin consens sunt disponibile numai abonaților care au înaintat serviciului propriile lor prețuri. În consecință, nu toate entitățile vor avea acces direct la prețurile obținute prin consens. Deoarece un abonat nu poate, în general, să cunoască modul în care prețurile înaintate au fost estimate, este posibil să fie necesare alte surse de probe, pe lângă informațiile obținute de la serviciile de evaluare prin consens, pe care membrii conducerii să își bazeze evaluarea. Mai precis, această situație poate apărea atunci când sursele oferă prețuri pe baza propriilor lor tehnici de evaluare, iar conducerea nu poate să înțeleagă modul în care aceste surse și-au calculat prețurile.

#### Brokeri care oferă cotații de broker

59. Deoarece oferirea de cotații de către brokeri este un serviciu ocazional pentru clienți, cotațiile pe care aceștia le oferă diferă sub multe aspecte de prețurile obținute prin serviciile de evaluare. Este posibil ca brokerii să nu fie dispuși să ofere informații cu privire la procesul pe care îl utilizează pentru elaborarea cotației lor, dar ei pot avea acces la informații privind tranzacțiile despre care un serviciu de evaluare să nu aibă cunoștință. Cotațiile brokerilor pot fi executabile sau indicative. Cotațiile indicative sunt cea mai bună estimare a unui broker cu privire la valoarea justă, pe când o cotație executabilă indică faptul că brokerul este dispus să tranzacționeze la respectivul preț. Cotațiile executabile reprezintă o probă solidă pentru valoarea justă. Cotațiile indicative

sunt mai puțin solide, din cauza lipsei de transparență a metodelor utilizate de către broker pentru a determina cotația. Mai mult, rigoarea controalelor asupra cotației brokerilor va diferi dacă brokerul deține sau nu același titlu de valoare în propriul său portofoliu. Cotațiile brokerilor sunt adesea utilizate pentru titluri de valoare cu intrări de nivelul 3 și uneori este posibil ca ele să reprezinte singura informație externă disponibilă.

Considerente suplimentare privind sursele terțe de evaluare

60. Înțelegerea modului în care sursele de evaluare au calculat un preț permite conducerii să determine dacă astfel de informații sunt adecvate utilizării în evaluarea sa, inclusiv ca intrare într-o tehnică de evaluare, precum și la ce nivel de intrări trebuie inclus titlul de valoare în contextul prezentărilor de informații. De exemplu, sursele terțe de evaluare pot evalua instrumentele financiare utilizând modele de evaluare a bunurilor și este important ca membrii conducerii să înțeleagă metodologia, ipotezele și datele utilizate.
61. În cazul în care evaluările valorii juste obținute de la surse terțe de evaluare nu au la bază prețurile actuale ale unei piețe active, conducerea trebuie să evalueze dacă evaluările valorii juste au fost obținute într-o manieră conformă cadrului de raportare financiară aplicabil. Înțelegerea de către conducere a evaluării valorii juste include:
- Modul în care a fost determinată evaluarea valorii juste—de exemplu, dacă evaluarea valorii juste a fost stabilită prin intermediul unei tehnici de evaluare, pentru a aprecia dacă această tehnică este consecventă cu obiectivul evaluării valorii juste;
  - Aprecieri dacă acele cotații utilizate reprezintă prețuri indicative, o marjă indicativă sau oferte ferme; și
  - Frecvența cu care evaluarea valorii juste este estimată de către sursele terțe de evaluare—pentru a aprecia dacă aceasta reflectă condițiile de piață la data evaluării.

Înțelegerea bazelor în funcție de care sursele terțe de evaluare au determinat cotațiile lor, în contextul instrumentelor financiare specifice deținute de către entitate, ajută conducerea în evaluarea relevanței și credibilității acestor probe, pentru a-și susține evaluările.

62. Este posibil să existe diferențe între indicatorii de preț proveniți din diferite surse. Înțelegerea modului în care au fost obținuți indicatorii de preț și investigarea acestor diferențe ajută conducerea în coroborarea probelor utilizate în elaborarea evaluării sale aferente instrumentelor financiare, pentru a aprecia dacă evaluarea este rezonabilă. Este posibil ca simpla considerare a mediei cotațiilor primite, fără realizarea unor cercetări suplimentare, să nu fie adecvată deoarece unul dintre prețurile din interval poate să fie cel mai reprezentativ pentru valoarea justă și este posibil ca acesta să nu fie prețul

mediu. Pentru a aprecia dacă evaluările sale aferente instrumentelor financiare sunt rezonabile, conducerea poate:

- Să aprecieze dacă tranzacțiile reale reprezintă mai degrabă tranzacții forțate decât tranzacții între cumpărători și vânzători interesați. Această metodă poate invalida prețul prin comparare;
- Să analizeze fluxurile de trezorerie viitoare preconizate ale instrumentului. Această metodă poate fi realizată ca indicator a celor mai relevante date de evaluare;
- În funcție de natura aspectelor observabile, să extrapoleze de la prețurile observabile la cele neobservabile (de exemplu, pot exista prețuri observabile pentru scadențe de până la zece ani, dar nu mai mult, dar graficul prețului pe zece ani poate fi extrapolat dincolo de termenul de zece ani, ca indicator). Trebuie exercitată prudență pentru a avea certitudinea că extrapolarea nu este extinsă într-atât de mult în afara graficului observabil încât legătura sa cu prețurile observabile devine prea slabă pentru a mai fi credibilă;
- Să compare prețurile din cadrul unui portofoliu de instrumente financiare pentru a se asigura că ele sunt consecvente în rândul instrumentelor financiare similare;
- Să utilizeze mai mult de un model pentru a corobora rezultatele obținute din diverse modele, ținând cont de datele și ipotezele utilizate în fiecare dintre acestea; sau
- Să evalueze evoluțiile prețurilor pentru instrumentele de acoperire împotriva riscurilor și garanțiile aferente.

Atunci când apreciază evaluarea, o entitate poate să aibă în vedere și alți factori care ar putea fi specifici circumstanțelor entității.

#### Utilizarea experților în evaluare

63. Conducerea poate angaja un expert evaluator de la o bancă de investiții, de la un broker sau de la o altă firmă de evaluare pentru a evalua titlurile de valoare sau o parte a acestora. Spre deosebire de serviciile de evaluare și de cotațiile brokerilor, în general, datele și metodologia utilizate sunt mai ușor disponibile pentru conducere atunci când este angajat un expert pentru a realiza o evaluare în numele său. Chiar dacă un expert a fost angajat de către conducere, aceasta este, în ultimă instanță, responsabilă pentru evaluarea utilizată.

#### *Aspecte referitoare la datoriile financiare*

64. Înțelegerea efectului riscului de credit este un aspect important al evaluării activelor financiare și datoriilor financiare. Această evaluare reflectă calitatea și soliditatea financiară atât a emitentului cât și a oricăror furnizori de garanții. Conform anumitor cadre de raportare financiară, evaluarea unei datorii finan-

ciare presupune că aceasta este transferată la data evaluării unui participant la piață. Atunci când nu există un preț de piață observabil pentru o datorie financiară, valoarea sa este de obicei evaluată utilizând aceeași metodă pe care ar utiliza-o un partener pentru a evalua activul corespondent, cu excepția cazului în care există factori specifici datoriei (precum amplificări de către terți ale condițiilor de credit). Mai precis, riscul propriu de credit al entității<sup>10</sup> poate fi deseori greu de evaluat.

## Prezentarea și descrierea instrumentelor financiare

65. Cele mai multe cadre de raportare financiară prevăd realizarea de prezentări de informații în situațiile financiare pentru a le permite utilizatorilor situațiilor financiare să realizeze aprecieri semnificative ale efectelor activităților cu instrumente financiare ale entității, inclusiv ale riscurilor și incertitudinilor asociate instrumentelor financiare.
66. Cele mai multe cadre prevăd prezentarea informațiilor cantitative și calitative (inclusiv a politicilor contabile) aferente instrumentelor financiare. Cerințele contabile privind evaluarea valorii juste în prezentarea și descrierea din situațiile financiare sunt extinse în cele mai multe cadre de raportare financiară și cuprind mai mult decât simpla evaluare a instrumentelor financiare. De exemplu, prezentările calitative privind instrumentele financiare oferă informații contextuale importante cu privire la caracteristicile instrumentelor financiare și fluxurile lor de trezorerie viitoare, informații care ar putea servi informării investitorilor cu privire la riscurile la care sunt expuse entitățile.

### *Categorii de prezentări*

67. Cerințele de prezentare includ:
  - (a) Prezentări cantitative care sunt derivate din valorile incluse în situațiile financiare – de exemplu, categorii de active și datorii financiare;
  - (b) Prezentări cantitative care presupun raționamente semnificative—de exemplu, analiza de sensibilitate pentru fiecare tip de risc de piață la care este expusă entitatea; și
  - (c) Prezentări calitative – de exemplu, cele care descriu modalitatea de guvernare a entității asupra instrumentelor financiare; obiectivele; controalele, politicile și procedurile pentru gestionarea fiecărui tip de risc care provine din instrumentele financiare și metodele utilizate pentru evaluarea riscurilor.
68. Cu cât evaluarea este mai sensibilă la modificările unei anumite variabile, cu atât este mai probabil ca respectiva prezentare să fie necesară pentru a indica incertitudinile care afectează evaluarea. Anumite cadre de raportare financiară

---

<sup>10</sup> Riscul propriu de credit reprezintă valoarea modificării în valoarea justă care nu este atribuibilă modificărilor condițiilor de piață.

pot impune prezentarea unor analize de sensibilitate, inclusiv a efectelor modificării ipotezelor utilizate în tehnicile de evaluare ale entității. De exemplu, prezentările suplimentare cerute pentru instrumentele financiare care sunt clasificate în ierarhia valorii juste la nivelul 3 de intrări sunt menite să informeze utilizatorii situațiilor financiare cu privire la efectele acelor evaluări ale valorii juste care utilizează cele mai subiective intrări.

69. Unele cadre de raportare financiară solicită prezentarea de informații care să permită utilizatorilor situațiilor financiare să evalueze natura și amploarea riscurilor derivate din instrumentele financiare la care entitatea este expusă la data raportării. Această prezentare poate fi inclusă în notele la situațiile financiare sau în abordarea și analiza realizate de conducere în raportul anual, cu referințe încrucișate la situațiile financiare auditate. Amplitudinea prezentării depinde de expunerea entității la riscurile ce provin din instrumente financiare. Acestea includ prezentări cantitative cu privire la:

- Expunerile la risc și modul în care acestea apar, inclusiv efectele posibile asupra lichidității viitoare a unei entități și a cerințelor privind garanțiile;
- Obiectivele, politicile și procesele entității de gestionare a riscului și metodele utilizate pentru evaluarea riscului; și
- Orice modificări ale expunerilor la risc sau ale obiectivelor, politicilor sau proceselor de gestionare a riscului în raport cu perioada anterioară.

## **Secțiunea II— Considerente de audit aferente instrumentelor financiare**

70. Anumiți factori pot face auditul instrumentelor financiare deosebit de dificil. De exemplu:

- Poate fi dificil atât pentru conducere, cât și pentru auditor, să înțeleagă natura instrumentelor financiare și scopul acestora, precum și riscurile la care este expusă entitatea.
- Situația de pe piață și lichiditatea se pot modifica rapid, exercitând presiune asupra conducerii pentru gestionarea eficientă a expunerilor.
- Este posibil să fie dificil să se obțină probe care să sprijine evaluarea.
- Este posibil ca plățile individuale asociate anumitor instrumente financiare să fie semnificative, ceea ce poate suplimenta riscul deturnării de active.
- Este posibil ca valorile aferente instrumentelor financiare înregistrate în situațiile financiare să nu fie semnificative, dar pot exista riscuri și expuneri semnificative asociate acestor instrumente financiare.
- Este posibil ca un număr redus de angajați să exercite o influență semnificativă asupra tranzacțiilor entității cu instrumente financiare, în special

atunci când acordurile de remunerare sunt corelate cu veniturile din instrumentele financiare și este posibil ca aceste persoane să se bucure de o încredere exagerată din partea altor persoane din cadrul entității.

Acești factori pot ascunde riscuri și fapte relevante, ceea ce poate afecta evaluarea realizată de auditor cu privire la riscurile de denaturare semnificativă, iar riscurile latente se pot dezvolta rapid, mai ales în condiții de piață nefavorabile.

### **Scepticismul profesional<sup>11</sup>**

71. Scepticismul profesional este necesar pentru evaluarea critică a probelor de audit și este util auditorului pentru a rămâne atent la posibilele indicii privind subiectivismul conducerii. Acesta include examinarea critică a probelor de audit contradictorii și a credibilității documentelor, a răspunsurilor la interviuri și a altor informații obținute de la conducere și de la persoanele responsabile cu guvernarea. Include, de asemenea, un nivel sporit de atenție acordată condițiilor care ar putea indica o posibilă denaturare cauzată de fraudă sau eroare și luarea în considerare a suficienței și a gradului de adecvare a probelor de audit obținute în contextul circumstanțelor.
72. Aplicarea scepticismului profesional este necesară în toate situațiile, iar nevoia de scepticism profesional crește pe măsură ce crește și complexitatea instrumentelor financiare, de exemplu, în ceea ce privește:
  - Evaluarea obținerii unor probe de audit suficiente și adecvate, ceea ce poate fi deosebit de dificil atunci când sunt utilizate modele sau atunci când se determină dacă piețele sunt inactice.
  - Evaluarea raționamentelor conducerii și a potențialului de subiectivism al conducerii în aplicarea cadrului de raportare financiară, în special a alegerii de către conducere a tehnicilor de evaluare, utilizarea ipotezelor în tehnicile de evaluare și abordarea circumstanțelor în care raționamentele conducerii și cele ale auditorului diferă.
  - Formularea unor concluzii pe baza probelor de audit obținute, de exemplu evaluarea caracterului rezonabil al evaluărilor realizate de către experții conducerii și evaluarea obținerii unei prezentări fidele în situațiile financiare.

### **Considerente aferente planificării<sup>12</sup>**

73. În planificarea auditului, auditorul se concentrează în special pe:
  - Înțelegerea cerințelor contabile și de prezentare a informațiilor;

<sup>11</sup> ISA 200, punctul 15

<sup>12</sup> ISA 300, *Planificarea unui audit al situațiilor financiare*, se referă la responsabilitatea auditorului de a planifica un audit al situațiilor financiare.



- Înțelegerea instrumentelor financiare la care este expusă entitatea, precum și a scopului și riscurilor acestora;
- Stabilirea necesității unor cunoștințe și aptitudini specializate pe parcursul auditului;
- Înțelegerea și evaluarea sistemului de control intern în contextul tranzacțiilor entității cu instrumente financiare și a sistemelor informaționale care intră în domeniul de aplicare al auditului;
- Înțelegerea naturii, rolului și activităților funcției de audit intern;
- Înțelegerea procesului conducerii aferente evaluării instrumentelor financiare, inclusiv dacă s-a folosit un expert sau o organizație prestatoare de servicii; și
- Evaluarea și reacția la riscul de denaturare semnificativă.

#### *Înțelegerea cerințelor contabile și de prezentare*

74. ISA 540 prevede că auditorul trebuie să înțeleagă cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil, relevant pentru estimările contabile, inclusiv pentru prezentările aferente, și orice cerințe de reglementare.<sup>13</sup> Cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil privind instrumentele financiare pot să fie complexe, ele însele, și să necesite prezentări extensive. Citirea prezentului IAPN nu reprezintă un substitut pentru o înțelegere deplină a tuturor cerințelor cadrului de raportare financiară aplicabil. Anumite cadre de raportare financiară presupun luarea în considerare a unor domenii precum:

- Contabilitatea de acoperire împotriva riscurilor;
- Contabilizarea profiturilor sau pierderilor din “Ziua 1”;
- Recunoașterea și derecunoașterea tranzacțiilor cu instrumente financiare;
- Propriul risc de credit; și
- Transferul riscului și derecunoașterea, în special atunci când entitatea a fost implicată în inițierea și structurarea unor instrumente financiare complexe.

#### *Înțelegerea instrumentelor financiare*

75. Caracteristicile instrumentelor financiare pot să ascundă anumite elemente de risc și expunere. Înțelegerea instrumentelor în care entitatea a investit sau la care este expusă, inclusiv a caracteristicilor instrumentelor, ajută auditorul să identifice dacă:

- Lipsesc sau sunt înregistrate incorect aspecte importante ale unei tranzacții;
- O evaluare pare a fi adecvată;

<sup>13</sup> ISA 540, punctul 8 litera (a)

- Riscurile inerente ale instrumentelor sunt pe deplin înțelese și gestionate de către entitate; și
- Instrumentele financiare sunt clasificate în mod adecvat în active circulante și imobilizate și datorii curente și pe termen lung.

76. Exemple ale aspectelor pe care auditorul le-ar putea lua în considerare atunci când încearcă să înțeleagă instrumentele financiare ale entității includ:

- Tipurile de instrumente financiare la care este expusă entitatea.
- Care este utilizarea lor.
- Înțelegerea de către conducere și, după caz, de către persoanele responsabile cu governanța, a instrumentelor financiare, a utilizării lor și a cerințelor contabile.
- Termenii și caracteristicile lor exacte, astfel încât implicațiile lor să poată fi înțelese pe deplin și, în special acolo unde tranzacțiile sunt corelate, impactul total al tranzacțiilor cu instrumentul financiar.
- Modul în care ele se integrează în strategia generală a entității de gestionare a riscului.

Intervievările funcției de audit intern, a funcției de gestionare a riscului, dacă o astfel de funcție există, și discuțiile cu persoanele responsabile cu governanța pot servi înțelegerii auditorului.

77. În unele cazuri, un contract, inclusiv un contract pentru un instrument nefinanciar, poate conține un instrument derivat. Unele cadre de raportare financiară permit sau solicită ca astfel de instrumente derivate „încorporate” să fie separate, în anumite împrejurări, de contractul gazdă. Înțelegerea procesului utilizat de conducere pentru identificarea și contabilizarea instrumentelor derivate încorporate îi va fi utilă auditorului în înțelegerea riscurilor la care este expusă entitatea.

*Utilizarea, în cadrul auditului, a persoanelor cu aptitudini și cunoștințe specializate*<sup>14</sup>

78. Competența auditorului este un aspect cheie în auditurile care implică instrumente financiare, în special instrumente financiare complexe. ISA 220<sup>15</sup> preve-

---

<sup>14</sup> Când expertiza unei astfel de persoane este în domeniul auditului și contabilității, indiferent dacă persoana respectivă este din interiorul firmei sau din exteriorul ei, persoana este considerată a face parte a echipei misiunii și face obiectul prevederilor ISA 220 *Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare*. Când expertiza unei astfel de persoane este într-un alt domeniu decât auditul și contabilitatea, atunci persoana este considerată drept expert al auditorului și se aplică prevederile ISA 620, *Utilizarea activității unui expert din partea auditorului*. ISA 620 explică faptul că distincția între domeniile specializate ale contabilității sau auditului și expertiza într-un alt domeniu sunt aspecte ce țin de raționamentul profesional, dar menționează că pot fi făcute distincții între expertiza în metode de contabilizare a instrumentelor financiare (expertiză contabilă și de audit) și expertiza în tehnici complexe de evaluare pentru instrumente financiare (expertiză într-un alt domeniu decât cel contabil și de audit).

de ca partenerul de misiune să fie convins că echipa misiunii și orice auditori experți care nu fac parte din echipa misiunii, dispun, împreună, de competența și capacitățile corespunzătoare pentru a realiza misiunea de audit în conformitate cu standardele profesionale și cerințele legale și de reglementare aplicabile și pentru a permite un raport de audit care poate fi emis în mod adecvat în circumstanțele respective. Mai mult, cerințele etice relevante<sup>16</sup> impun auditorului să determine dacă acceptarea misiunii ar genera vreo amenințare la adresa conformității cu principiile fundamentale, inclusiv cu cele privind competența profesională și atenția cuvenită. Punctul 79 de mai jos oferă exemple privind tipurile de aspecte care ar putea fi relevante pentru aprecierile auditorului în contextul instrumentelor financiare.

79. În consecință, auditul instrumentelor financiare poate presupune implicarea unuia sau mai multor experți sau specialiști, de exemplu în domeniul:

- Înțelegerii instrumentelor financiare utilizate de către entitate și a caracteristicilor lor, inclusiv a nivelului lor de complexitate. Utilizarea aptitudinilor și cunoștințelor specializate poate fi necesară pentru a verifica dacă toate aspectele instrumentului financiar și considerentele aferente au fost reflectate în situațiile financiare și pentru a evalua dacă au fost realizate prezentările adecvate, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, atunci când este necesară prezentarea riscurilor.
- Înțelegerii cadrului de raportare financiară aplicabil, în special atunci când există zone care sunt cunoscute ca făcând obiectul unor interpretări diferite, sau când practica este în curs de dezvoltare sau este neuniformă.
- Înțelegerii efectelor juridice, de reglementare și fiscale care rezultă din instrumentele financiare, inclusiv dacă sunt realizabile contractele entității (de exemplu, revizuirea contractelor suport), aspecte care ar putea să necesite aptitudini și cunoștințe specializate.
- Evaluării riscurilor inerente într-un instrument financiar.
- Sprijinirii echipei misiunii în obținerea probelor care să susțină evaluările conducerii sau în elaborarea unei estimări sau unui interval de estimare, în special atunci când valoarea justă este determinată printr-un model complex; atunci când piețele sunt inactive și datele și ipotezele sunt dificil de obținut; atunci când sunt utilizate intrările neobservabile sau când conducerea a utilizat un expert.
- Evaluării controalelor aferente tehnologiei informației, în special în entități cu un volum ridicat de instrumente financiare. În astfel de entități tehnologia informației poate fi foarte complexă, de exemplu când infor-

<sup>15</sup> ISA 220, punctul 14

<sup>16</sup> IESBA, *Codul Etic al Profesioniștilor Contabili*, punctele 210.1 și 210.6

mațiile semnificative cu privire la acele instrumentele financiare sunt transmise, procesate, menținute sau accesate electronic. În plus, această tehnologie poate include servicii relevante oferite de o organizație prestatoare de servicii.

80. Natura și utilizarea anumitor tipuri de instrumente financiare, complexitatea asociată prevederilor contabile și condițiile de piață pot duce la necesitatea ca echipa misiunii să se consulte<sup>17</sup> cu alți profesioniști contabili și auditori, din interiorul sau exteriorul firmei, care au o experiență și o expertiză tehnică contabilă și de audit relevante, luând în considerare factori precum:
- Capacitățile și competența echipei misiunii, inclusiv experiența membrilor echipei misiunii.
  - Caracteristicile instrumentelor financiare utilizate de către entitate.
  - Identificarea circumstanțelor neobișnuite sau a riscurilor misiunii, precum și a necesității raționamentului profesional, în special în ceea ce privește pragul de semnificație și riscurile semnificative.
  - Condițiile de piață.

#### *Înțelegerea controlului intern*

81. ISA 315 (Revizuit) conține prevederi privind înțelegerea de către auditor a entității și a mediului acesteia, inclusiv a controlului său intern. Obținerea unei înțelegeri a entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern al entității, este un proces continuu, dinamic, de colectare, actualizare și analizare a informațiilor pe parcursul auditului. Înțelegerea obținută îi permite auditorului să identifice și să evalueze riscurile de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare și la cel al aserțiunilor, oferind astfel o bază pentru proiectarea și implementarea răspunsurilor în raport cu riscurile de denaturare semnificativă evaluate. Volumul și varietatea tranzacțiilor cu instrumente financiare efectuate de o entitate determină, de obicei, natura și amploarea controalelor care ar putea exista într-o entitate. Înțelegerea modului în care instrumentele financiare sunt monitorizate și controlate ajută auditorul să determine natura, momentul și amploarea procedurilor de audit. Anexa descrie controalele care ar putea exista într-o entitate care gestionează un volum mare de tranzacții cu instrumente financiare.

#### *Înțelegerea naturii, rolului și activităților funcției de audit intern*

82. În multe entități mari funcția de audit intern poate să aibă o activitate care să permită conducerii superioare și persoanelor responsabile cu guvernanta să

---

<sup>17</sup> ISA 220, punctul 18 litera (b), stipulează că partenerul de misiune trebuie să se asigure că membrii echipei misiunii au avut consultările corespunzătoare pe parcursul misiunii, atât în cadrul echipei misiunii, cât și între echipa misiunii și alte persoane de la nivelul corespunzător din interiorul sau exteriorul firmei.

revizuiască și să evalueze controalele entității în raport cu utilizarea instrumentelor financiare. Funcția de audit intern poate ajuta la identificarea riscurilor de denaturare semnificativă cauzate de fraudă sau eroare. Cu toate acestea, cunoștințele și aptitudinile necesare unei funcții de audit intern pentru a înțelege și realiza proceduri care să ofere asigurare conducerii sau persoanelor responsabile cu guvernarea cu privire la modalitatea de utilizare a instrumentelor financiare de către entitate sunt, în general, destul de diferite de cele necesare pentru alte părți ale activității. Măsura în care funcția de audit intern deține cunoștințele și aptitudinile pentru a acoperi activitățile entității referitoare la instrumentele financiare, măsura în care a acoperit aceste activități, precum și competența și obiectivitatea funcției de audit intern reprezintă considerente importante atunci când auditorul extern stabilește dacă funcția de audit intern este relevantă pentru strategia generală de audit și pentru planul de audit.

83. Domeniile în care activitatea funcției de audit intern poate fi deosebit de relevantă sunt:<sup>18</sup>

- Elaborarea unei imagini generale a măsurii în care sunt utilizate instrumentele financiare;
- Evaluarea gradului de adecvare a politicilor și procedurilor, precum și a respectării acestora de către conducere;
- Evaluarea eficacității funcționării activităților de control a instrumentelor financiare;
- Evaluarea sistemelor relevante pentru activitățile cu instrumente financiare; și
- Aprecierea identificării, evaluării și gestionării unor noi riscuri aferente instrumentelor financiare.

#### *Înțelegerea metodologiei conducerii pentru evaluarea instrumentelor financiare*

84. Responsabilitatea conducerii pentru întocmirea situațiilor financiare include aplicarea prevederilor cadrului de raportare financiară aplicabil în cazul evaluării instrumentelor financiare. ISA 540 prevede că auditorul trebuie să înțeleagă modul în care conducerea realizează estimări contabile și datele pe care se fundamentează estimările contabile.<sup>19</sup> Abordarea adoptată de conducere în raport cu evaluarea ține cont și de selectarea unei metodologii adecvate de evaluare și de nivelul de probe care se preconizează a fi disponibile. Pentru a atinge obiectivul evaluării la valoarea justă, o entitate elaborează o metodologie de evaluare care ia în considerare toate informațiile de piață disponibile și relevante pentru a evalua valoarea justă a instrumentelor financiare. Înțelegerea integrală a instrumentului financiar care este evaluat îi permite unei

<sup>18</sup> Poate fi, de asemenea, relevantă, activitatea desfășurată de funcții precum funcția de gestionare a riscului, funcțiile de revizuire a modelelor și de control al produselor.

<sup>19</sup> ISA 540, punctul 8 litera (c)

entități să identifice și să evalueze informațiile de piață relevante, disponibile pentru instrumente identice sau similare, care ar trebui încorporate în metodologia de evaluare.

## **Evaluarea și răspunsul la riscurile de denaturare semnificativă**

### *Considerente generale referitoare la instrumentele financiare*

85. ISA 540<sup>20</sup> explică faptul că nivelul de incertitudine a estimării influențează riscul de denaturare semnificativă a estimărilor contabile. Utilizarea unor instrumente financiare mai complexe, precum cele cu un nivel ridicat al incertitudinii și variabilității fluxurilor de trezorerie viitoare poate genera un risc sporit de denaturare semnificativă, mai ales în ceea ce privește evaluarea. Alte aspecte care influențează riscul de denaturare semnificativă includ:

- Volumul instrumentelor financiare la care este expusă entitatea.
- Termenii instrumentului financiar, inclusiv dacă instrumentul financiar, în sine, include alte instrumente financiare.
- Natura instrumentelor financiare.

### *Factori de risc de fraudă<sup>21</sup>*

86. Pot exista stimulente pentru angajați care să determine o raportare financiară frauduloasă atunci când schemele de remunerare depind de rentabilitatea obținută din utilizarea instrumentelor financiare. La aprecierea riscului de fraudă este posibil să fie importantă înțelegerea modului în care politicile de remunerare interacționează cu apetitul la risc și a stimulentele pe care aceste politici le-ar putea crea pentru conducere și comercianți.

87. Condițiile dificile de pe piața financiară pot genera, pentru conducere și angajați, stimulente sporite pentru a se angaja în raportarea financiară frauduloasă: pentru a-și proteja primele personale, pentru a ascunde fraudă sau erorile comise de angajați sau conducere, pentru a evita încălcarea limitelor de reglementare, de lichiditate sau de credit sau pentru a evita raportarea pierderilor. De exemplu, în perioade de instabilitate a pieței pot apărea pierderi din fluctuațiile extreme ale prețurilor de pe piață, dintr-o reducere neanticipată a prețurilor activelor, datorate erorilor de raționament în tranzacționare sau altor motive. Mai mult, dificultățile de finanțare creează presiuni asupra conducerii, care este preocupată de solvabilitatea afacerii.

88. Deturnarea de active și raportarea financiară frauduloasă pot să implice, deseori, o eludare a controalelor care pot părea că funcționează eficace. Această situație ar putea include eludarea controalelor asupra datelor, ipotezelor și

<sup>20</sup> ISA 540, punctul 2

<sup>21</sup> A se vedea ISA 240, *Responsabilitățile auditorului privind fraudă în cadrul unui audit al situațiilor financiare*, pentru cerințe și îndrumări privind tratarea factorilor de risc de fraudă.

proceselor detaliate, ceea ce permite tănuirea pierderilor și furtului. De exemplu, condițiile dificile de piață pot amplifica presiunea de a tănui sau compensa tranzacții prin care se încearcă recuperarea pierderilor.

#### *Evaluarea riscului de denaturare semnificativă*

89. Evaluarea realizată de auditor, cu privire la riscurile identificate la nivelul aserțiunilor în conformitate cu ISA 315 (Revizuit), include evaluarea proiectării și implementării controlului intern. Aceasta oferă o bază pentru evaluarea abordării adecvate de audit pentru proiectarea și realizarea de proceduri de audit subsecvente, în conformitate cu ISA 330, incluzând atât procedurile de fond, cât și teste ale controalelor. Abordarea adoptată este influențată de cunoașterea de către auditor a controlului intern relevant pentru audit, inclusiv a solidității mediului de control și a oricărei funcții de gestionare a riscului, de dimensiunea și complexitatea operațiunilor entității și de includerea în evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă realizată de auditor a unei așteptări privind funcționarea eficace a controalelor.
90. Aprecierea de către auditor a riscului de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor se poate modifica pe parcursul auditului, pe măsură ce sunt obținute informații suplimentare. Menținerea unui nivel de alertă ridicat pe parcursul auditului, de exemplu când se inspectează înregistrări sau documente, îi poate fi utilă auditorului pentru a identifica acordurile sau alte informații care ar putea indica existența unor instrumente financiare pe care conducerea nu le-a identificat anterior sau pe care nu i le-a prezentat auditorului. Astfel de înregistrări și documente pot include, de exemplu:
  - Procese verbale ale întâlnirilor persoanelor responsabile cu guvernanta; și
  - Facturi specifice de la consilierii profesionali ai entității și corespondența cu aceștia.

*Factori de luat în considerare pentru a stabili dacă, și în ce măsură, trebuie testată eficacitatea operațională a controalelor*

91. O așteptare privind funcționarea eficace a controalelor poate fi mai uzuală atunci când este vorba despre o instituție financiară care are controale bine stabilite și, prin urmare, testarea controalelor poate fi o modalitate eficace de obținere a probelor de audit. Atunci când o entitate are o funcție de tranzacționare, este posibil ca doar procedurile de fond să nu ofere probe de audit suficiente și adecvate din cauza volumului contractelor și a diferitelor sisteme utilizate. Cu toate acestea, testele controalelor nu sunt suficiente, deoarece ISA 330 prevede că auditorul trebuie să proiecteze și să realizeze proceduri de fond pentru fiecare clasă semnificativă de tranzacții, solduri ale conturilor și prezentări.<sup>22</sup>

<sup>22</sup> ISA 330, punctul 18

92. Este posibil ca entitățile care au un volum ridicat de tranzacții și care utilizează instrumente financiare să aibă controale mai complexe, precum și o funcție eficientă de gestionare a riscului și, prin urmare, este mai probabil ca auditorul să testeze controalele pentru a obține probe privind:
- Producerea, exhaustivitatea, acuratețea și finalizarea tranzacțiilor; și
  - Existența, drepturile și obligațiile și exhaustivitatea soldurilor conturilor.
93. În acele entități care au relativ puține tranzacții cu instrumente financiare:
- Conducerea și persoanele responsabile cu governanța pot avea numai cunoștințe limitate cu privire la instrumentele financiare și modul în care acestea influențează afacerea;
  - Entitatea poate avea doar câteva tipuri de instrumente cu o interacțiune redusă sau inexistentă între ele;
  - Este puțin probabil să existe un mediu complex de control (de exemplu, este posibil ca acele controale descrise în Anexă să nu fie implementate în cadrul entității);
  - Conducerea poate utiliza informațiile de evaluare de la surse terțe de evaluare pentru a-și evalua instrumentele; și
  - Controalele asupra utilizării informațiilor de evaluare de la surse terțe de evaluare pot fi mai puțin complexe.
94. Când o entitate are relativ puține tranzacții care implică instrumente financiare, poate fi relativ ușor pentru auditor să înțeleagă obiectivele entității pentru utilizarea instrumentelor financiare și caracteristicile instrumentului. În astfel de circumstanțe, este posibil ca o mare parte a probelor de audit să fie de fond iar auditorul poate realiza cea mai mare parte a activității de audit la finalul anului și este posibil ca acele confirmări de la terți să ofere probe cu privire la exhaustivitatea, acuratețea și existența tranzacțiilor.
95. Atunci când se ajunge la o decizie cu privire la natura, momentul și amploarea testării controalelor, auditorul poate avea în vedere factori precum:
- Natura, frecvența și volumul tranzacțiilor cu instrumente financiare;
  - Soliditatea controalelor, inclusiv dacă aceste controale sunt proiectate adecvat pentru a răspunde riscurilor asociate volumului de tranzacții cu instrumente financiare al entității și dacă există un cadru de governanță cu privire la activitățile cu instrumente financiare ale entității;
  - Importanța anumitor controale pentru obiectivele și procesele generale de control implementate în entitate, inclusiv nivelul de complexitate al sistemelor informaționale care susțin tranzacțiile cu instrumente financiare;



- Monitorizarea controalelor și deficiențele identificate în procedurile de control;
- Aspectele pe care controalele trebuie să le abordeze, de exemplu, controalele aferente exercitării raționamentelor în raport cu cele aferente datelor suport. Este posibil ca testele de fond să fie mai eficiente decât controalele aferente exercitării raționamentului;
- Competența celor implicați în activitățile de control, de exemplu dacă entitatea are o capacitate adecvată, inclusiv în perioadele de stres, și abilitatea de a stabili și verifica evaluările instrumentelor financiare la care este expusă;
- Frecvența realizării acestor activități de control;
- Nivelul de precizie pe care trebuie să îl atingă controalele;
- Probe privind realizarea activităților de control; și
- Momentul de realizare a tranzacțiilor cheie cu instrumente financiare, de exemplu, dacă ele se realizează aproape de finalul perioadei.

#### *Proceduri de fond*

96. Proiectarea procedurilor de fond include luarea în considerare a:

- Utilizării procedurilor analitice<sup>23</sup>—Deși procedurile analitice realizate de către auditor pot fi eficiente ca proceduri de evaluare a riscului pentru a oferi auditorului informații cu privire la activitatea unei entități, ele pot fi mai puțin eficiente ca proceduri de fond, atunci când sunt realizate separat. Aceasta deoarece interacțiunea complexă a factorilor de evaluare maschează adesea orice tendințe neobișnuite care ar putea apărea.
- Tranzacții care nu fac parte din rutină—O mare parte a tranzacțiilor financiare sunt contracte negociate între o entitate și partenerul său (adesea cunoscute sub denumirea de „nereglementate” sau OTC). În măsura în care tranzacțiile cu instrumente financiare nu fac parte din rutină și sunt în afara activităților normale ale unei entități, o abordare de fond în audit poate reprezenta cea mai eficientă modalitate de a atinge obiectivele de audit planificate. În cazurile în care tranzacțiile cu instrumente financiare nu sunt realizate în cadrul unei rutine, răspunsurile auditorului la riscul evaluat, inclusiv proiectarea și realizarea

<sup>23</sup> ISA 315 (Revizuit), punctul 6 litera (b), prevede ca auditorul să aplice proceduri analitice ca proceduri de evaluare a riscului pentru a le utiliza în aprecierea riscurilor de denaturare semnificativă, astfel încât să constituie o bază pentru proiectarea și implementarea răspunsurilor la riscurile evaluate. ISA 520, *Proceduri Analitice*, punctul 6, prevede ca auditorul să utilizeze procedurile analitice pentru formularea unei concluzii generale cu privire la situațiile financiare. Procedurile analitice pot fi, de asemenea, aplicate și în alte etape ale auditului.

procedurilor de audit, trebuie să țină cont de posibila lipsă de experiență în acest domeniu.

- Disponibilitatea probelor—de exemplu, în cazul în care entitatea utilizează o sursă terță de stabilire a prețurilor, este posibil ca probele privind aserțiunile relevante din situațiile financiare să nu fie disponibile entității.
- Proceduri realizate în alte domenii ale auditului—Procedurile realizate în alte domenii ale auditului pot oferi probe de audit cu privire la exhaustivitatea tranzacțiilor cu instrumente financiare. Aceste proceduri pot include teste ale încasărilor și plăților ulterioare de numerar și căutarea datoriilor neînregistrate.
- Selectarea elementelor pentru testare—În unele cazuri, portofoliul de instrumente financiare va conține elemente cu risc și complexitate variabile. În astfel de cazuri, poate fi utilă eșantionarea pe baza unor raționamente.

97. De exemplu, în cazul unui titlu de valoare garantat cu active, pentru a răspunde la riscurile de denaturare semnificativă aferente unui astfel de titlu de valoare, auditorul poate să aibă în vedere realizarea unora dintre următoarele proceduri de audit:

- Examinarea documentației contractuale pentru a înțelege termenii titlului de valoare, garanția aferentă și drepturile fiecărei clase de deținători de titluri de valoare.
- Intervievarea cu privire la procesul conducerii de estimare a fluxurilor de trezorerie.
- Evaluarea caracterului rezonabil al ipotezelor, precum ratele de plată anticipată, ratele de neonorare a obligațiilor și pierderile de capital.
- Înțelegerea metodelor utilizate pentru a stabili succesiunea fluxurilor de trezorerie.
- Compararea rezultatelor evaluării valorii juste cu evaluările altor titluri de valoare, cu garanții și termeni similare/similari.
- Reefectuarea calculelor.

#### *Teste cu dublu scop*

98. Deși scopul unui test al controalelor este diferit de scopul unui test de detaliu, poate fi eficace să se realizeze ambele teste în același timp, de exemplu:

- Realizarea unui test al controalelor și a unui test de detaliu pentru aceeași tranzacție (de exemplu, testarea menținerii unui contract semnat și înregistrarea adecvată a detaliilor instrumentului financiar într-o foaie sumar); sau

- Testarea controalelor atunci când se testează procesul conducerii de obținere a estimărilor de evaluare.

*Momentul realizării procedurilor auditorului<sup>24</sup>*

99. După evaluarea riscurilor asociate instrumentelor financiare, echipa misiunii determină momentul de realizare a testelor controalelor și a procedurilor de audit de fond planificate. Momentul de realizare a procedurilor de audit planificate diferă în funcție de o serie de factori, inclusiv în funcție de frecvența operațiunii de control, importanța activității controlate și riscul de denaturare semnificativă aferent.
100. Deși este necesar ca majoritatea procedurilor de audit aferente evaluării și prezentării să se întreprindă la finalul perioadei, procedurile de audit care se referă la alte aserțiuni, precum exhaustivitatea și existența, pot fi testate în mod eficient și în perioade interimare. De exemplu, testele controalelor pot fi realizate într-o perioadă interimară pentru controalele de rutină, cum sunt controalele IT și autorizările pentru produsele noi. De asemenea, poate fi eficace testarea eficacității operaționale a controalelor la aprobarea unui nou produs, colectând probe privind aprobarea, de către nivelul corespunzător de conducere, a unui nou instrument financiar pentru o perioadă interimară.
101. Auditorii pot realiza teste asupra unor modele la o dată interimară, comparând, de exemplu, rezultatul modelului cu tranzacțiile de pe piață. O altă procedură interimară posibilă pentru instrumente cu intrări observabile este testarea credibilității informațiilor de evaluare oferite de o sursă terță de evaluare.
102. Domeniile care necesită un nivel semnificativ de raționament sunt deseori testate la sfârșitul perioadei sau aproape de acesta deoarece:
- Evaluările se pot modifica semnificativ într-o perioadă scurtă de timp, creând dificultăți în compararea și reconcilierea soldurilor interimare cu informațiile comparabile de la data bilanțului;
  - O entitate se poate implica într-un număr mare de tranzacții cu instrumente financiare între o perioadă interimară și finalul anului;
  - Înregistrările manuale în registre pot fi făcute numai după finalul perioadei contabile; și
  - Tranzacțiile care sunt în afara rutinei sau cele semnificative pot avea loc spre sfârșitul perioadei contabile.

*Proceduri referitoare la exhaustivitate, acuratețe, existență, apariție și drepturi și obligații*

103. O mare parte dintre procedurile auditorului pot fi utilizate pentru a genera o serie de aserțiuni. De exemplu, procedurile utilizate pentru analizarea exis-

<sup>24</sup> Punctele 11–12 și 22–23 ale ISA 330 stabilesc cerințe pentru situațiile în care auditorul realizează proceduri în perioada interimară și explică modul în care pot fi utilizate astfel de probe de audit.

tenței soldului unui cont la finalul perioadei sunt utilizate, de asemenea, pentru a analiza apariția unei clase de tranzacții și pot fi utile și pentru delimitarea exercițiului financiar (cut-off). Aceasta deoarece instrumentele financiare provin din contracte legale și, prin verificarea acurateții înregistrării tranzacției, auditorul poate să îi verifice și existența și să obțină, în același timp, probe pentru a susține aserțiunile privind apariția și drepturile și obligațiile, și să confirme înregistrarea tranzacțiilor în perioada contabilă corectă.

104. Procedurile care pot oferi probe de audit pentru a susține aserțiunile privind exhaustivitatea, acuratețea și existența includ:

- Confirmările externe<sup>25</sup> ale conturilor la bănci, ale tranzacțiilor și declarațiile custozilor. Acestea pot fi obținute prin confirmare directă cu partenerul (inclusiv utilizarea confirmărilor bancare), caz în care un răspuns este trimis direct auditorului. Alternativ, aceste informații pot fi obținute din sistemele partenerului printr-un flux de date. Când se întâmplă acest lucru, auditorul trebuie să aibă în vedere, atunci când evaluează credibilitatea probelor provenite din confirmare, controalele care previn interferarea în sistemele computerizate prin care sunt transmise informațiile. Dacă nu sunt primite confirmările este posibil ca auditorul să poată obține probe prin revizuirea contractelor și testarea controalelor relevante. Cu toate acestea, confirmările externe nu oferă, de obicei, probe adecvate de audit în raport cu aserțiunile privind evaluarea, deși ele pot fi utile în identificarea unor acorduri secundare.
- Revizuirea reconcilierilor situațiilor sau fluxurilor de date de la custozii cu propriile înregistrări ale entității. Aceasta poate necesita evaluarea controalelor IT din cadrul proceselor automate de reconciliere și evaluarea înțelegerii și rezolvării adecvate a elementelor din reconciliere.
- Revizuirea înregistrărilor în jurnale și a controalelor aferente înregistrării unor astfel de intrări. Aceasta poate fi utilă, de exemplu, pentru:
  - o A determina dacă înregistrările au fost făcute de către alți angajați decât cei autorizați să le facă.
  - o A identifica înregistrările neobișnuite sau neadecvate în registre, realizate la finalul perioadei, ceea ce poate fi relevant pentru riscul de fraudă.
- Parcurgerea contractelor individuale și revizuirea documentației aferente tranzacțiilor entității cu instrumente financiare, inclusiv a înregistrărilor

---

<sup>25</sup> ISA 505, *Confirmări externe*, se referă la utilizarea de către auditor a procedurilor de confirmare externă pentru a obține probe de audit în conformitate cu prevederile ISA 330 și ISA 500, *Probe de audit*. A se vedea și Publicația pentru angajații din cabinetele de audit *Aspecte referitoare la cabinetele de audit emergente și utilizarea confirmărilor externe în auditul situațiilor financiare*, emis în noiembrie 2009.

contabile, verificând astfel existența și drepturile și obligațiile. De exemplu, un auditor ar putea să parcurgă contractele individuale asociate instrumentelor financiare și să revizuiască documentația aferentă, inclusiv înregistrările contabile efectuate atunci când contractul a fost inițial înregistrat și ar mai putea, ulterior, să revizuiască înregistrările contabile realizate ca urmare a evaluării. Aceste acțiuni îi permit auditorului să evalueze dacă a fost complet identificată și reflectată în conturi complexitatea inerentă într-o tranzacție. Acordurile juridice și riscurile asociate acestora trebuie analizate de către cei care dețin o expertiză adecvată pentru a avea certitudinea că drepturile există.

- Testarea controalelor, de exemplu repetarea controalelor.
- Revizuirea sistemelor entității de gestionare a reclamațiilor. Tranzacțiile neînregistrate pot avea drept consecință nerealizarea unei plăți de către entitate către un partener și pot fi detectate prin revizuirea reclamațiilor primite.
- Revizuirea acordurilor globale de compensare pentru a identifica instrumentele neînregistrate.

105. Aceste proceduri sunt deosebit de importante pentru anumite instrumente financiare, precum instrumentele derivate sau garanțiile. Aceasta deoarece este posibil ca investiția lor inițială să nu fie importantă, ceea ce înseamnă că ar putea fi dificil să li se identifice existența. De exemplu, instrumentele derivate încorporate sunt adesea incluse în contracte pentru instrumente nefinanciare, care este posibil să nu fie incluse în procedurile de confirmare.

## **Evaluarea instrumentelor financiare**

### *Cerințe de raportare financiară*

106. Cadrele de raportare financiară fidelă utilizează adesea ierarhii ale valorii juste, cum sunt, de exemplu, cele utilizate în IFRS și U.S. GAAP. Aceasta înseamnă, de obicei, că volumul și detaliile prezentărilor solicitate cresc pe măsură ce nivelul de incertitudine crește. Pentru a face distincția între nivelurile din ierarhie este nevoie de raționament.

107. Auditorul poate considera util să înțeleagă modul în care instrumentele financiare se raportează la ierarhia valorii juste. De obicei, riscul de denaturare semnificativă și nivelul procedurilor de audit ce trebuie aplicate cresc pe măsură ce crește nivelul incertitudinii evaluării. Utilizarea intrărilor de nivel 3 și a unor intrări de nivel 2 din ierarhia valorii juste poate reprezenta un ghid util pentru nivelul incertitudinii evaluării. Intrările de nivel 2 oscilează între cele care pot fi ușor obținute și cele care se situează mai aproape de intrările de nivel 3. Auditorul evaluează probele disponibile și înțelege atât ierarhia valorii juste, cât și riscul apariției subiectivismului conducerii în clasificarea de către aceasta a instrumentelor financiare în ierarhia valorii juste.

108. În conformitate cu ISA 540,<sup>26</sup> auditorul analizează politicile de evaluare ale entității și metodologia pentru datele și ipotezele utilizate în metodologia de evaluare. În multe cazuri, cadrul de raportare financiară aplicabil nu prevede metodologia de evaluare. În acest caz, aspectele care ar putea fi relevante pentru înțelegerea de către auditor a modului în care conducerea evaluează instrumentele financiare includ, de exemplu:

- Dacă există o politică formală de evaluare a conducerii și, în caz afirmativ, dacă tehnica de evaluare utilizată pentru un instrument financiar este documentată adecvat, în conformitate cu respectiva politică;
- Care modele ar putea genera cel mai mare risc de denaturare semnificativă;
- Cum a analizat conducerea complexitatea evaluării instrumentului financiar atunci când a selectat o anumită tehnică de evaluare;
- Există un risc mai mare de denaturare semnificativă din cauză că membrii conducerii au elaborat intern un model care să fie utilizat pentru evaluarea instrumentelor financiare sau se abat de la o tehnică de evaluare utilizată în mod frecvent pentru un anumit instrument;
- Dacă a utilizat conducerea o sursă terță de evaluare;
- Dacă persoanele implicate în elaborarea și aplicarea tehnicii de evaluare au aptitudinile și expertiza adecvate pentru a realiza aceste activități, inclusiv dacă a fost implicat un expert al conducerii; și
- Dacă există indicii cu privire la subiectivismul conducerii, în ceea ce privește selectarea tehnicii de evaluare utilizate.

*Evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă aferente evaluării*

109. Atunci când se apreciază dacă tehnicile de evaluare utilizate de către o entitate sunt adecvate circumstanțelor și dacă sunt implementate controale ale tehnicilor de evaluare, factorii analizați de către un auditor pot include:

- Dacă tehnicile de evaluare sunt utilizate în mod obișnuit de către alți participanți pe piață și s-a demonstrat anterior că oferă o estimare credibilă a prețurilor obținute din tranzacțiile pe piață;
- Dacă tehnicile de evaluare funcționează adecvat și dacă nu există erori în proiectarea lor, în special în condiții extreme, precum și dacă au fost validate obiectiv. Indicii ale erorilor includ reacții contradictorii în raport cu pragurile de referință;
- Dacă tehnicile de evaluare țin cont de riscurile inerente instrumentului financiar care este evaluat, inclusiv de bonitatea partenerului și de

---

<sup>26</sup> ISA 540, punctul 8 litera (c)

propriul risc de credit, în cazul tehnicilor de evaluare utilizate pentru evaluarea datoriilor financiare;

- Modul în care tehnicile de evaluare sunt calibrate în raport cu piața, inclusiv sensibilitatea tehnicilor de evaluare la modificările variabilelor;
- Dacă ipotezele și variabilele de piață sunt utilizate consecvent și dacă noile condiții justifică o modificare a tehnicilor de evaluare, a ipotezelor și a variabilelor de piață utilizate;
- Dacă analizele de sensibilitate arată că evaluările s-ar modifica semnificativ ca urmare a unor modificări reduse sau moderate ale ipotezelor;
- Structura organizațională, precum existența unui departament intern responsabil de elaborarea modelelor de evaluare a anumitor instrumente, în special când sunt implicate intrări de nivelul 3. De exemplu, o funcție de elaborare a modelelor care este implicată în asistarea evaluării tranzacțiilor este mai puțin obiectivă decât una care este separată din punct de vedere funcțional și organizațional de front office; și
- Competența și obiectivitatea celor responsabili pentru elaborarea și aplicarea tehnicilor de evaluare, inclusiv experiența relativă a conducerii cu anumite modele, care ar putea fi nou elaborate.

Auditorul (sau expertul auditorului) pot să elaboreze în mod independent una sau mai multe tehnici de evaluare pentru a compara rezultatele acestora cu cele ale tehnicilor de evaluare utilizate de către conducere.

#### Riscuri semnificative

110. Procesul de apreciere a riscului de către auditor poate determina auditorul să identifice unul sau mai multe riscuri semnificative aferente evaluării instrumentelor financiare atunci când există oricare dintre circumstanțele următoare:
- O incertitudine ridicată a evaluării instrumentelor financiare (de exemplu, cele cu intrări neobservabile).<sup>27</sup>
  - Lipsa probelor suficiente care să susțină evaluarea efectuată de conducere pentru instrumentele sale financiare.
  - Lipsa înțelegerii de către conducere a instrumentelor sale financiare sau lipsa expertizei necesare pentru a evalua corespunzător astfel de instrumente, inclusiv capacitatea de a determina dacă sunt necesare ajustări pentru evaluare.

<sup>27</sup> Atunci când auditorul determină că incertitudinea ridicată de estimare aferentă evaluării instrumentelor financiare complexe generează un risc semnificativ, ISA 540 prevede ca auditorul să realizeze proceduri de fond și să evalueze adecvarea prezentării incertitudinii estimării. A se vedea ISA 540, punctele 11, 15 și 20.

- Lipsa înțelegerii de către conducere a cerințelor complexe din cadrul de raportare financiară aplicabil cu privire la evaluarea și prezentarea instrumentelor financiare și incapacitatea conducerii de a realiza raționamentele necesare pentru aplicarea adecvată a cerințelor respective.
  - Importanța ajustărilor de evaluare efectuate asupra rezultatelor tehnicii de evaluare, atunci când cadrul de raportare financiară impune sau permite astfel de ajustări
111. Pentru estimările contabile care generează riscuri semnificative, pe lângă alte proceduri de fond realizate pentru a răspunde cerințelor ISA 330, ISA 540<sup>28</sup> prevede ca auditorul să evalueze următoarele:
- (a) Modul în care conducerea a analizat ipoteze sau rezultate alternative și motivele pentru care le-a respins sau modul în care conducerea a abordat incertitudinea de evaluare în realizarea estimărilor contabile;
  - (b) Dacă ipotezele semnificative utilizate de către conducere sunt rezonabile; și
  - (c) Acolo unde este relevant pentru caracterul rezonabil al ipotezelor semnificative utilizate de către conducere sau pentru aplicarea adecvată a cadrului de raportare financiară aplicabil, intenția conducerii de a iniția cursuri specifice de acțiune și capacitatea sa de a realiza această intenție.
112. Pe măsură ce piețele devin inactice, modificarea circumstanțelor poate duce la o trecere de la evaluarea în funcție de prețul pieței la o evaluare cu ajutorul modelelor sau poate să ducă la o trecere de la un anumit model la altul. Reacția la modificările condițiilor de piață poate fi dificilă dacă la nivelul conducerii nu există politici stabilite înainte de producerea modificărilor. Este posibil ca la nivelul conducerii să nu existe expertiza necesară pentru a elabora, în regim de urgență, un model sau pentru a selecta tehnica de evaluare care ar putea fi adecvată în circumstanțele respective. Chiar și atunci când tehnicile de evaluare au fost utilizate uniform, este necesar ca membrii conducerii să constate menținerea gradului de adecvare a tehnicilor de evaluare și al ipotezelor utilizate pentru determinarea evaluării instrumentelor financiare. Mai mult, este posibil ca tehnicile de evaluare să fi fost selectate în momente în care erau disponibile informații rezonabile pe piață, dar acestea nu pot oferi evaluări credibile în momente de dificultăți neanticipate.
113. Susceptibilitatea subiectivismului conducerii, fie că aceasta este intenționată sau nu, crește odată cu nivelul de subiectivitate al evaluării și cu nivelul de incertitudine al evaluării. De exemplu, conducerea poate avea tendința de a ignora ipotezele sau datele observabile pe piață și de a utiliza modelul propriu, elaborat intern, mai ales dacă acest model prognozează rezultate mai favorabile. Chiar și fără o intenție de fraudă poate exista tentația naturală de a

---

<sup>28</sup> ISA 540, punctul 15 (a)-(b)



diracționa raționamentele mai degrabă către zona favorabilă a unui interval foarte amplu decât către o valoare punctuală din acel interval care ar putea fi considerată cea mai consecventă cu acel cadru de raportare financiară aplicabil. Modificarea tehnicii de evaluare de la o perioadă la alta, fără o motivație clară și adecvată, poate constitui, de asemenea, un indiciu al subiectivismului conducerii. Deși o anumită formă de subiectivism al conducerii este inerentă în deciziile subiective aferente evaluării instrumentelor financiare, atunci când există intenția de a induce în eroare, subiectivismul conducerii are o natură frauduloasă.

#### *Elaborarea unei abordări a auditului*

114. Atunci când testează modul în care conducerea evaluează instrumentul financiar și ca răspuns la riscurile evaluate de denaturare semnificativă în conformitate cu ISA 540,<sup>29</sup> auditorul întreprinde una sau mai multe din următoarele proceduri, ținând cont de natura estimărilor contabile:

- (a) Testarea modului în care conducerea a realizat estimarea contabilă și datele pe care aceasta se bazează (inclusiv tehnicile de evaluare utilizate de către entitate în evaluările sale).
- (b) Testarea eficacității operaționale a controalelor asupra modului în care conducerea a realizat estimarea contabilă, împreună cu procedurile de fond adecvate.
- (c) Elaborarea unei estimări sau a unui interval de estimare pentru a evalua estimarea conducerii.
- (d) Să determine dacă evenimentele care au avut loc până la data raportului auditorului oferă probe de audit privind estimarea contabilă.

Mulți auditori consideră că o combinație a testării modului în care conducerea a evaluat instrumentul financiar și a datelor pe care se bazează evaluarea și a testării eficacității operaționale a controalelor reprezintă o abordare de audit eficientă și eficace. Deși evenimentele ulterioare pot oferi unele probe privind evaluarea instrumentelor financiare, este posibil să fie necesar să se ia în considerare și alți factori pentru a analiza orice modificări ale condițiilor de piață ulterior datei bilanțului.<sup>30</sup> Dacă auditorul nu poate să testeze modul în care conducerea a realizat estimarea este posibil ca auditorul să aleagă să elaboreze o estimare sau un interval de estimare.

115. Așa cum s-a descris în Secțiunea I, pentru a estima valoarea justă a instrumentelor financiare conducerea poate:

- Utiliza informații din surse terțe de evaluare;

<sup>29</sup> ISA 540, punctele 12–14

<sup>30</sup> Punctele A63–A66 ale ISA 540 oferă exemple ale unor factori care ar putea fi relevanți.

- Aduna date pentru a elabora propria sa estimare utilizând diverse tehnici, inclusiv modele și
- Angaja un expert pentru a elabora o estimare.

Conducerea poate utiliza deseori o combinație a acestor abordări. De exemplu, conducerea poate să aibă propriile sale procese de evaluare dar să utilizeze surse terțe de evaluare pentru a corobora propriile valori.

*Considerente de audit când conducerea utilizează o sursă terță de stabilire a prețurilor*

116. Conducerea poate utiliza o sursă terță de evaluare, precum un serviciu de evaluare sau un broker, pentru evaluarea instrumentelor financiare ale entității. Înțelegerea modului în care conducerea utilizează informațiile și a modului în care funcționează serviciul de evaluare ajută auditorul să stabilească natura și amploarea procedurilor de audit necesare.
117. Atunci când conducerea utilizează o sursă terță de evaluare pot fi relevante următoarele aspecte:
- *Tipul sursei terțe de evaluare* – Unele surse terțe de evaluare a prețului oferă mai multe informații cu privire la procesele lor. De exemplu, un serviciu de evaluare a prețului oferă deseori informații cu privire la metodologie, ipoteze și datele utilizate în evaluarea instrumentelor financiare de la nivelul clasei de active. Din contră, brokerii nu oferă deseori nicio informație cu privire la intrările și ipotezele utilizate în elaborarea cotației, sau oferă informații limitate în acest sens.
  - *Natura intrărilor utilizate și complexitatea tehnicii de evaluare* – Credibilitatea prețurilor obținute de la surse terțe de evaluare variază în funcție de observabilitatea intrărilor (și, în consecință, de nivelul intrărilor în ierarhia valorii juste) și de complexitatea metodologiei de evaluare a unui anumit titlu de valoare sau a unei clase de active. De exemplu, credibilitatea prețului pentru o investiție în capitalurile proprii, tranzacționată în mod activ pe o piață lichidă, este mai mare decât cea pentru o obligațiune corporativă tranzacționată pe o piață lichidă, dar care nu a fost tranzacționată la data evaluării, iar aceasta din urmă este mai mare, la rândul său, decât cea pentru un titlu de valoare garantat cu active, care este evaluat utilizând un model bazat pe fluxuri de trezorerie actualizate.
  - *Reputația și experiența sursei terțe de evaluare* – De exemplu, o sursă terță de evaluare poate avea experiență în ceea ce privește un anumit tip de instrument financiar și poate fi recunoscută pentru aceasta, dar este posibil ca pentru alte instrumente financiare să nu aibă la fel de multă experiență. În acest sens, poate fi, de asemenea, relevantă, experiența anterioară a auditorului cu sursa terță de evaluare.

- *Obiectivitatea sursei terțe de evaluare* – De exemplu, dacă un preț obținut de conducere provine de la un partener, precum un broker, care a vândut instrumentul financiar entității, sau de la o entitate care are o relație apropiată cu entitatea auditată, este posibil ca prețul să nu fie credibil.
- *Controlul entității asupra utilizării de către entitate a surselor terțe de evaluare* – Gradul în care conducerea are implementate controale pentru evaluarea credibilității informațiilor care provin de la surse terțe de evaluare influențează credibilitatea evaluării valorii juste. De exemplu, conducerea poate avea controale implementate pentru:
  - Revizuirea și aprobarea surselor terțe de evaluare, inclusiv pentru aprecierea reputației, experienței și obiectivității sursei terțe de evaluare.
  - Determinarea exhaustivității, relevanței și acurateței prețurilor și datelor aferente evaluării.
- *Controalele surselor terțe de evaluare a prețului* – Controalele și procesele aferente evaluărilor claselor de active care prezintă interes pentru auditor. De exemplu, o sursă terță de evaluare poate dispune de controale riguroase cu privire la modul de determinare a prețurilor, inclusiv privind utilizarea unui proces formalizat pentru clienți, atât cei care vând cât și cei care cumpără, pentru a compara prețurile primite de la surse terțe de evaluare, atunci când sunt susținute de probe adecvate, ceea ce ar permite sursei terțe de evaluare să corecteze în mod constant prețurile pentru a reflecta mai corect informațiile disponibile participanților pe piață.

118. Abordările posibile pentru colectarea probelor privind informațiile de la sursele terțe de evaluare pot include următoarele:

- Pentru intrările de nivel 1, compararea informațiilor de la sursele terțe de evaluare cu prețurile observabile pe piață.
- Revizuirea prezentărilor oferite de către sursele terțe de evaluare cu privire la controalele și procesele lor, tehnicile de evaluare, intrări și ipoteze.
- Testarea controalelor implementate de conducere pentru evaluarea credibilității informațiilor de la surse terțe de evaluare.
- Realizarea de proceduri la nivelul sursei terțe de evaluare a prețului pentru a înțelege și testa controalele și procesele, tehnicile de evaluare, intrările și ipotezele utilizate pentru clasele de active sau pentru instrumente financiare specifice care prezintă interes.
- Evaluarea credibilității prețurilor obținute din surse terțe de evaluare în raport cu prețurile de la alte surse terțe de evaluare, cu estimările entității sau cu propria estimare a auditorului.

- Evaluarea caracterului rezonabil al tehnicilor de evaluare, ipotezelor și intrărilor.
- Elaborarea unei estimări sau a unui interval de estimare pentru anumite instrumente financiare evaluate de sursa terță de evaluare a prețului și evaluarea dispersiei rezultatelor unul față de altul.
- Obținerea unui raport al auditorului organizației prestatoare de servicii care să acopere controalele privind validarea prețurilor.<sup>31</sup>

119. Obținerea prețurilor din mai multe surse terțe de evaluare poate să ofere informații utile cu privire la incertitudinea evaluării. O gamă largă de prețuri poate indica o incertitudine ridicată a evaluării și ar putea sugera faptul că instrumentul financiar este sensibil la modificări neînsemnate ale datelor și ipotezelor. O gamă mai restrânsă ar putea indica o incertitudine a evaluării mai redusă și ar putea sugera o sensibilitate mai redusă la modificarea datelor și ipotezelor. Deși obținerea de prețuri de la mai multe surse terțe de evaluare poate fi utilă, atunci când se analizează instrumentele financiare care au intrări clasificate mai ales la nivelul 2 sau 3 în ierarhia valorii juste, este puțin probabil ca doar obținerea de prețuri de la mai multe surse terțe de evaluare să ofere probe de audit suficiente și adecvate. Aceasta se întâmplă deoarece:

- (a) Ceea ce par a fi surse multiple de informații de evaluare a prețurilor pot utiliza aceeași sursă de bază de evaluare; și
- (b) Înțelegerea intrărilor utilizate de către sursa terță de evaluare pentru determinarea prețului poate fi necesară pentru a clasifica instrumentul financiar în ierarhia valorii juste.

120. În anumite situații, auditorul se poate afla în imposibilitatea de a înțelege procesul utilizat pentru a genera prețul, inclusiv orice controale asupra procesului care să demonstreze credibilitatea determinării prețului, sau este posibil să nu aibă acces la model, inclusiv la ipoteze și la alte intrări utilizate. În astfel de cazuri, pentru a răspunde la riscul evaluat, auditorul poate decide să demareze elaborarea unei estimări sau a unui interval de estimare pentru a evalua estimarea sau intervalul de estimare al conducerii.

---

<sup>31</sup> Unele servicii de evaluare pot oferi rapoarte pentru utilizatorii datelor lor pentru a explica tipul de controale de care dispun pentru datele de evaluare, adică un raport întocmit în conformitate cu Standardul Internațional privind Misiunile de Asigurare (ISAE) 3402, *Rapoarte de asigurare privind controalele din cadrul unei organizații prestatoare de servicii*. Conducerea poate solicita, iar auditorul poate să aibă în vedere să obțină un astfel de raport pentru a înțelege modul în care sunt întocmite datele de evaluare și pentru a aprecia dacă sunt credibile controalele serviciului de evaluare.

*Considerente de audit când conducerea estimează valorile juste prin intermediul unui model*

121. Punctul 13 litera (b) din ISA 540 prevede ca un auditor, atunci când testează procesul conducerii de realizare a estimării contabile, să evalueze dacă metoda de evaluare utilizată este adecvată în circumstanțele date și dacă ipotezele utilizate de către conducere sunt rezonabile în contextul obiectivelor de evaluare ale cadrului de raportare financiară aplicabil.
122. Când conducerea a utilizat o sursă terță de evaluare sau când întreprinde propria sa evaluare, sunt adesea utilizate modele de evaluare a instrumentelor financiare, mai ales când se utilizează intrări de la nivelul 2 sau 3 din ierarhia valorii juste. Atunci când determină pentru modele natura, planificarea în timp și amploarea procedurilor de audit, auditorul poate să analizeze metodologia, ipotezele și datele utilizate în model. Atunci când analizează instrumente financiare mai complexe, precum cele care utilizează intrări de nivelul 3, testarea celor trei aspecte poate fi o sursă utilă de probe de audit. Cu toate acestea, când modelul este atât simplu, cât și general acceptat, cum este cazul unor calcule ale prețului pentru obligațiuni, este posibil ca probele de audit obținute din axarea asupra ipotezelor și datelor utilizate în model să reprezinte o sursă mai utilă de probe.
123. Testarea unui model poate fi realizată prin intermediul a două abordări principale:
- (a) Auditorul poate testa modelul conducerii analizând gradul de adecvare a modelului utilizat de către conducere, caracterul rezonabil al ipotezelor și datelor utilizate și acuratețea matematică; sau
  - (b) Auditorul poate elabora propria sa estimare și apoi poate compara evaluarea auditorului cu cea a entității.
124. Atunci când evaluarea instrumentelor financiare se bazează pe intrări neobservabile (adică pe intrări de nivel 3), aspectele pe care auditorul trebuie să le analizeze includ, de exemplu, modul în care conducerea justifică următoarele:
- Identificarea și caracteristicile participanților pe piață care sunt relevante pentru instrumentul financiar.
  - Modul în care intrările neobservabile sunt stabilite în etapa de recunoaștere inițială.
  - Modificările pe care le-a operat asupra propriilor ipoteze pentru a reflecta perspectiva sa asupra ipotezelor pe care le-ar utiliza participanții pe piață.
  - Dacă a încorporat cele mai bune informații de intrare disponibile în circumstanțele date.
  - Atunci când este cazul, modul în care ipotezele sale iau în considerare tranzacțiile comparabile.

- Analiza de senzitivitate a modelelor atunci când sunt utilizate intrări neobservabile și dacă au fost făcute ajustări pentru a contracara incertitudinea evaluării.

125. Mai mult, cunoștințele auditorului cu privire la sectorul de activitate, tendințele pieței, înțelegerea evaluărilor realizate de alte entități (având în vedere confidențialitatea) și alți indicatori relevanți pentru preț aduc un plus de informații atunci când auditorul testează evaluările și analizează dacă evaluările par a fi, în general, rezonabile. Dacă evaluările apar în mod constant ca fiind foarte agresive sau foarte conservatoare, acesta poate fi un indiciu cu privire la un posibil subiectivism al conducerii.
126. În cazul în care lipsesc probele externe observabile, este deosebit de important ca persoanele responsabile cu guvernanta să fie suficient de implicate încât să înțeleagă subiectivitatea evaluărilor conducerii și probele care au fost obținute pentru susținerea acestor evaluări. În astfel de cazuri, poate fi necesar ca auditorul să evalueze dacă a existat o revizuire și o examinare atentă a aspectelor, inclusiv a documentației, de către nivelurile corespunzătoare ale conducerii, inclusiv de către persoanele responsabile cu guvernanta.
127. Când piețele devin inactive sau sunt dislocate, sau când intrările sunt neobservabile, evaluările conducerii se bazează mai mult pe raționament și sunt mai puțin verificabile și, în consecință, pot fi mai puțin credibile. În astfel de circumstanțe, auditorul poate testa modelul printr-o combinație, pe de o parte, a testării controalelor realizate de către entitate, evaluând proiectarea și funcționarea modelului, testând ipotezele și datele utilizate în model, și pe de altă parte a comparării rezultatului modelului cu o estimare sau un interval de estimare elaborat de către auditor sau cu rezultatul unor tehnici de evaluare ale terților.<sup>32</sup>
128. Este posibil ca atunci când se testează intrările utilizate în metodologia de evaluare a entității,<sup>33</sup> de exemplu, atunci când astfel de intrări sunt clasificate în ierarhia valorii juste, auditorul să obțină, de asemenea, probe care să susțină prezentările prevăzute de alte cadre de raportare financiară aplicabile. De exemplu, procedurile de fond ale auditorului utilizate pentru a evalua dacă intrările utilizate într-o tehnică de evaluare a entității (adică intrări de nivelul 1, nivelul 2 și nivelul 3) sunt adecvate și teste de analiză de sensibilitate a unei entități vor fi relevante pentru evaluarea de către auditor a obținerii unei prezentări fidele a informațiilor.

---

<sup>32</sup> ISA 540, punctul 13 litera (d) conține prevederi referitoare la situația în care auditorul elaborează un interval pentru evaluarea estimării conducerii. Tehnicile de evaluare elaborate de terțe părți și utilizate de auditor pot fi considerate, în anumite circumstanțe, o activitate a expertului auditorului și pot face obiectul prevederilor din ISA 620.

<sup>33</sup> A se vedea, de exemplu, punctul 15 al ISA 540 pentru prevederi referitoare la evaluarea de către auditor a ipotezelor conducerii cu privire la riscurile semnificative.

## Evaluarea caracterului rezonabil al ipotezelor utilizate de conducere

129. O ipoteză utilizată într-un model poate fi considerată semnificativă dacă o modificare rezonabilă a ipotezei ar influența semnificativ evaluarea instrumentului financiar.<sup>34</sup> Este posibil ca cei din conducere să fi avut în vedere ipoteze sau rezultate alternative prin realizarea unei analize a sensibilității. Amploarea subiectivității asociate cu ipotezele influențează nivelul incertitudinii evaluării și poate să îl determine pe auditor să concluzioneze că există un risc semnificativ, de exemplu, în cazul intrărilor de nivelul 3.
130. Procedurile de audit utilizate pentru testarea ipotezelor utilizate de către conducere, inclusiv a celor utilizate ca intrări în modele, pot include evaluarea:
- Măsurii în care conducerea a integrat intrările observate pe piață în elaborarea ipotezelor, deoarece este, în general, de preferat, să se încerce maximizarea utilizării intrărilor relevante observabile și minimizarea intrărilor neobservabile și, dacă a făcut acest lucru, modul în care a fost realizat;
  - Măsurii în care ipotezele sunt conforme condițiilor observabile pe piață și caracteristicilor activului financiar sau datoriei financiare;
  - Măsurii în care sursele ipotezelor participanților pe piață sunt relevante și credibile și a modului în care conducerea a selectat ipotezele utilizate atunci când există mai multe ipoteze diferite pe piață; și
  - Măsurii în care analizele sensibilității arată că evaluările s-ar modifica semnificativ datorită numai unor modificări reduse sau moderate a ipotezelor.

A se vedea punctele A77 - A83 ale ISA 540 pentru aspecte suplimentare privind evaluarea ipotezelor utilizate de către conducere.

131. Evaluarea de către auditor a raționamentelor referitoare la viitor se bazează pe informațiile disponibile la momentul la care a fost făcut raționamentul. Evenimentele ulterioare pot avea rezultate care sunt inconsecvente cu raționamentele care au fost rezonabile la momentul la care au fost realizate.
132. În anumite cazuri, în loc să se ajusteze fiecare ipoteză poate fi ajustată rata de actualizare utilizată în cadrul calculării valorii actualizate, pentru a ține cont de incertitudinile evaluării. În astfel de cazuri, procedurile auditorului se pot concentra asupra ratei de actualizare, examinând o tranzacție observabilă pentru un titlu de valoare similar pentru a compara ratele de actualizare utilizate sau elaborând un model independent pentru a calcula rata de actualizare și pentru a o compara cu cea utilizată de conducere.

<sup>34</sup> A se vedea ISA 540, punctul A107

*Considerente de audit când un expert al conducerii este utilizat de către entitate*

133. Așa cum s-a arătat în Secțiunea I, conducerea poate angaja un expert evaluator pentru a evalua o parte din sau toate titlurile de valoare. Astfel de experți pot fi brokeri, bancheri de investiții, experți ai serviciilor de evaluare a prețurilor sau alte firme specializate în evaluare.

134. Punctul 8 al ISA 500 conține prevederi pentru auditor atunci când acesta evaluează probele de la un expert angajat de către conducere. Amploarea procedurilor auditorului cu privire la un expert al conducerii și la activitatea respectivului expert depinde de importanța activității expertului pentru scopurile auditorului. Evaluarea gradului de adecvare a activității expertului conducerii ajută auditorul să evalueze dacă prețurile sau evaluările furnizate de către expertul conducerii oferă probe de audit suficiente și adecvate pentru a susține evaluările. Exemple de proceduri ce ar putea fi realizate de auditor sunt:

- Evaluarea competenței, capacităților și obiectivității expertului conducerii, de exemplu: relația cu entitatea, reputația și poziția pe piață, experiența cu anumite tipuri de instrumente și cunoștințele privind cadrul relevant de raportare financiară aplicabil evaluărilor;
- Înțelegerea activității expertului conducerii, de exemplu prin evaluarea gradului de adecvare a tehnicii(lor) de evaluare utilizate și a ipotezelor și variabilelor cheie de piață utilizate în tehnica (tehnicile) de evaluare;
- Evaluarea gradului de adecvare a activității expertului ca probe de audit. În această etapă, se pune accent pe gradul de adecvare a activității expertului la nivelul instrumentului financiar individual. Este posibil să fie adecvat ca pentru un eșantion al instrumentelor relevante să se elaboreze o estimare independentă (a se vedea punctele 136-137 privind elaborarea unei estimări sau a unui interval de estimare), utilizând date și ipoteze diferite și apoi să se compare estimarea astfel obținută cu cea a expertului conducerii și
- Alte proceduri pot include:
  - o Modelarea unor ipoteze diferite pentru a deriva ipoteze într-un alt model și aprecierea caracterului rezonabil al ipotezelor derivate.
  - o Compararea estimărilor conducerii cu estimările auditorului pentru a determina dacă estimările conducerii sunt, în mod consecvent, mai ridicate sau mai reduse.

135. Ipotezele pot fi enunțate sau identificate de către un expert al conducerii pentru a ajuta conducerea în evaluarea instrumentelor financiare. Astfel de ipoteze, atunci când sunt utilizate de către conducere, devin ipotezele conducerii care trebuie luate în considerare de către auditor la fel ca și celelalte ipoteze ale conducerii.



*Elaborarea unei estimări sau unui interval de estimare*

136. Un auditor poate să elaboreze o tehnică de evaluare și să ajusteze intrările și ipotezele utilizate în tehnica de evaluare pentru a elabora un interval pe care să îl utilizeze atunci când evaluează caracterul rezonabil al evaluării conducerii. Punctele 106-135 din prezentul IAPN pot ajuta auditorul să elaboreze o estimare sau un interval de estimare. În conformitate cu ISA 540,<sup>35</sup> dacă auditorul utilizează ipoteze sau metodologii care diferă de cele ale conducerii, auditorul trebuie să înțeleagă suficient ipotezele sau metodologiile pentru a stabili că intervalul auditorului ia în considerare variabilele relevante și pentru a evalua orice diferențe semnificative față de evaluarea conducerii. Auditorul poate considera util să utilizeze activitatea unui expert al auditorului pentru a evalua caracterul rezonabil al evaluării conducerii.
137. În anumite cazuri, auditorul poate să concluzioneze că nu pot fi obținute suficiente probe din încercările sale de a înțelege ipotezele sau metodologia conducerii, de exemplu atunci când o sursă terță de evaluare utilizează modele și programe software elaborate intern și nu permite accesul la informațiile relevante. În astfel de cazuri este posibil ca auditorul să nu poată obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la evaluare dacă auditorul nu are posibilitatea să realizeze alte proceduri pentru a răspunde riscurilor de denaturare semnificativă, precum elaborarea unei estimări sau a unui interval de estimare pentru a evalua estimarea conducerii.<sup>36</sup> ISA 705<sup>37</sup> descrie consecințele situației în care auditorul nu are posibilitatea să obțină probe de audit suficiente și adecvate.

**Prezentarea și descrierea instrumentelor financiare**

138. Responsabilitățile conducerii includ întocmirea situațiilor financiare conform cadrului de raportare financiară aplicabil.<sup>38</sup> Cadrele de raportare financiară prevăd adesea prezentări de informații în situațiile financiare pentru a le permite utilizatorilor situațiilor financiare să realizeze evaluări semnificative ale efectelor activităților entității cu instrumente financiare, inclusiv a riscurilor și incertitudinilor asociate cu aceste instrumente financiare. Importanța prezentării de informații privind baza de evaluare crește pe măsură ce crește incertitudinea evaluării instrumentelor financiare și este influențată, de asemenea, de nivelul din ierarhia valorii juste.
139. Atunci când declară că situațiile financiare sunt conforme cadrului de raportare financiară aplicabil, conducerea face, implicit sau explicit, aserțiuni cu privire la prezentarea și descrierea diferitelor elemente din situațiile financiare și cu

---

<sup>35</sup> ISA 540, punctul 13 litera (c)

<sup>36</sup> ISA 540, punctul 13 litera (d)

<sup>37</sup> ISA 705, *Modificări ale opiniei raportului auditorului independent*

<sup>38</sup> A se vedea punctele 4 și A2 ale ISA 200.

privire la prezentările de informații aferente. Aserțiunile cu privire la prezentare și descriere cuprind:

- (a) Apariția și drepturile și obligațiile – au avut loc evenimentele, tranzacțiile și alte aspecte prezentate și ele au legătură cu entitatea.
- (b) Exhaustivitatea – în situațiile financiare au fost incluse toate prezentările care ar fi trebuit incluse.
- (c) Clasificarea și inteligibilitatea – informațiile financiare sunt prezentate și descrise în mod adecvat, iar prezentările de informații sunt clar exprimate.
- (d) Acuratețea și evaluarea – informațiile financiare și alte informații sunt prezentate fidel și cu valori adecvate.

Procedurile auditorului aferente auditării prezentărilor de informații sunt proiectate ținând cont de aceste aserțiuni.

*Proceduri referitoare la prezentarea și descrierea instrumentelor financiare*

140. Domeniile de importanță deosebită în raport cu prezentarea și descrierea instrumentelor financiare includ:

- Cadrele de raportare financiară prevăd, în general, prezentări suplimentare de informații cu privire la estimări și riscurile și incertitudinile aferente, pentru a suplimenta și explica activele, datoriile, veniturile și cheltuielile. Atenția auditorului trebuie concentrată asupra prezentărilor de informații privind riscurile și analiza sensibilității. Informațiile obținute în cursul procedurilor auditorului de evaluare a riscului și de testare a activităților de control pot să ofere probe pe baza cărora auditorul să formuleze concluzii cu privire la conformitatea prezentărilor din situațiile financiare cu prevederile cadrului de raportare financiară aplicabil, de exemplu, cu privire la:
  - Obiectivele și strategiile entității pentru utilizarea instrumentelor financiare, inclusiv politicile contabile declarate ale entității;
  - Cadrul de control al entității pentru gestionarea riscurilor sale asociate cu instrumentele financiare; și
  - Riscurile și incertitudinile asociate instrumentelor financiare.
- Informațiile pot proveni din sisteme din afara sistemelor tradiționale de raportare financiară, precum sistemele de risc. Exemple de proceduri pe care auditorul poate decide să le realizeze pentru a răspunde la riscurile evaluate în raport cu prezentările de informații includ testarea:
  - Proceselor utilizate pentru obținerea informațiilor prezentate și
  - Eficacitatea operațională a controalelor asupra datelor utilizate în întocmirea prezentărilor de informații.

- În ceea ce privește instrumentele financiare care au un risc semnificativ,<sup>39</sup> chiar și atunci când prezentările de informații sunt în conformitate cu acel cadru de raportare financiară aplicabil, auditorul poate concluziona că prezentarea incertitudinii evaluării este inadecvată în contextul circumstanțelor și faptelor implicate și, în consecință, situațiile financiare nu oferă o prezentare fidelă. ISA 705 oferă îndrumări cu privire la consecințele asupra opiniei auditorului, în cazul în care auditorul consideră că prezentările conducerii din situațiile financiare sunt inadecvate sau induc în eroare.
- Auditorii pot examina, de asemenea, dacă prezentările de informații sunt complete și inteligibile, de exemplu toate informațiile relevante pot fi incluse în situațiile financiare (sau în rapoartele conexe), dar pot fi insuficient corelate pentru a le permite utilizatorilor situațiilor financiare să înțeleagă poziția sau este posibil să nu existe suficiente prezentări calitative pentru a oferi un context pentru valorile înregistrate în situațiile financiare. De exemplu, chiar dacă o entitate a inclus în prezentări informații privind o analiză a sensibilității, este posibil ca acestea să nu descrie în întregime riscurile și incertitudinile care pot apărea din cauza modificării evaluării, posibilele efecte asupra acordurilor de îndatorare, cerințele privind garanțiile și lichiditatea entității. ISA 260<sup>40</sup> conține prevederi și îndrumări privind comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea, incluzând opiniile auditorului cu privire la aspectele calitative semnificative ale practicilor contabile ale entității, inclusiv politicile contabile, estimările contabile și prezentările de informații din situațiile financiare.

141. Examinarea, în cadrul testării de fond a instrumentelor financiare, a gradului de adecvare a prezentărilor, de exemplu pentru clasificarea curente/pe termen scurt și imobilizate/pe termen lung, este relevantă pentru evaluarea prezentării și descrierii realizate de auditor.

### **Alte considerente de audit relevante**

#### *Declarații scrise*

142. ISA 540 prevede ca auditorul să obțină declarații scrise din partea conducerii și, după caz, din partea persoanelor responsabile cu guvernarea, cu privire la caracterul rezonabil al ipotezelor semnificative utilizate în realizarea estimă-

<sup>39</sup> ISA 540, punctul 20, prevede ca auditorul să realizeze proceduri subsecvente asupra prezentărilor de informații aferente estimărilor contabile care generează riscuri semnificative, cu scopul de a evalua adecvarea prezentărilor de informații privind incertitudinea estimării din situațiile financiare, în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil.

<sup>40</sup> ISA 260, *Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea*

rilor contabile.<sup>41</sup> ISA 580<sup>42</sup> prevede că dacă, în plus față de aceste declarații, auditorul determină că este necesar să obțină una sau mai multe declarații scrise care să susțină alte probe de audit relevante pentru situațiile financiare sau pentru una sau mai multe aserțiuni specifice, auditorul trebuie să solicite aceste declarații scrise. În funcție de volumul și nivelul de complexitate al activităților cu instrumente financiare, declarațiile scrise care susțin alte probe obținute cu privire la instrumentele financiare pot include:

- Obiectivele conducerii în raport cu instrumentele financiare, de exemplu, dacă acestea sunt utilizate pentru acoperirea împotriva riscurilor, pentru gestionarea activelor/datoriilor sau pentru investiții;
- Declarații cu privire la gradul de adecvare a prezentării situațiilor financiare, de exemplu, înregistrarea tranzacțiilor cu instrumente financiare ca vânzări sau ca tranzacții de finanțare;
- Declarații cu privire la prezentările de informații referitoare la instrumentele financiare în situațiile financiare, de exemplu referitoare la:
  - Faptul că înregistrările reflectă toate tranzacțiile cu instrumente financiare; și
  - Faptul că au fost identificate toate instrumentele derivate încorporate;
- Măsura în care toate tranzacțiile s-au desfășurat în condiții obiective și la valoarea pieței;
- Termenii tranzacțiilor;
- Gradul de adecvare a evaluărilor situațiilor financiare;
- Măsura în care există acorduri secundare asociate oricărui instrument financiar;
- Măsura în care entitatea a emis opțiuni scrise;
- Intenția și capacitatea conducerii de a finaliza anumite acțiuni;<sup>43</sup> și
- Măsura în care evenimente ulterioare impun ajustarea evaluărilor și prezentărilor de informații incluse în situațiile financiare.

---

<sup>41</sup> ISA 540, punctul 22. Punctul 4 al ISA 580, *Declarații scrise*, arată că declarațiile scrise ale conducerii nu oferă, ele însele, probe de audit suficiente și adecvate cu privire la niciunul din aspectele pe care le tratează. Dacă auditorul nu are posibilitatea să obțină printr-o altă modalitate probe de audit suficiente și adecvate, această situație ar putea constitui o limitare a domeniului de aplicare a auditului care ar putea avea consecințe asupra raportului auditorului (a se vedea ISA 705, *Modificări ale opiniei raportului auditorului independent*).

<sup>42</sup> ISA 580, punctul 13

<sup>43</sup> Punctul A80 al ISA 540 oferă exemple de proceduri care ar putea fi adecvate în respectivele circumstanțe.

*Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta și cu alte părți*

143. Din cauza incertitudinilor asociate evaluării instrumentelor financiare, este posibil ca guvernanta să fie interesată de efectele potențiale ale oricăror riscuri semnificative asupra situațiilor financiare. Auditorul poate comunica natura și consecințele ipotezelor semnificative utilizate în evaluările valorii juste, gradul de subiectivitate implicat în elaborarea ipotezelor și importanța relativă a elementelor evaluate la valoarea justă pentru situațiile financiare ca întreg. Mai mult, necesitatea existenței unor controale adecvate asupra angajamentelor de a încheia contracte privind instrumentele financiare și asupra proceselor ulterioare de evaluare reprezintă aspecte care ar putea genera necesitatea de a comunica cu persoanele responsabile cu guvernanta.
144. ISA 260 face referire la responsabilitatea auditorului de a comunica, în cadrul unui audit al situațiilor financiare, cu persoanele responsabile cu guvernanta. În ceea ce privește instrumentele financiare, aspectele care trebuie comunicate persoanelor responsabile cu guvernanta pot include:
- Lipsa înțelegerii la nivelul conducerii a naturii sau amplitudinii activităților cu instrumente financiare sau a riscurilor asociate cu astfel de activități;
  - Deficiențe semnificative pe care auditorul le-a identificat în cursul auditului<sup>44</sup> în elaborarea sau funcționarea sistemelor de control intern sau de gestionare a riscului aferente activităților cu instrumente financiare ale entității;
  - Dificultăți semnificative întâlnite în procesul de obținere a probelor de audit suficiente și adecvate referitoare la evaluările realizate de conducere sau de un expert al conducerii, de exemplu, în cazul în care conducerea nu poate să înțeleagă metodologia, ipotezele și datele de evaluare utilizate de experții conducerii, iar astfel de informații nu sunt puse la dispoziția auditorului de către expertul conducerii;
  - Diferențele semnificative între raționamentele auditorului privind evaluările și cele ale conducerii sau ale expertului conducerii;
  - Efectele potențiale asupra situațiilor financiare ale entității ale riscurilor și expunerilor semnificative ce trebuie prezentate în situațiile financiare, inclusiv incertitudinea evaluării asociată instrumentelor financiare;

---

<sup>44</sup> ISA 265, *Comunicarea deficiențelor în controlul intern către persoanele responsabile cu guvernanta și către conducere*, stabilește prevederi și oferă îndrumări privind comunicarea deficiențelor din controlul intern către conducere și comunicarea deficiențelor semnificative din controlul intern către persoanele responsabile cu guvernanta. Acesta arată că deficiențele în controlul intern pot fi identificate pe parcursul procedurilor de evaluare ale auditorului, în conformitate cu ISA 315 (Revizuit), sau la orice alt moment pe parcursul auditului.

- Perspectivile auditorului cu privire la gradul de adecvare a selecției politicilor contabile și al prezentării tranzacțiilor cu instrumente financiare în situațiile financiare;
- Perspectivile auditorului cu privire la aspectele calitative ale practicilor contabile ale entității și la raportarea financiară privind instrumentele financiare; sau
- Lipsa unor politici cuprinzătoare și clar enunțate privind achiziția, vânzarea și deținerea instrumentelor financiare, inclusiv controalele operaționale, procedurile de desemnare a instrumentelor financiare drept instrumente de acoperire împotriva riscului și monitorizarea expunerilor.

Momentul adecvat pentru comunicare va diferi în funcție de circumstanțele misiunii; cu toate acestea, este posibil să fie adecvat să se comunice cât mai rapid dificultățile semnificative întâlnite pe parcursul auditului dacă există posibilitatea ca persoanele responsabile cu governanța să ajute auditorul la depășirea dificultății sau dacă este posibil ca aceasta să ducă la emiterea unei opinii modificate.

Comunicarea cu autoritățile de reglementare și cu alte părți

145. În unele cazuri poate fi necesar,<sup>45</sup> sau auditorul poate considera adecvat să comunice, în plus față de persoanele responsabile cu governanța, direct cu autoritățile de reglementare sau de supraveghere prudencială cu privire la aspectele referitoare la instrumentele financiare. Astfel de comunicări pot fi utile pe parcursul auditului. De exemplu, în unele jurisdicții, autoritățile de reglementare din domeniul bancar urmăresc să colaboreze cu auditorii pentru a împărtăși informații cu privire la funcționarea și aplicarea controalelor activităților cu instrumente financiare, dificultățile evaluării instrumentelor financiare pe piețe inactive și respectarea reglementărilor. Această coordonare îi poate fi utilă auditorului în identificarea riscurilor de denaturare semnificativă.

---

<sup>45</sup> De exemplu, ISA 250, *Luarea în considerare a legii și reglementărilor într-un audit al situațiilor financiare*, prevede ca auditorii să determine dacă există o responsabilitate pentru a raporta către părți din afara entității cazuri identificate sau suspectate de neconformitate cu legile și reglementările. Mai mult, prevederile privind comunicarea auditorului cu organismele de supraveghere în domeniul bancar și cu alte părți pot fi stabilite în multe țări fie prin lege, prin prevederi de supraveghere sau prin acorduri sau protocoale formale.

## Exemple de controale aferente instrumentelor financiare

1. Următorul material oferă informații fundamentale și exemple de controale care ar putea exista într-o entitate care are un volum mare de tranzacții cu instrumente financiare, indiferent dacă acestea sunt pentru tranzacționare sau pentru investiții. Exemplele nu sunt exhaustive, iar entitățile pot stabili medii de control și procese diferite, în funcție de dimensiunea lor, de sectorul economic în care își desfășoară activitatea și de amploarea tranzacțiilor lor cu instrumente financiare. Informații suplimentare privind utilizarea confirmărilor tranzacțiilor și caselor de compensare se regăsesc la punctele 25–26.
2. Ca în orice sistem de control, este uneori necesară duplicarea controalelor la niveluri de control diferite (de exemplu, de prevenție, de detectare și de monitorizare) pentru a evita riscul de denaturare semnificativă.

### Mediul de control al entității

#### *Angajamentul față de utilizarea competentă a instrumentelor financiare*

3. Gradul de complexitate al anumitor activități cu instrumente financiare poate însemna că numai câteva persoane din cadrul entității înțeleg pe deplin aceste activități sau dețin expertiza necesară pentru a evalua instrumentele pe o bază continuă. Utilizarea instrumentelor financiare fără existența unei expertize relevante în cadrul entității sporește riscul de denaturări semnificative.

#### *Participarea persoanelor responsabile cu guvernanta*

4. Persoanele responsabile cu guvernanta supraveghează și contribuie la stabilirea de către conducere a apetitului general pentru risc al entității și supervizează activitățile cu instrumente financiare ale entității. Politicile unei entități pentru achiziționarea, vânzarea și deținerea instrumentelor financiare sunt aliniate cu atitudinea sa față de risc și cu expertiza celor implicați în activitățile cu instrumente financiare. Mai mult, o entitate poate stabili structuri de guvernanta și procese de control cu scopul de a:
  - (a) Comunica deciziile de investiții și evaluările tuturor incertitudinilor semnificative de evaluare, către persoanele responsabile cu guvernanta și
  - (b) Evalua apetitul general pentru risc al entității, când aceasta se angajează în tranzacții cu instrumente financiare.

#### *Structura organizațională*

5. Activitățile cu instrumente financiare pot fi realizate fie centralizat, fie descentralizat. Astfel de activități și procesul aferent de luare a deciziilor depind

covârșitor de fluxul de informații exacte, credibile și oportune către conducere. Dificultatea colectării și agregării unor astfel de informații crește odată cu numărul de locații și activități în care este implicată o entitate. Riscurile de denaturări semnificative asociate activităților cu instrumente financiare pot crește odată cu gradul crescut al descentralizării activităților de control. Această situație poate să fie valabilă mai ales în cazul în care o entitate deține mai multe locații, unele probabil și în alte țări.

### *Alocarea autorității și responsabilității*

#### Politici de investiții și evaluare

6. Existența unei orientări, oferite prin intermediul unor politici clar enunțate, aprobate de persoanele responsabile cu guvernarea, privind achiziționarea, vânzarea și deținerea instrumentelor financiare, permite conducerii să stabilească o abordare eficientă pentru asumarea și gestionarea riscurilor de afaceri. Aceste politici sunt cel mai clare atunci când prezintă obiectivele entității privind activitățile de gestionare a riscului și alternativele de investiții și de acoperire a riscului, disponibile pentru atingerea acestor obiective și reflectă:
  - (a) Nivelul de expertiză al conducerii;
  - (b) Nivelul de complexitate al sistemelor de control intern și monitorizare ale entității;
  - (c) Structura activelor/datoriilor entității;
  - (d) Capacitatea entității de a menține lichiditatea și de a absorbi pierderile de capital;
  - (e) Tipurile de instrumente financiare despre care conducerea crede că sunt adecvate obiectivelor sale și
  - (f) Modalitățile de utilizare a instrumentelor financiare despre care conducerea consideră că o vor ajuta să își atingă obiectivele, de exemplu, măsura în care instrumentele derivate pot fi utilizate în scopuri speculative sau numai pentru acoperirea împotriva riscurilor.
7. Conducerea poate proiecta politici aliniate abilităților sale de evaluare și poate stabili controale pentru a se asigura că aceste politici sunt respectate de angajații responsabili pentru evaluarea entității. Acestea pot include:
  - (a) Procese pentru proiectarea și validarea metodologiilor utilizate la evaluare, inclusiv modalitatea de abordare a incertitudinilor evaluării; și
  - (b) Politici privind maximizarea utilizării intrărilor observabile și tipurile de informații ce trebuie colectate pentru a susține evaluările instrumentelor financiare.
8. În entitățile mici, tranzacționarea instrumentelor financiare poate fi rară, iar experiența și cunoștințele conducerii pot fi limitate. Cu toate acestea, stabilirea



unor politici privind instrumentele financiare ajută o entitate să își determine apetitul pentru risc și să aprecieze dacă se atinge un anumit obiectiv prin investiții în anumite instrumente financiare.

#### *Politicile și practicile privind resursele umane*

9. Entitățile pot stabili politici prin care să impună angajaților cheie, atât din front office cât și din back office, să își ia pauze obligatorii de la sarcinile lor. Acest tip de control este utilizat ca o modalitate de prevenire și detectare a fraudei, în special dacă cei implicați în activități de tranzacționare creează tranzacții false sau înregistrează incorect tranzacțiile.

#### *Utilizarea organizațiilor prestatoare de servicii*

10. Entitățile pot, de asemenea, să utilizeze organizații prestatoare de servicii (de exemplu, gestionari de active) pentru a iniția achiziția sau vânzarea instrumentelor financiare, pentru a menține pentru entitate evidența tranzacțiilor sau pentru a evalua instrumentele financiare. Unele entități pot depinde de aceste organizații prestatoare de servicii pentru a primi o bază pentru raportarea financiară a instrumentelor financiare deținute. Cu toate acestea, dacă nu există, la nivelul conducerii, o înțelegere a controalelor implementate la organizația prestatoare de servicii, este posibil ca auditorul să nu poată obține probe de audit suficiente și adecvate astfel încât să se poată baza pe controalele din organizația prestatoare de servicii. A se vedea ISA 402,<sup>1</sup> care stabilește cerințe ca auditorul să obțină probe de audit suficiente și adecvate atunci când o entitate utilizează serviciile uneia sau mai multor organizații prestatoare de servicii.
11. Utilizarea organizațiilor prestatoare de servicii poate să consolideze sau să slăbească mediul de control pentru instrumente financiare. De exemplu, este posibil ca personalul unei organizații prestatoare de servicii să aibă mai multă experiență cu instrumentele financiare decât are conducerea entității sau să aibă un control intern mai robust în ceea ce privește raportarea financiară. Utilizarea organizațiilor prestatoare de servicii poate permite, de asemenea, o separare mai clară a sarcinilor. Pe de altă parte, organizația prestatoare de servicii poate avea un mediu de control necorespunzător.

#### **Procesul entității de evaluare a riscului**

12. Procesul unei entități de evaluare a riscului există pentru a determina modul în care conducerea identifică riscurile afacerii care provin din utilizarea instrumentelor financiare, inclusiv a modului în care conducerea estimează importanța riscurilor, evaluează probabilitatea apariției lor și decide cu privire la acțiunile de gestionare a acestora.

---

<sup>1</sup> ISA 402, *Considerente de audit aferente unei entități care utilizează o organizație prestatoare de servicii*

13. Procesul entităţii de evaluare a riscului alcătuieşte baza modului în care conducerea determină riscurile care trebuie gestionate. Procesul de evaluare a riscului există în cadrul obiectivului de asigurare a faptului că membrii conducerii:
- (a) Înţeleg riscurile inerente ale unui instrument financiar înainte de contractarea acestuia, inclusiv obiectivul angajării în tranzacţie şi structura acesteia (de exemplu, fundamentul economic şi de afaceri al activităţilor entităţii cu instrumente financiare);
  - (b) Realizează verificări prelabile adecvate, corespunzătoare riscurilor asociate anumitor instrumente financiare;
  - (c) Monitorizează poziţiile existente ale entităţii pentru a înţelege modul în care condiţiile pieţei influenţează expunerile entităţii;
  - (d) Dispune de proceduri implementate pentru a reduce sau modifica, dacă este necesar, expunerea la risc şi pentru gestionarea riscului reputaţional; şi
  - (e) Supune aceste procese unei supravegheri şi unei revizuirii riguroase.
14. Structura implementată pentru a monitoriza şi gestiona expunerile la riscuri ar trebui:
- (a) Să fie adecvată şi consecventă cu atitudinea entităţii faţă de risc, aşa cum a fost ea determinată de către persoanele responsabile cu guvernanta;
  - (b) Să specifice nivelurile de aprobare pentru autorizarea diferitelor tipuri de instrumente financiare şi tranzacţii care pot fi încheiate şi în ce scopuri pot fi încheiate. Instrumentele permise şi nivelurile de aprobare trebuie să reflecte expertiza celor implicaţi în activităţile cu instrumente financiare, demonstrând angajamentul conducerii faţă de competenţă;
  - (c) Să stabilească limite adecvate pentru expunerea maximă permisă pentru fiecare tip de risc (inclusiv partenerii aprobaţi). Nivelurile de expunere permise pot varia în funcţie de tipul riscului sau de partener;
  - (d) Să asigure monitorizarea obiectivă şi în timp util a riscurilor financiare şi a activităţilor de control;
  - (e) Să asigure raportarea obiectivă şi în timp util a expunerilor, riscurilor şi rezultatelor activităţilor cu instrumente financiare în gestionarea riscului; şi
  - (f) Să evalueze istoricul conducerii privind evaluarea riscurilor asociate unor anumite instrumente financiare.
15. Tipurile şi nivelurile de riscuri cu care se confruntă o entitate sunt direct corelate cu tipurile de instrumente financiare pe care le tranzacţionează, inclusiv

cu nivelul de complexitate al acestor instrumente și cu volumul de instrumente financiare tranzacționate.

*Funcția de gestionare a riscului*

16. Unele entități, de exemplu, marile instituții financiare cu un volum mare de tranzacții cu instrumente financiare, pot fi obligate prin lege sau reglementări, sau pot alege voluntar, să înființeze o funcție formală de gestionare a riscului. Această funcție este separată de cei responsabili pentru inițierea și gestionarea tranzacțiilor cu instrumente financiare. Funcția este responsabilă pentru monitorizarea și raportarea cu privire la activitățile cu instrumente financiare și poate include un comitet formal de risc, înființat de persoanele responsabile cu guvernanta. Exemplele de responsabilități cheie în acest domeniu pot include:
  - (a) Implementarea politicii de gestionare a riscului stabilită de persoanele responsabile cu guvernanta (inclusiv analizele riscurilor la care poate fi expusă o entitate);
  - (b) Proiectarea structurilor de limitare a riscului și asigurarea implementării în practică a acestor limite ale riscului;
  - (c) Elaborarea unor scenarii de testare la stres și analizarea sensibilității unor portofolii cu poziții deschise, inclusiv revizuirea unor mișcări neobișnuite ale pozițiilor; și
  - (d) Revizuirea și analiza noilor produse de instrumente financiare.
17. Instrumentele financiare pot avea asociat riscul ca o pierdere să depășească valoarea instrumentului financiar recunoscută în bilanț, dacă aceasta există. De exemplu, o reducere bruscă a prețului de piață pentru un bun de consum poate forța o entitate să realizeze pierderi pentru a închide o poziție forward pe acel bun, din cauza cerințelor privind garanția sau marja. În unele cazuri, pierderile potențiale pot fi suficient de mari pentru a genera o îndoială semnificativă asupra capacității entității de a își continua activitatea. Entitatea poate să realizeze analize ale sensibilității sau analize ale valorii în funcție de risc pentru a evalua efectele viitoare ipotetice asupra instrumentelor financiare care sunt afectate de riscul de piață. Cu toate acestea, analiza valorii în funcție de risc nu reflectă pe deplin amploarea riscurilor care ar putea afecta entitatea; și analizele sensibilității și ale scenariilor pot fi afectate de diverse limitări.
18. Volumul și complexitatea activității cu instrumente financiare și prevederile relevante ale reglementărilor influențează analiza entității cu privire la necesitatea implementării unei funcții formale de gestionare a riscului și modul în care poate fi structurată această funcție. În entitățile care nu au implementat o funcție distinctă de gestionare a riscului, de exemplu entitățile cu relativ puține instrumente financiare sau cu instrumente financiare care sunt mai puțin complexe, raportarea și monitorizarea activităților cu instrumente financiare poate fi o componentă a responsabilității funcției contabile sau financiare sau

a responsabilității generale a conducerii și poate include un comitet formal de risc, înființat de către persoanele responsabile cu guvernarea.

#### Sistemele informaționale ale entității

19. Obiectivul principal al sistemului informațional al unei entități este capacitatea acestuia de a surprinde și înregistra cu exactitate toate tranzacțiile, de a le deconta, de a le evalua și de a genera informații pentru a permite gestionarea riscurilor aferente instrumentelor financiare și monitorizarea controalelor. Dificultăți pot apărea în entitățile care sunt angajate într-un număr mare de instrumente financiare, în special dacă există o multitudine de sisteme slab integrate și care au interfețe manuale, fără controale adecvate.
20. Pentru anumite instrumente financiare pot fi necesare un număr mare de înregistrări contabile. Pe măsură ce complexitatea sau nivelul activităților cu instrumente financiare crește, este necesar să crească și complexitatea sistemului informațional. Aspecte specifice care pot apărea în raport cu instrumentele financiare includ:
  - (a) Sistemele informaționale, în special pentru entitățile mici, care nu au capacitatea sau nu sunt configurate adecvat pentru a procesa tranzacțiile cu instrumente financiare, în special în cazul în care entitatea nu are o experiență anterioară în tranzacționarea instrumentelor financiare. Această situație poate avea drept rezultat un număr crescut de tranzacții manuale care ar putea determina, mai departe, o creștere a riscului de apariție a erorilor;
  - (b) Diversitatea potențială a sistemelor necesare pentru procesarea tranzacțiilor mai complexe și necesitatea unei reconcilierii periodice între acestea, mai ales când sistemele nu au interfețe sau sunt supuse intervenției manuale;
  - (c) Posibilitatea ca tranzacții mult mai complexe, dacă sunt realizate de un număr redus de persoane, să fie evaluate sau să li se gestioneze riscul pe bază de foi de calcul și nu în sisteme principale de procesare informatică și posibilitatea ca securitatea fizică și logică a parolilor respectivelor foi de calcul să fie compromise mai ușor;
  - (d) Absența revizuirii înregistrărilor excepțiilor sistemelor, a confirmărilor externe și a cotațiilor brokerilor, acolo unde sunt disponibile, pentru a valida înregistrările generate de către sisteme;
  - (e) Dificultăți în controlarea și evaluarea intrărilor cheie în sisteme pentru evaluarea instrumentelor financiare, în special atunci când sistemele sunt utilizate de către grupul de comercianți cunoscut sub denumirea de front office sau de către un terț prestator de servicii și/sau tranzacțiile în cauză nu sunt de rutină sau sunt tranzacționate la un nivel redus;
  - (f) Imposibilitatea de a evalua proiectarea și calibrarea modelelor complexe utilizate pentru procesarea inițială și pe o bază periodică a tranzacțiilor;

- (g) Posibilitatea ca membrii conducerii să nu fi înființat o bază de date cu modele, având controale implementate pentru acces, pentru modificarea și pentru întreținerea modelelor individuale, pentru a se menține un traseu evident de audit pentru modelele acreditate și pentru a evita accesul sau modificările neautorizate la respectivele modele;
  - (h) Investiția disproporționată care ar putea fi necesară pentru sistemele de gestionare a riscului și de control, atunci când o entitate se angajează doar într-un număr limitat de tranzacții cu instrumente financiare și posibilitatea apariției unei neînțelegeri a rezultatelor de către conducere, dacă aceasta nu este obișnuită cu aceste tipuri de tranzacții;
  - (i) Posibila cerință ca sistemele terților, de exemplu ale unei organizații prestatoare de servicii, să înregistreze, să proceseze, să contabilizeze sau să gestioneze adecvat riscul tranzacțiilor cu instrumente financiare și necesitatea de reconciliere adecvată și de analizare a rezultatelor primite de la acești furnizori; și
  - (j) Considerente suplimentare privind securitatea și controlul, relevante pentru utilizarea unei rețele electronice, atunci când o entitate utilizează comerțul electronic pentru tranzacțiile cu instrumente financiare.
21. Sistemele informaționale relevate pentru raportarea financiară reprezintă o sursă importantă de informații pentru prezentările cantitative din situațiile financiare. Cu toate acestea, entitățile pot să elaboreze și să mențină sisteme nefinanciare pentru raportarea internă și pentru a genera informații incluse în prezentările calitative, referitoare, de exemplu, la riscuri și incertitudini sau la analizele de senzitivitate.

### Activitățile de control ale entității

22. Activitățile de control asupra tranzacțiilor cu instrumente financiare sunt proiectate pentru a preveni sau detecta problemele care împiedică o entitate să-și atingă obiectivele. Aceste obiective pot avea natură operațională, de raportare financiară sau de conformitate. Activitățile de control asupra instrumentelor financiare sunt proiectate în raport cu volumul și complexitatea tranzacțiilor cu instrumente financiare și includ, în general, un proces adecvat de autorizare, o separare adecvată a sarcinilor și alte politici și proceduri menite să asigure atingerea obiectivelor de control ale entității. Schemele proceselor pot fi utile în identificarea controalelor unei entități, precum și în identificarea lipsei controalelor. Prezentul IAPN se axează asupra activităților de control referitoare la exhaustivitate, acuratețe și existență, evaluare și prezentare și descriere.

#### *Autorizare*

23. Autorizarea poate să influențeze aserțiunile din situațiile financiare atât direct, cât și indirect. De exemplu, chiar dacă o tranzacție este executată în afara politicilor unei entități, ea poate fi totuși corect înregistrată și contabilizată. Cu

toate acestea, tranzacțiile neautorizate pot determina o creștere semnificativă a riscului pentru entitate, determinând astfel o creștere importantă a riscului de denaturare semnificativă, deoarece astfel de tranzacții sunt întreprinse în afara sistemului de control intern. Pentru a atenua acest risc, entitatea stabilește deseori o politică foarte clară cu privire la tipul de tranzacții care pot fi efectuate și la persoanele care le pot efectua, iar respectarea acestei politici este monitorizată de unitatea de back office a unei entități. Monitorizarea activităților de tranzacționare ale persoanelor, de exemplu, prin revizuirea volumelor neobișnuit de mari sau a câștigurilor sau pierderilor semnificative, va ajuta conducerea să asigure conformitatea cu politicile entității, inclusiv autorizarea tipurilor noi de tranzacții și să aprecieze dacă s-a produs o fraudă.

24. Funcția înregistrărilor unei entități privind inițierea tranzacțiilor este aceea de a identifica în mod clar natura și scopul tranzacțiilor individuale și drepturile și obligațiile care provin din fiecare contract de instrumente financiare, inclusiv caracterul executabil al contractelor. În plus față de informațiile de bază, precum valoarea nominală, înregistrările complete și exacte includ, de obicei, cel puțin:
- (a) Identitatea agentului;
  - (b) Identitatea persoanei care înregistrează tranzacția (dacă nu este agentul), momentul în care a fost inițiată tranzacția (incluzând data și ora tranzacției) și modul în care a fost înregistrată în sistemele informaționale ale entității și
  - (c) Natura și scopul tranzacției, inclusiv dacă aceasta este considerată sau nu o acoperire împotriva riscului pentru o expunere comercială.

#### *Separarea sarcinilor*

25. Separarea sarcinilor și alocarea personalului reprezintă o activitate importantă de control, în special atunci când există o expunere la instrumente financiare. Activitățile cu instrumente financiare pot fi separate într-o serie de funcții care includ:
- (a) Executarea tranzacției (tranzacționare). În entitățile cu un volum ridicat de tranzacții cu instrumente financiare, această funcție poate fi realizată de unitatea de front office;
  - (b) Inițierea plăților de numerar și acceptarea încasărilor de numerar (decontări);
  - (c) Transmiterea confirmărilor de tranzacționare și reconcilierea diferențelor dintre înregistrările entității și răspunsurile primite de la parteneri, dacă este cazul;
  - (d) Înregistrarea corectă a tuturor tranzacțiilor în registrele contabile;

- (e) Monitorizarea limitelor de risc. În entitățile cu un volum ridicat al tranzacțiilor cu instrumente financiare această sarcină poate fi realizată de funcția de gestionare a riscului; și
  - (f) Monitorizarea pozițiilor și evaluarea instrumentelor financiare.
26. Multe organizații aleg să separe sarcinile celor care investesc în instrumente financiare, ale celor care evaluează instrumentele financiare, ale celor care decontează instrumentele financiare și ale celor care înregistrează/contabilizează instrumentele financiare.
  27. în cazul în care o entitate este prea mică pentru a realiza o separare adecvată a sarcinilor este deosebit de important rolul conducerii și al persoanelor responsabile cu governanța în monitorizarea activităților cu instrumente financiare.
  28. La anumite entități, una dintre caracteristicile controlului intern este o funcție de verificare independentă a prețului (IPV- independent price verification). Acest departament este responsabil pentru verificarea separată a prețului unor instrumente financiare și poate utiliza surse de date, metodologii și ipoteze alternative. IPV oferă o perspectivă obiectivă asupra evaluării care a fost elaborată într-o altă unitate a entității.
  29. De obicei, departamentul middle sau back office este responsabil pentru stabilirea politicilor de evaluare și pentru asigurarea respectării politicilor. Entitățile care folosesc intens instrumente financiare pot realiza evaluări zilnice ale portofoliului lor de instrumente financiare și pot examina contribuția la profit sau pierdere a evaluărilor unui instrument financiar individual, ca test al caracterului rezonabil al evaluărilor.

#### *Exhaustivitate, acuratețe și existență*

30. Reconcilierea periodică a înregistrărilor entității cu cele ale băncilor externe și ale custozilor îi permite entității să se asigure că tranzacțiile sunt adecvat înregistrate. Separarea corespunzătoare a sarcinilor între cei care realizează tranzacțiile și cei care le reconciliază este importantă, deoarece există un proces riguros de revizuire a reconcilierilor și de decontare a elementelor reconciliate.
31. De asemenea, pot fi implementate controale care să le impună comercianților să identifice măsura în care un instrument financiar poate avea caracteristici unice, de exemplu instrumente derivate încorporate. În astfel de circumstanțe, poate exista o funcție separată care evaluează tranzacțiile cu instrumente financiare la inițierea acestora (care poate fi cunoscută drept grupul de control al produselor), care lucrează împreună cu un grup de politici contabile pentru a asigura înregistrarea corectă a tranzacției. Deși este posibil ca entitățile mici să nu dispună de grupuri de control al produselor, o entitate poate dispune de un proces prestabilit pentru revizuirea contractelor cu instrumente financiare complexe în momentul inițierii lor, pentru a se asigura că sunt corect contabilizate, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.

**Monitorizarea controalelor**

32. Activitățile permanente de monitorizare ale entității sunt proiectate pentru a detecta și corecta orice deficiențe care afectează eficacitatea controalelor asupra tranzacțiilor cu instrumente financiare și asupra evaluării lor. Este important să existe o supraveghere și o revizuire adecvată a activităților cu instrumente financiare în cadrul entității. Aceasta include:
- (a) Supunerea tuturor controalelor unei revizui, de exemplu, monitorizarea statisticilor operaționale, precum numărul de elemente care sunt reconciliate sau diferența dintre sursele interne și sursele externe de evaluare;
  - (b) Necesitatea existenței unor controale solide pentru sistemele informatice (IT) și monitorizarea și validarea aplicării lor; și
  - (c) Necesitatea de a asigura reconcilierea corespunzătoare a informațiilor care rezultă din diferite procese și sisteme. De exemplu, beneficiul unui proces de evaluare este redus dacă rezultatul său nu este reconciliat corespunzător cu Registrul jurnal.
33. La entitățile mari, sistemele informatice complexe, de obicei, țin evidența activităților cu instrumente financiare, iar acestea sunt proiectate pentru a asigura realizarea decontării la data scadenței. Sistemele informatice mai complexe pot genera înregistrări automate în conturile de compensare pentru a monitoriza mișcările de numerar și există controale ale procesării pentru a asigura reflectarea corectă în registrele entității a activităților cu instrumente financiare. Sistemele informatice pot fi proiectate pentru a genera rapoarte privind excepțiile pentru a alerta conducerea cu privire la situațiile în care instrumentele financiare nu au fost utilizate conform limitelor autorizate sau când tranzacțiile angajate nu s-au încadrat în limitele stabilite pentru respectivii parteneri. Cu toate acestea, niciun sistem informatic mai complex nu poate asigura exhaustivitatea înregistrării tranzacțiilor cu instrumente financiare. În consecință, conducerea implementează adesea proceduri suplimentare pentru a îmbunătăți probabilitatea înregistrării tuturor tranzacțiilor.



**STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 260 (REVIZUIT)**  
**COMUNICAREA CU PERSOANELE RESPONSABILE**  
**CU GUVERNANȚA**

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele  
care se încheie la data de 15 decembrie 2016 sau ulterior acestei date)

**CUPRINS**

	Punct
<b>Introducere</b>	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA .....	1-3
Rolul comunicării .....	4-7
Data intrării în vigoare .....	8
<b>Obiective</b> .....	9
<b>Definiții</b> .....	10
<b>Cerințe</b>	
Persoanele responsabile cu guvernanta.....	11-13
Aspecte ce trebuie comunicate.....	14-17
Procesul de comunicare .....	18-22
Documentație .....	23
<b>Aplicare și alte materiale explicative</b>	
Persoanele responsabile cu guvernanta.....	A1-A8
Aspecte ce trebuie comunicate.....	A9-A36
Procesul de comunicare .....	A37-A53
Documentație .....	A54
Anexa 1: Cerințe specifice din ISQC 1 și din alte ISA-uri, care se referă la comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta	
Anexa 2: Aspecte calitative ale practicilor contabile	

Standardul Internațional de Audit (ISA) 260 (Revizuit), *Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiectivele generale al auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

## Introducere

### Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează subiectul responsabilității auditorului de a comunica cu persoanele responsabile cu guvernanta, într-un audit al situațiilor financiare. Deși prezentul ISA se aplică indiferent de structura sau dimensiunea guvernantei unei entități, considerentele speciale se aplică atât în cazul în care toate persoanele responsabile cu guvernanta sunt implicate în conducerea entității, cât și pentru entitățile cotate. Prezentul ISA nu stabilește cerințe privind comunicarea auditorului cu conducerea entității sau cu proprietarii, cu excepția cazului în care aceștia au un rol în guvernanta.
2. Prezentul ISA este emis în contextul unui audit al situațiilor financiare, dar poate fi aplicabil, adaptat în funcție de circumstanțe, auditurilor altor informații financiare istorice, în cazul în care persoanele responsabile cu guvernanta au ca responsabilitate supravegherea întocmirii altor informații financiare istorice.
3. Recunoscând importanța unei comunicări reciproce și eficace într-un audit al situațiilor financiare, prezentul ISA oferă un cadru comprehensiv pentru comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta și identifică unele aspecte specifice ce trebuie discutate cu acestea. Aspectele suplimentare ce trebuie comunicate, care completează cerințele prezentului ISA, sunt identificate în alte ISA-uri (a se vedea Anexa 1). În completare, ISA 265<sup>1</sup> stabilește cerințe specifice cu privire la comunicarea, către persoanele responsabile cu guvernanta, a deficiențelor semnificative în controlul intern pe care auditorul le-a identificat pe parcursul auditului. Comunicarea altor aspecte, care nu sunt prevăzute de prezentul ISA sau de alte ISA-uri, ar putea fi cerută prin lege sau reglementări, printr-un acord încheiat cu entitatea sau prin cerințe suplimentare aplicabile misiunii ca, de exemplu, prin standardele unui organism profesional național de contabilitate. Nicio prevedere din prezentul ISA nu îl împiedică pe auditor să comunice orice alte aspecte persoanelor responsabile cu guvernanta. (a se vedea pct. A33-A36)

### Rolul comunicării

4. Prezentul ISA se concentrează în primul rând asupra transferului de informații de la auditor către persoanele responsabile cu guvernanta. Totuși, comunicarea eficace reciprocă este importantă pentru a sprijini:
  - (a) Auditorul și persoanele responsabile cu guvernanta, atât în înțelegerea aspectelor legate de audit în contextul dat, cât și în dezvoltarea unei relații de lucru constructive. Această relație se dezvoltă păstrând independența și obiectivitatea auditorului;

---

<sup>1</sup> ISA 265, *Comunicarea deficiențelor în controlul intern către persoanele responsabile cu guvernanta și către conducere*

- (b) Auditorul, în obținerea informațiilor relevante pentru audit, din partea persoanelor responsabile cu guvernanta. De exemplu, persoanele responsabile cu guvernanta îl pot sprijini pe auditor în înțelegerea entității și a mediului său, în identificarea unor surse adecvate pentru obținerea probelor de audit și în furnizarea unor informații despre tranzacții sau evenimente specifice; și
  - (c) Persoanele responsabile cu guvernanta, în îndeplinirea responsabilităților lor de supraveghere a procesului de raportare financiară, reducând astfel riscurile unor denaturări semnificative ale situațiilor financiare.
5. Deși auditorul este responsabil de comunicarea aspectelor prevăzute de prezentul ISA, conducerea are, de asemenea, responsabilitatea de a comunica aspectele de interes pentru guvernanta către persoanele responsabile cu guvernanta. Comunicarea de către auditor nu absolvă conducerea de această responsabilitate. În mod similar, comunicarea de către conducere a aspectelor pe care trebuie să le comunice auditorul către persoanele responsabile cu guvernanta, nu îl absolvă pe auditor de responsabilitatea de a le comunica la rândul său. Comunicarea acestor aspecte de către conducere poate, totuși, afecta forma sau momentul comunicării auditorului cu persoanele responsabile cu guvernanta.
  6. Transmiterea clară a aspectelor specifice, a căror comunicare este prevăzută de ISA-uri, reprezintă o parte integrantă din fiecare audit. Totuși, ISA-urile nu prevăd obligativitatea ca auditorul să efectueze, în mod special, proceduri pentru a identifica orice alte aspecte ce trebuie comunicate persoanelor responsabile cu guvernanta.
  7. Legile sau reglementările pot restricționa comunicarea de către auditor a anumitor aspecte către persoanele responsabile cu guvernanta. De exemplu, anumite legi sau reglementări pot interzice în mod specific comunicarea unui anumit aspect, sau o altă acțiune, care ar putea prejudicia o anchetă desfășurată de un organism cu o autoritate corespunzătoare, cu privire la un act ilegal sau suspectat a fi ilegal. În unele circumstanțe, conflictele potențiale între obligațiile de confidențialitate și cele referitoare la comunicare ale auditorului pot fi complexe. În astfel de cazuri, auditorul poate avea în vedere obținerea de consultanță juridică.

### Data intrării în vigoare

8. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care se încheie la data de 15 decembrie 2016 sau ulterior acestei date.

### Obiective

9. Obiectivele auditorului sunt:
  - (a) Să comunice în mod clar persoanelor responsabile cu guvernanta responsabilitățile auditorului în legătură cu auditul situațiilor financiare,

precum și un rezumat al domeniului de aplicare planificat și a plasării în timp a auditului;

- (b) Să obțină informații relevante pentru audit de la persoanele responsabile cu guvernanta;
- (c) Să le furnizeze la timp persoanelor responsabile cu guvernanta observațiile ce rezultă din audit și care sunt semnificative și relevante pentru responsabilitatea lor de supraveghere a procesului de raportare financiară; și
- (d) Să promoveze o comunicare reciprocă eficace între auditor și persoanele responsabile cu guvernanta.

## Definiții

10. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:

- (a) Persoane responsabile cu guvernanta – Persoana(ele) sau organizația(iile) (de exemplu, administratorul unei corporații) cu responsabilitatea de a supraveghea strategia entității și obligațiile legate de răspunderea entității. Aceasta include supravegherea procesului de raportare financiară. Pentru unele entități din cadrul anumitor jurisdicții, în rândul persoanelor responsabile cu guvernanta pot fi incluși membri ai personalului de conducere, de exemplu, membri executivi ai unui consiliu de guvernanta al unei entități din sectorul public sau privat, sau un proprietar-manager. A se vedea punctele A1 - A8 pentru a discuta despre diversitatea structurilor de guvernanta.
- (b) Conducere – Persoana(ele) cu responsabilități executive în desfășurarea operațiunilor entității. Pentru anumite entități din anumite jurisdicții, conducerea include unele sau toate persoanele responsabile cu guvernanta, ca de exemplu, membrii executivi ai consiliului de guvernanta sau un proprietar-manager.

## Cerințe

### Persoanele responsabile cu guvernanta

11. Auditorul trebuie să stabilească persoana(ele) adecvată(e) din cadrul structurii de guvernanta a entității cu care va comunica. (a se vedea pct. A1-A4)

### *Comunicarea cu un subgrup din cadrul persoanelor responsabile cu guvernanta*

12. Dacă auditorul comunică cu un subgrup din cadrul persoanelor responsabile cu guvernanta, de exemplu, un comitet de audit sau o persoană, auditorul trebuie să stabilească dacă trebuie să comunice și cu structura de guvernanta. (a se vedea pct. A5-A7)

*Cazul în care toate persoanele responsabile cu guvernanta sunt implicate în conducerea entității*

13. În unele cazuri, toate persoanele responsabile cu guvernanta sunt implicate în conducerea entității, de exemplu, o întreprindere mică în care un proprietar unic conduce entitatea și nimeni altcineva nu deține rolul în cadrul guvernantei. În aceste cazuri, dacă aspectele dispuse de prezentul ISA sunt comunicate persoanei(elor) cu responsabilități de conducere, iar acea(acele) persoană(e) dețin(e) și responsabilități de guvernanta, nu mai este nevoie ca respectivele aspecte să fie comunicate din nou, aceleași (acelorași) persoană(e), în funcția sa (lor) de guvernanta. Aceste aspecte sunt menționate la punctul 16 litera (c). Cu toate acestea, auditorul trebuie să se asigure că în cadrul procesului de comunicare cu persoana(ele) cu responsabilități de conducere, au fost informați în mod adecvat toți cei cu care auditorul ar fi comunicat în calitatea lor de guvernanta. (a se vedea pct. A8)

### **Aspecte ce trebuie comunicate**

*Responsabilitățile auditorului în raport cu auditul situațiilor financiare*

14. Auditorul trebuie să comunice persoanelor responsabile cu guvernanta responsabilitățile auditorului în legătură cu auditul situațiilor financiare, inclusiv faptul că:
- (a) Auditorul este responsabil cu formarea și exprimarea unei opinii asupra situațiilor financiare care au fost întocmite de conducere, sub supravegherea persoanelor responsabile cu guvernanta; și
  - (b) Auditul situațiilor financiare nu absolvă conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta de responsabilitățile pe care le dețin. (a se vedea pct. A9-A10)

*Planificarea domeniului de aplicare și a plasării în timp a auditului*

15. Auditorul trebuie să comunice persoanelor responsabile cu guvernanta un rezumat al planificării domeniului de aplicare și a plasării în timp a auditului, care să includă comunicarea despre riscurile semnificative identificate de auditor. (a se vedea pct. A11-A16)

*Constatări semnificative rezultate în urma efectuării auditului*

16. Auditorul trebuie să comunice persoanelor responsabile cu guvernanta: (a se vedea pct. A17-A18)
- (a) Punctul de vedere al auditorului cu privire la aspectele calitative semnificative ale practicilor contabile ale entității, inclusiv politicile contabile, estimările contabile și prezentările de informații din situațiile financiare. Acolo unde este cazul, auditorul trebuie să explice persoanelor responsabile cu guvernanta de ce consideră că o practică contabilă importantă, care este acceptabilă conform cadrului de raportare financiară aplicabil, nu este cea mai potrivită în circumstanțele specifice ale entității; (a se vedea pct. A19-A20)

- (b) Dificultățile semnificative, dacă există, întâlnite pe parcursul auditului; (a se vedea pct. A21)
- (c) Cu excepția cazului în care toate persoanele responsabile cu guvernanta sunt implicate în conducerea entității:
  - (i) Aspectele semnificative, apărute pe parcursul auditului, care au fost discutate sau au făcut obiectul unei corespondențe cu conducerea; și (a se vedea pct. A22)
  - (ii) Declarațiile scrise solicitate de către auditor;
- (d) Circumstanțele care afectează forma și conținutul raportului de audit, dacă există; și (a se vedea pct. A23-A25)
- (e) Orice alte aspecte importante, apărute pe parcursul auditului care, conform raționamentului profesional al auditorului, sunt relevante pentru supravegherea procesului de raportare financiară. (a se vedea pct. A26-A28)

#### *Independența auditorului*

17. În cazul entităților cotate, auditorul trebuie să comunice persoanelor responsabile cu guvernanta:
  - (a) O declarație potrivit căreia echipa misiunii și alte persoane din cadrul firmei, după caz, firma și, în funcție de circumstanțe, firmele din cadrul unei rețele au respectat cerințele etice relevante privind independența; și
    - (i) Toate relațiile și alte aspecte între firmă, firmele din cadrul unei rețele și entitate care, conform raționamentului profesional al auditorului ar putea, în mod rezonabil, avea un impact asupra independenței. Acestea trebuie să includă onorariile totale facturate pe parcursul perioadei acoperite de situațiile financiare pentru serviciile de audit și non-audit prestate de firmă și de firmele din rețea pentru entitate și pentru componentele controlate de entitate. Aceste onorarii trebuie să fie împărțite pe categorii adecvate pentru a le permite persoanelor responsabile cu guvernanta să evalueze efectul serviciilor asupra independenței auditorului; și
    - (ii) Măsurile de protecție ce au fost aplicate pentru a elimina amenințările identificate la adresa independenței sau pentru a le reduce la un nivel acceptabil (a se vedea pct. A29-A32).

#### **Procesul de comunicare**

##### *Stabilirea procesului de comunicare*

18. Auditorul trebuie să comunice persoanelor responsabile cu guvernanta forma, plasarea în timp și conținutul general preconizat al comunicărilor. (a se vedea pct. A37-A45)

*Forme de comunicare*

19. Auditorul trebuie să comunice în scris cu persoanele responsabile cu guvernarea constatările semnificative ale auditului dacă, conform raționamentului profesional al auditorului, comunicarea verbală nu ar fi adecvată. Nu este necesar ca aceste comunicări scrise să includă toate aspectele apărute pe parcursul auditului. (a se vedea pct. A46-A48)
20. Auditorul trebuie să comunice în scris cu persoanele responsabile cu guvernarea în privința independenței auditorului, atunci când acest lucru este prevăzut de dispozițiile de la punctul 17.

*Plasarea în timp a comunicărilor*

21. Auditorul trebuie să comunice periodic cu persoanele responsabile cu guvernarea. (a se vedea pct. A49-A50)

*Caracterul adecvat al procesului de comunicare*

22. Auditorul trebuie să evalueze măsura în care comunicarea reciprocă între auditor și persoanele responsabile cu guvernarea a fost adecvată în scopul auditului. Dacă nu este așa, auditorul trebuie să evalueze efectul, dacă există, asupra evaluării de către auditor a riscurilor de denaturare semnificativă, precum și a capacității de a obține probe de audit suficiente și adecvate și trebuie să ia măsurile adecvate. (a se vedea pct. A51-A53)

**Documentație**

23. Atunci când prezentul ISA prevede comunicarea verbală a anumitor aspecte, auditorul trebuie să le includă în documentația de audit indicând momentul și persoana când/ căreia (i-)au fost comunicate. Atunci când aspectele au fost comunicate în scris, auditorul trebuie să păstreze copii ale comunicărilor ca parte a documentației de audit<sup>2</sup>. (a se vedea pct. A54)

\* \* \*

**Aplicare și alte materiale explicative****Persoanele responsabile cu guvernarea** (a se vedea pct. 11)

- A1. Structurile de guvernare variază în funcție de jurisdicție și de entitate, reflectând influențe precum medii culturale și juridice diferite, precum și caracteristici privind dimensiunea și forma de proprietate. De exemplu:
  - În anumite jurisdicții există un consiliu de supraveghere, (în întregime sau în mare parte non-executiv) separat din punct de vedere juridic de un consiliu (de conducere) executiv (o structură de tipul „consiliu pe două niveluri”). În alte jurisdicții, atât funcțiile de supraveghere cât și cele

---

<sup>2</sup> ISA 230, *Documentația de audit*, pct. 8-11 și pct. A6

executive se află în responsabilitatea legală a unui consiliu unic sau unitar (o structură de tipul „consiliu pe un singur nivel”).

- În cadrul anumitor entități, persoanele responsabile cu guvernanta dețin funcții care fac parte integrantă din structura legală a entității, de exemplu, directorii companiei. În altele, de exemplu, unele entități de stat, un organism care nu face parte din entitate este însărcinat cu guvernanta.
  - În anumite cazuri, unele sau toate persoanele responsabile cu guvernanta sunt implicate în conducerea entității. În alte situații, persoanele responsabile cu guvernanta și conducerea sunt persoane diferite.
  - În unele cazuri, persoanele responsabile cu guvernanta sunt responsabile de aprobarea<sup>3</sup> situațiilor financiare ale entității (în alte cazuri, conducerea este cea care deține această responsabilitate).
- A2. În majoritatea entităților, guvernanta este în responsabilitatea colectivă a unei structuri de guvernanta, precum un consiliul director, consiliul de supraveghere, parteneri, proprietari, un comitet de conducere, un consiliu de guvernanta, administratori sau persoane echivalente. Totuși, în unele entități mici, poate exista o singură persoană responsabilă cu guvernanta, de exemplu, proprietarul-manager atunci când nu există alți proprietari, sau un administrator unic. Atunci când guvernanta este o responsabilitate colectivă, un subgrup, precum un comitet de audit sau chiar un individ, poate fi însărcinat cu anumite îndatoriri care să sprijine organismul de guvernanta în îndeplinirea responsabilităților sale. În mod alternativ, un subgrup sau un individ poate avea responsabilități specifice, identificate prin lege, care diferă de cele ale structurii de guvernanta.
- A3. O asemenea diversitate înseamnă că nu este posibil ca prezentul ISA să specifice, pentru toate auditurile, persoana(ele) cu care auditorul trebuie să comunice anumite aspecte. De asemenea, în anumite cazuri, persoana(ele) cu care trebuie să comunice nu poate(pot) fi identificată(e) în mod clar pe baza cadrului legal aplicabil sau a altor circumstanțe ale misiunii, de exemplu, în entități pentru care structura de guvernanta nu este definită în mod formal, precum entitățile care sunt în proprietatea unei familii, unele organizații non-profit sau unele entități guvernamentale. În aceste cazuri, poate fi necesar ca auditorul să discute și să convină cu partea contractantă, care este (sunt) persoana(ele) relevantă(e) cu care va comunica. În stabilirea celor cu care va comunica, este relevantă înțelegerea auditorului în ceea ce privește structura și procesele de guvernanta ale unei entități, în conformitate cu ISA 315

---

<sup>3</sup> Conform punctului A68 din ISA 700 (Revizuit), *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*, a fi responsabil cu aprobarea lor în acest context înseamnă a avea autoritatea de a concluziona că au fost întocmite toate declarațiile cuprinse în situațiile financiare, inclusiv notele aferente.



(Revizuit)<sup>4</sup>. Persoana(ele) corespunzătoare cu care va comunica poate(pot) varia în funcție de aspectele ce trebuie comunicate.

- A4. ISA 600 include aspecte specifice ce trebuie comunicate de auditorul grupului persoanelor responsabile cu guvernanta<sup>5</sup>. În cazul în care entitatea este o componentă a unui grup, persoana(ele) corespunzătoare cu care comunică auditorul la nivelul componentei depind(e) de circumstanțele misiunii și de aspectele ce trebuie comunicate. În anumite cazuri, mai multe componente pot desfășura aceleași tipuri de activități, în același sistem de control intern, și pot utiliza aceleași practici contabile. În cazul în care persoanele responsabile cu guvernanta acestor componente sunt aceleași (de exemplu, un consiliu de administrație comun), poate fi evitată dublarea activității prin tratarea simultană a acestor componente în scopul comunicării.

*Comunicarea cu un subgrup din cadrul persoanelor responsabile cu guvernanta (a se vedea pct. 12)*

- A5. Atunci când se analizează comunicarea cu un subgrup din cadrul persoanelor responsabile cu guvernanta, auditorul poate lua în considerare aspecte precum:
- Responsabilitățile corespunzătoare ale subgrupului și ale structurii de guvernanta.
  - Natura aspectelor ce trebuie comunicate.
  - Cerințele legale sau de reglementare relevante.
  - Dacă subgrupul are autoritatea de a lua măsuri în legătură cu informațiile comunicate și poate furniza informații și explicații suplimentare de care auditorul ar putea avea nevoie.
- A6. Atunci când decide dacă este necesar să se comunice informații, în întregime sau în formă simplificată, către structura de guvernanta, auditorul poate fi influențat de evaluarea pe care o face cu privire la gradul de eficacitate și adecvare a modului în care subgrupul comunică informațiile relevante către structura de guvernanta. Auditorul poate menționa, în mod explicit, în stabilirea termenilor misiunii că, exceptând cazul în care îi este interzis prin lege sau reglementări, auditorul își menține dreptul de a comunica direct cu structura de guvernanta.
- A7. În multe jurisdicții există comitete de audit (sau subgrupuri similare cu nume diferite). Deși autoritatea și funcțiile lor specifice pot varia, comunicarea cu comitetul de audit, în cazul în care există, a devenit un element cheie în comunicarea auditorului cu persoanele responsabile cu guvernanta. Principiile de bună guvernanta sugerează că:

<sup>4</sup> ISA 315 (Revizuit), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său*

<sup>5</sup> ISA 600, *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)*, punctul 49

- Auditorul va fi invitat să participe în mod regulat la ședințele comitetului de audit.
- Președintele comitetului de audit și, atunci când este relevant, ceilalți membri ai comitetului de audit, vor lua periodic legătura cu auditorul.
- Comitetul de audit se va întâlni cu auditorul, în absența conducerii, cel puțin o dată pe an.

*Cazul în care toate persoanele responsabile cu guvernanta sunt implicate în conducerea entității (a se vedea pct. 13)*

- A8. În anumite cazuri, toate persoanele responsabile cu guvernanta sunt implicate în conducerea entității, iar aplicarea cerințelor de comunicare se modifică pentru a recunoaște această poziție. În astfel de cazuri, comunicarea auditorului cu persoana(ele) cu responsabilități de conducere poate să nu ducă la informarea adecvată a tuturor celor cu care auditorul ar comunica în calitatea lor de persoane responsabile cu guvernanta. De exemplu, într-o companie în care toți directorii sunt implicați în conducerea entității, este posibil ca o parte dintre directori (de exemplu, cel responsabil de marketing) să nu fie la curent cu unele aspecte semnificative discutate cu un alt director (de exemplu, cel responsabil de întocmirea situațiilor financiare).

### **Aspecte ce trebuie comunicate**

*Responsabilitățile auditorului în raport cu auditul situațiilor financiare (a se vedea pct. 14)*

- A9. Responsabilitățile auditorului în raport cu auditul situațiilor financiare sunt, de obicei, incluse în scrisoarea de misiune sau într-o altă formă corespunzătoare de acord scris, care precizează termenii conveniți ai misiunii<sup>6</sup>. Legile, reglementările sau structura de guvernanta a entității le poate solicita persoanelor responsabile cu guvernanta să convină cu auditorul asupra termenilor misiunii. Când nu se întâmplă astfel, punerea la dispoziția persoanelor responsabile cu guvernanta a unei copii a scrisorii de misiune sau a unei alte forme corespunzătoare de acord scris poate constitui un mod adecvat de comunicare către aceștia a unor aspecte precum:
- Responsabilitatea auditorului de a efectua auditul în conformitate cu ISA-urile, care are drept scop emiterea unei opinii asupra situațiilor financiare. De aceea, prevederile ISA-urilor privind aspectele ce trebuie comunicate, includ aspecte semnificative ce decurg din auditarea situațiilor financiare, care sunt relevante pentru persoanele responsabile cu guvernanta, în supravegherea procesului de raportare financiară.
  - Faptul că ISA-urile nu prevăd că auditorul trebuie să proiecteze proceduri cu scopul de a identifica aspectele suplimentare ce trebuie comunicate persoanelor responsabile cu guvernanta.

<sup>6</sup> A se vedea punctul 10 din ISA 210, *Convenirea asupra termenilor misiunii de audit*

- Responsabilitatea auditorului de a stabili și de a comunica aspectele cheie în raportul de audit, atunci când se aplică ISA 701<sup>7</sup>.
- După caz, responsabilitatea auditorului de a comunica anumite aspecte prevăzute de lege sau reglementări, de acordul cu entitatea sau de cerințele suplimentare aplicabile misiunii cum ar fi, de exemplu, standardele unui organism profesional național de contabilitate.

A10. Legea sau reglementările, un acord cu entitatea sau cerințele suplimentare aplicabile misiunii pot implica o comunicare mai extinsă cu persoanele responsabile cu guvernanta. De exemplu, (a) un acord cu entitatea poate specifica faptul că trebuie comunicate anumite aspecte, atunci când acestea decurg din alte servicii prestate de o firmă sau o firmă din cadrul unei rețele, decât serviciile privind auditul situațiilor financiare; sau (b) mandatul unui auditor din sectorul public poate specifica faptul că trebuie comunicate anumite aspecte ce ajung în atenția auditorului, ca urmare a unei alte activități, cum ar fi auditurile de performanță.

*Planificarea domeniului de aplicare și a plasării în timp a auditului* (a se vedea pct. 15)

A11. Comunicarea privind planificarea domeniului de aplicare și a momentului auditului poate:

- Să sprijine persoanele responsabile cu guvernanta în a înțelege mai bine consecințele activității auditorului, a discuta aspectele legate de risc și conceptul de prag de semnificație cu auditorul și a identifica domenii în care acestea ar putea cere auditorului să îndeplinească proceduri suplimentare; și
- Să sprijine auditorul în a înțelege mai bine entitatea și mediul său.

A12. Comunicarea riscurilor semnificative identificate de auditor sprijină persoanele responsabile cu guvernanta să înțeleagă acele aspecte și de ce acestea au nevoie de o considerare specială din partea auditorului. Comunicarea privind riscurile semnificative poate sprijini persoanele responsabile cu guvernanta în realizarea responsabilităților lor legate de supravegherea procesului de raportare financiară.

A13. Aspectele comunicate pot include:

- Modul în care auditorul planifică să trateze riscurile de denaturare semnificativă, fie ca urmare a fraudei, fie ca urmare a erorii.
- Modul în care auditorul planifică să trateze domeniile cu riscuri mai mari de denaturare semnificativă.
- Abordarea auditorului cu privire la controlul intern relevant pentru audit.

<sup>7</sup> ISA 701, *Comunicarea aspectelor cheie de audit în raportul auditorului independent*

- Aplicarea conceptului de prag de semnificație în contextul unui audit<sup>8</sup>.
- Natura și nivelul de specializare a aptitudinilor sau cunoștințelor necesare efectuării procedurilor de audit planificate sau evaluării rezultatelor auditului, inclusiv utilizarea unui expert al auditorului<sup>9</sup>.
- Atunci când se aplică ISA 701, punctele de vedere preliminare ale auditorului privind aspectele care ar putea constitui zone semnificative în atenția auditorului pe parcursul auditului și, de aceea, pot fi aspecte cheie de audit.
- Abordarea planificată a auditorului pentru a avea în vedere implicațiile asupra situațiilor individuale și ale prezentărilor oricăror schimbări importante în cadrul de raportare financiară aplicabil, sau în mediul, condiția financiară sau activitățile entității.

A14. Alte aspecte legate de planificare care ar putea fi discutate, în mod adecvat, cu persoanele responsabile cu guvernanta includ:

- În cazul în care entitatea are o funcție de audit intern, măsura în care auditorul extern și auditorii interni pot conlucra în mod constructiv și complementar, inclusiv în ceea ce privește planificarea activității funcției de audit intern, precum și natura și dimensiunea oricărei utilizări planificate a auditorilor interni pentru a asigura asistență directă<sup>10</sup>.
- Punctele de vedere ale persoanelor responsabile cu guvernanta cu privire la:
  - Persoana(ele) adecvată(e) din cadrul structurii de guvernanta a entității, cu care se va comunica.
  - Alocarea responsabilităților între persoanele responsabile cu guvernanta și conducere.
  - Obiectivele și strategiile entității, precum și riscurile aferente afacerii, care ar putea genera denaturări semnificative.
  - Aspectele cărora persoanele responsabile cu guvernanta le vor acorda o atenție specială în timpul auditului, precum și domeniile în care acestea solicită derularea unor proceduri suplimentare.
  - Comunicări importante între entitate și autoritățile de reglementare.
  - Alte aspecte care, în viziunea persoanelor responsabile cu guvernanta, ar putea influența auditul situațiilor financiare.

---

<sup>8</sup> ISA 320, *Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit*

<sup>9</sup> A se vedea ISA 620, *Utilizarea activității unui expert al auditorului*

<sup>10</sup> ISA 610 (Revizuit), *Utilizarea activității auditorilor interni*, punctul 18 și ISA 610 (Revizuit 2013), *Utilizarea activității auditorilor interni*, punctul 31

- Atitudinile, cunoștințele și acțiunile persoanelor responsabile cu guvernarea, cu privire la: (a) controlul intern al entității și importanța acestuia în cadrul entității, inclusiv modul în care persoanele responsabile cu guvernarea supraveghează eficacitatea controlului intern și (b) detectarea sau posibilitatea fraudei.
- Acțiunile persoanelor responsabile cu guvernarea, ca reacție la evoluția standardelor de contabilitate, practicilor de guvernare corporativă, regulilor de cotaie la bursă și a altor aspecte aferente, precum și efectele unor astfel de evoluții asupra, de exemplu, prezentării generale, structurii și conținutului situațiilor financiare, inclusiv:
  - Relevanța, credibilitatea, comparabilitatea și inteligibilitatea informațiilor prezentate în situațiile financiare; și
  - Examinarea măsurii în care situațiile financiare sunt subminate prin includerea unor informații care nu sunt relevante sau care pot ascunde o înțelegere corectă a aspectelor prezentate.
- Răspunsurile persoanelor responsabile cu guvernarea la comunicările anterioare cu auditorul.
- Documentele care conțin alte informații (așa cum sunt definite în ISA 720 (Revizuit)) și modalitatea de planificare și plasare în timp pentru emiterea unor astfel de documente. Când auditorul se așteaptă să obțină alte informații după data raportului de audit, discuțiile cu persoanele responsabile cu guvernarea pot include, de asemenea, acțiunile care pot fi adecvate sau necesare, dacă auditorul ajunge la concluzia că există o denaturare semnificativă a acelor alte informații, obținute după data raportului de audit.

A15. Deși comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea poate sprijini auditorul în planificarea domeniului de aplicare și a plasării în timp a auditului, aceasta nu modifică responsabilitatea individuală a auditorului de a stabili strategia generală de audit și planul de audit, inclusiv natura, plasarea în timp și amplexarea procedurilor necesare în vederea obținerii de probe de audit suficiente și adecvate.

A16. Este necesară o anumită atenție în comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea, în ceea ce privește domeniul de aplicare planificat și plasarea în timp a auditului, astfel încât să nu se compromită eficacitatea auditului, în special când unele sau toate persoanele responsabile cu guvernarea sunt implicate în managementul entității. De exemplu, comunicarea naturii și a plasării în timp a procedurilor de audit detaliate poate reduce eficacitatea acelor proceduri, făcându-le prea previzibile.

*Constatări semnificative ale auditului* (a se vedea pct. 16)

A17. Comunicarea constatărilor semnificative, rezultate ca urmare a auditului, poate include solicitarea unor informații suplimentare din partea persoanelor responsabile cu guvernarea, pentru a completa probele de audit obținute. De

exemplu, auditorul poate confirma faptul că persoanele responsabile cu guvernanta înțeleg în același mod faptele și circumstanțele relevante pentru tranzacții sau evenimente specifice.

- A18. Atunci când se aplică ISA 701, comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta prevăzută la punctul 16, precum și comunicarea privind riscurile identificate de auditor prevăzute la punctul 15, sunt, în special, relevante pentru stabilirea de către auditor a aspectelor care solicită din partea sa o anumită atenție și care, prin urmare, pot constitui aspecte cheie de audit.<sup>11</sup>

Aspecte calitative semnificative cu privire la practicile de contabilitate [a se vedea pct. 16 litera (a)]

- A19. Cadrul de raportare financiară permite, de obicei, entității să efectueze estimări contabile și raționamente asupra politicilor contabile și prezentărilor situațiilor financiare, de exemplu, în relația cu utilizarea ipotezelor principale în elaborarea estimărilor contabile pentru care există o incertitudine a măsurării. Mai mult, legile, reglementările sau cadrul de raportare financiară pot solicita prezentarea unui sumar a celor mai importante politici contabile sau să se facă referire la ”estimările contabile critice” sau la ”practicile și politicile contabile critice”, pentru a identifica și furniza către utilizatori informații suplimentare referitoare la cele mai dificile, subiective sau complexe raționamente aplicate de conducere în întocmirea situațiilor financiare.

- A20. Ca rezultat, punctele de vedere ale auditorului asupra aspectelor subiective din situațiile financiare pot fi, în mod special, relevante pentru persoanele responsabile cu guvernanta în exercitarea responsabilităților lor de supraveghere a procesului de raportare financiară. De exemplu, în legătură cu aspectele descrise la punctul A19, persoanele responsabile cu guvernanta pot fi interesate de evaluarea auditorului legată de caracterul adecvat al prezentărilor privind incertitudinea estimării referitoare la estimările contabile care generează riscuri importante. O comunicare deschisă și constructivă legată de aspectele calitative semnificative privind practicile contabile ale entității poate, de asemenea, include comentarii despre gradul de acceptabilitate a prcticilor contabile importante și calitatea prezentărilor. Anexa 2 identifică aspecte care ar putea fi incluse în această comunicare.

Dificultăți semnificative întâlnite în timpul auditului [a se vedea pct. 16 litera (b)]

A21. Dificultățile semnificative întâlnite în timpul auditului pot include aspecte precum:

- Întârzieri semnificative din partea conducerii, lipsa de disponibilitate a personalului entității, sau refuzul conducerii de a furniza informațiile necesare auditorului pentru a derula propriile proceduri.
- O perioadă de timp exagerat de scurtă pentru finalizarea auditului.

---

<sup>11</sup> ISA 701, punctele 9 -10

- Un efort suplimentar neașteptat, necesar pentru obținerea probelor de audit suficiente și adecvate.
- Indisponibilitatea unor informații așteptate.
- Restricții impuse auditorului de către conducere.
- Refuzul conducerii de a efectua sau extinde analiza sa asupra capacității entității de a-și desfășura operațiunile pe baza continuității activității, atunci când i se solicită acest lucru.

În anumite circumstanțe, astfel de dificultăți pot constitui o limitare a domeniului de aplicare care conduce la modificarea opiniei auditorului<sup>12</sup>.

Aspecte semnificative discutate, sau care fac obiectul unei corespondențe, cu conducerea [a se vedea pct. 16 litera (c) subpct. (i)].

A22. Aspectele semnificative discutate, sau care fac obiectul unei corespondențe, cu conducerea pot include aspecte precum:

- Evenimente sau tranzacții semnificative care au avut loc în timpul anului.
- Condiții de afaceri ce afectează entitatea, precum și planurile și strategiile de afaceri ce pot afecta riscurile de denaturare semnificativă.
- Preocupări referitoare la consultările conducerii cu alți contabili, asupra aspectelor contabile sau de audit.
- Discuții sau corespondență în legătură cu desemnarea inițială sau recurentă a auditorului, în ceea ce privește practicile de contabilitate, aplicarea standardelor de audit sau onorariile pentru servicii de audit sau de altă natură.
- Aspecte semnificative care au făcut obiectul unui dezacord cu conducerea, cu excepția divergențelor inițiale de opinie cauzate de fapte incomplete sau informații preliminare care se soluționează ulterior, pe măsură ce auditorul obține fapte sau informații relevante suplimentare.

Circumstanțe care afectează forma și conținutul raportului auditorului (a se vedea pct. 16(d))

A23. ISA 210 solicită auditorului să convină asupra termenilor misiunii de audit cu conducerea sau cu persoanele responsabile cu guvernanta, după caz.<sup>13</sup> Se solicită ca termenii agreeți pentru misiunea de audit să fie consemnați în scrisoarea de misiune sau în orice altă formă de acord scris și să includă, printre altele, forma de așteptat a raportului de audit și conținutul acestuia.<sup>14</sup> Așa cum se explică în punctul A9, termenii misiunii nu se convin cu persoa-

<sup>12</sup> ISA 705 (Revizuit), *Modificări ale opiniei raportului auditorului independent*

<sup>13</sup> ISA 210, punctul 9

<sup>14</sup> ISA 210, punctul 10

nele responsabile cu guvernanta; auditorul poate transmite persoanelor responsabile cu guvernanta o copie a scrisorii de misiune pentru a comunica aspectele relevante ale auditului. Comunicarea la care se refera punctul 16(d) este destinata informarii persoanelor responsabile cu guvernanta asupra circumstanțelor în care raportul auditorului poate diferi față de forma sau conținutul așteptat, sau poate include informații suplimentare asupra modului în care s-a desfășurat auditul.

A24. Circumstanțele în care i se solicită auditorului, sau acesta poate considera necesar, din alte motive, să includă informații suplimentare în raportul auditorului în conformitate cu ISA-urile, și pentru care este necesară comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta, includ situațiile când:

- Auditorul se așteaptă să își modifice opinia din raport, în conformitate cu ISA 705 (Revizuit).<sup>15</sup>
- Este raportată o incertitudine semnificativă referitoare la principiul de continuitate a activității, în conformitate cu ISA 570 (Revizuit).<sup>16</sup>
- Aspectele cheie de audit sunt comunicate în conformitate cu ISA 701.<sup>17</sup>
- Auditorul consideră necesar să includă un Paragraf de evidențiere a unor aspecte sau un Paragraf privind alte aspecte, în conformitate cu ISA 706 (Revizuit)<sup>18</sup> sau i se solicită acest lucru prin alte ISA-uri.
- Auditorul a ajuns la concluzia că există o denaturare semnificativă necorectată a altor informații, în conformitate cu ISA 720 (Revizuit).<sup>19</sup>

În astfel de circumstanțe, auditorul poate considera util să le furnizeze persoanelor responsabile cu guvernanta un draft al raportului de audit pentru a facilita discuțiile asupra acelor aspecte care vor fi abordate în raportul auditorului.

A25. În situațiile rare în care auditorul intenționează să nu includă numele partenerului de misiune în raportul de audit, în conformitate cu ISA 700 (Revizuit), auditorului i se solicită să discute această intenție cu persoanele responsabile cu guvernanta, pentru a îi informa asupra aprecierii sale privind probabilitatea și gravitatea unei amenințări semnificative la securitatea personală.<sup>20</sup> De asemenea, auditorul poate comunica persoanelor responsabile cu guvernanta în situațiile în care auditorul decide să nu includă în cuprinsul raportului de audit

---

<sup>15</sup> ISA 705 (Revizuit), punctul 30

<sup>16</sup> ISA 570 (Revizuit), *Continuitatea activității*, punctul 25(d)

<sup>17</sup> ISA 701, punctul 17

<sup>18</sup> ISA 706 (Revizuit), *Paragrafele de evidențiere a unor aspecte și paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului independent*, punctul 12

<sup>19</sup> ISA 720 (Revizuit), *Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații*, punctul 18(a)

<sup>20</sup> ISA 700 (Revizuit), punctele 46 și 43



descrierea responsabilităților auditorului, așa cum permite ISA 700 (Revizuit).<sup>21</sup>

Alte aspecte semnificative, relevante în procesul de raportare (a se vedea pct. 16(e))

- A26. ISA 300<sup>22</sup> notează faptul că, urmare a unor evenimente neașteptate, modificărilor condițiilor, ori a probelor de audit obținute în urma rezultatelor procedurilor de audit, auditorul poate simți nevoia ca, pe baza examinării revizuite a riscurilor evaluate, să modifice strategia generală de audit și planul de audit și, ca urmare, natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de audit subsecvente. Auditorul poate comunica persoanelor responsabile cu guvernanta astfel de aspecte, de exemplu, sub forma actualizării discuțiilor inițiale legate de aria de cuprindere palnificată și plasarea în timp a auditului.
- A27. Alte aspecte semnificative ce apar pe parcursul auditului și care sunt relevante, în mod direct, pentru persoanele responsabile cu guvernanta în supravegherea procesului de raportare financiară pot include aspecte precum denaturările semnificative ale altor informații care au fost corectate.
- A28. În măsura în care nu au fost deja abordate prin cerințele de la punctele 16(a)-(d) și materialul aferent privind aplicarea, auditorul poate avea în vedere comunicarea altor aspecte discutate cu, sau examinate de, revizorul controlului calității misiunii, dacă a fost numit un astfel de revizor, în conformitate cu ISA 220.<sup>23</sup>

*Independența auditorului* (a se vedea pct. 17)

- A29. Auditorului i se impune să se conformeze cerințelor etice relevante, inclusiv celor care fac referire la independență, în ceea ce privește misiunile de audit ale situațiilor financiare<sup>24</sup>.
- A30. Relațiile și alte aspecte, precum și măsurile de siguranță ce trebuie comunicate, variază în funcție de circumstanțele misiunii, dar, în general, tratează:
- (a) Amenințările la adresa independenței, care pot fi clasificate ca: amenințări de interes propriu, amenințări de auto revizuire, amenințări de reprezentare, amenințări de familiaritate și amenințări de intimidare; și
  - (b) Măsurile de siguranță create de profesie, legislație sau reglementări, măsurile de siguranță din cadrul entității, precum și măsurile de siguranță din cadrul propriilor sisteme și proceduri ale firmei.

<sup>21</sup> ISA 700 (Revizuit), punctul 41

<sup>22</sup> ISA 300, *Planificarea unui audit al situațiilor financiare*, punctul A13

<sup>23</sup> A se vedea punctele 19-22 și A23-A32 din ISA 220, *Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare*.

<sup>24</sup> ISA 200, *Obiective generale al auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*, punctul 14

- A31. Cerințele etice relevante sau legile sau reglementările pot specifica, de asemenea, comunicări specifice cu persoanele responsabile cu guvernanta în circumstanțele în care au fost identificate abateri de la cerințele de independență. De exemplu, Codul Etic al Profesioniștilor Contabili (Codul IESBA) emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili îi solicită auditorului să comunice în scris cu persoanele responsabile cu guvernanta cu privire la orice abatere și acțiune pe care firma a întreprins-o sau își propune să o întreprindă.<sup>25</sup>
- A32. Cerințele de comunicare legate de independența auditorului, care se aplică în cazul entităților cotate, pot fi adecvate și în cazul altor entități, inclusiv cele care pot fi de interes public semnificativ, de exemplu deoarece acestea implică un număr mare și o gamă largă de părți interesate și ținând cont de natura și dimensiunea proceselor de afaceri. Exemple de astfel de entități pot include instituțiile financiare (precum băncile, companiile de asigurări și fondurile de pensii) și alte entități, precum organizațiile caritabile. Pe de altă parte, pot exista situații în care comunicările privind independența pot să nu fie relevante, de exemplu, atunci când toate persoanele responsabile cu guvernanta au fost informate cu privire la faptele relevante, ca urmare a activităților lor de conducere. Acest lucru este foarte probabil în cazul în care entitatea este condusă de proprietar, iar auditorul firmei și firmele din cadrul unei rețele sunt foarte puțin implicate în relația cu entitatea, în afara auditului situațiilor financiare.

*Aspecte suplimentare (a se vedea pct. 3)*

- A33. Supravegherea conducerii de către persoanele responsabile cu guvernanta include asigurarea faptului că entitatea elaborează, implementează și menține un control intern adecvat cu privire la credibilitatea raportării financiare, a eficacității și eficienței operațiunilor și a conformității cu legea și reglementările aplicabile.
- A34. Auditorul poate lua cunoștință de unele aspecte suplimentare, care nu au neapărat legătură cu supravegherea procesului de raportare financiară, dar care pot fi, totuși, semnificative pentru responsabilitățile persoanelor responsabile cu guvernanta, în ceea ce privește supravegherea direcției strategice a entității sau obligațiile entității cu privire la răspundere. Astfel de aspecte pot include, de exemplu, aspecte semnificative în structurile sau procesele de guvernanta și decizii sau acțiuni semnificative, neautorizate în mod adecvat, ale conducerii superioare.
- A35. Pentru a stabili dacă aceste aspecte suplimentare trebuie comunicate persoanelor responsabile cu guvernanta, auditorul poate discuta, cu nivelul adecvat de conducere, aspectele de acest fel de care acesta a luat cunoștință, cu excepția cazului în care acest lucru este inadecvat în circumstanțele date.

---

<sup>25</sup> A se vedea Secțiunea 290.39-49 din Codul IESBA, care face referire la abaterile la independență abordate.

A36. Dacă un aspect suplimentar este comunicat, ar putea fi adecvat ca auditorul să aducă la cunoștința persoanelor responsabile cu guvernanta faptul că:

- (a) Identificarea și comunicarea unor astfel de aspecte este incidentală scopului auditului, care este acela de a formula o opinie asupra situațiilor financiare;
- (b) Nu au fost efectuate proceduri cu privire la alte aspecte decât cele necesare, pentru formularea unei opinii asupra situațiilor financiare; și
- (c) Nu au fost efectuate proceduri pentru a stabili dacă există alte aspecte de acest fel.

### **Procesul de comunicare**

*Stabilirea procesului de comunicare (a se vedea pct. 18)*

A37. Comunicarea clară a responsabilităților auditorului, a planificării domeniului de aplicare și a plasării în timp a auditului și a conținutului general preconizat al comunicărilor, ajută la stabilirea unei baze de comunicare reciprocă eficace.

A38. Aspecte care ar putea contribui, de asemenea, la o comunicare reciprocă eficace includ discutarea:

- Scopului comunicărilor. În cazul în care scopul este clar, auditorul și persoanele responsabile cu guvernanta pot ajunge mai ușor la o înțelegere comună a aspectelor relevante și acțiunilor preconizate ce decurg din procesul de comunicare.
- Formei în care se vor efectua comunicările.
- Persoanei(lor) din cadrul echipei misiunii și dintre cele responsabile cu guvernanta care vor comunica cu privire la anumite aspecte specifice.
- Așteptărilor auditorului cu privire la reciprocitatea comunicării și la faptul că persoanele responsabile cu guvernanta vor comunica auditorului aspectele pe care le consideră relevante pentru audit, de exemplu, deciziile strategice care ar putea afecta în mod semnificativ natura, plasarea în timp și amplexarea procedurilor de audit, suspectarea sau detectarea fraudei și preocupările legate de integritatea sau competența conducerii superioare.
- Procesului de luare de măsuri și raportare cu privire la aspectele comunicate de auditor.
- Procesului de luare de măsuri și raportare cu privire la aspectele comunicate de persoanele responsabile cu guvernanta.

A39. Procesul de comunicare va diferi în funcție de circumstanțe, inclusiv cele legate de dimensiunea și structura de guvernanta a entității, de modul în care operează persoanele responsabile cu guvernanta și de viziunea auditorului cu privire la semnificația aspectelor ce trebuie comunicate. Dificultățile în stabilirea unei comunicări reciproce și eficace pot indica faptul că între auditor

și persoanele responsabile cu guvernanta nu există o comunicare adecvată în contextul auditului (a se vedea pct. A52).

#### Considerente specifice entităților mici

A40. În cazul auditului pentru entitățile mici, auditorul poate comunica cu persoanele responsabile cu guvernanta într-o manieră mai puțin structurată decât cea utilizată în cazul entităților cotate sau mari.

#### Comunicarea cu conducerea

A41. Multe aspecte pot fi discutate cu conducerea pe parcursul normal al auditului, inclusiv aspectele prevăzute de prezentul ISA pentru a fi comunicate către persoanele responsabile cu guvernanta. Astfel de discuții recunosc responsabilitatea conducerii executive pentru desfășurarea operațiunilor entității și, în special, responsabilitatea conducerii pentru întocmirea situațiilor financiare.

A42. Înainte de a comunica anumite aspecte cu persoanele responsabile cu guvernanta, auditorul le poate discuta cu conducerea, dacă acest lucru nu este inadecvat. De exemplu, discutarea cu conducerea a unor chestiuni cu privire la competența sau integritatea conducerii ar putea fi nepotrivită. În completare față de recunoașterea responsabilității conducerii executive, aceste discuții inițiale pot clarifica anumite fapte sau aspecte și îi pot oferi conducerii o ocazie de a furniza informații și explicații suplimentare. În mod similar, când entitatea are o funcție de audit intern, auditorul poate discuta anumite aspecte cu auditorul intern, înainte de a comunica cu persoanele responsabile cu guvernanta.

#### Comunicarea cu părți terțe

A43. Persoanelor responsabile cu guvernanta li se poate solicita prin legi sau reglementări sau pot dori să ofere unor părți terțe cum ar fi, de exemplu, bancheri sau anumite organe de reglementare, copii ale comunicării scrise cu auditorul. În anumite cazuri, prezentarea de informații terțelor părți poate fi ilegală sau inadecvată. Atunci când o comunicare scrisă elaborată pentru persoanele responsabile cu guvernanta este pusă la dispoziția unor părți terțe, poate fi important ca, în circumstanțele date, terțele părți să fie informate asupra faptului că aceste comunicări nu au fost elaborate pentru acestea, de exemplu, prin declararea în cadrul comunicărilor scrise către persoanele responsabile cu guvernanta a faptului că:

- (a) Această comunicare a fost elaborată pentru a fi utilizată numai de către persoanele responsabile cu guvernanta și, după caz, de conducerea grupului sau de auditorul grupului, iar terțele părți nu ar trebui să îi acorde relevanță;
- (b) Auditorul nu își asumă nicio responsabilitate față de părțile terțe; și
- (c) Există restricții asupra prezentării sau distribuirii către părți terțe.

A44. În anumite jurisdicții, auditorul poate fi obligat prin lege sau reglementări:

- Să notifice o autoritate de reglementare sau de implementare asupra anumitor aspecte comunicate persoanelor responsabile cu guvernanta. De exemplu, în anumite țări, auditorul are datoria de a raporta denaturările către autorități, în cazul în care conducerea și persoanele responsabile cu guvernanta nu au luat măsuri corective;
- Să transmită copii ale anumitor rapoarte, întocmite pentru persoanele responsabile cu guvernanta, către autoritățile de reglementare sau finanțatoare relevante, sau către alte organisme, precum o autoritate centrală, în cazul unor entități din sectorul public; sau
- Să pună la dispoziția publicului rapoartele elaborate pentru persoanele responsabile cu guvernanta.

A45. Cu excepția cazului în care legea sau reglementările prevăd obligativitatea de a pune la dispoziția unor părți terțe comunicările scrise cu persoanele responsabile cu guvernanta, auditorul ar putea avea nevoie de consimțământul prealabil al persoanelor responsabile cu guvernanta, înainte de a acționa în acest fel.

*Forme de comunicare (a se vedea pct. 19-20 )*

A46. Comunicarea eficace poate implica prezentări structurate și rapoarte scrise, precum și comunicări mai puțin structurate, inclusiv discuții. Auditorul poate comunica alte aspecte decât cele identificate la punctele 19 - 20 fie verbal, fie în scris. Comunicările scrise pot include o scrisoare de misiune care este transmisă persoanelor responsabile cu guvernanta.

A47. În afară de semnificația anumitor aspecte, forma comunicării (de exemplu, dacă respectiva comunicare se face în scris sau verbal, gradul de detaliere sau sintetizare a comunicării și dacă această comunicare se face într-o manieră structurată sau nestructurată) poate fi afectată și de alți factori, precum:

- Dacă discutarea aspectelor va fi inclusă în raportul auditorului. De exemplu, când se comunică aspectele cheie de audit în raportul auditorului, acesta poate considera necesar să comunice în scris despre aspectele determinate drept aspecte cheie de audit.
- Dacă aspectul a fost rezolvat într-o manieră satisfăcătoare.
- Măsura în care conducerea a comunicat în prealabil aspectul.
- Dimensiunea, structura operațională, mediul de control și structura legală a entității.
- În cazul unui audit al situațiilor financiare cu scop special, dacă auditorul auditează și situațiile financiare cu scop general ale entității.
- Cerințe legale. În anumite jurisdicții, este prevăzută obligativitatea unei comunicări scrise cu persoanele responsabile cu guvernanta, într-o formă prestabilită de legislația națională.

- Așteptările persoanelor responsabile cu guvernanta, inclusiv acordurile încheiate cu privire la ședințele sau comunicările periodice cu auditorul.
- Perioada de contact și dialog continuu pe care auditorul o are cu persoanele responsabile cu guvernanta.
- Dacă s-au operat modificări semnificative în componența unei structuri de guvernanta.

A48. În cazul în care un aspect semnificativ este discutat cu o anumită persoană din cadrul persoanelor responsabile cu guvernanta cum ar fi, de exemplu, președintele unui comitet de audit, poate fi adecvat ca auditorul să sintetizeze aspectul respectiv în comunicările ulterioare, astfel încât toate persoanele responsabile cu guvernanta să fie informate pe deplin și echilibrat.

*Plasarea în timp a comunicărilor (a se vedea pct. 21)*

A49. Comunicarea în timp util pe tot parcursul auditului contribuie la realizarea unui puternic dialog în ambele sensuri între persoanele responsabile cu guvernanta și auditor. Totuși, comunicarea în timp util poate varia în funcție de circumstanțele misiunii. Circumstanțele relevante includ semnificația și natura aspectului, precum și acțiunea preconizată a fi întreprinsă de către persoanele responsabile cu guvernanta. De exemplu:

- Comunicările cu privire la aspectele ce țin de planificare pot fi realizate deseori la începutul misiunii de audit și, pentru o misiune inițială, pot constitui o parte a convenirii termenilor misiunii.
- Ar putea fi adecvat ca o dificultate semnificativă întâlnită pe parcursul auditului să fie comunicată cât de curând posibil dacă persoanele responsabile cu guvernanta sunt în măsură să îl sprijine pe auditor în surmontarea acelei dificultăți sau dacă este foarte probabil ca aceasta să conducă la o opinie modificată. În mod similar, auditorul poate comunica verbal persoanelor responsabile cu guvernanta cât mai curând posibil deficiențele semnificative în controlul intern pe care auditorul le-a identificat, înaintea comunicării acestora în scris, conform cerințelor din ISA 265<sup>26</sup>.
- Când se aplică ISA 701, auditorul poate comunica punctele de vedere preliminare referitoare la aspectele cheie de audit în momentul în care discută despre aria de cuprindere planificată a auditului și plasarea în timp (a se vedea punctul A13), și auditorul poate, de asemenea, să aibă comunicări mai frecvente pentru a discuta ulterior despre aceste aspecte, atunci când va comunica constatările de audit semnificative.
- Comunicările legate de independență pot fi adecvate ori de câte ori se fac raționamente semnificative cu privire la amenințările la adresa independenței și a măsurilor de siguranță aferente, de exemplu, în cazul în care

---

<sup>26</sup> ISA 265, punctele 9 și A14

se acceptă o misiune de servicii de non-audit și în cadrul unor discuții de finalizare.

- Comunicările legate de concluziile auditului, inclusiv viziunea auditorului asupra aspectelor calitative ale practicilor contabile ale entității, pot constitui o parte a discuției de finalizare.
- Atunci când se auditează atât situațiile financiare cu scop general, cât și cele cu scop special, poate fi adecvată coordonarea comunicărilor în timp util.

A50. Alți factori care pot fi relevanți pentru plasarea în timp a comunicărilor includ:

- Dimensiunea, structura operațională, mediul de control și structura legală a entității ce este auditată.
- Orice tip de obligații legale de a comunica anumite aspecte într-o perioadă specificată.
- Așteptările persoanelor responsabile cu guvernanta, inclusiv înțelegerile încheiate cu privire la ședințele periodice sau la comunicările cu auditorul.
- Momentul la care auditorul identifică anumite aspecte, de exemplu, auditorul poate să nu identifice un anumit aspect (de exemplu, nerespectarea unei legi) într-un interval de timp în care mai pot fi luate măsuri preventive, dar comunicarea aceluși aspect poate permite adoptarea unor măsuri de remediere.

*Caracterul adecvat al procesului de comunicare (a se vedea pct. 22)*

A51. Nu este necesar ca auditorul să elaboreze proceduri specifice în sprijinul evaluării comunicării reciproce între auditor și persoanele responsabile cu guvernanta; mai degrabă, evaluarea se poate baza pe observații ce rezultă din procedurile de audit efectuate în alte scopuri. Astfel de observații pot include:

- Gradul de adecvare și promptitudinea acțiunilor persoanelor responsabile cu guvernanta, ca reacție la aspectele ridicate de auditor. Atunci când aspectele semnificative ridicate în comunicările anterioare nu au fost rezolvate în mod efectiv, ar putea fi adecvat ca auditorul să investigheze motivele pentru care nu au fost luate măsuri adecvate și să ia în considerare menționarea respectivului subiect, din nou. Această abordare evită riscul de a lăsa impresia că auditorul este mulțumit de modul în care a fost tratată problema sau că aceasta nu mai este semnificativă.
- Aparenta deschidere a persoanelor responsabile cu guvernanta, în comunicarea lor cu auditorul.
- Dorința și capacitatea persoanelor responsabile cu guvernanta de a se întâlni cu auditorul în absența conducerii.
- Aparenta capacitate a persoanelor responsabile cu guvernanta de a înțelege pe deplin aspectele ridicate de auditor, de exemplu, măsura în

care persoanele responsabile cu guvernanta cercetează aspectele și pun întrebări cu privire la recomandările ce li se adresează.

- Dificultăți în găsirea unui acord cu persoanele responsabile cu guvernanta asupra formei, plasării în timp și conținutului general preconizat al comunicărilor.
- În cazul în care toate sau unele dintre persoanele responsabile cu guvernanta sunt implicate în conducerea entității, aparenta lor conștientizare a modului în care aspectele discutate cu auditorul le pot afecta responsabilitățile mai extinse de guvernanta, precum și responsabilitățile de conducere.
- Măsura în care comunicarea reciprocă între auditor și persoanele responsabile cu guvernanta îndeplinește cerințele aplicabile legale și de reglementare.

A52. După cum este menționat în punctul 4, comunicarea eficace reciprocă sprijină atât auditorul, cât și persoanele responsabile cu guvernanta. Mai mult, ISA 315 (Revizuit) identifică participarea persoanelor responsabile cu guvernanta, inclusiv interacțiunea lor cu auditul intern, dacă există, și auditorii externi, drept un element al mediului de control al entității<sup>27</sup>. Comunicarea reciprocă inadecvată poate indica un mediu de control nesatisfăcător și poate influența evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă de către auditor. Există, de asemenea, riscul ca auditorul să nu fi obținut probe de audit suficiente și adecvate pentru a își forma o opinie asupra situațiilor financiare.

A53. În cazul în care comunicarea reciprocă între auditor și persoanele responsabile cu guvernanta nu este adecvată, iar situația nu poate fi rezolvată, auditorul poate lua măsuri precum:

- Modificarea opiniei auditorului, pe baza limitării domeniului de aplicare.
- Obținerea de consiliere juridică cu privire la consecințele diferitelor modalități de acțiune.
- Comunicarea cu părți terțe (de exemplu, o autoritate de reglementare) sau o autoritate superioară din cadrul structurii de guvernanta din afara entității, precum proprietarii unei afaceri (de exemplu, acționarii în cadrul unei adunări generale), sau cu ministerul responsabil sau parlamentul, în cazul sectorului public.
- Retragerea din misiune, în cazul în care acest lucru este posibil, în conformitate cu legea sau reglementările aplicabile

### **Documentație** (a se vedea pct. 23)

A54. Documentația comunicării verbale poate include o copie a minutelor elaborate de către entitate, păstrate ca parte a documentației de audit, în cazul în care acele minute reprezintă o înregistrare adecvată a comunicării.

---

<sup>27</sup> ISA 315 (Revizuit), punctul A77



**Anexa 1**

(a se vedea pct. 3)

**Cerințe specifice din ISQC1 și din alte ISA-uri care se referă la comunicările cu persoanele responsabile cu guvernanta**

Prezenta anexă identifică punctele din ISQC1<sup>1</sup> și din alte ISA-uri, care prevăd obligativitatea comunicării unor aspecte specifice către persoanele responsabile cu guvernanta. Această listă nu constituie un substitut pentru luarea în considerare a cerințelor și a materialelor aferente de aplicare și alte materiale explicative din ISA-uri.

- ISQC 1, *Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuirile ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe*, punctul 30(a)
- ISA 240, *Responsabilitățile auditorului privind fraudă în cadrul unui audit al situațiilor financiare* – punctul 21, 38(c) (i) și 40-42
- ISA 250, *Luarea în considerare a legii și reglementărilor într-un audit al situațiilor financiare* – punctul 14, 19 și 22-24
- ISA 265, *Comunicarea deficiențelor în controlul intern către persoanele responsabile cu guvernanta și către conducere* – punctul 9
- ISA 450, *Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului* – punctele 12-13
- ISA 505, *Confirmări externe*, punctul 9
- ISA 510, *Misiuni de audit inițiale – solduri inițiale* – punctul 7
- ISA 550, *Părți afiliate* – punctul 27
- ISA 560, *Evenimente ulterioare* – punctele 7(b)-(c), 10(a), 13(b), 14(a) și 17
- ISA 570 (Revizuit), *Continuitatea activității* – punctul 25
- ISA 600, *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)* – punctul 49
- ISA 610 (Revizuit), *Utilizarea activității auditorilor interni* – punctul 18; ISA 610 (Revizuit 2013), *Utilizarea activității auditorilor interni* – punctele 20 și 31

<sup>1</sup> ISQC1, *Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuirile ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe*

- ISA 700 (Revizuit), *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*, punctul 46
- ISA 701, *Comunicarea aspectelor cheie de audit în raportul auditorului independent*, punctul 17
- ISA 705 (Revizuit), *Modificări ale opiniei raportului auditorului independent* – punctele 12, 14, 23 și 30
- ISA 706 (Revizuit), *Paragrafele de evidențiere a unor aspecte și paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului independent* – punctul 12
- ISA 710, *Informații comparative – cifre corespondente și situații financiare comparative* – punctul 18
- ISA 720 (Revizuit), *Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații* – punctele 17 - 19

**Anexa 2**

(a se vedea pct. 16(a), A19-A20)

**Aspecte calitative ale practicilor contabile**

Comunicarea prevăzută la punctul 16 litera (a) și discutată la punctele A19 – A20, poate include aspecte precum:

**Politici contabile**

- Gradul de adecvare a politicilor contabile în cazul circumstanțelor specifice ale entității, având în vedere necesitatea de a pune în balanță costul furnizării informațiilor cu beneficiul probabil al utilizatorilor situațiilor financiare ale entității. Atunci când există politici contabile alternative acceptabile, comunicarea poate include identificarea elementelor din situația financiară care sunt afectate de alegerea unei politici contabile semnificative, precum și informații asupra politicilor contabile utilizate de entități similare.
- Selectarea inițială și modificarea politicilor contabile semnificative, inclusiv aplicarea unor noi reguli în domeniul contabil. Comunicarea poate include: efectul plasării în timp și a metodei de adoptare a unei modificări în politica contabilă cu privire la câștigurile curente și viitoare ale entității și plasarea în timp a unei modificări în politicile contabile în corelație cu noile reguli preconizate pentru domeniul contabil.
- Efectul politicilor contabile semnificative în domenii controversate sau emergente (sau a celor strict specifice unui domeniu de activitate, în special în cazul în care nu există recomandări cu autoritate sau un consens asupra acestora).
- Efectul pe care îl are plasarea în timp a tranzacțiilor în legătură cu perioada în care sunt înregistrate.

**Estimări contabile**

- Pentru elementele pentru care estimările sunt semnificative, aspectele discutate în ISA 540<sup>1</sup> inclusiv, de exemplu:
  - Modul în care managementul identifică acele tranzacții, evenimente și condiții care pot genera necesitatea ca estimările contabile să fie recunoscute sau prezentate în situațiile financiare.
  - Modificările situațiilor care pot genera noi estimări contabile, sau necesitatea revizuirii celor existente.

<sup>1</sup> ISA 540, *Auditarea estimărilor contabile, inclusiv a estimărilor contabile la valoarea justă și a prezentărilor aferente*

- Dacă decizia managementului de a recunoaște sau de a nu recunoaște estimările contabile în situațiile financiare este în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.
- Dacă a avut loc sau ar fi trebuit să aibă loc o modificare față de perioada anterioară a metodelor referitoare la efectuarea estimărilor contabile și, dacă da, care a fost motivul și rezultatul estimărilor contabile din perioadele anterioare.
- Procesul conducerii pentru efectuarea estimărilor contabile (de exemplu, când conducerea a utilizat un model), inclusiv dacă baza de măsurare selectată pentru estimările contabile este în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.
- Dacă ipotezele semnificative utilizate de conducere în elaborarea estimărilor contabile sunt rezonabile.
- Când este relevant pentru caracterul rezonabil al ipotezelor semnificative utilizate de conducere sau pentru aplicarea corespunzătoare a cadrului de raportare financiară aplicabil, intenția conducerii de a derula acțiuni specifice și capacitatea sa de a face acest lucru.
- Riscurile de denaturare semnificativă.
- Indicatorii unui posibil subiectivism al conducerii.
- Modul în care conducerea a avut în vedere ipoteze sau rezultate alternative și motivul pentru care le-a respins, sau modalitatea în care conducerea a abordat, în orice alt fel, incertitudinea estimării în realizarea estimării contabile.
- Caracterul adecvat al prezentării incertitudinii estimării în situațiile financiare.

### **Prezentările de informații în situațiile financiare**

- Aspectele implicate și raționamentele aferente efectuate în formularea unor prezentări deosebit de sensibile în situațiile financiare (de exemplu, prezentări legate de recunoașterea veniturilor, remunerație, continuitatea activității, evenimente ulterioare și aspecte de contingență).
- Neutralitatea, consecvența și claritatea generală a prezentărilor de informații din situațiile financiare.

### **Aspecte conexe**

- Efectul potențial asupra situațiilor financiare al riscurilor semnificative, expunerilor și incertitudinilor care sunt prezentate în situațiile financiare, precum procesele pe rol.
- Măsura în care situațiile financiare sunt afectate de tranzacții semnificative care sunt în afara cursului normal al desfășurării activității entității, sau care apar, în orice alt fel, a fi neobișnuite. Această comunicare poate evidenția:

- Sumele care nu se repetă pe parcursul perioadei.
  - Măsura în care astfel de tranzacții sunt prezentate separat în situațiile financiare.
  - Dacă astfel de tranzacții par să fi fost concepute pentru realizarea unui tratament contabil sau fiscal specific, sau a unui obiectiv legal sau de reglementare specific.
  - Dacă forma unor astfel de tranzacții pare să fie mult prea complexă sau în ce cazuri au fost urmate sfaturi mai detaliate privind clasificarea tranzacției.
  - Dacă membrii conducerii pun mai mult accent pe necesitatea unui tratament contabil specific decât pe aspectele economice implicite ale tranzacției.
- Factorii care afectează valoarea contabilă a activelor și datoriilor, inclusiv bazele utilizate de entitate pentru determinarea duratelor de viață utilă desemnate pentru activele corporale și necorporale. Comunicarea poate explica modul în care au fost selectați factorii ce afectează valoarea contabilă și modul în care selecția unor factori alternativi ar fi afectat situațiile financiare.
  - Corectarea selectivă a denaturărilor, de exemplu, corecții ale denaturărilor ce au ca efect creșterea veniturilor raportate, dar nu și corecții care ar avea ca efect scăderea veniturilor raportate.

# STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 570 (REVIZUIT)

## CONTINUITATEA ACTIVITĂȚII

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care se încheie la data de 15 decembrie 2016 sau ulterior acestei date)

### CUPRINS

	Punct
<b>Introducere</b>	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA .....	1
Continuitatea activității ca bază de contabilizare .....	2
Responsabilitatea pentru evaluarea capacității entității de a-și continua activitatea .....	3–7
<b>Data intrării în vigoare</b> .....	8
<b>Obiective</b> .....	9
<b>Cerințe</b>	
Proceduri de evaluare a riscului și activități adiacente .....	10–11
Aprecierea evaluării conducerii .....	12–14
Perioada necuprinsă în evaluarea conducerii .....	15
Proceduri suplimentare de audit în cazul identificării unor evenimente sau condiții .....	16
Concluziile auditorului .....	17–20
Implicații pentru raportul auditorului .....	21–24
Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta .....	25
Întârziere semnificativă în aprobarea situațiilor financiare .....	26
<b>Aplicare și alte materiale explicative</b>	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA .....	A1
Continuitatea activității ca bază de contabilizare .....	A2
Proceduri de evaluare a riscului și activități adiacente .....	A3–A7
Aprecierea evaluării conducerii .....	A8–A13
Perioada necuprinsă în evaluarea conducerii .....	A14–A15

Proceduri suplimentare de audit în cazul identificării unor evenimente sau condiții.....	A16–A20
Concluziile auditorului .....	A21–A25
Implicații pentru raportul auditorului.....	A26–A35
Anexă: Exemple de rapoarte ale auditorului cu privire la continuitatea activității	

Standardul Internațional de Audit (ISA) 570, (Revizuit) *Continuitatea activității*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

## Introducere

### Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitățile auditorului la auditarea situațiilor financiare, în ceea ce privește continuitatea activității și implicațiile asupra raportului auditorului (a se vedea pct. A1)

### Continuitatea activității ca bază de contabilizare

2. Prin utilizarea continuității activității ca bază de contabilizare, situațiile financiare sunt întocmite în ipoteza în care entitatea își continuă activitatea și își va desfășura operațiunile în viitorul previzibil. Situațiile financiare cu scop general se întocmesc utilizând continuitatea activității ca bază de contabilizare, cu excepția cazului în care conducerea fie intenționează să lichideze entitatea sau să oprească operațiunile, fie nu are nicio altă alternativă realistă, în afara acestora. Situațiile financiare cu scop special se pot întocmi sau nu în conformitate cu un cadru de raportare financiară pentru care continuitatea activității ca bază de contabilizare este relevantă (de exemplu, continuitatea activității ca bază de contabilizare nu este relevantă pentru anumite situații financiare întocmite pe bază fiscală în anumite jurisdicții). Atunci când utilizarea continuității activității ca bază de contabilizare este adecvată, activele și datoriile se înregistrează pe baza faptului că entitatea va fi în măsură să își realizeze activele și să își achite datoriile în cursul normal al desfășurării activității (a se vedea pct. A2).

### Responsabilitatea pentru evaluarea capacității entității de a-și continua activitatea

3. Anumite cadre de raportare financiară conțin o cerință explicită, conform căreia conducerea trebuie să elaboreze o evaluare specifică a capacității entității de a-și continua activitatea, precum și standarde privind aspectele care trebuie luate în considerare și prezentări care trebuie realizate în legătură cu continuitatea activității. De exemplu, Standardul Internațional de Contabilitate (IAS) 1 îi solicită conducerii să realizeze o evaluare a capacității entității de a-și continua activitatea<sup>1</sup>. Cerințele detaliate privind responsabilitatea conducerii de a evalua capacitatea entității de a-și continua activitatea, precum și prezentările din situațiile financiare legate de aceasta pot fi de asemenea prevăzute și în lege sau reglementări.
4. În alte cadre de raportare financiară, este posibil să nu existe cerința explicită pentru o evaluare specifică a conducerii cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea. Cu toate acestea, în situația în care continuitatea activității ca bază de contabilizare reprezintă un principiu fundamental pentru întocmirea situațiilor financiare, așa cum s-a discutat la punctul 2, întocmirea

<sup>1</sup> IAS 1, *Prezentarea situațiilor financiare*, punctele 25-26



situațiilor financiare îi solicită conducerii să evalueze capacitatea entității de a-și continua activitatea, chiar dacă cadrul de raportare financiară nu include o cerință explicită în această privință.

5. Evaluarea conducerii asupra capacității entității de a-și continua activitatea implică efectuarea unui raționament, la un anumit moment în timp, cu privire la rezultatele viitoare inerent incerte, a unor evenimente sau condiții. Următorii factori sunt relevanți pentru acest raționament:
  - Gradul de incertitudine asociat rezultatului unui eveniment sau unei condiții crește în mod semnificativ, cu cât evenimentul, condiția, sau rezultatul se produc într-un viitor mai îndepărtat. De aceea, majoritatea cadrelor de raportare financiară care solicită o evaluare explicită din partea conducerii specifică perioada pentru care conducerii i se cere să ia în considerare toate informațiile disponibile.
  - Dimensiunea și complexitatea entității, natura și starea activității sale, precum și măsura în care aceasta este afectată de factori externi au un impact asupra raționamentului referitor la rezultatul evenimentelor sau condițiilor.
  - Orice raționament legat de viitor se bazează pe informații disponibile la momentul efectuării raționamentului. Evenimentele ulterioare pot conduce la rezultate care sunt inconsecvente cu raționamentele care erau rezonabile în momentul în care au fost realizate.

#### *Responsabilitățile auditorului*

6. Responsabilitățile auditorului constau în obținerea de probe de audit suficiente și adecvate și în formularea unei concluzii cu privire la gradul de adecvare a utilizării de către conducere a continuității activității ca bază de contabilizare pentru întocmirea situațiilor financiare, precum și în formularea unei concluzii, pe baza probelor de audit obținute, cu privire la existența unei incertitudini semnificative legate de capacitatea entității de a-și continua activitatea. Aceste responsabilități există chiar dacă cadrul de raportare financiară utilizat la întocmirea situațiilor financiare nu include cerința explicită pentru o evaluare specifică a conducerii cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea.
7. Cu toate acestea, așa cum este descris în ISA 200<sup>2</sup>, efectele potențiale ale limitărilor inerente ale capacității auditorului de a detecta denaturări semnificative sunt mai pregnante pentru evenimente sau condiții viitoare care pot cauza încetarea activității entității. Auditorul nu poate prezice astfel de evenimente sau condiții viitoare. În consecință, absența din raportul auditorului a oricărei referințe la o incertitudine semnificativă cu privire la capacitatea entității de a-

<sup>2</sup> ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*, punctele A51-A52

și continua activitatea nu poate fi considerată o garanție a capacității entității de a-și continua activitatea. .

### Data intrării în vigoare

8. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioade care se încheie la data de 15 decembrie 2016 sau ulterior acestei date.

### Obiective

9. Obiectivele auditorului sunt următoarele:
  - (a) Să obțină probe de audit suficiente și adecvate și să formuleze o concluzie cu privire la gradul de adecvare a utilizării de către conducere a continuității activității ca bază de contabilizare la întocmirea situațiilor financiare;
  - (b) Să formuleze o concluzie, pe baza probelor de audit obținute, asupra existenței unei incertitudini semnificative legate de evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea; și
  - (c) Să raporteze în conformitate cu prezentul ISA.

### Cerințe

#### Proceduri de evaluare a riscului și activități adiacente

10. La efectuarea procedurilor de evaluare a riscului, conform cerințelor ISA 315 (Revizuit)<sup>3</sup>, auditorul trebuie să ia în considerare măsura în care există evenimente sau condiții care pot genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea. În acest sens, auditorul trebuie să determine dacă a fost deja realizată de către conducere o evaluare preliminară a capacității entității de a-și continua activitatea și : (a se vedea pct. A3–A6)
  - (a) În cazul în care o astfel de evaluare a fost realizată, auditorul trebuie să discute cu conducerea și să determine dacă aceasta a identificat evenimente sau condiții care, în mod individual sau colectiv, ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea și, dacă acesta este cazul, care sunt planurile conducerii de a le aborda; sau
  - (b) În cazul în care o astfel de evaluare nu a fost încă realizată, auditorul trebuie să discute cu conducerea baza pentru intenția de utilizare a continuității activității ca bază de contabilizare și să intervieveze conducerea cu privire la existența unor evenimente sau condiții care, în

---

<sup>3</sup> ISA 315 (Revizuit), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său*, punctul 5

mod individual sau colectiv, ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea.

11. Pe tot parcursul auditului, auditorul trebuie să rămână atent la probe de audit referitoare la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea. (a se vedea pct. A7)

### **Aprecierea evaluării conducerii**

12. Auditorul trebuie să aprecieze evaluarea de către conducere a capacității entității de a-și continua activitatea. (a se vedea pct. A8–A10, A12–A13)
13. În aprecierea evaluării de către conducere a capacității entității de a-și continua activitatea, auditorul trebuie să acopere aceeași perioadă ca cea avută în vedere de către conducere în efectuarea evaluării sale, conform cerințelor cadrului de raportare financiară aplicabil, sau ale legii ori regulamentului, dacă acestea din urmă specifică o perioadă mai lungă. Dacă evaluarea de către conducere a capacității entității de a-și continua activitatea acoperă o perioadă mai scurtă de douăsprezece luni de la data situațiilor financiare, așa cum se definește în ISA 560<sup>4</sup>, auditorul trebuie să îi solicite conducerii să extindă perioada de evaluare la cel puțin douăsprezece luni de la această dată. (a se vedea pct. A11–A13)
14. În aprecierea evaluării conducerii, auditorul trebuie să ia în considerare măsura în care evaluarea conducerii conține toate informațiile relevante, de care auditorul are cunoștință ca rezultat al auditului.

### **Perioada necuprinsă în evaluarea conducerii**

15. Auditorul trebuie să intervieveze conducerea cu privire la cunoașterea de către aceasta a evenimentelor sau condițiilor necuprinse în evaluarea conducerii, care ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea. (a se vedea pct. A14–A15)

### **Proceduri suplimentare de audit în cazul identificării unor evenimente sau condiții**

16. Dacă au fost identificate evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea, auditorul trebuie să obțină probe de audit suficiente și adecvate pentru a determina măsura în care există sau nu o incertitudine semnificativă legată de evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea (denumită în cele ce urmează ”incertitudine semnificativă”), prin efectuarea de proceduri de audit suplimentare, inclusiv considerarea unor factori de atenuare. Aceste proceduri trebuie să includă: (a se vedea pct. A16)

<sup>4</sup> ISA 560, *Evenimente ulterioare*, punctul 5, litera (a)

- (a) În cazul în care conducerea nu a realizat încă o evaluare a capacității entității de a-și continua activitatea, solicitarea realizării acestei evaluări de către conducere.
- (b) Aprecierea planurilor de acțiune viitoare ale conducerii, legate de evaluarea de către aceasta a continuității activității, a măsurii în care rezultatul acestor planuri ar putea îmbunătăți situația, precum și a măsurii în care planurile conducerii sunt realizabile în circumstanțele date. (a se vedea pct. A17)
- (c) În cazul în care entitatea a pregătit o previziune a fluxului de numerar, iar analiza previziunii reprezintă un factor semnificativ pentru considerarea rezultatului viitor al evenimentelor sau condițiilor, în evaluarea planurilor de acțiuni viitoare ale conducerii: (a se vedea pct. A18–A19)
  - (ii) Evaluarea gradului de încredere a datelor generate pentru pregătirea previziunii și care stau la baza acesteia; și
  - (iii) Determinarea măsurii în care ipotezele care stau la baza previziunii sunt justificate.
- (d) Stabilirea măsurii în care, de la data la care conducerea a realizat evaluarea, factori sau informații suplimentare au devenit disponibile.
- (e) Solicitarea unor declarații scrise din partea conducerii și, acolo unde este cazul, din partea persoanelor responsabile cu guvernanta, cu privire la planurile de acțiuni viitoare ale acestora și fezabilitatea acestor planuri. (a se vedea pct. A20)

### Concluziile auditorului

17. Auditorul trebuie să evalueze măsura în care au fost obținute probe de audit suficiente și adecvate și să formuleze o concluzie cu privire la gradul de adecvare a utilizării de către conducere a continuității activității ca bază de contabilizare pentru întocmirea situațiilor financiare.
18. Pe baza probelor de audit obținute, auditorul trebuie să formuleze o concluzie asupra măsurii în care, conform raționamentului auditorului, există o incertitudine semnificativă legată de evenimente sau condiții care, în mod individual sau colectiv, ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea. O incertitudine semnificativă există atunci când amploarea impactului său potențial și probabilitatea de apariție sunt, conform raționamentului auditorului, la un nivel la care prezentarea adecvată a naturii și implicațiilor incertitudinii este necesară pentru: (a se vedea pct. A21–A22)
  - (a) Prezentarea fidelă a situațiilor financiare, în cazul unui cadru de raportare financiară de prezentare fidelă, sau
  - (b) Ca situațiile financiare să nu inducă în eroare, în cazul unui cadru de conformitate.

*Caracterul adecvat al prezentărilor atunci când au fost identificate evenimente sau condiții și există o incertitudine semnificativă*

19. Dacă auditorul concluzionează că utilizarea de către conducere a continuității activității ca bază de contabilizare este adecvată în circumstanțele date, dar există o incertitudine semnificativă, auditorul trebuie să determine dacă situațiile financiare: (a se vedea pct. A22–A23)
  - (a) Prezintă în mod adecvat principalele evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea, precum și planurile conducerii de a aborda aceste evenimente sau condiții; și
  - (b) Prezintă în mod clar faptul că există o incertitudine semnificativă legată de evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea și că, din acest motiv, entitatea nu ar putea fi în măsură să își realizeze activele și să își achite datoriile în cursul normal al activității sale.

*Caracterul adecvat al prezentărilor atunci când au fost identificate evenimente sau condiții, dar nu există o incertitudine semnificativă*

20. Dacă au fost identificate evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea dar, pe baza probelor de audit obținute, auditorul concluzionează că nu există o incertitudine semnificativă, auditorul trebuie să evalueze dacă, din perspectiva cerințelor cadrului de raportare financiară aplicabil, situațiile financiare furnizează prezentări adecvate privind aceste evenimente sau condiții. (a se vedea pct. A24–A25)

### **Implicații pentru raportul auditorului**

*Utilizarea continuității activității ca bază de contabilizare este inadecvată*

21. Dacă situațiile financiare au fost întocmite utilizând continuitatea activității ca bază de contabilizare dar, conform raționamentului auditorului, utilizarea de către conducere a continuității activității ca bază de contabilizare la întocmirea situațiilor financiare este inadecvată, auditorul trebuie să exprime o opinie contrară. (a se vedea pct. A26–A27)

*Utilizarea continuității activității ca bază de contabilizare este adecvată, dar există o incertitudine semnificativă*

În situațiile financiare este realizată o prezentare adecvată a incertitudinii semnificative

22. Dacă în situațiile financiare este realizată o prezentare adecvată a incertitudinii semnificative, auditorul trebuie să exprime o opinie nemodificată, iar raportul auditorului trebuie să includă o secțiune separată cu titlul ”Incertitudine semnificativă legată de continuitatea activității”, pentru: (a se vedea pct. A28–A31, A34)

- (a) A atrage atenția asupra notei la situațiile financiare în care se prezintă aspectele prevăzute la punctul 19; și
- (b) A afirma că aceste evenimente și condiții indică existența unei incertitudini semnificative, care ar putea genera îndoieli semnificative asupra capacității entității de a-și continua activitatea și că opinia auditorului nu este modificată, cu privire la acest aspect.

În situațiile financiare nu este realizată o prezentare adecvată a incertitudinii semnificative

23. Dacă în situațiile financiare nu este realizată o prezentare adecvată a incertitudinii semnificative, auditorul trebuie: (a se vedea pct. A32–A34)
- (a) Să exprime o opinie cu rezerve sau o opinie contrară, după caz, în conformitate cu ISA 705 (Revizuit)<sup>5</sup>; și
  - (b) În secțiunea Baza pentru opinia cu rezerve (contrară) din raportul auditorului, să afirme că există o incertitudine semnificativă care ar putea genera îndoieli semnificative asupra capacității entității de a-și continua activitatea și că situațiile financiare nu prezintă în mod adecvat acest aspect.

Conducerea nu este dispusă să realizeze sau să își extindă evaluarea

24. În situația în care conducerea nu este dispusă să realizeze sau să își extindă evaluarea, atunci când auditorul solicită acest lucru, auditorul trebuie să ia în considerare implicațiile asupra raportului său. (A se vedea pct. A35)

### **Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea**

25. Cu excepția cazului în care toate persoanele responsabile cu guvernarea sunt implicate în conducerea entității<sup>6</sup>, auditorul trebuie să comunice persoanelor responsabile cu guvernarea evenimentele sau condițiile identificate, care ar putea genera îndoile semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea. O astfel de comunicare cu persoanele responsabile cu guvernarea trebuie să includă următoarele:
- (a) Dacă evenimentele sau condițiile reprezintă o incertitudine semnificativă;
  - (b) Dacă utilizarea de către conducere a continuității activității ca bază de contabilizare la întocmirea situațiilor financiare este adecvată;
  - (c) Caracterul adecvat al prezentărilor adiacente din situațiile financiare; și
  - (d) Dacă este cazul, implicațiile pentru raportul auditorului.

<sup>5</sup> ISA 705 (Revizuit) *Modificări ale opiniei raportului auditorului independent*

<sup>6</sup> ISA 260 (Revizuit) *Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea*, punctul 13

## Întârziere semnificativă în aprobarea situațiilor financiare

26. În cazul în care există o întârziere semnificativă a aprobării situațiilor financiare de către conducere sau de către persoanele responsabile cu guvernarea, după data situațiilor financiare, auditorul trebuie să pună întrebări cu privire la motivele întârzierii. Dacă auditorul crede că întârzierea ar putea fi legată de evenimente sau condiții care țin de evaluarea continuității activității, auditorul trebuie să efectueze acele proceduri de audit suplimentare necesare, descrise la punctul 16 și va lua în considerare efectul asupra concluziei auditorului privind existența unei incertitudini semnificative, conform punctului 18.

\* \* \*

## Aplicare și alte materiale explicative

### Domeniul de aplicare al prezentului ISA (a se vedea pct. 1)

- A1. ISA 701<sup>7</sup> abordează responsabilitatea auditorului de a comunica în raportul auditorului aspectele cheie de audit. Acel ISA prevede-faptul că, atunci când se aplică ISA 701, aspectele legate de continuitatea activității ar putea fi considerate aspecte cheie de audit și explică faptul că o incertitudine semnificativă legată de evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea reprezintă, prin natura sa, un aspect cheie de audit<sup>8</sup>.

### Continuitatea activității ca bază de contabilizare (a se vedea pct. 2)

#### Considerente specifice entităților din sectorul public

- A2. Utilizarea de către conducere a continuității activității ca bază de contabilizare este relevantă și pentru entitățile din sectorul public. De exemplu, Standardul Internațional de Contabilitate în Sectorul Public (IPSAS) 1 abordează problema capacității entităților din sectorul public de a-și continua activitatea<sup>9</sup>. Riscuri legate de continuitatea activității pot apărea în, însă fără a se limita la, situații în care entitățile din sectorul public operează în scopul obținerii de profit, acolo unde sprijinul guvernamental ar putea fi redus sau retras, sau în cazul privatizării. Evenimentele sau condițiile care ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea în sectorul public pot include situația în care entitatea din sectorul public nu dispune de finanțare pentru a-și continua existența, sau cea în care se iau decizii politice care afectează serviciile furnizate de entitatea din sectorul public.

<sup>7</sup> ISA 701, *Comunicarea aspectelor cheie de audit în raportul auditorului independent*

<sup>8</sup> A se vedea punctele 15 și A41 din ISA 701

<sup>9</sup> IPSAS 1, *Prezentarea situațiilor financiare*, punctele 38-41

**Proceduri de evaluare a riscului și activități adiacente**

*Evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea (a se vedea pct. 10)*

- A3. În cele ce urmează sunt oferite exemple de evenimente sau condiții care, în mod individual sau colectiv, ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea. Această listă nu este exhaustivă, iar existența unuia sau mai multor elemente nu semnifică întotdeauna existența unei incertitudini semnificative.

Din punct de vedere financiar

- Datoria netă sau poziția datoriei nete curente.
- Împrumuturile cu termen fix care se apropie de maturitate fără perspective realiste de înnoire sau rambursare; sau dependența excesivă de împrumuturi pe termen scurt pentru a finanța active pe termen lung.
- Indicii privind retragerea suportului financiar de către creditorii.
- Fluxuri de numerar operaționale negative indicate de situații financiare istorice sau previzionate.
- Indicatori financiari cheie nefavorabili.
- Pierderi din exploatare substanțiale sau deteriorarea semnificativă a valorii activelor folosite pentru a genera fluxuri de numerar.
- Restanțe sau întreruperi în ceea ce privește dividendele.
- Incapacitatea de a plăti creditorii la datele scadente.
- Incapacitatea de a respecta condițiile din contractele de împrumut.
- Schimbarea de la tranzacții cu furnizorii bazate pe credit la tranzacții cu plata la livrare.
- Incapacitatea de a obține finanțare pentru dezvoltarea de produse noi esențiale sau pentru alte investiții esențiale.

Din punct de vedere operațional

- Intențiile conducerii de a lichida entitatea sau de a înceta operațiunile.
- Pierderea persoanelor cheie din conducere fără a avea înlocuitor.
- Pierderea unei piețe majore, a unui/unor clienți cheie, a unei francize, licențe sau a furnizorului(lor) principal(i).
- Dificultăți legate de muncă.
- Criză în ceea ce privește stocuri importante.
- Apariția unui competitor de mare succes.



Din alte puncte de vedere

- Nerespectarea cerințelor legate de capital sau a altor cerințe statutare sau de reglementare, cum ar fi cerințe privind solvabilitatea sau lichiditatea, în cazul instituțiilor financiare.
- Proceduri legale sau de reglementare în desfășurare împotriva entității, care, dacă ar fi încheiate cu succes ar putea rezulta în pretenții pe care entitatea este puțin probabil să le poată satisface.
- Schimbări în legi sau reglementări sau politici guvernamentale care se așteaptă să afecteze în mod negativ entitatea.
- Catastrofe neasigurate sau asigurate inadecvat atunci când acestea se produc.

Importanța unor astfel de evenimente sau condiții poate fi adesea atenuată de alți factori. De exemplu, efectul incapacității unei entități de a-și plăti datoriile în mod normal poate fi contrabalansat de planurile conducerii de a menține fluxuri de numerar adecvate prin mijloace alternative, cum ar fi vânzarea de active, reeșalonarea datoriilor, sau obținerea de capital suplimentar. În mod similar, pierderea unui furnizor principal poate fi atenuată prin disponibilitatea unei surse de aprovizionare alternative adecvate.

- A4. Procedurile de evaluare a riscului prevăzute la punctul 10 ajută auditorul să determine dacă utilizarea de către conducere a continuității activității ca bază de contabilizare ar putea reprezenta un aspect important, precum și impactul acesteia asupra planificării auditului. De asemenea, aceste proceduri permit desfășurarea mai din timp a unor discuții cu conducerea, inclusiv discuții privind planurile conducerii și rezolvarea oricăror probleme identificate legate de continuitatea activității.

*Considerente specifice entităților mici (a se vedea pct. 10)*

- A5. Dimensiunea unei entități poate afecta capacitatea acesteia de rezista condițiilor adverse. O entitate mică poate fi capabilă să răspundă rapid la exploatarea oportunităților, însă este posibil să nu dispună de rezervele necesare susținerii operațiunilor.
- A6. Condițiile de o relevanță aparte pentru entitățile mici includ riscul ca băncile și alți creditori să înceteze să mai susțină entitatea, la fel ca și posibila pierdere a unui furnizor principal, client principal, angajat cheie, sau a dreptului de a opera sub o licență, franciză sau altă înțelegere legală

*Păstrarea atenției pe parcursul auditului la probe de audit privind evenimente și condiții (a se vedea pct. 11)*

- A7. ISA 315 (revizuit) prevede ca auditorul să își revizuiască evaluarea cu privire la riscuri și să modifice în mod corespunzător procedurile de audit subsecvente planificate atunci când, pe parcursul auditului, se obțin probe de

audit suplimentare care afectează evaluarea riscului de către auditor<sup>10</sup>. Dacă, după ce auditorul a realizat evaluarea riscurilor, sunt identificate evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea, în plus față de procedurile prevăzute la punctul 16, evaluarea auditorului cu privire la riscurile de denaturare semnificativă ar putea necesita revizuire. Existența unor astfel de evenimente sau condiții ar putea afecta și natura, momentul și întinderea procedurilor subsecvente ale auditorului, ca răspuns la riscurile evaluate. ISA 330<sup>11</sup> stabilește cerințe și oferă îndrumare cu privire la acest aspect.

### **Aprecierea evaluării conducerii**

*Evaluarea și analiza justificativă a conducerii și aprecierea auditorului (a se vedea pct. 12)*

- A8. Evaluarea de către conducere a capacității entității de a-și continua activitatea reprezintă o parte cheie a considerației auditorului cu privire la utilizarea de către conducere a continuității activității ca bază de contabilizare.
- A9. Nu este responsabilitatea auditorului să rectifice lipsa de analiză din partea conducerii. În anumite circumstanțe totuși, lipsa unei analize detaliate din partea conducerii, care să îi justifice evaluarea, ar putea să nu împiedice auditorul în a formula o concluzie asupra măsurii în care utilizarea de către conducere a continuității activității ca bază de contabilizare este adecvată în circumstanțele date. De exemplu, acolo unde există un istoric de operațiuni profitabile și acces facil la surse de finanțare, conducerea își poate realiza evaluarea fără o analiză detaliată. În acest caz, auditorul poate aprecia gradul de adecvare a evaluării conducerii fără a efectua proceduri de apreciere detaliate, dacă celelalte proceduri de audit ale auditorului sunt suficiente pentru a permite acestuia să formuleze o concluzie asupra măsurii în care utilizarea de către management a continuității activității ca bază de contabilizare la întocmirea situațiilor financiare este adecvată în circumstanțele date.
- A10. În alte circumstanțe, aprecierea evaluării de către conducere a capacității entității de a-și continua activitatea, conform prevederilor punctului 12, poate include aprecierea procesului urmat de conducere în realizarea evaluării sale, a ipotezelor care stau la baza evaluării și a planurilor de acțiune viitoare ale conducerii, precum și a fezabilității planurilor conducerii, în circumstanțele date.

---

<sup>10</sup> ISA 315 (Revizuit), punctul 31

<sup>11</sup> ISA 330, *Răspunsul auditorului la riscurile evaluate*

*Perioada evaluării conducerii (a se vedea pct. 13)*

- A11. Majoritatea cadrelor de raportare financiară care solicită o evaluare explicită din partea conducerii specifică perioada pentru care conducerea trebuie să ia în considerare toate informațiile disponibile<sup>12</sup>.

*Considerente specifice entităților mici (a se vedea pct. 12–13)*

- A12. În numeroase cazuri, conducerea entităților mici este posibil să nu fi pregătit o evaluare detaliată a capacității entității de a-și continua activitatea, dar în schimb ar putea să se bazeze pe cunoașterea în profunzime a afacerii și a perspectivelor sale de viitor anticipate. Cu toate acestea, în conformitate cu cerințele prezentului ISA, auditorul trebuie să aprecieze evaluarea de către conducere a capacității entității de a-și continua activitatea. Pentru entitățile mici, ar putea fi adecvat să se discute cu conducerea în legătură cu finanțarea pe termen mediu și lung a entității, cu condiția ca opiniile conducerii să poată fi coroborate cu probe documentare suficiente și ca acestea să nu fie inconsecvente cu înțelegerea auditorului asupra entității. Din acest motiv, cerința prevăzută la punctul 13 ca auditorul să solicite conducerii să își extindă evaluarea ar putea fi satisfăcută, de exemplu, prin discuții, interviuri și inspectarea documentelor justificative, cum ar fi comenzi primite pentru livrări viitoare, evaluate din punctul de vedere al fezabilității sau susținute în alte moduri.

- A13. Susținerea continuă din partea proprietarului-manager este adesea importantă pentru capacitatea entităților mici de a-și continua activitatea. Acolo unde o entitate mică este finanțată în mare măsură printr-un împrumut acordat de proprietarul-manager, ar putea fi important ca aceste fonduri să nu fie retrase. De exemplu, continuitatea unei entități mici cu dificultăți financiare ar putea depinde de subordonarea de către proprietarul-manager a unui împrumut pentru entitate în favoarea băncilor sau altor creditori, sau de de sprijinirea de către proprietarul-manager a unui împrumut pentru entitate cu garanții aflate în proprietatea sa personală. În astfel de circumstanțe, auditorul ar putea obține probe documentare adecvate cu privire la subordonarea împrumutului proprietarului-manager sau cu privire la garanție. Acolo unde entitatea este dependentă de sprijin suplimentar din partea proprietarului-manager, auditorul ar putea evalua capacitatea proprietarului-manager de a-și respecta obligațiile asumate prin contractual de susținere. În plus, auditorul ar putea solicita confirmarea scrisă cu privire la termenii și condițiile asociate unui astfel de sprijin, precum și la intenția sau înțelegerea proprietarului-manager.

**Perioada necuprinsă în evaluarea conducerii (a se vedea pct. 15)**

- A14. Conform prevederilor punctului 11, auditorul rămâne atent la posibilitatea existenței unor evenimente cunoscute, programate sau nu, sau a unor con-

<sup>12</sup> De exemplu, IAS 1 definește aceasta ca o perioadă ce ar trebui să fie de cel puțin, dar fără a se limita la, douăsprezece luni de la sfârșitul perioadei de raportare.

diții care se vor produce în afara perioadei de evaluare utilizate de către conducere, care ar putea pune în discuție gradul de adecvare a utilizării de conducere a continuității activității ca bază de contabilizare la întocmirea situațiilor financiare. Întrucât gradul de incertitudine asociat rezultatului unui eveniment sau unei condiții crește pe măsură ce evenimentul sau condiția se produce într-un viitor mai îndepărtat, la considerarea evenimentelor sau condițiilor situate mai departe în viitor, indiciile privind existența unor aspecte legate de continuitatea activității trebuie să fie semnificative, înainte ca auditorul să aibă în vedere întreprinderea unor acțiuni viitoare. Dacă sunt identificate astfel de evenimente sau condiții, auditorul ar putea fi nevoit să solicite conducerii să aprecieze importanța potențială a evenimentului sau condiției în contextul evaluării sale asupra capacității entității de a-și continua activitatea. În aceste circumstanțe, se aplică procedurile prevăzute la punctul 16.

- A15. În afara interviuării conducerii, auditorul nu are o altă responsabilitate de a efectua orice alte proceduri de audit, în vederea identificării unor evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative asupra capacității entității de a-și continua activitatea dincolo de perioada evaluată de către conducere care, după cum s-a discutat la punctul 13, ar trebui să fie de cel puțin douăsprezece luni de la data situațiilor financiare.

**Proceduri suplimentare de audit în cazul identificării unor evenimente sau condiții** (a se vedea pct.16)

- A16. Procedurile de audit relevante pentru cerința prevăzută la punctul 16 ar putea include următoarele:

- Analizarea și discutarea cu conducerea a fluxului de numerar, profitului și altor previziuni relevante.
- Analizarea și discutarea ultimelor situații financiare interimare disponibile ale entității.
- Citirea condițiilor legate de obligațiuni sau contracte de împrumut și determinarea faptului dacă ele au fost încălcate.
- Citirea minutelor întâlnirilor asociaților, ale persoanelor responsabile cu guvernarea și ale comitetelor relevante pentru mențiuni legate de dificultăți financiare.
- Intervievarea consilierului juridic al entității cu privire la existența unor litigii și pretenții și rezonabilitatea evaluării conducerii cu privire la rezultatele acestora și estimarea implicațiilor financiare ale acestora.
- Confirmarea existenței, legalității și gradului de aplicare a aranjamentelor cu părțile afiliate și terțe părți, pentru a oferi și menține sprijin financiar și evaluarea capacității financiare a unor asemenea părți de a oferi fonduri suplimentare.

- Evaluarea planurilor entității de a rezolva comenzile neonorate ale clienților.
- Efectuarea procedurilor de audit cu privire la evenimente ulterioare pentru a le identifica pe acelea care fie atenuază, fie afectează în alt mod capacitatea entității de a-și continua activitatea.
- Confirmarea existenței, termenilor și caracterului adecvat al facilităților de împrumut.
- Obținerea și revizuirea rapoartelor privind acțiuni regulamentare.
- Determinarea caracterului adecvat al sprijinului pentru orice acțiune planificată de vânzare de active.

*Evaluarea planurilor de acțiune viitoare ale conducerii* (a se vedea pct. 16 lit. (b))

A17. Evaluarea planurilor de acțiune viitoare ale conducerii ar putea include interviuarea conducerii cu privire la planurile sale de acțiune viitoare, inclusiv, de exemplu, planurile de a lichida active, împrumuta bani sau restructura datorii, de a reduce sau amâna cheltuieli, sau de a crește capitalul.

*Perioada de evaluare a conducerii* (a se vedea pct. 16 lit. (c))

A18. În plus față de procedurile solicitate la punctul 16, litera (c), auditorul ar putea compara:

- Informațiile financiare prognozate pentru perioadele anterioare recente, cu rezultatele istorice; și
- Informațiile financiare prognozate pentru perioada curentă cu rezultatele obținute la zi.

A19. Acolo unde ipotezele conducerii includ susținere continuată din partea terților, fie prin subordonarea împrumuturilor, angajamente de a menține sau furniza finanțare suplimentară, fie prin garanții și o astfel de susținere este importantă pentru capacitatea entității de a-și continua activitatea, auditorul ar putea fi nevoit să ia în considerare solicitarea unei confirmări scrise (inclusiv a termenilor și condițiilor) din partea acelor terțe părți și de a obține probe cu privire la capacitatea acestora de a furniza un astfel de sprijin.

*Declarații scrise* (a se vedea pct. 16 lit. (e))

A20. Auditorul ar putea considera adecvată obținerea unor declarații scrise specifice dincolo de cele solicitate la punctul 16, pentru susținerea probelor de audit obținute cu privire la planurile de acțiune viitoare ale conducerii, în legătură cu evaluarea de către aceasta a continuității activității și la fezabilitatea acestor planuri.

## Concluziile auditorului

*Incertitudine semnificativă legată de evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea (a se vedea pct. 18–19)*

A21. Formularea ”incertitudine semnificativă” este utilizată în IAS 1 la discutarea incertitudinilor legate de evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea, care ar trebui prezentate în situațiile financiare. În alte cadre de raportare financiară, formularea ”incertitudine semnificativă” este utilizată în circumstanțe similare.

*Caracterul adecvat al prezentărilor atunci când au fost identificate evenimente sau condiții și există o incertitudine semnificativă*

A22. La punctul 18 se explică faptul că există o incertitudine semnificativă atunci când magnitudinea impactului potențial al evenimentelor sau condițiilor și probabilitatea de apariție sunt de așa natură încât este necesară o prezentare adecvată pentru a se realiza o prezentare fidelă (în cazul cadrelor de prezentare fidelă), sau pentru ca situațiile financiare să nu inducă în eroare (în cazul cadrelor de conformitate). Punctul 18 solicită auditorului să formuleze o concluzie cu privire la existența unei astfel de incertitudini semnificative, indiferent dacă și cum este definită o incertitudine semnificativă în cadrul de raportare financiară aplicabil.

A23. Punctul 19 solicită auditorului să determine dacă prezentările din situațiile financiare abordează aspectele prezentate la acel punct. Această determinare este suplimentară față de determinarea de către auditor a măsurii în care prezentările legate de o incertitudine semnificativă solicitate de cadrul de raportare financiară aplicabil, sunt adecvate. Prezentările solicitate de unele cadre de raportare financiară, care sunt suplimentare aspectelor descrise la punctul 19, se pot referi la:

- Evaluarea de către conducere a importanței evenimentelor sau condițiilor legate de capacitatea entității de a-și îndeplini obligațiile;
- Raționamentele semnificative realizate de conducere ca parte a evaluării sale asupra capacității entității de a-și continua activitatea.

Unele cadre de raportare financiară pot oferi îndrumări suplimentare cu privire la considerarea de către conducere a magnitudinii impactului potențial al principalelor evenimente sau condiții, precum și a probabilității și momentului apariției acestora.

*Caracterul adecvat al prezentărilor atunci când au fost identificate evenimente sau condiții, dar nu există nicio incertitudine semnificativă (a se vedea pct. 20)*

A24. Chiar și în cazul în care nu există nicio incertitudine semnificativă, punctul 20 solicită auditorului să evalueze dacă, din perspectiva cerințelor cadrului

de raportare financiară aplicabil, situațiile financiare furnizează o prezentare adecvată legată de evenimentele sau condițiile care ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea. Unele cadre de raportare financiară pot aborda prezentări legate de:

- Principalele evenimente sau condiții;
- Evaluarea de către conducere a importanței acelor evenimente sau condiții, în relație cu capacitatea entității de a-și îndeplini obligațiile;
- Planurile conducerii care atenuează efectul acestor evenimente sau condiții; sau
- Raționamentele semnificative realizate de către conducere ca parte a evaluării capacității entității de a-și continua activitatea.

A25. Când situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă, evaluarea de către auditor a măsurii în care în situațiile financiare realizează prezentarea fidelă include considerarea prezentării generale, a structurii și conținutului situațiilor financiare, precum și a măsurii în care în situațiile financiare, inclusiv în notele aferente, se reprezintă tranzacțiile și evenimentele care stau la baza acestora în așa fel încât prezentarea fidelă este realizată.<sup>13</sup> În funcție de fapte și circumstanțe, auditorul ar putea stabili că sunt necesare prezentări suplimentare pentru a se realiza prezentarea fidelă. Acesta poate fi cazul, de exemplu, atunci când au fost identificate evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea dar, pe baza probelor de audit obținute, auditorul concluzionează că nu există nicio incertitudine semnificativă și cadrul de raportare financiară aplicabil nu îi solicită în mod explicit nicio prezentare legată de aceste circumstanțe.

### **Implicații pentru raportul auditorului**

*Utilizarea continuității activității ca bază de contabilizare este inadecvată (a se vedea pct. 21)*

A26. Dacă la întocmirea situațiilor financiare s-a utilizat continuitatea activității ca bază de contabilizare dar, conform raționamentului auditorului, utilizarea de către conducere a continuității activității ca bază de contabilizare în situațiile financiare nu este adecvată, cerința prevăzută la punctul 21 ca auditorul să exprime o opinie modificată se aplică, indiferent dacă situațiile financiare includ sau nu prezentarea asupra utilizării neadecvate de către conducere a continuității activității ca bază de contabilizare.

A27. Când utilizarea continuității activității ca bază de contabilizare nu este adecvată în circumstanțele date, conducerii i s-ar putea solicita, sau aceasta ar putea opta, să întocmească situațiile financiare pe o altă bază (de exem-

<sup>13</sup> ISA 700 (Revizuit), *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*, punctul 14

plu, pe bază de lichidare). Auditorul ar putea fi capabil să efectueze un audit al acelor situații financiare, cu condiția ca auditorul să considere că cealaltă bază de contabilizare este acceptabilă în circumstanțele date. Auditorul ar putea fi capabil să exprime o opinie nemodificată asupra acelor situații financiare, cu condiția existenței unei prezentări adecvate în cadrul acestora a bazei de contabilizare utilizate la întocmirea situațiilor financiare, însă ar putea considera adecvat sau necesar să includă în raportul auditorului un Paragraf de evidențiere a unor aspecte, în conformitate cu ISA 706 (Revizuit)<sup>14</sup>, pentru a atrage atenția utilizatorului asupra bazei alternative de contabilizare și a motivelor utilizării acesteia.

*Utilizarea continuității activității ca bază de contabilizare este adecvată, dar există o incertitudine materială (a se vedea pct. 22–23)*

- A28. Identificarea unei incertitudini semnificative reprezintă un aspect important pentru înțelegerea de către utilizatori a situațiilor financiare. Utilizarea unei secțiuni separate, cu un titlu care include referința la faptul că există o incertitudine semnificativă legată de continuitatea activității atrage atenția utilizatorilor asupra acestei circumstanțe.
- A29. Anexa la prezentul ISA furnizează exemple de declarații care trebuie incluse în raportul auditorului cu privire la situațiile financiare, atunci când Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) reprezintă cadrul de raportare financiară aplicabil. Dacă se utilizează un alt cadru de raportare financiară aplicabil, în afara IFRS, ar putea fi necesar ca declarațiile ilustrative prezentate în Anexa la prezentul ISA să fie adaptate, astfel încât să reflecte aplicarea celui alt cadru de raportare financiară, în circumstanțele date.
- A30. La punctul 22 sunt stabilite informațiile minime care trebuie prezentate în raportul auditorului, în fiecare din circumstanțele descrise. Auditorul ar putea furniza informații suplimentare pentru a completa declarațiile solicitate, de exemplu pentru a explica:
- Faptul că existența unei incertitudini semnificative este fundamentală pentru înțelegerea de către utilizatori a situațiilor financiare<sup>15</sup>;
  - Modul în care aspectul a fost abordat în cadrul auditului. (a se vedea pct. A1)

Prezentarea adecvată a unei incertitudini semnificative este realizată în situațiile financiare (a se vedea pct. 22)

- A31. Exemplul 1 din Anexa la prezentul ISA reprezintă un exemplu de raport al auditorului, pentru situația în care auditorul a obținut probe de audit sufi-

<sup>14</sup> ISA 706 (Revizuit), *Paragrafele de evidențiere a unor aspecte și paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului independent*

<sup>15</sup> ISA 706 (Revizuit), punctul A2



ciente și adecvate cu privire la gradul de adecvare a utilizării de către conducere a continuității activității ca bază de contabilizare, însă există o incertitudine semnificativă și prezentarea în situațiile financiare este adecvată. Anexa la ISA 700 (Revizuit) include, de asemenea, exemple de formulări care trebuie incluse în raportul auditorului pentru toate entitățile, cu privire la continuitatea activității, pentru a descrie responsabilitățile respective ale persoanelor responsabile pentru situațiile financiare și ale auditorului, cu privire la continuitatea activității.

Prezentarea adecvată a unei incertitudini semnificative nu este realizată în situațiile financiare (a se vedea pct. 23)

- A32. Exemplele 2 și 3 din Anexa la prezentul ISA reprezintă modele de rapoarte ale auditorului care conțin opinii cu rezerve, respectiv contrare, când auditorul a obținut probe de audit suficiente și adecvate cu privire la gradul de adecvare a utilizării de către conducere a continuității activității ca bază de contabilizare, însă prezentarea adecvată a unei incertitudini semnificative în situațiile financiare nu este realizată.
- A33. În situațiile care implică incertitudini multiple, care sunt semnificative pentru situațiile financiare în ansamblu, auditorul ar putea considera adecvat, în cazuri extrem de rare, să declare imposibilitatea de a exprima o opinie, în locul includerii declarațiilor prevăzute la punctul 22. ISA 705 (Revizuit) oferă îndrumări cu privire la acest aspect.<sup>16</sup>

Comunicarea cu organele de reglementare (A se vedea pct. 22–23)

- A34. În cazul în care auditorul unei entități reglementate consideră că ar putea fi necesar să includă în raportul auditorului o referință la aspecte legate de continuitatea activității, auditorul ar putea avea o obligație de a comunica cu autoritățile aplicabile de reglementare, aplicare sau supraveghere.

Conducerea nu este dispusă să realizeze sau să își extindă evaluarea (a se vedea pct. 24)

- A35. În anumite circumstanțe, auditorul ar putea considera necesar să solicite conducerii să realizeze sau să își extindă evaluarea. În cazul în care conducerea nu este dispusă să facă acest lucru, ar putea fi adecvată o opinie cu rezerve sau imposibilitatea exprimării unei opinii în raportul auditorului, întrucât ar putea să nu fie posibil ca auditorul să obțină probe de audit suficiente și adecvate cu privire la utilizarea de către conducere a continuității activității ca bază de contabilizare în întocmirea situațiilor financiare, precum probe de audit privind existența unor planuri pe care conducerea le-a pus în aplicare sau existența altor factori de atenuare.

<sup>16</sup> ISA 705 (revizuit), punctul 10

**Anexă**

(a se vedea pct. A29, A31–A32)

**Exemple de rapoarte ale auditorului cu privire la continuitatea activității**

- Exemplul 1: Un raport al auditorului care conține o opinie nemodificată, în situația în care auditorul a ajuns la concluzia că există o incertitudine semnificativă și prezentarea în situațiile financiare este adecvată.
- Exemplul 2: Un raport al auditorului care conține o opinie cu rezerve, în situația în care auditorul a ajuns la concluzia că există o incertitudine semnificativă și situațiile financiare sunt denaturate semnificativ, din cauza prezentării inadecvate.
- Exemplul 3: Un raport al auditorului care conține o opinie contrară, în situația în care auditorul a ajuns la concluzia că există o incertitudine semnificativă și situațiile financiare omit prezentările necesare, legate de o incertitudine semnificativă.

**Exemplul 1 – Opinie nemodificată în situația în care există o incertitudine semnificativă și prezentarea în situațiile financiare este adecvată**

În contextul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități cotate care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică ISA 600<sup>1</sup> nu se aplică).
- Situațiile financiare sunt întocmite de către conducerea entității, în conformitate cu IFRS-urile (cadru de raportare cu scop general).
- Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210.<sup>2</sup>
- Auditorul a concluzionat că, pe baza probelor de audit obținute, este adecvată o opinie nemodificată (adică ”curată”).
- Cerințele etice relevante care se aplică auditului sunt cele ale jurisdicției.
- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că există o incertitudine semnificativă legată de evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea. Prezentarea incertitudinii semnificative în situațiile financiare este adecvată.
- Aspectele cheie de audit au fost comunicate în conformitate cu ISA 701.
- Auditorul a obținut toate celelalte informații înainte de data raportului auditorului și nu a identificat deocamdată o denaturare semnificativă în acestea.
- Persoanele responsabile de supravegherea situațiilor financiare sunt diferite de cele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare.
- În plus față de auditul situațiilor financiare, auditorul are și alte responsabilități de raportare, prevăzute de legislația locală.

<sup>1</sup> ISA 600, *Considerente speciale – auditul situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)*

<sup>2</sup> ISA 210, *Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit*

## RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către acționarii Companiei ABC [sau Către Alt Destinatar Adecvat]

### Report cu privire la auditul situațiilor financiare<sup>3</sup>

#### Opinie

Am auditat situațiile financiare ale companiei ABC (Compania), 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 notele la situațiile financiare, inclusiv un sumar al politicilor contabile semnificative.

În opinia noastră, situațiile financiare anexate prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative (sau *oferă o imagine corectă și fidelă cu privire la*) poziția financiară a Companiei la data de 31 decembrie 20X1, precum și (*la*) performanța sa financiară și fluxurile sale de trezorerie aferente exercițiului încheiat la data respectivă, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri).

#### Baza pentru opinie

Am desfășurat auditul nostru în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri). Responsabilitățile noastre în baza acestor standarde sunt descrise detaliat în secțiunea *Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare* din raportul nostru. Suntem independenți față de Companie, conform cerințelor etice relevante pentru auditul situațiilor financiare din *[jurisdicția]* și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități etice, conform acestor cerințe. Credem că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră.

#### Incertitudine semnificativă legată de continuitatea activității

Atragem atenția asupra Notei 6 la situațiile financiare, conform căreia Compania a înregistrat o pierdere netă de ZZZ în cursul exercițiului încheiat la 31 decembrie 20X1 și, la data respectivă, datoriile curente ale Companiei depășeau activele totale ale acesteia cu YYY. După cum se arată în Nota 6, aceste evenimente sau condiții, împreună cu alte aspecte prezentate în Nota 6, indică existența unei incertitudini semnificative care ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea Companiei de a-și continua activitatea. Opinia noastră nu este modificată cu privire la acest aspect.

#### Aspectele cheie de audit

Aspectele cheie de audit sunt acele aspecte care, în baza raționamentului nostru profesional, au avut cea mai mare importanță pentru auditul situațiilor financiare din

---

<sup>3</sup> Subtitlul „Report cu privire la auditul situațiile financiare” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu „Report cu privire la alte dispoziții legale și de reglementare” nu este aplicabil

perioada curentă. Aceste aspecte au fost abordate în contextul auditului situațiilor financiare în ansamblu și în formarea opiniei noastre asupra acestora și nu oferim o opinie separată cu privire la aceste aspecte. În plus față de aspectul descris în secțiunea *Incertitudine semnificativă legată de continuitatea activității*, am determinat că aspectele descrise mai jos reprezintă aspecte cheie de audit care trebuie comunicate în raportul nostru.

[*Descrierea fiecărui aspect cheie de audit în conformitate cu ISA 701.*]

**Alte informații [sau un alt titlu adecvat, precum ”Informații, altele decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea”]**

[*Raportare în conformitate cu cerințele de raportare din ISA 720 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din Anexa 2 a ISA 720 (Revizuit).*]

**Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu governanța pentru situațiile financiare<sup>4</sup>**

[*Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).*<sup>5</sup>]

**Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare**

[*Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).*]

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

[*Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).*]

Partenerul de misiune al auditului pentru care s-a întocmit acest raport al auditorului independent este [nume] .

[*Semnătura în numele firmei de audit, în numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție*]

[*Adresa auditorului*]

[*Data*]

<sup>4</sup> În aceste exemple de rapoarte ale auditorului, este posibil să fie necesară înlocuirea termenilor ”conducere” și ”persoane responsabile cu governanța” cu un alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal din respectiva jurisdicție

<sup>5</sup> Punctele 34 și 39 din ISA 700 (Revizuit) prevăd formulările care trebuie incluse în raportul auditorului pentru toate entitățile, cu privire la continuitatea activității, pentru a descrie responsabilitățile respective ale persoanelor responsabile pentru situațiile financiare și ale auditorului, în legătură cu continuitatea activității.

**Exemplul 2 – Opinie cu rezerve, în situația în care există o incertitudine semnificativă și situațiile financiare sunt denaturate semnificativ din cauza prezentării inadecvate**

În contextul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități cotate care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică ISA 600 nu se aplică).
- Situațiile financiare sunt întocmite de către conducerea entității, în conformitate cu IFRS-urile (cadru de raportare cu scop general).
- Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210.
- Cerințele etice relevante care se aplică auditului sunt cele ale jurisdicției.
- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că există o incertitudine semnificativă legată de evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea. Nota yy la situațiile financiare discută magnitudinea aranjamentelor financiare, data expirării și valoarea totală a aranjamentelor financiare; cu toate acestea, situațiile financiare nu includ o prezentare a impactului, sau a disponibilității refinanțării și nici nu redau o apreciere a acestei situații ca fiind o incertitudine semnificativă.
- Situațiile financiare sunt denaturate semnificativ din cauza prezentării inadecvate a incertitudinii semnificative. Este exprimată o opinie cu rezerve, întrucât auditorul a concluzionat că efectele asupra situațiilor financiare ale acestei prezentări inadecvate sunt semnificative, dar nu grave, pentru situațiile financiare.
- Aspectele cheie de audit au fost comunicate în conformitate cu ISA 701.
- Auditorul a obținut toate celelalte informații înainte de data raportului auditorului, iar aspectul care a dus la opinia cu rezerve asupra situațiilor financiare afectează și celelalte informații.
- Persoanele responsabile de supravegherea situațiilor financiare sunt diferite de cele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare.
- În plus față de auditul situațiilor financiare, auditorul are și alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația locală.

## RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către Acționarii Companiei ABC [sau Către Alt Destinatar Adecvat]

### Raport cu privire la auditul situațiilor financiare<sup>6</sup>

#### Opinie cu rezerve

Am auditat situațiile financiare ale companiei ABC (Compania), 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 notele la situațiile financiare, inclusiv un sumar al politicilor contabile semnificative.

În opinia noastră, cu excepția prezentării incomplete a informațiilor la care se face referire în secțiunea *Baza pentru opinia cu rezerve* din raportul nostru, situațiile financiare anexate prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative (sau *oferă o imagine corectă și fidelă cu privire la*) poziția financiară a Companiei la data de 31 decembrie 20X1, precum și (*la*) performanța sa financiară și fluxurile sale de trezorerie aferente exercițiului încheiat la data respectivă, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri).

#### Baza pentru opinia cu rezerve

După cum s-a discutat în Nota yy, aranjamentele financiare ale Companiei expiră și sumele datorate trebuie achitate la data de 19 martie 20X2. Compania nu a fost capabilă să renegocieze sau să obțină altă finanțare. Această situație indică existența unei incertitudini semnificative care poate genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea Companiei de a-și continua activitatea. Situațiile financiare nu prezintă în mod adecvat acest aspect.

Am desfășurat auditul nostru în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri). Responsabilitățile noastre în baza acestor standarde sunt descrise detaliat în secțiunea *Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare* din raportul nostru. Suntem independenți față de Companie, conform cerințelor etice relevante pentru auditul situațiilor financiare din *[jurisdicția]* și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități etice, conform acestor cerințe. Credem că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră cu rezerve.

**Alte informații [sau un alt titlu adecvat, precum ”Informații, altele decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea”]**

[Raportare în conformitate cu cerințele de raportare din ISA 720 (Revizuit) – a se

<sup>6</sup> Subtitlul „Raport cu privire la auditul situațiile financiare” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu „Raport cu privire la alte dispoziții legale și de reglementare” nu este aplicabil

vedea Exemplul 6 din Anexa 2 a ISA 720 (Revizuit). Ultimul paragraf al secțiunii privind alte informații din Exemplul 6 va fi adaptat pentru a descrie aspectul specific care duce la opinia cu rezerve care afectează și acele alte informații.]

### **Aspectele cheie de audit**

Aspectele cheie de audit sunt acele aspecte care, în baza raționamentului nostru profesional, au avut cea mai mare importanță pentru auditul situațiilor financiare din perioada curentă. Aceste aspecte au fost abordate în contextul auditului situațiilor financiare în ansamblu și în formarea opiniei noastre asupra acestora și nu oferim o opinie separată cu privire la aceste aspecte. În plus față de aspectul descris în secțiunea *Baza pentru opinia cu rezerve*, am determinat că aspectele descrise mai jos reprezintă aspecte cheie de audit care trebuie comunicate în raportul nostru.

[Descrierea fiecărui aspect cheie de audit în conformitate cu ISA 701.]

### **Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernarea pentru situațiile financiare<sup>7</sup>**

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).<sup>8</sup>]

### **Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare**

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).]

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

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).]

Partenerul de misiune al auditului pentru care s-a întocmit acest raport al auditorului independent este [nume].

[Semnătura în numele firmei de audit, în numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție]

[Adresa auditorului]

[Data]

<sup>7</sup> Sau alți termeni care sunt adecvați în contextul cadrului legal al jurisdicției specifice

<sup>8</sup> Punctele 34 și 39 din ISA 700 (Revizuit) prevăd formulările care trebuie incluse în raportul auditorului pentru toate entitățile, cu privire la continuitatea activității, pentru a descrie responsabilitățile respective ale persoanelor responsabile pentru situațiile financiare și ale auditorului, în legătură cu continuitatea activității.



**Exemplul 3 – Opinie contrară, în situația în care există o incertitudine semnificativă, care nu este prezentată în situațiile financiare**

În contextul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități, alta decât o entitate cotate, care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică ISA 600 nu se aplică).
- Situațiile financiare sunt întocmite de către conducerea entității, în conformitate cu IFRS-urile (cadru de raportare cu scop general).
- Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210.
- Cerințele etice relevante care se aplică auditului sunt cele ale jurisdicției.
- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că există o incertitudine semnificativă, legată de evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea, iar Compania ia în considerare falimentul. Situațiile financiare omit prezentările necesare, legate de incertitudinea semnificativă. Este exprimată o opinie contrară, întrucât efectele unei astfel de omisiuni asupra situațiilor financiare sunt atât semnificative, cât și grave.
- Auditorului nu i s-a solicitat și nici nu a decis, în alt fel, să comunice aspectele cheie de audit în conformitate cu ISA 701.
- Auditorul a obținut toate celelalte informații înainte de data raportului auditorului, iar aspectul care duce la opinia cu rezerve/contrară cu privire la situațiile financiare afectează și celelalte informații.
- Persoanele responsabile de supravegherea situațiilor financiare sunt diferite de cele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare.
- În plus față de auditul situațiilor financiare, auditorul are și alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația locală.

## RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către Acționarii Companiei ABC [sau Către Alt Destinatar Adecvat]

### Raport cu privire la auditul situațiilor financiare<sup>9</sup>

#### Opinie contrară

Am auditat situațiile financiare ale companiei ABC (Compania), 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 notele la situațiile financiare, inclusiv un sumar al politicilor contabile semnificative.

În opinia noastră, din cauza omiterii informațiilor menționate în secțiunea *Baza pentru opinia contrară* din raportul nostru, situațiile financiare anexate nu prezintă fidel (sau *nu oferă o imagine corectă și fidelă cu privire la*) poziția financiară a Companiei la data de 31 decembrie 20X1, precum și (*la*) performanța sa financiară și fluxurile sale de trezorerie aferente exercițiului încheiat la data respectivă, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri).

#### Baza pentru opinia contrară

Contractele de finanțare ale Companiei au expirat, iar suma datorată trebuia achitată la data de 31 decembrie 20X1. Compania nu a fost capabilă să renegocieze sau să obțină o altă finanțare și ia în considerare declararea falimentului. Această situație indică existența unei incertitudini semnificative care ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea Companiei de a-și continua activitatea. Situațiile financiare nu prezintă în mod adecvat acest fapt.

Am desfășurat auditul nostru în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri). Responsabilitățile noastre în baza acestor standarde sunt descrise detaliat în secțiunea *Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare* din raportul nostru. Suntem independenți față de Companie, conform cerințelor etice relevante pentru auditul situațiilor financiare din [*jurisdicția*] și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități etice, conform acestor cerințe. Credem că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră contrară.

---

<sup>9</sup> Subtitlul „Raport cu privire la auditul situațiile financiare” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu „Raport cu privire la alte dispoziții legale și de reglementare” nu este aplicabil

**Alte informații [sau un alt titlu adecvat, precum ”Informații, altele decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea”]**

*[Raportare în conformitate cu cerințele de raportare din ISA 720 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 7 din Anexa 2 a ISA 720 (Revizuit). Ultimul paragraf al secțiunii privind alte informații din Exemplul 7 va fi adaptat pentru a descrie aspectul specific care duce la opinia contrară care afectează și celelalte informații.]*

**Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernarea pentru situațiile financiare<sup>10</sup>**

*[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit) <sup>11</sup> ]*

**Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare**

*[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).]*

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

*[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).]*

*[Semnătura în numele firmei de audit, în numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție]*

*[Adresa auditorului]*

*[Data]*

<sup>10</sup> Sau alți termeni care sunt adecvați în contextul cadrului legal al jurisdicției specifice

<sup>11</sup> Punctele 34 și 39 din ISA 700 (Revizuit) prevăd formulările care trebuie incluse în raportul auditorului pentru toate entitățile, cu privire la continuitatea activității, pentru a descrie responsabilitățile respective ale persoanelor responsabile pentru situațiile financiare și ale auditorului, în legătură cu continuitatea activității.

**STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 700 (REVIZUIT)**  
**FORMAREA UNEI OPINII ȘI RAPORTAREA CU PRIVIRE**  
**LA SITUAȚIILE FINANCIARE**

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele  
care se încheie la data de 15 decembrie 2016 sau ulterior acestei date)

**CUPRINS**

---

	Punct
<b>Introducere</b>	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA.....	1-4
Data intrării în vigoare .....	5
<b>Obiective</b> .....	6
<b>Definiții</b> .....	7-9
<b>Cerințe</b>	
Formarea unei opinii cu privire la situațiile financiare .....	10-15
Forma opiniei .....	16-19
Raportul auditorului .....	20-52
Informații suplimentare prezentate odată cu situațiile financiare.....	53-54
<b>Aplicare și alte materiale explicative</b>	
Aspecte calitative ale practicilor contabile ale entității.....	A1-A3
Politici contabile prezentate corespunzător în situațiile financiare .....	A4
Informațiile prezentate în situațiile financiare sunt relevante, credibile, comparabile și inteligibile.....	A5
Prezentarea efectului tranzacțiilor și evenimentelor semnificative asupra informațiilor cuprinse în situațiile financiare.....	A6
Evaluarea măsurii în care situațiile financiare realizează o prezentare fidelă.....	A7-A9
Descrierea cadrului de raportare financiară aplicabil.....	A10-A15
Forma opiniei.....	A16-A17
Raportul auditorului.....	A18-A77
Informații suplimentare prezentate odată cu situațiile financiare.....	A78-A84
Anexă: Exemple de rapoarte ale auditorului independent cu privire la situațiile financiare	

---

Standardul Internațional de Audit (ISA) 700, (Revizuit) *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

## Introducere

### Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitatea auditorului de a formula o opinie cu privire la situațiile financiare. De asemenea, acesta tratează forma și conținutul raportului auditorului, emis ca urmare a unui audit al situațiilor financiare.
2. ISA 7011 tratează responsabilitatea auditorului de a comunica aspectele cheie de audit în raportul auditorului. ISA 705<sup>2</sup> (Revizuit) și ISA 706<sup>3</sup> (Revizuit) tratează modul în care forma și conținutul raportului auditorului sunt afectate atunci când auditorul exprimă o opinie modificată sau include în raportul auditorului un Paragraf de evidențiere a unor aspecte sau un Paragraf privind alte aspecte. Există și alte ISA-uri care conțin cerințe de raportare aplicabile atunci când se emite raportul auditorului.
3. Prezentul ISA se aplică unui audit al unui set complet de situații financiare cu scop general și este scris în acest context. ISA 8004 tratează considerentele speciale în situația în care situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special. ISA 8055 tratează considerentele speciale aferente unui audit al unei situații financiare individuale sau al unui element, cont, sau aspect specific cuprins într-o situație financiară. Prezentul ISA se aplică și auditurilor la care se aplică ISA 800 sau ISA 805.
4. Cerințele prezentului ISA au drept scop stabilirea unui echilibru adecvat între nevoia globală de consecvență și comparabilitate în raportarea auditorului și nevoia de a spori valoarea raportării auditorului, făcând informațiile oferite în raportul auditorului mai relevante pentru utilizatori. Prezentul ISA promovează consecvența în raportul auditorului, dar recunoaște și nevoia de flexibilitate, pentru a se putea lua în considerare circumstanțele specifice ale jurisdicțiilor individuale. Consecvența din raportul auditorului, atunci când auditul a fost efectuat în conformitate cu ISA-urile, promovează credibilitatea pe piața globală, facilitând identificarea acelor audituri care au fost efectuate în conformitate cu standarde recunoscute la nivel global. Aceasta ajută, de asemenea, la promovarea înțelegerii de către utilizator și la identificarea circumstanțelor neobișnuite, când acestea apar.

---

<sup>1</sup> ISA 701, *Comunicarea aspectelor cheie de audit în raportul auditorului independent*

<sup>2</sup> ISA 705 (Revizuit), *Modificări ale opiniei raportului auditorului independent*

<sup>3</sup> ISA 706 (Revizuit), *Paragrafele de evidențiere a unor aspecte și paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului independent*

<sup>4</sup> ISA 800, *Considerente speciale - auditul situațiilor financiare întocmite în conformitate cu cadrele de raportare cu scop special*

<sup>5</sup> ISA 805, *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare individuale și ale elementelor specifice, ale conturilor sau aspectelor unei situații financiare*

**Data intrării în vigoare**

5. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care se încheie la data de 15 decembrie 2016 sau ulterior acestei date.

**Obiective**

6. Obiectivele auditorului sunt:
- Formularea unei opinii cu privire la situațiile financiare, pe baza evaluării concluziilor trase de pe urma probelor de audit obținute; și
  - Exprimarea clară a acelei opinii prin intermediul unui raport scris.

**Definiții**

7. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
- Situații financiare cu scop general – Situațiile financiare întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop general.
  - 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. Cadrul de raportare financiară poate fi un cadru de prezentare fidelă sau un cadru de conformitate.

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

- Confirmă, în mod explicit sau implicit, faptul că, pentru a se realiza prezentarea fidelă a situațiilor financiare, poate fi necesar ca membrii conducerii să furnizeze prezentări mai ample decât cele solicitate, de regulă, de către cadru; sau
- Confirmă, în mod explicit, faptul că poate fi necesar pentru conducere să se abată de la o cerință a cadrului pentru a se obține o prezentare fidelă a situațiilor financiare. Se estimează că astfel de abateri vor fi necesare doar în circumstanțe extrem de rare.

Termenul “cadru de conformitate” este utilizat pentru a face referire la un cadru de raportare financiară care prevede conformitatea cu cerințele cadrului, dar care nu conține confirmările de la literele (i) și (ii) de mai sus.<sup>6</sup>

- Opinie nemodificată – Opinia exprimată de auditor atunci când acesta ajunge la concluzia că situațiile financiare sunt întocmite, sub toate

<sup>6</sup> ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*, punctul 13 litera (a)

aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.<sup>7</sup>

8. Referința la „situații financiare” din prezentul ISA se referă la „un set complet de situații financiare cu scop general.<sup>8</sup> Cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil determină prezentarea, structura și conținutul situațiilor financiare, precum și ceea ce constituie un set complet de situații financiare.
9. Referința la „Standardele Internaționale de Raportare Financiară” din prezentul ISA se referă la Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri) emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate, iar referința la „Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public” se referă la Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS-uri) emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public.

## Cerințe

### Formarea unei opinii cu privire la situațiile financiare

10. Auditorul trebuie să își formeze o opinie cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.<sup>9,10</sup>
11. Pentru formarea acelei opinii, auditorul trebuie să stabilească dacă auditorul a obținut o asigurare rezonabilă dacă situațiile financiare, în ansamblu, sunt lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare. Acea concluzie trebuie să ia în considerare:
  - (a) Concluzia auditorului, în conformitate cu ISA 330, că au fost obținute probe de audit suficiente și adecvate;<sup>11</sup>
  - (b) Concluzia auditorului, în conformitate cu ISA 450, că denaturările necorectate sunt semnificative, individual sau luate în ansamblu;<sup>12</sup> și
  - (c) Evaluările prevăzute la punctele 12-15.
12. Auditorul trebuie să evalueze dacă situațiile financiare sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cerințele cadrului de ra-

<sup>7</sup> Punctele 25-26 tratează formulările utilizate pentru exprimarea opiniei în cazul unui cadru de prezentare fidelă și, respectiv, al unui cadru de conformitate

<sup>8</sup> ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*, punctul 13 litera (f) stabilește conținutul situațiilor financiare.

<sup>9</sup> ISA 200, punctul 11

<sup>10</sup> Punctele 25-26 tratează formulările utilizate pentru exprimarea opiniei în cazul unui cadru de prezentare fidelă și, respectiv, al unui cadru de conformitate.

<sup>11</sup> ISA 330, *Răspunsul auditorului la riscurile evaluate*, punctul 26

<sup>12</sup> ISA 450, *Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului*, punctul 11



portare financiară aplicabil. Această evaluare trebuie să includă luarea în considerare a aspectelor calitative ale practicilor contabile ale entității, inclusiv indicatorii unui posibil subiectivism în raționamentele conducerii. (a se vedea pct. A1-A3)

13. Mai precis, auditorul trebuie să evalueze dacă, din perspectiva cerințelor cadrului de raportare financiară aplicabil:
  - (a) Situațiile financiare prezintă în mod corespunzător politicile contabile semnificative selectate și aplicate. Pentru a realiza această evaluare, auditorul trebuie să ia în considerare relevanța pentru entitate a politicilor contabile și măsura în care acestea au fost întocmite într-o manieră inteligibilă; (a se vedea pct. A4)
  - (b) Politicile contabile selectate și aplicate sunt consecvente cu cadrul de raportare financiară aplicabil și sunt corespunzătoare;
  - (c) Estimările contabile realizate de conducere sunt rezonabile;
  - (d) Informațiile prezentate în situațiile financiare sunt relevante, credibile, comparabile și inteligibile. Pentru a realiza această evaluare, auditorul trebuie să ia în considerare dacă
    - Au fost incluse informațiile care ar fi trebuit incluse și aceste informații sunt clasificate, agregate sau detaliate și caracterizate în mod corespunzător.
    - Prezentarea generală a situațiilor financiare a fost afectată negativ de includerea unor informații care nu sunt relevante, sau care împiedică o înțelegere corectă a aspectelor prezentate (a se vedea pct. A5)
  - (e) Situațiile financiare furnizează prezentări adecvate, care le permit utilizatorilor vizați să înțeleagă efectul tranzacțiilor și al evenimentelor semnificative asupra informațiilor cuprinse în situațiile financiare; și (a se vedea pct. A6)
  - (f) Terminologia utilizată în situațiile financiare, inclusiv titlul fiecărei situații financiare, este adecvat(ă).
14. Atunci când situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă, evaluarea prevăzută la punctele 12-13 trebuie să includă, de asemenea, măsura în care situațiile financiare realizează o prezentare fidelă. Evaluarea de către auditor cu privire la măsura în care situațiile financiare realizează o prezentare fidelă trebuie să aibă în vedere și: (a se vedea pct. A7-A9)
  - (a) Prezentarea generală, structura și conținutul situațiilor financiare; și
  - (b) Măsura în care situațiile financiare prezintă tranzacțiile și evenimentele de bază într-o manieră care realizează prezentarea fidelă.

15. Auditorul trebuie să evalueze măsura în care situațiile financiare fac referire la, sau descriu în mod adecvat, cadrul de raportare financiară aplicabil. (a se vedea pct. A10-A15)

### **Forma opiniei**

16. Auditorul trebuie să exprime o opinie nemodificată atunci când acesta ajunge la concluzia că situațiile financiare sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.
17. Dacă auditorul:
- (a) ajunge la concluzia că, pe baza probelor de audit obținute, situațiile financiare, în ansamblu, nu sunt lipsite de denaturări semnificative; sau
  - (b) nu poate obține probe de audit suficiente și adecvate pentru a ajunge la concluzia că situațiile financiare, în ansamblu, sunt lipsite de denaturări semnificative,
- auditorul trebuie să modifice opinia din raportul auditorului, în conformitate cu ISA 705 (Revizuit).
18. Dacă situațiile financiare, întocmite în conformitate cu cerințele unui cadru de prezentare fidelă, nu realizează prezentarea fidelă, auditorul trebuie să discute acest aspect cu conducerea și, în funcție de cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil și de modul în care este rezolvată situația, trebuie să decidă dacă este necesară modificarea opiniei din raportul auditorului, în conformitate cu ISA 705 (Revizuit). (a se vedea pct. A16)
19. Atunci când situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu un cadru de conformitate, auditorului nu i se solicită să evalueze măsura în care situațiile financiare realizează prezentarea fidelă. Cu toate acestea, dacă în circumstanțe extrem de rare, auditorul ajunge la concluzia că astfel de situații financiare induc în eroare, auditorul trebuie să discute acest aspect cu conducerea și, în funcție de modul în care este rezolvat, trebuie să decidă dacă și în ce mod aspectul urmează a fi comunicat în raportul auditorului. (a se vedea pct. A17)

### **Raportul auditorului**

20. Raportul auditorului trebuie să fie în formă scrisă. (a se vedea pct. A18-A19)

*Raportul auditorului pentru audituri efectuate în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*

#### **Titlul**

21. Raportul auditorului trebuie să aibă un titlu care să indice clar că este un raport al unui auditor independent. (a se vedea pct. A20)

#### **Destinatarul**

22. Raportul auditorului trebuie să fie adresat, după caz, în funcție de circumstanțele misiunii. (a se vedea pct. A21)

## Opinia auditorului

23. Prima secțiune din raportul auditorului trebuie să includă opinia auditorului și trebuie să poarte titlul ”Opinie”.
24. De asemenea, secțiunea Opinie din raportul auditorului trebuie să:
  - (a) Identifice entitatea ale cărei situații financiare au fost auditate;
  - (b) Precizeze faptul că situațiile financiare au fost auditate;
  - (c) Identifice titlul fiecărei situații care cuprinde situații financiare;
  - (d) Facă referire la note, inclusiv la sumarul politicilor contabile semnificative; și
  - (e) Specifice data sau perioada acoperită de fiecare situație financiară care cuprinde situații financiare. (a se vedea pct. A22-A23)
25. Atunci când se exprimă o opinie nemodificată cu privire la situațiile financiare întocmite în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă, opinia auditorului trebuie, cu excepția cazului în care legislația sau reglementările prevăd altfel, să utilizeze una dintre următoarele formulări, care sunt considerate a fi echivalente:
  - (a) În opinia noastră, situațiile financiare anexate prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative, [...] în conformitate cu [cadrul de raportare financiară aplicabil]; sau
  - (b) În opinia noastră, situațiile financiare anexate oferă o imagine corectă și fidelă cu privire la [...] în conformitate cu [cadrul de raportare financiară aplicabil]. (a se vedea pct. A24-A31)
26. Atunci când se exprimă o opinie nemodificată cu privire la situațiile financiare întocmite în conformitate cu un cadru de conformitate, opinia auditorului trebuie să precizeze că situațiile financiare anexate sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu [cadrul de raportare financiară aplicabil]. (a se vedea pct. A26-A31)
27. Dacă referința la cadrul de raportare financiară aplicabil din opinia auditorului nu este reprezentată de IFRS-urile emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate sau de IPSAS-urile emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public, opinia auditorului trebuie să identifice jurisdicția de origine a cadrului.

## Baza pentru opinie

28. Raportul auditorului trebuie să includă o secțiune care urmează imediat secțiunii ”Opinie”, cu titlul ”Bază pentru opinie”, care: (a se vedea pct. A32)
  - (a) Precizează că auditul a fost realizat în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit; (a se vedea pct. A33)

- (b) Face referire la secțiunea din raportul auditorului care descrie responsabilitățile auditorului în baza ISA-urilor;
- (c) Include o declarație prin care se precizează că auditorul este independent față de entitate, în conformitate cu cerințele etice relevante referitoare la audit, și că auditorul și-a îndeplinit toate responsabilitățile etice în conformitate cu aceste cerințe. Declarația trebuie să identifice jurisdicția de origine a cerințelor etice relevante sau să facă referire la *Codul Etic al Profesioniștilor Contabili* emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili (Codul IESBA); și (a se vedea pct. A34-A39)
- (d) Precizează dacă auditorul consideră că probele de audit pe care le-a obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia auditorului.

#### Continuitatea activității

- 29. Acolo unde este cazul, auditorul trebuie să raporteze în conformitate cu ISA 570 (Revizuit).<sup>13</sup>

#### Aspectele cheie de audit

- 30. Pentru auditurile unor seturi complete de situații financiare cu scop general, aparținând unor entități cotate, auditorul trebuie să comunice în raportul auditorului aspectele cheie de audit în conformitate cu ISA 701.
- 31. Atunci când auditorul decide să comunice în raportul auditorului aspectele cheie de audit, sau când acest lucru este altfel impus de lege sau reglementări, această comunicare trebuie realizată în conformitate cu ISA 701. (a se vedea pct. A40-A42)

#### Alte informații

- 32. Atunci când este cazul, auditorul trebuie să raporteze în conformitate cu ISA 720 (Revizuit).

#### Responsabilitatea pentru situațiile financiare

- 33. Raportul auditorului trebuie să includă o secțiune cu titlul "Responsabilitatea conducerii pentru situațiile financiare". Raportul auditorului trebuie să utilizeze termenul care este adecvat în contextul cadrului legal din jurisdicția specifică și nu trebuie să se refere specific la "conducere". În unele jurisdicții, termenul adecvat face referire la persoanele responsabile cu guvernanta. (a se vedea pct. A44)
- 34. Această secțiune a raportului auditorului trebuie să descrie responsabilitatea conducerii pentru: (a se vedea pct. A45-A48)

---

<sup>13</sup> ISA 570 (Revizuit), *Continuitatea activității*, punctele 21-23

- (a) Întocmirea situațiilor financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil și pentru acel control intern pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite întocmirea de situații financiare lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare; și
  - (b) Aprecierea capacității entității de a-și continua activitatea<sup>14</sup> și a măsurii în care este adecvată utilizarea contabilității pe baza principiului continuității activității, precum și pentru prezentarea, dacă este cazul, a aspectelor referitoare la continuitatea activității. Explicarea responsabilității conducerii pentru această apreciere trebuie să includă o descriere a împrejurărilor în care este adecvată utilizarea contabilității pe baza principiului continuității activității. (a se vedea pct. A48)
35. Această secțiune a raportului auditorului trebuie să identifice și persoanele responsabile pentru supravegherea procesului de raportare financiară, atunci când persoanele responsabile pentru această supraveghere sunt diferite de cele care îndeplinesc responsabilitățile descrise la punctul 34 de mai sus. În acest caz, titlul acestei secțiuni trebuie să se refere și la ”Persoanele responsabile cu guvernanta”, sau la un alt termen adecvat în contextul cadrului legal din jurisdicția specifică. (a se vedea pct. A49)
36. Atunci când situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă, descrierea responsabilităților pentru situațiile financiare din raportul auditorului trebuie să facă referire la „întocmirea și prezentarea fidelă a acestor situații financiare”, sau la „întocmirea de situații financiare care furnizează o imagine corectă și fidelă,” după cum este cazul în circumstanțele respective.

#### Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare

37. Raportul auditorului trebuie să includă o secțiune cu titlul “Responsabilitatea auditorului într-un audit al situațiilor financiare.”
38. Această secțiune a raportului auditorului trebuie: (a se vedea pct. A50)
- (a) Să precizeze că obiectivele auditorului constau în:
    - (i) Obținerea unei asigurări rezonabile privind măsura în care situațiile financiare, în ansamblu, sunt lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare; și
    - (ii) Emiterea raportului auditorului care include opinia auditorului. (a se vedea pct. A51)
  - (b) Să precizeze că asigurarea rezonabilă reprezintă un nivel ridicat de asigurare, dar că nu este o garanție a faptului că un audit desfășurat în conformitate cu ISA-urile va detecta întotdeauna o denaturare semnificativă, dacă aceasta există; și

<sup>14</sup> ISA 570 (Revizuit), punctul 2

- (c) Să precizeze că denaturările pot fi cauzate fie de fraudă, fie de eroare și:
- (i) Fie să descrie că ele sunt considerate semnificative dacă se poate preconiza, în mod rezonabil, că acestea, individual sau cumulativ, vor influența deciziile economice ale utilizatorilor, luate în baza acestor situații financiare; fie<sup>15</sup>
  - (ii) Să ofere o definiție sau o descriere a pragului de semnificație, conform cadrului aplicabil de raportare financiară. (a se vedea pct. A52)
39. Secțiunea din raportul auditorului Responsabilitatea auditorului într-un audit al situațiilor financiare trebuie, de asemenea: (a se vedea pct. A50)
- (a) Să precizeze că auditorul, ca parte a unui audit în conformitate cu ISA-urile, exercită raționamentul profesional și menține scepticismul profesional pe parcursul auditului; și
  - (b) Să descrie un audit, precizând că responsabilitățile auditorului sunt:
    - (i) Să identifice și să evalueze riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, cauzată fie de fraudă, fie de eroare; să proiecteze și să execute proceduri de audit ca răspuns la respectivele riscuri; și să obțină probe de audit suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia auditorului. Riscul de nedetectare a unei denaturări semnificative cauzate de fraudă este mai ridicat decât cel de nedetectare a unei denaturări semnificative cauzate de eroare, deoarece fraudă poate presupune înțelegeri secrete, fals, omisiuni intenționate, declarații false și evitarea controlului intern.
    - (ii) Să înțeleagă controlul intern relevant pentru audit, în vederea proiectării de proceduri de audit adecvate circumstanțelor, dar fără a avea scopul de a exprima o opinie asupra eficacității controlului intern al entității. În circumstanțele în care auditorul are, de asemenea, responsabilitatea de a exprima o opinie asupra eficacității controlului intern în paralel cu auditul situațiilor financiare, auditorul trebuie să omită formularea în care se menționează că analiza controlului intern nu are ca scop exprimarea opiniei cu privire la eficacitatea controlului intern al entității.
    - (iii) Să evalueze gradul de adecvare a politicilor contabile utilizate și caracterul rezonabil al estimărilor contabile și al prezentărilor aferente realizate de către conducere.
    - (iv) Să formuleze o concluzie cu privire la gradul de adecvare a utilizării de către conducere a principiului continuității activității și, pe baza probelor de audit obținute, să determine dacă există o

---

<sup>15</sup> ISA 320, *Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit*, punctul 2

incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea. Dacă auditorul concluzionează că există o incertitudine semnificativă, auditorul trebuie să tragă atenția în raportul auditorului asupra prezentărilor aferente din situațiile financiare sau, în cazul în care aceste prezentări sunt neadecvate, să modifice opinia. Concluziile auditorului se bazează pe probele de audit obținute până la data raportului auditorului. Cu toate acestea, evenimente sau condiții viitoare pot determina o entitate să nu își mai desfășoare activitatea în baza principiului continuității activității.

- (v) Atunci când situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă, să evalueze prezentarea, structura și conținutul general al situațiilor financiare, inclusiv al prezentărilor de informații, precum și măsura în care situațiile financiare reflectă tranzacțiile și evenimentele de bază într-o manieră care realizează prezentarea fidelă.
- (c) Atunci când se aplică ISA 600<sup>16</sup>, să detalieze responsabilitățile auditorului în cadrul unei misiuni de audit al grupului, precizând că:
  - (i) Responsabilitățile auditorului sunt să obțină probe de audit suficiente și adecvate privind informațiile financiare ale entităților sau activităților de afaceri din cadrul grupului, pentru a exprima o opinie cu privire la situațiile financiare ale grupului;
  - (ii) Auditorul este responsabil pentru coordonarea, supravegherea și executarea auditului grupului; și
  - (iii) Auditorul este unicul responsabil pentru opinia auditorului.
- 40. Secțiunea din raportul auditorului Responsabilitatea auditorului într-un audit al situațiilor financiare trebuie, de asemenea: (a se vedea pct. A50)
  - (a) Să precizeze că auditorul comunică persoanelor responsabile cu guvernarea, printre alte aspecte, aria planificată și programarea în timp a auditului, precum și principalele constatări ale auditului, inclusiv orice deficiențe ale controlului intern pe care auditorul le identifică pe parcursul auditului;
  - (b) Pentru auditurile situațiilor financiare ale entităților cotate, să precizeze că auditorul furnizează persoanelor responsabile cu guvernarea o declarație care arată că auditorul a respectat cerințele etice relevante privind independența și că le-a comunicat toate relațiile și alte aspecte despre care s-ar putea presupune, în mod rezonabil, că afectează independența auditorului și, acolo unde este cazul, măsurile de protecție aferente; și

<sup>16</sup> ISA 600, *Considerente speciale - audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)*

- (c) Pentru auditurile situațiilor financiare ale entităților cotate și ale altor entități pentru care aspectele cheie de audit sunt comunicate în conformitate cu ISA 701, să precizeze că, dintre aspectele comunicate cu persoanele responsabile cu governanța, auditorul determină care sunt aspectele cele mai importante pentru auditul situațiilor financiare din perioada curentă și care reprezintă, prin urmare, aspecte cheie de audit. Auditorul descrie aceste aspecte în raportul auditorului, cu excepția cazului în care legile sau reglementările interzic prezentarea publică a aspectului, sau a cazului în care, în circumstanțe extrem de rare, auditorul consideră că un aspect nu ar trebui comunicat în raportul auditorului deoarece se preconizează în mod rezonabil că beneficiile interesului public ar fi depășite de consecințele negative ale acestei comunicări. (a se vedea pct. A53)

#### Amplasarea descrierii responsabilităților auditorului într-un audit al situațiilor financiare

41. Descrierea responsabilităților auditorului într-un audit al situațiilor financiare, prevăzută de punctele 39-40, trebuie inclusă: (a se vedea pct. A54)
- (a) În corpul textului raportului auditorului;
- (b) Într-o anexă la raportul auditorului, caz în care raportul auditorului trebuie să includă o referire la amplasarea anexei; sau (a se vedea pct. A54-A55)
- (c) Printr-o referință specifică în raportul auditorului la amplasarea unei astfel de descrieri pe un website al unei autorități competente, acolo unde legea, reglementările sau standardele naționale de audit permit în mod expres auditorului să facă acest lucru. (a se vedea pct. A54, A56-A57)
42. Atunci când auditorul face referire la o descriere a responsabilităților auditorului care se găsește pe website-ul unei autorități competente, auditorul trebuie să determine dacă această descriere corespunde cerințelor de la punctele 39-40 ale acestui ISA și dacă nu este inconsecventă cu acestea. (a se vedea pct. A56)

#### Alte responsabilități de raportare

43. În cazul în care auditorul abordează alte responsabilități de raportare în raportul auditorului cu privire la situațiile financiare, care sunt suplimentare responsabilităților auditorului conform ISA-urilor, aceste alte responsabilități de raportare trebuie să fie abordate într-o secțiune distinctă din raportul auditorului, al cărei titlu va fi „Raport cu privire la alte dispoziții legale și de reglementare”, sau un alt titlu adecvat conținutului secțiunii, cu excepția cazului în care aceste alte responsabilități de raportare se referă la aceleași teme ca cele prezentate în cadrul responsabilităților de raportare prevăzute de ISA-uri, caz în care celelalte responsabilități de raportare pot fi prezentate în



aceeași secțiune ca și elementele aferente de raportare prevăzute de ISA-uri. (a se vedea pct. A58-A60)

44. În cazul în care celelalte responsabilități de raportare sunt prezentate în aceeași secțiune ca și elementele aferente de raportare prevăzute de ISA, raportul auditorului trebuie să diferențieze clar celelalte responsabilități de raportare de raportarea prevăzută de ISA-uri. (a se vedea pct. A60)
45. Dacă raportul auditorului conține o secțiune distinctă cu privire la alte responsabilități de raportare, cerințele de la punctele 21-40 ale acestui ISA trebuie incluse într-o secțiune cu titlul „Raport cu privire la auditul situațiilor financiare”. „Raportul cu privire la alte dispoziții legale și de reglementare” trebuie să succedă „Raportului cu privire la auditul situațiilor financiare.” (a se vedea pct. A60)

#### Numele partenerului de misiune

46. Numele partenerului de misiune trebuie inclus în raportul auditorului pentru auditurile seturilor complete de situații financiare cu scop general ale entităților cotate, cu excepția cazurilor rare în care se preconizează în mod rezonabil că o astfel de prezentare duce la o amenințare serioasă la adresa securității personale. În rarele circumstanțe în care auditorul intenționează să nu includă numele partenerului de misiune în raportul auditorului, auditorul trebuie să discute această intenție cu persoanele responsabile cu guvernarea, pentru a le informa cu privire la aprecierea auditorului referitoare la probabilitatea apariției și gravitatea unei amenințări la adresa securității personale. (a se vedea pct. A61-A63)

#### Semnătura auditorului

47. Raportul auditorului trebuie să fie semnat. (a se vedea pct. 64-A65)

#### Adresa auditorului

48. Raportul auditorului trebuie să specifice locul din jurisdicția în care auditorul își desfășoară activitatea.

#### Data raportului auditorului

49. Raportul auditorului trebuie să fie datat nu mai devreme de data la care auditorul a obținut probe de audit suficiente și adecvate pe care să își bazeze opinia sa cu privire la situațiile financiare, inclusiv probe potrivit cărora: (a se vedea pct. A66-A69)
  - (a) Au fost întocmite toate situațiile și prezentările care cuprind situații financiare; și
  - (b) Persoanele cu autoritatea recunoscută au declarat că și-au asumat responsabilitatea pentru acele situații financiare.

*Raportul auditorului prevăzut de lege sau reglementări*

50. Dacă auditorului i se solicită prin legea sau reglementările dintr-o jurisdicție specifică să utilizeze un format sau o formulare specifică în raportul auditorului, raportul auditorului trebuie să facă referire la Standardele Internaționale de Audit numai dacă raportul auditorului include, cel puțin, fiecare dintre următoarele elemente: (a se vedea pct. A70–A71)
- (a) Un titlu.
  - (b) Un destinatar, așa cum prevăd circumstanțele misiunii.
  - (c) O secțiune privind Opinia, care să conțină o exprimare a opiniei cu privire la situațiile financiare și o referire la cadrul de raportare financiară aplicabil, utilizat pentru întocmirea situațiilor financiare (inclusiv identificarea jurisdicției de origine a cadrului de raportare financiară, diferit de Standardele Internaționale de Raportare Financiară sau de Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public, a se vedea pct. 27).
  - (d) Identificarea situațiilor financiare ale entității care au fost auditate.
  - (e) O declarație prin care se precizează că auditorul este independent față de entitate, în conformitate cu cerințele etice relevante referitoare la audit și că auditorul și-a îndeplinit toate responsabilitățile etice în conformitate cu aceste cerințe. Declarația trebuie să identifice jurisdicția de origine a cerințelor etice relevante, sau să facă referire la Codul IESBA.
  - (f) Acolo unde este cazul, o secțiune care face referire la cerințele de raportare de la punctul 22 al ISA 570 (Revizuit) și care nu este inconsecventă cu acestea.
  - (g) Acolo unde este cazul, o secțiune pentru Opinia cu rezerve sau pentru Opinia contrară, care face referire la cerințele de raportare de la punctul 23 al ISA 570 (Revizuit) și care nu este inconsecventă cu acestea.
  - (h) Acolo unde este cazul, o secțiune care include informațiile prevăzute de ISA 701 sau informații suplimentare privind auditul, prevăzute prin lege sau reglementări și care face referire la cerințele de raportare din acel ISA și care nu este inconsecventă cu acestea.<sup>17</sup> (a se vedea pct. A72-A75)
  - (i) Acolo unde este cazul, o secțiune care face referire la cerințele de raportare de la punctul 24 al ISA 720 (Revizuit).
  - (j) O descriere a responsabilității conducerii pentru întocmirea situațiilor financiare și o identificare a persoanelor responsabile pentru supravegherea procesului de raportare financiară, care face referire la cerințele de la punctele 33-36 și care nu este inconsecventă cu acestea.

---

<sup>17</sup> ISA 701, punctele 11-16

- (k) O referire la Standardele Internaționale de Audit și la lege și reglementări și o descriere a responsabilităților auditorului pentru un audit al situațiilor financiare, care face referire la cerințele de la punctele 37-40 și care nu este inconsecventă cu acestea. (a se vedea pct. A50-A53)
- (l) Pentru auditurile seturilor complete de situații financiare cu scop general ale entităților cotate, numele partenerului de misiune, cu excepția cazurilor rare în care se preconizează în mod rezonabil că o astfel de prezentare duce la o amenințare serioasă la adresa securității personale.
- (m) Semnătura auditorului.
- (n) Adresa auditorului.
- (o) Data raportului auditorului.

*Raportul auditorului pentru auditurile desfășurate în conformitate atât cu standardele de audit dintr-o jurisdicție specifică, cât și cu Standardele Internaționale de Audit*

51. Unui auditor i se poate solicita să desfășoare un audit în conformitate cu standardele de audit dintr-o jurisdicție specifică (“standardele naționale de audit”) dar, în desfășurarea auditului, el să fi respectat, în mod suplimentar, și ISA-urile. Într-un astfel de caz, raportul auditorului poate face referire la Standardele Internaționale de Audit, în plus față de standardele naționale de audit, dar auditorul trebuie să facă acest lucru numai dacă: (a se vedea pct. A76-A77)
- (a) Nu există niciun conflict între cerințele din standardele naționale de audit și cele din ISA-uri, care l-ar putea determina pe auditor (i) să formuleze o opinie diferită, sau (ii) să nu includă un Paragraf de evidențiere a unor aspecte sau un Paragraf privind alte aspecte care, în circumstanțele respective, este prevăzut de ISA-uri; și
  - (b) Raportul auditorului include, cel puțin, fiecare dintre elementele prevăzute la punctul 50 literele (a)-(o) de mai sus, atunci când auditorul utilizează formatul sau formularea specificat(ă) de standardele naționale de audit. Cu toate acestea, referința la ”lege sau reglementări” de la punctul 50 litera (k) trebuie interpretată ca referință la standardele naționale de audit. Raportul auditorului trebuie, prin aceasta, să identifice aceste standarde naționale de audit.
52. Atunci când raportul auditorului face referire atât la standardele naționale de audit, cât și la Standardele Internaționale de Audit, raportul auditorului trebuie să identifice jurisdicția de origine a standardelor naționale de audit.

**Informații suplimentare prezentate odată cu situațiile financiare** (a se vedea pct. A78-A84)

53. Dacă, odată cu situațiile financiare auditate, sunt prezentate informații suplimentare care nu sunt prevăzute de către cadrul de raportare financiară aplica-

bil, auditorul trebuie să evalueze măsura în care, conform raționamentului profesional al auditorului, informațiile suplimentare sunt totuși parte integrantă din situațiile financiare, datorită naturii lor sau modului în care sunt prezentate. Atunci când sunt parte integrantă din situațiile financiare, informațiile suplimentare trebuie acoperite de opinia auditorului.

54. În cazul în care informațiile suplimentare care nu sunt prevăzute de către cadrul de raportare financiară aplicabil nu sunt considerate ca fiind parte integrantă din situațiile financiare auditate, auditorul trebuie să evalueze dacă aceste informații suplimentare sunt prezentate într-un mod care le diferențiază în mod clar și suficient de situațiile financiare auditate. Dacă acest lucru nu se întâmplă, atunci auditorul trebuie să ceară conducerii să modifice modul în care sunt prezentate informațiile suplimentare neauditate. În cazul în care conducerea refuză acest lucru, auditorul trebuie să identifice informațiile suplimentare neauditate și să explice în raportul auditorului că aceste informații suplimentare nu au fost auditate.

\* \* \*

## Aplicare și alte materiale explicative

### Aspecte calitative ale practicilor contabile ale entității (a se vedea pct. 12)

- A1. Conducerea realizează un număr de raționamente cu privire la valorile și prezentările din situațiile financiare.
- A2. ISA 260 (Revizuit) conține o discuție asupra aspectelor calitative ale practicilor contabile.<sup>18</sup> În examinarea aspectelor calitative ale practicilor contabile ale entității, auditorul poate lua cunoștință de un posibil subiectivism în raționamentele conducerii. Auditorul poate ajunge la concluzia că efectul cumulativ al lipsei de neutralitate, alături de efectul denaturărilor necorectate, duce la denaturarea semnificativă a situațiilor financiare luate în ansamblu. Indicatorii unei lipse de neutralitate, care pot afecta evaluarea de către auditor a măsurii în care situațiile financiare în ansamblu sunt denaturate semnificativ, includ:
- Corectarea selectivă a denaturărilor aduse la cunoștința conducerii pe parcursul auditului (de exemplu, corectarea denaturărilor care au ca efect creșterea câștigurilor raportate, dar necorectarea denaturărilor care au ca efect scăderea câștigurilor raportate).
  - Posibilul subiectivism al conducerii în efectuarea estimărilor contabile.
- A3. ISA 540 abordează posibilul subiectivism al conducerii în efectuarea estimărilor contabile.<sup>19</sup> Indicatorii posibilului subiectivism al conducerii nu consti-

<sup>18</sup> ISA 260 (Revizuit), *Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea*, Anexa 2

<sup>19</sup> ISA 540, *Auditarea estimărilor contabile, inclusiv a estimărilor contabile la valoarea justă și a prezentărilor aferente*, punctul 21

tuie denaturări în scopul formulării de concluzii cu privire la caracterul rezonabil al estimărilor contabile individuale. Aceștia pot, totuși, afecta evaluarea de către auditor a măsurii în care situațiile financiare, în ansamblu, sunt lipsite de denaturări semnificative.

**Politici contabile prezentate corespunzător în situațiile financiare** [a se vedea pct.13 litera (a)]

- A4. Pentru a evalua dacă situațiile financiare prezintă în mod corespunzător politicile contabile semnificative selectate și aplicate, auditorul trebuie să ia în considerare aspecte precum:
- Măsura în care au fost realizate toate prezentările privind politicile contabile semnificative prevăzute de către cadrul de raportare financiară aplicabil;
  - Măsura în care informațiile prezentate cu privire la politicile contabile semnificative sunt relevante și, prin urmare, reflectă modul în care criteriile de recunoaștere, evaluare și prezentare din cadrul de raportare financiară aplicabil au fost aplicate claselor de tranzacții, soldurilor conturilor și prezentărilor din situațiile financiare, în contextul specific al operațiunilor entității și al mediului său; și
  - Claritatea cu care au fost prezentate politicile contabile semnificative.

**Informațiile prezentate în situațiile financiare sunt relevante, credibile, comparabile și inteligibile** [a se vedea pct.13 litera (d)]

- A5. Evaluarea inteligibilității situațiilor financiare include luarea în considerare a măsurii în care:
- Informațiile din situațiile financiare sunt prezentate într-un mod clar și concis.
  - Amplasarea prezentărilor semnificative le oferă acestora o vizibilitate corespunzătoare (de exemplu, atunci când este vorba despre informații specifice entității care au o valoare perceptibilă de către utilizatori) și măsura în care prezentările au referințe încrucișate corespunzătoare, astfel încât să nu existe dificultăți semnificative pentru utilizatori în identificarea informațiilor necesare.

**Prezentarea efectului tranzacțiilor și evenimentelor semnificative asupra informațiilor cuprinse în situațiile financiare** [a se vedea pct.13 litera (e)]

- A6. De regulă, situațiile financiare întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop general prezintă poziția financiară, performanța financiară și fluxurile de trezorerie ale entității. Evaluarea, din perspectiva cadrului de raportare financiară aplicabil, a măsurii în care situațiile financiare furnizează prezentări adecvate, care să le permită utilizatorilor vizați să înțeleagă efectul tranzacțiilor și evenimentelor semnificative asupra poziției financiare, perfor-

manței financiare și fluxurilor de trezorerie ale entității, include luarea în considerare a unor aspecte precum:

- Măsura în care informațiile din situațiile financiare sunt relevante și specifice circumstanțelor entității; și
- Măsura în care prezentările sunt adecvate pentru a ajuta utilizatorii vizati să înțeleagă:
  - Natura și valoarea activelor și datoriilor potențiale ale entității, ce provin din tranzacții sau evenimente care nu întrunesc criteriile pentru recunoaștere (sau criteriile pentru derecunoaștere) stabilite de către cadrul de raportare financiară aplicabil.
  - Natura și amploarea riscurilor de denaturare semnificativă ce provin din tranzacții și evenimente.
  - Metodele utilizate, precum și ipotezele și raționamentele formulate, alături de modificările acestora, care afectează valorile prezentate sau descrise în alt fel, inclusiv analizele de sensibilitate relevante.

### **Evaluarea măsurii în care situațiile financiare realizează o prezentare fidelă**

(a se vedea pct. 14)

- A7. Unele cadre de raportare financiară menționează în mod explicit sau implicit conceptul de prezentare fidelă.<sup>20</sup> Așa cum se arată la punctul 7 litera (b) din prezentul ISA, un cadru de raportare financiară care presupune o prezentare fidelă<sup>21</sup> nu solicită numai conformitatea cu cerințele cadrului, ci și menționează, în mod explicit sau implicit, faptul că este posibil să fie necesară furnizarea de către conducere a unor prezentări de informații dincolo de cele solicitate specific de către cadru.<sup>22</sup>
- A8. Evaluarea de către auditor a măsurii în care situațiile financiare realizează o prezentare fidelă, atât din punctul de vedere al prezentării, cât și al descrierii, reprezintă o problemă de raționament profesional. Această evaluare ia în considerare faptele și circumstanțele entității, inclusiv modificările acestora, pe baza cunoștințelor auditorului despre entitate și a probelor de audit obținute în decursul auditului. Evaluarea ține cont, de exemplu, și de descrierile care sunt necesare pentru a realiza o prezentare fidelă pentru aspecte care ar putea

---

<sup>20</sup> De exemplu, Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri) precizează că reprezentarea fidelă presupune reprezentarea exactă a efectelor tranzacțiilor, altor evenimente și condiții în conformitate cu definițiile și criteriile de recunoaștere pentru active, datorii, venituri și cheltuieli.

<sup>21</sup> A se vedea ISA 200, punctul 13, litera (a)

<sup>22</sup> De exemplu, IFRS-urile îi solicită unei entități să prezinte informații suplimentare atunci când respectarea unor cerințe specifice ale IFRS-urilor este insuficientă pentru a permite utilizatorilor să înțeleagă impactul unor tranzacții, evenimente și condiții specifice asupra poziției și performanței financiare a entității (Standardul Internațional de Contabilitate 1, *Prezentarea situațiilor financiare*, punctul 17 litera (c))

fi semnificative (adică, în general, denaturările sunt considerate semnificative dacă se poate preconiza, în mod rezonabil, că acestea vor influența deciziile economice ale utilizatorilor, luate în baza situațiilor financiare în ansamblul lor), cum ar fi efectul cerințelor de raportare financiară care se modifică, sau al mediului economic în permanentă schimbare.

- A9. Evaluarea măsurii în care situațiile financiare realizează o prezentare fidelă poate include, de exemplu, discuții cu persoanele responsabile cu guvernarea și conducerea referitoare la opiniile lor cu privire la motivul alegerii unei anumite prezentări, precum și cu privire la alternativele care au fost luate în considerare. De exemplu, discuțiile pot include:
- Măsura în care sumele din situațiile financiare sunt agregate sau detaliate și măsura în care prezentarea sumelor sau a informațiilor ascunde informații utile sau are drept rezultat informații înșelătoare.
  - Consecvența cu practicile din sectorul de activitate adecvat sau măsura în care eventualele abateri sunt relevante pentru circumstanțele întreprinderii și, prin urmare, permise.

#### **Descrierea cadrului de raportare financiară aplicabil (a se vedea pct.15)**

- A10. Așa cum se explică în ISA 200, întocmirea situațiilor financiare de către conducere și, după caz, de către persoanele responsabile cu guvernarea, presupune includerea unei descrieri adecvate a cadrului de raportare financiară aplicabil în situațiile financiare.<sup>23</sup> Această descriere îi consiliază pe utilizatorii situațiilor financiare cu privire la cadrul pe care se bazează situațiile financiare.
- A11. O descriere a faptului că situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil specific este adecvată doar dacă situațiile financiare se conformează tuturor cerințelor aceluia cadru, în vigoare pentru perioada acoperită de situațiile financiare.
- A12. O descriere a cadrului de raportare financiară aplicabil care conține un limbaj imprecis, calificativ sau restrictiv (de exemplu, „situațiile financiare se conformează substanțial Standardelor Internaționale de Raportare Financiară”) nu reprezintă o descriere adecvată a aceluia cadru, aceasta putând induce în eroare utilizatorii situațiilor financiare.

#### *Referința la mai mult de un cadru de raportare financiară*

- A13. În unele cazuri, situațiile financiare pot indica întocmirea în conformitate cu două cadre de raportare financiară (de exemplu, cadrul național și IFRS-urile). Această situație se poate datora solicitării impuse sau alegerii conducerii de a întocmi situații financiare în conformitate cu ambele cadre, caz în care ambele reprezintă cadre de raportare financiară aplicabile. O astfel de descriere este

<sup>23</sup> ISA 200, punctele A2-A3

adecvată numai dacă situațiile financiare se conformează fiecărui cadru individual. Pentru a putea fi considerate ca fiind întocmite în conformitate cu ambele cadre, situațiile financiare trebuie să se conformeze ambelor cadre simultan, fără a fi necesară reconcilierea situațiilor. În practică, conformitatea simultană este puțin probabilă, cu excepția cazului în care jurisdicția a adoptat celălalt cadru (de exemplu, IFRS-urile) ca propriul său cadru național, sau a eliminat toate barierele din calea conformității cu acesta.

- A14. Situațiile financiare care sunt întocmite în conformitate cu un cadru de raportare financiară și care conțin o notă sau o situație suplimentară, care reconciliază rezultatele cu cele care ar fi evidențiate potrivit unui alt cadru, nu sunt întocmite în conformitate cu celălalt cadru. Aceasta deoarece situațiile financiare nu includ toate informațiile în maniera prevăzută de celălalt cadru.
- A15. Situațiile financiare pot, totuși, să fie întocmite în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil și, în plus, să descrie în notele la situațiile financiare măsura în care situațiile financiare se conformează unui alt cadru (de exemplu, situații financiare întocmite în conformitate cu cadrul național care descriu, de asemenea, măsura în care se conformează IFRS-urilor). O astfel de descriere poate reprezenta informații financiare suplimentare, așa cum prevede punctul 54, și este acoperită de opinia auditorului, în cazul în care nu poate fi clar diferențiată de situațiile financiare.

### Forma opiniei

- A16. Pot exista cazuri în care situațiile financiare, deși întocmite în conformitate cu cerințele unui cadru de prezentare fidelă, nu realizează o prezentare fidelă. Când se întâmplă astfel, conducerea poate include prezentări suplimentare în situațiile financiare dincolo de cele prevăzute, în mod specific, de cadru sau, în circumstanțe extrem de rare, se poate abate de la o cerință din cadru pentru a realiza o prezentare fidelă a situațiilor financiare. (a se vedea pct. 18)
- A17. Se va întâmpla extrem de rar ca auditorul să considere că situațiile financiare întocmite în conformitate cu un cadru de conformitate induc în eroare dacă, în conformitate cu ISA 210, auditorul a determinat că acel cadru este acceptabil.<sup>24</sup>(a se vedea pct. 19)

### Raportul auditorului (a se vedea pct. 20)

- A18. Un raport scris acoperă rapoartele publicate în format tipărit și pe cele emise pe suport electronic.
- A19. Anexa la prezentul ISA conține exemple de rapoarte ale auditorilor cu privire la situațiile financiare, încorporând elementele menționate la punctele 21-49. Cu excepția secțiunilor Opinie și Baza pentru opinie, prezentul ISA nu stabilește cerințe cu privire la ordinea elementelor din raportul auditorului. Cu

---

<sup>24</sup> ISA 210, *Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit*, punctul 6 litera (a)



toate acestea, prezentul ISA prevede utilizarea titlurilor specifice, care au drept scop facilitarea recunoașterii rapoartelor auditorilor care se referă la audituri desfășurate în conformitate cu ISA-urile, în special în situațiile în care elementele raportului auditorului sunt prezentate într-o ordine diferită de cea din exemplele de rapoarte ale auditorilor din Anexa la prezentul ISA.

*Raportul auditorului în cazul auditurilor desfășurate în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*

Titlul (a se vedea pct. 21)

A20. Un titlu care să indice faptul că raportul este raportul unui auditor independent, de exemplu, „Raportul auditorului independent,” deosebește raportul auditorului independent de rapoartele emise de alte părți.

Destinatarii (a se vedea pct. 22)

A21. Legea, reglementările sau termenii misiunii pot specifica deseori cui urmează să îi fie adresat raportul auditorului în acea jurisdicție. Raportul auditorului este, de obicei, adresat persoanelor pentru care este întocmit raportul, deseori fie acționarii, fie persoanele responsabile cu guvernarea entității ale cărei situații financiare sunt supuse auditului.

Opinia auditorului (a se vedea pct. 24-26)

Referințe la situațiile financiare care au fost auditate

A22. Raportul auditorului arată, de exemplu, că auditorul a auditat situațiile financiare ale entității, care cuprind [a se insera titlul fiecărei situații financiare care intră în componența unui set complet de situații financiare prevăzute de cadrul de raportare financiară aplicabil, specificând data sau perioada acoperită de fiecare situație financiară] și notele la situațiile financiare, inclusiv sumarul politicilor contabile semnificative.

A23. Atunci când auditorul este informat că situațiile financiare auditate vor fi incluse într-un document care conține alte informații, precum un raport anual, auditorul poate lua în calcul, dacă forma de prezentare o permite, posibilitatea de a preciza numerele paginilor în care sunt prezentate situațiile financiare auditate. Acest lucru ajută utilizatorii să identifice situațiile financiare la care face referire raportul auditorului.

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

A24. Expresiile „prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative” și „oferă o imagine corectă și fidelă” sunt considerate echivalente. Măsura în care, într-o anumită jurisdicție, este utilizată expresia „prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative,” sau expresia „oferă o imagine corectă și fidelă” este determi-

nată de legea sau reglementările care guvernează auditul situațiilor financiare din acea jurisdicție, sau de practica general acceptată din acea jurisdicție. Acolo unde legea sau reglementările prevăd utilizarea unor formulări diferite, acest lucru nu afectează cerința de la punctul 14 din prezentul ISA, ca auditorul să evalueze prezentarea fidelă a situațiilor financiare întocmite în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă.

- A25. Atunci când auditorul exprimă o opinie nemodificată, nu este adecvat să se utilizeze în contextul opiniei expresii precum ”având în vedere explicațiile de mai sus” sau ”sub rezerva”, deoarece acestea sugerează o opinie condiționată, o vulnerabilizare sau o modificare a opiniei.

Descrierea situațiilor financiare și a aspectelor pe care acestea le prezintă

- A26. Opinia auditorului acoperă setul complet de situații financiare, așa cum este definit de cadrul de raportare financiară aplicabil. De exemplu, în cazul multor cadre de raportare cu scop general, situațiile financiare pot include: o situație a poziției financiare, o situație a rezultatului global, o situație a modificărilor capitalurilor proprii și o situație a fluxurilor de trezorerie, precum și notele aferente, care, în mod obișnuit, cuprind un sumar al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative. În anumite jurisdicții, și alte informații suplimentare pot fi considerate parte integrantă a situațiilor financiare.

- A27. În cazul situațiilor financiare întocmite în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă, opinia auditorului precizează că situațiile financiare prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative, sau oferă o imagine corectă și fidelă a aspectelor pe care situațiile financiare sunt menite să le prezinte. De exemplu, în cazul situațiilor financiare întocmite în conformitate cu IFRS-urile, aceste aspecte sunt *poziția financiară a entității la sfârșitul perioadei și performanța financiară și fluxurile de trezorerie ale entității pentru perioada care s-a încheiat la acea dată*. În consecință, marcajul [...] de la punctul 25 și de la alte puncte din prezentul ISA trebuie să fie înlocuit de cuvintele scrise cu litere cursive în propoziția anterioară atunci când cadrul de raportare financiară aplicabil este reprezentat de IFRS-uri sau, în cazul unor alte cadre de raportare financiară aplicabile, să fie înlocuit cu o formulare care descrie aspectele pe care trebuie să le prezinte situațiile financiare.

Descrierea cadrului de raportare financiară aplicabil și a modului în care acesta poate afecta opinia auditorului

- A28. Identificarea cadrului de raportare financiară aplicabil din opinia auditorului are scopul de a informa utilizatorii raportului auditorului cu privire la contextul în care este exprimată opinia auditorului; scopul acesteia nu este de a limita evaluarea prevăzută la punctul 14. Cadrul de raportare financiară aplicabil este identificat prin termeni precum:

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

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

- A29. Atunci când cadrul de raportare financiară aplicabil încorporează standarde de

raportare financiară și dispoziții legale și de reglementare, cadrul este identificat în termeni precum „...în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară și cu dispozițiile Legii Companiilor din Jurisdicția X.” ISA 210 tratează circumstanțele în care există conflicte între standardele de raportare financiară și dispozițiile legislative sau de reglementare.<sup>25</sup>

A30. Așa cum se prevede la punctul A8, situațiile financiare pot fi întocmite în conformitate cu două cadre de raportare financiară, care vor fi amândouă, deci, cadre de raportare financiară aplicabile. În consecință, fiecare cadru este luat în considerare separat atunci când este formulată opinia auditorului cu privire la situațiile financiare, iar opinia auditorului în conformitate cu punctele 25-27 face referire la ambele cadre, după cum urmează:

- (a) Dacă situațiile financiare se conformează cu fiecare cadru în mod individual, sunt exprimate două opinii: adică, o opinie potrivit căreia situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu unul dintre cadrele de raportare financiară aplicabile (de exemplu, cadrul național) și o opinie potrivit căreia situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu celălalt cadru de raportare financiară aplicabil (de exemplu, IFRS-urile). Aceste opinii pot fi exprimate separat sau într-o singură frază (de exemplu, situațiile financiare sunt prezentate fidel, sub toate aspectele semnificative, [...] în conformitate cu principiile contabile general acceptate din Jurisdicția X și cu IFRS-urile).
- (b) Dacă situațiile financiare se conformează doar unui cadru, dar nu se conformează și celuilalt, poate fi exprimată o opinie nemodificată potrivit căreia situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu unul dintre cadre (de exemplu, cadrul național) și poate fi exprimată o opinie modificată cu privire la celălalt cadru (de exemplu, IFRS-urile) în conformitate cu ISA 705 (Revizuit).

A31. Așa cum prevede punctul A13, situațiile financiare pot prezenta conformitatea cu cadrul de raportare financiară aplicabil și, în plus, pot prezenta măsura în care se conformează unui alt cadru de raportare financiară. Aceste informații suplimentare sunt acoperite de opinia auditorului dacă nu pot fi clar diferențiate de situațiile financiare (a se vedea punctele 53-54 și materialele aferente privind aplicarea de la punctele A78-A86). În consecință,

- (a) Dacă prezentarea referitoare la conformitatea cu celălalt cadru poate genera interpretări greșite, este exprimată o opinie modificată, în conformitate cu ISA 705 (Revizuit).
- (b) Dacă prezentarea nu poate genera interpretări greșite, dar auditorul o consideră de o asemenea importanță încât este fundamentală pentru înțelegerea de către utilizatori a situațiilor financiare, este adăugat un

<sup>25</sup> ISA 210, punctul 18

Paragraf de evidențiere a unor aspecte, în conformitate cu ISA 706 (Revizuit), atrăgând atenția asupra prezentării.

Baza pentru opinie (a se vedea pct. 28)

- A32. Secțiunea Baza pentru opinie oferă un context important cu privire la opinia auditorului. În consecință, prezentul ISA prevede că secțiunea Baza pentru opinie trebuie să urmeze imediat după secțiunea Opinie din raportul auditorului.
- A33. Referința la standardele utilizate asigură utilizatorii raportului auditorului că auditul a fost efectuat în conformitate cu standardele stabilite.

Cerințe etice relevante (a se vedea pct. 28 litera (c))

- A34. Identificarea jurisdicției de origine a cerințelor etice relevante sporește transparența cu privire la respectivele cerințe referitoare la misiunea de audit specifică. ISA 200 arată că, în general, cerințele etice relevante includ Părțile A și B din Codul IESBA care fac referire la un audit al situațiilor financiare, împreună cu cerințele naționale care sunt mai stricte.<sup>26</sup> Atunci când cerințele etice relevante le includ pe cele din Codul IESBA, declarația poate face referire și la Codul IESBA. În cazul în care Codul IESBA reprezintă singurele cerințe de etică relevante pentru audit, atunci declarația nu trebuie să identifice o jurisdicție de origine.
- A35. În unele jurisdicții, cerințele etice relevante pot proveni din mai multe surse diferite, cum ar fi codul (codurile) etic(e) și reguli și cerințe suplimentare incluse în legi și reglementări. Atunci când cerințele etice privind independența și alte aspecte etice relevante sunt incluse într-un număr limitat de surse, auditorul poate alege să numească sursa (sursele) (de exemplu, denumirea codului, regulii sau reglementării aplicabile în jurisdicție), sau se poate referi la un termen cunoscut la nivel general și care rezumă în mod adecvat aceste surse (de exemplu, cerințele de independență pentru auditurile entităților private în Jurisdicția X).
- A36. Este posibil ca legea sau reglementările, standardele naționale de audit sau termenii unei misiuni de audit să îi solicite auditorului să furnizeze în raportul auditorului informații mai detaliate cu privire la sursele cerințelor etice relevante care se aplică unui audit al situațiilor financiare, inclusiv cele referitoare la independență.
- A37. Atunci când se determină volumul corespunzător de informații ce trebuie inclus în raportul auditorului în situațiile în care există mai multe surse de cerințe etice relevante cu privire la auditul situațiilor financiare, este important să se pună în balanță nevoia de transparență și riscul de a pune în umbră alte informații utile din raportul auditorului.

Considerente specifice auditului grupului

---

<sup>26</sup> ISA 200, punctul A14

- A38. În cazul auditurilor grupurilor, atunci când există mai multe surse de cerințe etice relevante, inclusiv cele referitoare la independență, referința din raportul auditorului cu privire la jurisdicție se referă, de obicei, la cerințele etice relevante care sunt aplicabile echipei misiunii pentru grup. Motivul este că, într-un audit al grupului, auditorii componentelor sunt supuși și cerințelor etice care sunt relevante pentru auditul grupului.<sup>27</sup>
- A39. ISA-urile nu stabilesc cerințe etice sau de independență specifice pentru auditori, inclusiv pentru auditorii componentelor și, prin urmare, nu extind sau modifică în alt fel cerințele de independență ale Codului IESBA sau alte cerințe etice care trebuie respectate de echipa misiunii la nivelul grupului; de asemenea, ISA-urile nu prevăd că auditorul componente trebuie să fie, în toate cazurile, supus aceluiași cerințe de independență specifice, care sunt aplicabile echipei misiunii la nivelul grupului. Prin urmare, cerințele etice relevante, inclusiv cele referitoare la independență, pot fi complexe în cazul unui audit al grupului. ISA 600<sup>28</sup> oferă îndrumări pentru auditori pentru lucrările realizate asupra informațiilor financiare ale unei componente în cazul unui audit al grupului, inclusiv pentru acele situații în care auditorul componente nu întrunește cerințele de independență relevante pentru auditul grupului.

Aspectele cheie de audit (a se vedea pct. 31)

- A40. Legea sau reglementarea poate să prevadă comunicarea aspectelor cheie de audit și pentru auditurile entităților care nu sunt cotate, de exemplu, pentru entități caracterizate de lege sau reglementare drept entități de interes public.
- A41. De asemenea, auditorul poate să decidă să comunice aspectele cheie de audit și pentru alte entități, inclusiv cele care ar putea să fie de un interes public semnificativ, de exemplu deoarece acestea au un număr ridicat și o gamă variată de părți interesate, sau din cauza naturii și dimensiunii activității. Exemple de astfel de entități pot include instituțiile financiare (precum băncile, companiile de asigurări și fondurile de pensii), precum și alte entități, cum ar fi organizațiile caritabile.
- A42. ISA 210 prevede că auditorul trebuie să convină termenii misiunii de audit cu persoanele responsabile cu guvernanta sau conducerea, după caz, și arată că rolurile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernanta în convenirea termenilor misiunii de audit pentru entitate depind de acordurile de guvernanta ale entității și de legile și reglementările relevante.<sup>29</sup> ISA 210 prevede, de asemenea, ca scrisoarea de misiune sau o altă formă adecvată a unui acord scris să includă referiri la forma și conținutul preconizate pentru orice rapoarte

<sup>27</sup> ISA 600, punctul A37

<sup>28</sup> ISA 600, punctele 19-20

<sup>29</sup> ISA 210, punctele 9 și A21

emise de auditor.<sup>30</sup> Când auditorul nu are nicio altă obligație de a comunica aspectele cheie de audit, ISA 210<sup>31</sup> arată că ar putea fi util pentru auditor să facă referire în termenii misiunii de audit la posibilitatea de a comunica aspectele cheie de audit în raportul auditorului și, în anumite jurisdicții, poate fi necesar ca auditorul să includă o referire la această posibilitate, pentru a-și rezerva capacitatea de a face acest lucru.

#### Considerente specifice entităților din sectorul public

A43. Entitățile cotate nu sunt frecvente în sectorul public, cu toate acestea, este posibil ca entitățile din sectorul public să fie semnificative datorită dimensiunii, complexității sau aspectelor ce țin de interesul public. În astfel de cazuri, este posibil ca auditorului unei entități din sectorul public să i să solicite prin lege sau reglementări, sau ca acesta să decidă să comunice în raportul auditorului aspectele cheie de audit.

#### Responsabilitatea pentru situațiile financiare (a se vedea pct. 33-35)

A44. ISA 200 explică premisa referitoare la responsabilitățile conducerii și, după caz, ale persoanelor responsabile cu guvernanta, pe baza căreia este desfășurat un audit în conformitate cu ISA-urile.<sup>32</sup> Conducerea și, după caz, persoanele responsabile cu guvernanta își asumă responsabilitatea pentru întocmirea situațiilor financiare în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, inclusiv, unde este relevant, pentru prezentarea lor fidelă. Conducerea își asumă, de asemenea, responsabilitatea pentru acel control intern considerat a fi necesar pentru a permite întocmirea de situații financiare lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare. Descrierea responsabilităților conducerii din raportul auditorului include referiri la ambele responsabilități, acest lucru permițându-i să le explice utilizatorilor premisa în baza căreia este desfășurat un audit. ISA 260 (Revizuit) utilizează termenul persoană(e) responsabilă(e) cu guvernanta pentru a descrie persoana(ele) sau organizația(le) care are(au) responsabilitatea supravegherii entității și oferă detalii cu privire la varietatea structurilor de guvernanta în diferite jurisdicții și entități.

A45. Pot exista împrejurări în care este adecvat ca auditorul să completeze descrierile responsabilităților conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernanta menționate la punctele 34-35, pentru a prezenta responsabilitățile suplimentare care sunt relevante pentru întocmirea situațiilor financiare, în contextul unei anumite jurisdicții sau al naturii entității.

A46. ISA 210 prevede că auditorul trebuie să convină asupra responsabilităților conducerii într-o scrisoare de misiune sau în altă formă corespunzătoare de

<sup>30</sup> ISA 210, punctul 10

<sup>31</sup> ISA 210, punctul A23 litera (a)

<sup>32</sup> ISA 200, punctul 13 litera (j)

acord scris.<sup>33</sup> ISA 210 oferă o oarecare flexibilitate în acest demers, explicând că, dacă legea sau reglementările prevăd responsabilitățile conducerii și, după caz, ale persoanelor responsabile cu guvernarea, în ceea ce privește raportarea financiară, auditorul poate considera că legea sau reglementările includ responsabilități care, potrivit raționamentului auditorului, au un efect echivalent celor prevăzute în ISA 210. În cazul acelor responsabilități care sunt echivalente, auditorul poate utiliza formularea din lege sau reglementări pentru a le descrie în scrisoarea de misiune sau în altă formă corespunzătoare de acord scris. În astfel de cazuri, această formulare poate fi, de asemenea, utilizată în raportul auditorului pentru a descrie responsabilitățile, așa cum prevede punctul 34 litera (a) din prezentul ISA. În alte circumstanțe, inclusiv atunci când auditorul decide să nu utilizeze formularea din lege sau reglementări, așa cum este încorporată în scrisoarea de misiune, se va utiliza formularea de la punctul 34 litera (a) din prezentul ISA. Pe lângă includerea descrierii responsabilităților conducerii în raportul auditorului, așa cum prevede punctul 34, auditorul poate face referire la o descriere mai detaliată a acestor responsabilități, incluzând o referință la locul de unde pot fi obținute aceste informații (de exemplu, raportul anual al entității sau un website al unei autorități competente).

A47. În unele jurisdicții, legea sau reglementările care prevăd responsabilitățile conducerii se pot referi în mod specific la responsabilitatea privind caracterul adecvat al registrelor sau înregistrărilor contabile, ori a sistemului contabil. Cum registrele, înregistrările și sistemele sunt parte integrantă a controlului intern (așa cum este definit în ISA 315 (Revizuit)<sup>34</sup>), descrierile din ISA 210 și de la punctul 34 nu fac o referire specifică la acestea.

A48. Anexa la prezentul ISA oferă exemple ilustrative cu privire la modalitatea de aplicare a cerinței de la punctul 34 litera (b), atunci când IFRS-urile reprezintă cadrul de raportare financiară aplicabil. În cazul în care este utilizat un alt cadru de raportare financiară aplicabil, și nu IFRS-urile, este posibil să fie necesară adaptarea declarațiilor ilustrative din Anexa prezentului ISA, pentru a reflecta aplicarea unui alt cadru de raportare financiară.

Supravegherea procesului de raportare financiară (a se vedea pct. 35)

A49. În cazul în care o parte din persoanele implicate în supravegherea procesului de raportare financiară sunt implicate și în întocmirea situațiilor financiare, este posibil să fie necesară modificarea corespunzătoare a descrierii prevăzute de punctul 35 al prezentului ISA, pentru a se reflecta circumstanțele specifice ale entității. Când persoanele responsabile pentru supravegherea procesului de raportare financiară sunt aceleași ca cele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare, nu este necesară nicio referire la responsabilitățile de supraveghere.

<sup>33</sup> ISA 210, punctul 6 litera (b) subpunctele (i)-(ii)

<sup>34</sup> ISA 315 (Revizuit), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său*, punctul 4 litera (c)

Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare (a se vedea pct. 37-40)

A50. Descrierea responsabilităților auditorului, așa cum este prevăzută la punctele 37-40 ale prezentului ISA, poate fi adaptată pentru a reflecta natura specifică a entității, de exemplu, în cazul în care raportul auditorului face referire la situațiile financiare consolidate. Exemplul 2 din Anexa la prezentul ISA include un exemplu al modului în care poate fi realizată această adaptare.

Obiectivele auditorului (a se vedea pct. 38 litera (a))

A51. Raportul auditorului explică faptul că obiectivele auditorului constau în obținerea unei asigurări rezonabile că situațiile financiare, în ansamblu, sunt lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, precum și în emiterea unui raport al auditorului care include opinia auditorului. Acestea se află în contrast cu responsabilitățile conducerii pentru întocmirea situațiilor financiare.

Descrierea pragului de semnificație (a se vedea pct. 38 litera (c))

A52. Anexa la prezentul ISA oferă exemple ilustrative privind modul în care trebuie aplicată cerința de la punctul 38 litera (c), privind furnizarea unei descrieri a pragului de semnificație, atunci când IFRS-urile reprezintă cadrul de raportare financiară aplicabil. În cazul în care este utilizat un alt cadru de raportare financiară aplicabil, și nu IFRS-urile, este posibil să fie necesară adaptarea declarațiilor ilustrative din Anexa prezentului ISA, pentru a reflecta aplicarea unui alt cadru de raportare financiară.

Responsabilitățile auditorului în raport cu ISA 701 (a se vedea pct. 40 litera (c))

A53. Atunci când descrie responsabilitățile auditorului, auditorul poate considera utilă prezentarea de informații suplimentare față de cele prevăzute la punctul 40 litera (c). De exemplu, auditorul poate face referire la cerința de la punctul 9 al ISA 701, de a determina aspectele care au solicitat o atenție semnificativă din partea auditorului în realizarea auditului, ținând cont de domenii cu un risc evaluat ridicat de denaturări semnificative, sau cu riscuri semnificative identificate în conformitate cu ISA 315 (Revizuit); raționamentele semnificative ale auditorului referitoare la domenii din situațiile financiare care au necesitat aplicarea unui raționament semnificativ al conducerii, inclusiv estimări contabile care au fost identificate ca având un nivel înalt de incertitudine al estimării; și efectele asupra auditului ale evenimentelor și tranzacțiilor semnificative care au avut loc în decursul perioadei.

Amplasarea descrierii responsabilităților auditorului într-un audit al situațiilor financiare (a se vedea pct. 41, 50 litera (k))

A54. O modalitate utilă de optimizare a conținutului raportului auditorului o poate reprezenta includerea informațiilor prevăzute de punctele 39-40 ale prezentului ISA într-o anexă la raportul auditorului sau, atunci când legile,



reglementările sau standardele naționale de audit permit în mod expres acest lucru, referința la website-ul unei autorități competente care conține aceste informații. Cu toate acestea, deoarece descrierea responsabilităților auditorului conține informații necesare pentru a răspunde așteptărilor utilizatorilor unui audit desfășurat în conformitate cu ISA-urile, este necesară includerea în raportul auditorului a unei referințe cu privire la locul unde pot fi accesate aceste informații.

Amplasarea într-o anexă (a se vedea pct. 41 litera (b), 50 litera (k))

A55. Punctul 41 îi permite auditorului să includă declarațiile prevăzute de punctele 39-40, care descriu responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare, într-o anexă la raportul auditorului, cu condiția includerii în textul raportului auditorului a unei referințe adecvate la locația anexei. În continuare este prezentat un exemplu ilustrativ al modului în care o astfel de referință la o anexă poate fi formulată în raportul auditorului:

### **Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare**

Obiectivele noastre constau în obținerea unei asigurări rezonabile dacă situațiile financiare, în ansamblu, sunt lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, precum și în emiterea unui raport al auditorului, care include opinia noastră. Asigurarea rezonabilă reprezintă un nivel ridicat de asigurare, dar nu este o garanție a faptului că un audit desfășurat în conformitate cu ISA-urile va detecta întotdeauna o denaturare semnificativă, dacă aceasta există. Denaturările pot fi cauzate fie de fraudă, fie de eroare și sunt considerate semnificative dacă se poate preconiza, în mod rezonabil, că acestea, individual sau cumulativ, vor influența deciziile economice ale utilizatorilor, luate în baza acestor situații financiare

O descriere suplimentară a responsabilităților noastre într-un audit al situațiilor financiare este inclusă în anexa X la acest raport al auditorului. Această descriere, care este amplasată la *[se indică numărul paginii sau o altă referință specifică privind amplasamentul descrierii]*, face parte din raportul auditorului.

Referința la website-ul unei autorități competente (a se vedea pct. 41 litera (c), 42)

A56. Punctul 41 oferă explicații cu privire la faptul că auditorul se poate referi la o descriere a responsabilităților auditorului care este amplasată pe un website al unei autorități competente, numai dacă legea, reglementările sau standardele naționale de audit permit în mod expres acest lucru. Informațiile de pe website, care sunt încorporate în raportul auditorului printr-o referire specifică la locația website-ului unde pot fi găsite aceste informații, pot descrie activitatea auditorului, sau auditul în conformitate cu ISA-urile mai general, dar nu pot fi inconsecvente cu descrierea prevăzută de punctele 39-40 ale

prezentului ISA. Aceasta înseamnă că formularea descrierii de pe website cu privire la responsabilitățile auditorului poate fi mai detaliată, sau se poate referi și la alte aspecte privind un audit al situațiilor financiare, cu condiția ca această formulare să reflecte aspectele de la punctele 39-40 și să nu intre în contradicție cu acestea.

- A57. O autoritate competentă poate fi normalizatorul sau reglementatorul național pentru standarde de audit, sau un organism de supraveghere a auditului. Aceste organizații au competența necesară pentru a asigura acuratețea, completitudinea și disponibilitatea permanentă a informațiilor standardizate. Nu este adecvat ca auditorul să realizeze un astfel de website. În continuare este prezentat un exemplu ilustrativ al modului în care o astfel de referință la un website poate fi formulată în raportul auditorului:

### **Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare**

Obiectivele noastre constau în obținerea unei asigurări rezonabile dacă situațiile financiare, în ansamblu, sunt lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, precum și în emiterea unui raport al auditorului care include opinia noastră. Asigurarea rezonabilă reprezintă un nivel ridicat de asigurare, dar nu este o garanție a faptului că un audit desfășurat în conformitate cu ISA-urile va detecta întotdeauna o denaturare semnificativă, dacă aceasta există. Denaturările pot fi cauzate fie de fraudă, fie de eroare și sunt considerate semnificative dacă se poate preconiza, în mod rezonabil, că acestea, individual sau cumulativ, vor influența deciziile economice ale utilizatorilor, luate în baza acestor situații financiare

O descriere suplimentară a responsabilităților noastre într-un audit al situațiilor financiare poate fi găsită pe website-ul [*Organizația*], la [*adresa web*]. Această descriere face parte din raportul auditorului.

Alte responsabilități de raportare (a se vedea pct. 43-45)

- A58. În unele jurisdicții, auditorul poate avea responsabilități suplimentare de raportare cu privire la alte aspecte, care sunt adiționale responsabilităților prevăzute de ISA-uri. De exemplu, auditorului i se poate cere să raporteze anumite aspecte, dacă ia cunoștință de acestea pe parcursul auditului situațiilor financiare. În mod alternativ, auditorului i se poate cere să desfășoare anumite proceduri suplimentare specificate și să raporteze cu privire la acestea, sau să exprime o opinie cu privire la anumite aspecte specifice, precum caracterul adecvat al registrelor și înregistrărilor contabile, controlul intern al raportării financiare sau alte informații. Standardele de audit dintr-o jurisdicție specifică pot deseori să ofere îndrumări referitoare la responsabilitățile auditorului cu privire la responsabilitățile specifice de raportare suplimentare din acea jurisdicție.

- A59. În unele cazuri, legea sau reglementările relevante îi pot solicita sau îi pot permite auditorului să raporteze cu privire la aceste alte responsabilități ca parte a raportului auditorului cu privire la situațiile financiare. În alte cazuri, auditorului i se poate cere sau i se poate permite să raporteze cu privire la acestea în cadrul unui raport separat.
- A60. Punctele 43-45 ale prezentului ISA permit o prezentare combinată a altor responsabilități de raportare și a responsabilităților auditorului în baza ISA-urilor, numai atunci când acestea fac referire la aceleași teme și exprimarea din raportul auditorului diferențiază în mod clar celelalte responsabilități de raportare de cele avute în baza ISA-urilor. Este posibil ca pentru această diferențiere clară raportul auditorului să trebuiască să facă referire la sursa celorlalte responsabilități de raportare și să arate că acestea sunt suplimentare față de cele prevăzute de ISA-uri. În caz contrar, celelalte responsabilități de raportare trebuie incluse într-o secțiune distinctă a raportului auditorului, cu titlul ”Raport cu privire la alte dispoziții legale și de reglementare” sau cu un alt titlu adecvat conținutului secțiunii. În astfel de cazuri, punctul 44 prevede că auditorul trebuie să includă responsabilitățile de raportare în baza ISA-urilor sub titlul ”Raport cu privire la auditul situațiilor financiare”

Numele partenerului de misiune (a se vedea pct. 46)

- A61. ISQC 1<sup>35</sup> prevede că firma trebuie să elaboreze politici și proceduri pentru a oferi o asigurare rezonabilă asupra faptului că misiunile sunt realizate în conformitate cu standardele profesionale și cu dispozițiile legale și de reglementare aplicabile. Dincolo de aceste prevederi ale ISQC 1, precizarea numelui partenerului de misiune în raportul de audit are menirea de a oferi o transparență suplimentară pentru utilizatorii raportului de audit al unui set complet de situații financiare cu scop general ale unei entități cotate.
- A62. Legile, reglementările sau standardele naționale de audit pot să prevadă includerea în raportul de audit a numelui partenerului de misiune responsabil pentru alte tipuri de audit, cu excepția auditului unui set complet de situații financiare cu scop general ale unei entități cotate. De asemenea, este posibil ca auditorului să i se solicite prin legi, reglementări sau standardele naționale de audit sau poate decide să includă în raportul auditorului informații suplimentare, pe lângă numele partenerului de misiune, de exemplu numărul licenței profesionale a partenerului de misiune, care este relevant pentru jurisdicția în care auditorul își desfășoară activitatea.
- A63. În circumstanțe rare, auditorul poate identifica informații sau poate avea experiențe care să indice probabilitatea unei amenințări la adresa securității personale care, în cazul în care identitatea partenerului de misiune este făcută publică, ar putea să aibă drept rezultat vătămarea fizică a partenerului de

<sup>35</sup> ISQC 1, *Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuirii ale situațiilor financiare, precum și alte misiuni de asigurare și servicii conexe*, punctul 32

misiune sau a altor membri ai echipei misiunii, ori a altor persoane apropiate acestora. Cu toate acestea, o astfel de amenințare nu include, de exemplu, amenințări privind răspunderea legală sau privind sancțiuni legale, de reglementare și profesionale. Discuțiile cu persoanele responsabile cu guvernanta cu privire la împrejurările care ar putea avea drept rezultat vătămări fizice pot furniza informații suplimentare privind probabilitatea sau gravitatea unei amenințări semnificative la adresa securității personale. Legile, reglementările sau standardele naționale de audit pot să prevadă cerințe suplimentare care sunt relevante pentru a determina dacă este necesară sau nu divulgarea numelui partenerului de misiune.

Semnătura auditorului (a se vedea pct. 47)

A64. Semnătura auditorului este fie în numele firmei de audit, fie în numele personal al auditorului, fie în ambele nume, potrivit cerinței din jurisdicția respectivă. În plus față de semnătura auditorului, în anumite jurisdicții auditorului i se poate solicita să declare în raportul auditorului titlul acordat de un organism profesional, sau faptul că auditorul sau firma de audit, după caz, a fost recunoscut(ă) de autoritatea competentă de autorizare din acea jurisdicție.

A68. În unele cazuri, legile sau reglementările pot permite utilizarea semnăturilor electronice în raportul auditorului.

Data raportului auditorului (a se vedea pct. 49)

A66. Data raportului auditorului informează utilizatorul că auditorul a luat în considerare efectul evenimentelor și tranzacțiilor de care a luat cunoștință și care au avut loc până la acea dată. Responsabilitatea auditorului pentru evenimentele și tranzacțiile ulterioare datei raportului auditorului este abordată în ISA 560.36

A67. Deoarece opinia auditorului este furnizată cu privire la situațiile financiare și situațiile financiare reprezintă responsabilitatea conducerii, auditorul nu se află în poziția de a concluziona că au fost obținute probe de audit suficiente și adecvate până când nu se obțin probe care să ateste că toate situațiile și prezentările de informații care compun situațiile financiare au fost întocmite și conducerea și-a asumat responsabilitatea pentru acestea.

A68. În unele jurisdicții, legea sau reglementările identifică persoanele fizice sau structurile (de exemplu directorii) cu responsabilitatea de a formula concluzia că toate situațiile și prezentările de informații care compun situațiile financiare au fost întocmite, specificând procesul necesar de aprobare. În astfel de cazuri, se obțin probe ale acestei aprobări înainte de datarea raportului cu privire la situațiile financiare. Cu toate acestea, în alte jurisdicții procesul de aprobare nu este prevăzut în lege sau reglementări. În astfel de cazuri, sunt luate în considerare procedurile pe care entitatea le urmează în întocmirea și

---

<sup>36</sup> ISA 560, *Evenimente ulterioare*, punctele 10-17

finalizarea situațiilor sale financiare, din perspectiva structurilor sale de conducere și guvernanta, în vederea identificării persoanelor fizice sau structurilor care au autoritatea de a concluziona că au fost întocmite toate situațiile care compun situațiile financiare, inclusiv notele aferente. În unele cazuri, legea sau reglementările identifică momentul din cadrul procesului de raportare a situațiilor financiare, la care se preconizează că auditul este complet.

- A69. În unele jurisdicții, este necesară aprobarea finală a situațiilor financiare de către acționari, înainte ca situațiile financiare să fie publicate. În aceste jurisdicții, nu este necesară aprobarea finală de către acționari pentru ca auditorul să ajungă la concluzia că au fost obținute probe de audit suficiente și adecvate. Data aprobării situațiilor financiare, în contextul ISA-urilor, este prima dată la care persoanele care au autoritatea recunoscută determină că toate situațiile și prezentările de informații care compun situațiile financiare au fost întocmite și la care persoanele care au autoritatea recunoscută au declarat că și-au asumat responsabilitatea pentru acestea.

*Raportul auditorului prevăzut de lege sau reglementări (a se vedea pct. 50)*

- A70. ISA 200 explică faptul că auditorului i se poate solicita să se conformeze cu dispozițiile legale sau de reglementare, în plus față de ISA-uri.<sup>37</sup> Atunci când diferențele dintre dispozițiile legale sau de reglementare și ISA-uri se referă doar la modul de așezare în pagină și la formularea raportului auditorului, prevederile de la punctul 50, literele (a)-(o) stabilesc elementele minime ce trebuie incluse în raportul auditorului pentru a se permite referința la Standardele Internaționale de Audit. În astfel de circumstanțe, cerințele de la punctele 21-49 care nu sunt incluse la punctul 50 literele (a)-(o) nu trebuie aplicate, inclusiv, de exemplu, ordinea prevăzută pentru secțiunile Opinie și Baza pentru opinie.

- A71. Atunci când cerințele specifice dintr-o anumită jurisdicție nu intră în conflict cu ISA-urile, modul de așezare în pagină și formularea prevăzute la punctele 21-49 ale prezentului ISA îi ajută pe utilizatorii raportului auditorului să recunoască, cu mai multă promptitudine, raportul auditorului ca fiind un raport pentru un audit desfășurat în conformitate cu ISA-urile.

*Informații solicitate de ISA 701 (a se vedea pct. 50 litera (h))*

- A72. Legea sau reglementările îi pot solicita auditorului să furnizeze informații suplimentare privind auditul realizat, care pot include informații consecutive cu obiectivele ISA 701, sau pot prescrie natura și amploarea comunicărilor privind aceste aspecte.

- A73. ISA-urile nu prevalează peste legile sau reglementările care guvernează un audit al situațiilor financiare. În cazurile în care ISA 701 este aplicabil, în

<sup>37</sup> ISA 200, punctul A55

raportul auditorului se poate face referire la ISA-uri numai dacă, în aplicarea legilor sau reglementărilor, secțiunea prevăzută de punctul 50 litera (h) a prezentului ISA nu este inconsecventă cu cerințele de raportare din ISA 701. În astfel de împrejurări, este posibil să fie necesară adaptarea de către auditor a anumitor aspecte ale comunicării în raportul auditorului a aspectelor cheie de audit, prevăzute de ISA 701, de exemplu, prin:

- Modificarea titlului ”Aspecte cheie de audit”, în cazurile în care legea sau reglementările prevăd un titlu specific;
- Explicarea motivului pentru care informațiile solicitate de legi sau reglementări sunt furnizate în raportul de audit, făcând, de exemplu, o referire la legea sau reglementarea relevantă și descriind modul în care respectivele informații se raportează la aspectele cheie de audit;
- În cazul în care legile sau reglementările prevăd natura și amploarea descrierii, suplimentarea informațiilor prevăzute pentru a se obține o descriere generală a fiecărui aspect cheie de audit, care să fie consecventă cu prevederile de la punctul 13 din ISA 701.

A74. ISA 210 tratează circumstanțele în care legea sau reglementările din jurisdicția relevantă prescriu modul de așezare în pagină sau formularea raportului auditorului în termeni care diferă în mod semnificativ de cerințele ISA-urilor și care includ, în special, opinia auditorului. În aceste circumstanțe, ISA 210 îi solicită auditorului să evalueze:

- (a) Măsura în care utilizatorii pot interpreta greșit asigurarea obținută în urma auditului situațiilor financiare și, dacă da,
- (b) Măsura în care explicațiile suplimentare din raportul auditorului pot atenua eventualele interpretări greșite.

Dacă auditorul ajunge la concluzia că explicațiile suplimentare din raportul auditorului nu pot atenua posibilele interpretări greșite, ISA 210 prevede ca auditorul să nu accepte misiunea de audit, cu excepția cazului în care legea sau reglementările îi solicită acest lucru. În conformitate cu ISA 210, un audit efectuat în conformitate cu astfel de legi sau reglementări nu este conform cu ISA-urile. În consecință, auditorul nu include nicio referință în raportul auditorului cu privire la faptul că auditul ar fi fost efectuat în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit.<sup>38</sup>

Considerente specifice entităților din sectorul public

A75. Auditorii entităților din sectorul public pot avea, de asemenea, capacitatea, în baza legilor sau a reglementărilor, de a raporta în mod public cu privire la anumite aspecte, fie în raportul auditorului, fie într-un raport suplimentar, care poate include informații consecvente cu obiectivele ISA 701. În asemenea

---

<sup>38</sup> ISA 210, punctul 21

circumstanțe, este posibil să fie necesară adaptarea de către auditor a anumitor aspecte ale comunicării aspectelor cheie de audit prevăzute de ISA 701, sau includerea în raportul auditorului a unei referințe la descrierea unui aspect din raportul suplimentar.

*Raportul auditorului pentru auditurile desfășurate în conformitate atât cu standardele de audit dintr-o jurisdicție specifică, cât și cu Standardele Internaționale de Audit (a se vedea pct. 51)*

A76. Auditorul poate face referire în raportul auditorului la faptul că auditul a fost efectuat în conformitate atât cu Standardele Internaționale de Audit, cât și cu standardele naționale de audit, atunci când, în plus față de conformitatea cu standardele naționale de audit relevante, auditorul se conformează cu fiecare dintre ISA-urile relevante pentru audit.<sup>39</sup>

A77. O referire atât la Standardele Internaționale de Audit, cât și la standardele naționale de audit nu este adecvată dacă există un conflict între cerințele din ISA-uri și cele din standardele naționale de audit, care l-ar putea determina pe auditor să își formeze o opinie diferită, sau să nu includă un Paragraf de evidențiere a unor aspecte sau un Paragraf privind alte aspecte care, în circumstanțele respective, este prevăzut de ISA-uri. Într-un astfel de caz, raportul auditorului se referă doar la standardele de audit (fie Standardele Internaționale de Audit, fie standardele naționale de audit) în conformitate cu care a fost întocmit raportul auditorului.

**Informații suplimentare prezentate odată cu situațiile financiare** (a se vedea pct. 53-44)

A78. În unele circumstanțe, entității i se poate solicita prin lege, reglementări sau standarde, sau poate alege în mod voluntar, să prezinte alături de situațiile financiare informații suplimentare care nu sunt prevăzute în cadrul de raportare financiară aplicabil. De exemplu, informațiile suplimentare pot fi prezentate pentru a îmbunătăți înțelegerea de către utilizator a cadrului de raportare financiară aplicabil, sau pentru a furniza explicații suplimentare ale elementelor specifice dintr-o situație financiară. Astfel de informații sunt prezentate, în mod normal, fie în cadrul unor anexe suplimentare, fie sub forma unor note adiționale.

A79. Punctul 53 al prezentului ISA arată că opinia auditorului acoperă informațiile suplimentare care sunt parte integrantă a situațiilor financiare, din cauza naturii lor sau a modului în care sunt prezentate. Această evaluare este o problemă de raționament profesional. Pentru a ilustra:

- Atunci când notele la situațiile financiare includ o explicație sau o reconciliere a măsurii în care situațiile financiare se conformează unui alt

<sup>39</sup> ISA 200, punctul A56

cadru de raportare financiară, auditorul poate considera că acestea reprezintă informații suplimentare care nu pot fi clar diferențiate de situațiile financiare. Opinia auditorului ar acoperi, de asemenea, notele sau anexele suplimentare care au referințe încrucișate la situațiile financiare.

- Atunci când un cont suplimentar de profit și pierdere care prezintă elemente specifice de cheltuieli este prezentat într-un tabel separat inclus ca Anexă în situațiile financiare, auditorul poate considera că acesta reprezintă informații suplimentare care pot fi clar diferențiate de situațiile financiare.

A80. În cadrul raportului auditorului, nu este necesar să se facă o referință separată la informațiile suplimentare care sunt acoperite de opinia auditorului, atunci când este suficientă referința la note, în descrierea situațiilor care compun situațiile financiare din raportul auditorului.

A81. Legea sau reglementările pot să nu prevadă ca informațiile suplimentare să fie auditate, iar conducerea poate decide să îi ceară auditorului să nu includă informațiile suplimentare în aria auditului situațiilor financiare.

A82. Evaluarea de către auditor a măsurii în care informațiile suplimentare neauditate sunt prezentate într-un mod care ar permite interpretarea lor ca fiind acoperite de opinia auditorului include, de exemplu, locul în care acele informații sunt prezentate în relație cu situațiile financiare și cu orice alte informații suplimentare auditate și măsura în care acestea sunt în mod clar etichetate ca fiind “neauditate.”

A83. Conducerea ar putea modifica prezentarea informațiilor suplimentare neauditate care ar putea fi interpretate ca fiind acoperite de opinia auditorului, de exemplu prin:

- Înlăturarea oricăror referințe încrucișate din cadrul situațiilor financiare la informațiile suplimentare neauditate sau la notele neauditate, astfel încât delimitarea informațiilor auditate de cele neauditate să fie suficient de clară.
- Situarea informațiilor suplimentare neauditate în afara situațiilor financiare sau, dacă acest lucru nu este posibil în circumstanțele respective, cel puțin gruparea tuturor notelor neauditate la sfârșitul notelor prevăzute la situațiile financiare și etichetarea lor, în mod clar, ca fiind neauditate. Notele neauditate intercalate cu notele auditate pot fi interpretate greșit ca fiind auditate.

A84. Faptul că informațiile suplimentare nu sunt auditate nu îl scutește pe auditor de responsabilitățile descrise în ISA 720 (Revizuit).<sup>40</sup>

---

<sup>40</sup> ISA 720 (Revizuit), *Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații*



## Anexă

(a se vedea pct. A19)

### **Exemple de rapoarte ale auditorului independent cu privire la situațiile financiare**

- Exemplul 1: Un raport al auditorului cu privire la situațiile financiare ale unei entități cotate, întocmite în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă.
- Exemplul 2: Un raport al auditorului cu privire la situațiile financiare consolidate ale unei entități cotate, întocmite în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă.
- Exemplul 3: Un raport al auditorului cu privire la situațiile financiare ale unei entități necotate, întocmite în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă (în care se face referire la materiale amplasate pe website-ul unei autorități competente)
- Exemplul 4: Un raport al auditorului cu privire la situațiile financiare ale unei entități necotate, întocmite în conformitate cu un cadru de conformitate cu scop general

**Exemplul 1: - Raport al auditorului cu privire la situațiile financiare ale unei entități cotate, întocmite în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă**

În contextul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități cotate care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică ISA 600 nu se aplică).
- Situațiile financiare sunt întocmite de către conducerea entității, în conformitate cu IFRS-urile (cadru de raportare cu scop general).
- Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210.
- Auditorul a concluzionat că, pe baza probelor de audit obținute, este adecvată o opinie nemodificată (adică ”curată”)
- Cerințele etice relevante care se aplică auditului includ *Codul Etic al Profesioniștilor Contabili* emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili, împreună cu cerințele etice referitoare la audit din jurisdicție, iar auditorul face referire la amândouă.
- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții, care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea, în conformitate cu ISA 570 (Revizuit).
- Aspectele cheie de audit au fost comunicate în conformitate cu ISA 701.
- Auditorul a obținut toate celelalte informații înainte de data raportului auditorului și nu a identificat deocamdată o denaturare semnificativă în acestea.
- Persoanele responsabile de supravegherea situațiilor financiare sunt diferite de cele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare.
- În plus față de auditul situațiilor financiare, auditorul are și alte responsabilități de raportare, prevăzute de legislația locală.

## RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către Acționarii Companiei ABC [sau Către Alt Destinatar Adecvat]

### Raport cu privire la auditul situațiilor financiare<sup>1</sup>

#### Opinie

Am auditat situațiile financiare ale companiei ABC (Compania), 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 notele la situațiile financiare, inclusiv un sumar al politicilor contabile semnificative.

În opinia noastră, situațiile financiare anexate prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative (sau *oferă o imagine corectă și fidelă cu privire la*) poziția financiară a Companiei 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 Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri).

#### Baza pentru opinie

Am desfășurat auditul nostru în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri). Responsabilitățile noastre în baza acestor standarde sunt descrise detaliat în secțiunea *Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare* din raportul nostru. Suntem independenți față de Companie, conform *Codului Etic al Profesioniștilor Contabili (Codul IESBA)* emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili, coroborat cu cerințele etice relevante pentru auditul situațiilor financiare din [*jurisdicția*] și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități etice, conform acestor cerințe și Codului IESBA. Credem că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră.

#### Aspectele cheie de audit

Aspectele cheie de audit sunt acele aspecte care, în baza raționamentului nostru profesional, au avut cea mai mare importanță pentru auditul situațiilor financiare din perioada curentă. Aceste aspecte au fost abordate în contextul auditului situațiilor financiare în ansamblu și în formarea opiniei noastre asupra acestora și nu oferim o opinie separată cu privire la aceste aspecte.

[*Descrierea fiecărui aspect cheie de audit în conformitate cu ISA 701.*]

#### Alte informații [sau un alt titlu adecvat, precum "Informații, altele decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea"]

[*Raportare în conformitate cu cerințele de raportare din ISA 720 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din Anexa 2 a ISA 720 (Revizuit).*]

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

## **Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernanta pentru situațiile financiare<sup>2</sup>**

Conducerea este responsabilă pentru întocmirea și prezentarea fidelă a situațiilor financiare în conformitate cu IFRS-urile<sup>3</sup> și pentru acel control intern pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite întocmirea de situații financiare lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare.

În întocmirea situațiilor financiare, conducerea este responsabilă pentru aprecierea capacității Companiei de a-și continua activitatea, prezentând, dacă este cazul, aspectele referitoare la continuitatea activității și utilizând contabilitatea pe baza continuității activității, cu excepția cazului în care conducerea fie intenționează să lichideze Compania sau să oprească operațiunile, fie nu are nicio altă alternativă realistă în afara acestora.

Persoanele responsabile cu guvernanta sunt responsabile pentru supravegherea procesului de raportare financiară al Companiei.

## **Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare**

Obiectivele noastre constau în obținerea unei asigurări rezonabile privind măsura în care situațiile financiare, în ansamblu, sunt lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, precum și în emiterea unui raport al auditorului care include opinia noastră. Asigurarea rezonabilă reprezintă un nivel ridicat de asigurare, dar nu este o garanție a faptului că un audit desfășurat în conformitate cu ISA-urile va detecta întotdeauna o denaturare semnificativă, dacă aceasta există. Denaturările pot fi cauzate fie de fraudă, fie de eroare și sunt considerate semnificative dacă se poate preconiza, în mod rezonabil, că acestea, individual sau cumulativ, vor influența deciziile economice ale utilizatorilor, luate în baza acestor situații financiare.

Punctul 41 litera (b) din prezentul ISA arată că materialul hașurat de mai jos poate fi amplasat într-o Anexă la raportul auditorului, Punctul 41 litera (c) arată că, acolo unde legea, reglementările sau standardele naționale de audit permit în mod expres acest lucru, în loc să se includă acest material în raportul auditorului, se poate face o referire specifică la website-ul unei autorități competente care conține descrierea responsabilităților auditorului, cu condiția ca descrierea de pe website să corespundă descrierii de mai jos a responsabilităților auditorului și să nu fie inconsecventă cu acestea.

Ca parte a unui audit în conformitate cu ISA-urile, exercităm raționamentul profesional și menținem scepticismul profesional pe parcursul auditului. De asemenea:

<sup>2</sup> În aceste exemple de rapoarte ale auditorului, este posibil să fie necesară înlocuirea termenilor "conducere" și "persoanele responsabile cu guvernanta" cu un alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal din respectiva jurisdicție.

<sup>3</sup> Acolo unde responsabilitatea conducerii este să întocmească situații financiare care oferă o imagine corectă și fidelă, această frază poate fi formulată: „Conducerea este responsabilă de întocmirea de situații financiare consolidate care oferă o imagine corectă și fidelă în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, și pentru acel ...”

- Identificăm și evaluăm riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, cauzată fie de fraudă, fie de eroare, proiectăm și executăm proceduri de audit ca răspuns la respectivele riscuri și obținem probe de audit suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră. Riscul de nedetectare a unei denaturări semnificative cauzate de fraudă este mai ridicat decât cel de nedetectare a unei denaturări semnificative cauzate de eroare, deoarece fraudă poate presupune înțelegeri secrete, fals, omisiuni intenționate, declarații false și evitarea controlului intern.
- Înțelegem controlul intern relevant pentru audit, în vederea proiectării de proceduri de audit adecvate circumstanțelor, dar fără a avea scopul de a exprima o opinie asupra eficacității controlului intern al Companiei.<sup>4</sup>
- Evaluăm gradul de adecvare a politicilor contabile utilizate și caracterul rezonabil al estimărilor contabile și al prezentărilor aferente de informații realizate de către conducere.
- Formulăm o concluzie cu privire la gradul de adecvare a utilizării de către conducere a contabilității pe baza continuității activității și determinăm, pe baza probelor de audit obținute, dacă există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea Companiei de a-și continua activitatea. În cazul în care concluzionăm că există o incertitudine semnificativă, trebuie să atragem atenția în raportul auditorului asupra prezentărilor aferente din situațiile financiare sau, în cazul în care aceste prezentări sunt neadecvate, să ne modificăm opinia. Concluziile noastre se bazează pe probele de audit obținute până la data raportului auditorului. Cu toate acestea, evenimente sau condiții viitoare pot determina Compania să nu își mai desfășoare activitatea în baza principiului continuității activității.
- Evaluăm prezentarea, structura și conținutul general al situațiilor financiare, inclusiv al prezentărilor de informații, și măsura în care situațiile financiare reflectă tranzacțiile și evenimentele de bază într-o manieră care realizează prezentarea fidelă.

Comunicăm persoanelor responsabile cu guvernarea, printre alte aspecte, aria planificată și programarea în timp a auditului, precum și principalele constatări ale auditului, inclusiv orice deficiențe semnificative ale controlului intern, pe care le identificăm pe parcursul auditului.

De asemenea, furnizăm persoanelor responsabile cu guvernarea o declarație că am respectat cerințele etice relevante privind independența și că le-am comunicat toate relațiile și alte aspecte despre care s-ar putea presupune, în mod rezonabil, că ne afectează independența și, acolo unde este cazul, măsurile de protecție aferente.

<sup>4</sup> Această propoziție poate fi modificată, după caz, în circumstanțele în care auditorul are și responsabilitatea de a emite o opinie cu privire la eficacitatea controlului intern în paralel cu auditul situațiilor financiare.

Dintre aspectele comunicate cu persoanele responsabile cu guvernarea, stabilim care sunt aspectele cele mai importante pentru auditul situațiilor financiare din perioada curentă și care reprezintă, prin urmare, aspecte cheie de audit. Descriem aceste aspecte în raportul auditorului, cu excepția cazului în care legile sau reglementările interzic prezentarea publică a aspectului sau a cazului în care, în circumstanțe extrem de rare, considerăm că un aspect nu ar trebui comunicat în raportul nostru deoarece se preconizează în mod rezonabil ca beneficiile interesului public să fie depășite de consecințele negative ale acestei comunicări.

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

*[Forma și conținutul acestei secțiuni din raportul auditorului variază în funcție de natura celorlalte responsabilități de raportare ale auditorului, prevăzute de legile naționale, reglementările sau standardele naționale de audit. Aspectele la care fac referire legile naționale, reglementările sau standardele naționale de audit (denumite "alte responsabilități de raportare") vor fi incluse în această secțiune, cu excepția cazului în care celelalte responsabilități de raportare fac referire la aceleași teme ca cele prezentate în cadrul responsabilităților de raportare impuse de ISA-uri ca parte a secțiunii Raport privind auditul situațiilor financiare. Raportarea celorlalte responsabilități de raportare care fac referire la aceleași teme ca cele prevăzute de ISA-uri poate fi combinată (adică inclusă în secțiunea Raport privind auditul situațiilor financiare, cu un subtitlu adecvat), cu condiția ca formularea din raportul auditorului să diferențieze clar celelalte responsabilități de raportare de raportarea care este prevăzută de ISA-uri, în cazurile în care o astfel de diferență există.]*

Partenerul de misiune al auditului pentru care s-a întocmit acest raport al auditorului independent este [nume].

*[Semnătura în numele firmei de audit, în numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție]*

[Adresa auditorului]

[Data]

**Exemplul 2: - Raport al auditorului cu privire la situațiile financiare consolidate ale unei entități cotate, întocmite în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă**

În contextul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare consolidate ale unei entități cotate, care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul este un audit al grupului pentru o entitate cu filiale (adică se aplică ISA 600)
- Situațiile financiare consolidate sunt întocmite de către conducerea entității, în conformitate cu IFRS-urile (cadru de raportare cu scop general).
- Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare consolidate din ISA 210.
- Auditorul a concluzionat că, pe baza probelor de audit obținute, este adecvată o opinie nemodificată (adică ”curată”)
- *Codul Etic al Profesioniștilor Contabili* emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili cuprinde toate cerințele etice relevante care se aplică auditului.
- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții, care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea, în conformitate cu ISA 570 (Revizuit).
- Aspectele cheie de audit au fost comunicate în conformitate cu ISA 701.
- Auditorul a obținut toate celelalte informații înainte de data raportului auditorului și nu a identificat o denaturare semnificativă a acestora.
- Persoanele responsabile de supravegherea situațiilor financiare consolidate sunt diferite de cele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare consolidate.
- În plus față de auditul situațiilor financiare consolidate, auditorul are și alte responsabilități de raportare, prevăzute de legislația locală.

## RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către Acționarii Companiei ABC [sau Către Alt Destinatar Adecvat]

### Raport cu privire la auditul situațiilor financiare consolidate<sup>5</sup>

#### Opinie

Am auditat situațiile financiare consolidate ale companiei ABC și ale filialelor sale (Grupul), care cuprind situația consolidată a poziției financiare la data de 31 decembrie 20X1 și situația consolidată a rezultatului global, situația consolidată a modificărilor capitalurilor proprii și situația consolidată a fluxurilor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la data respectivă, și notele la situațiile financiare consolidate, inclusiv un sumar al politicilor contabile semnificative.

În opinia noastră, situațiile financiare consolidate anexate prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative (sau *oferă o imagine corectă și fidelă cu privire la*) poziția financiară consolidată a Grupului la data de 31 decembrie 20X1 și (*la*) performanța sa financiară consolidată și fluxurile sale de trezorerie consolidate aferente exercițiului încheiat la data respectivă, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri).

#### Baza pentru opinie

Am desfășurat auditul nostru în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri). Responsabilitățile noastre în baza acestor standarde sunt descrise detaliat în secțiunea *Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare consolidate* din raportul nostru. Suntem independenți față de Grup, conform *Codului Etic al Profesioniștilor Contabili* (Codul IESBA) emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități etice, conform Codului IESBA. Credem că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră.

#### Aspectele cheie de audit

Aspectele cheie de audit sunt acele aspecte care, în baza raționamentului nostru profesional, au avut cea mai mare importanță pentru auditul situațiilor financiare consolidate din perioada curentă. Aceste aspecte au fost abordate în contextul auditului situațiilor financiare consolidate în ansamblu și în formarea opiniei noastre asupra acestora și nu oferim o opinie separată cu privire la aceste aspecte.

[*Descrierea fiecărui aspect cheie de audit în conformitate cu ISA 701*]

---

<sup>5</sup> Subtitlul „Raport cu privire la auditul situațiile financiare” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu „Raport cu privire la alte dispoziții legale și de reglementare” nu este aplicabil.



**Alte informații [sau un alt titlu adecvat, precum ”Informații, altele decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea”]**

[Raportare în conformitate cu cerințele de raportare din ISA 720 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din Anexa 2 a ISA 720 (Revizuit).]

**Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernarea pentru situațiile financiare consolidate<sup>6</sup>**

Conducerea este responsabilă pentru întocmirea și prezentarea fidelă a situațiilor financiare consolidate în conformitate cu IFRS-urile<sup>7</sup> și pentru acel control intern pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite întocmirea de situații financiare consolidate lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare.

În întocmirea situațiilor financiare consolidate, conducerea este responsabilă pentru aprecierea capacității Grupului de a-și continua activitatea, prezentând, dacă este cazul, aspectele referitoare la continuitatea activității și utilizând contabilitatea pe baza continuității activității, cu excepția cazului în care conducerea fie intenționează să lichideze Grupul sau să oprească operațiunile, fie nu are nicio altă alternativă realistă în afara acestora.

Persoanele responsabile cu guvernarea sunt responsabile pentru supravegherea procesului de raportare financiară al Grupului.

**Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare consolidate**

Obiectivele noastre constau în obținerea unei asigurări rezonabile privind măsura în care situațiile financiare consolidate, în ansamblu, sunt lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, precum și în emiterea unui raport al auditorului care include opinia noastră. Asigurarea rezonabilă reprezintă un nivel ridicat de asigurare, dar nu este o garanție a faptului că un audit desfășurat în conformitate cu ISA-urile va detecta întotdeauna o denaturare semnificativă, dacă aceasta există. Denaturările pot fi cauzate fie de fraudă, fie de eroare și sunt considerate semnificative dacă se poate preconiza, în mod rezonabil, că acestea, individual sau cumulativ, vor influența deciziile economice ale utilizatorilor, luate în baza acestor situații financiare consolidate.

Punctul 41 litera (b) din prezentul ISA arată că materialul hașurat de mai jos poate fi amplasat într-o Anexă la raportul auditorului, Punctul 41 litera (c) arată că, acolo unde legea, reglementările sau standardele naționale de audit permit în mod expres acest lucru, în loc să se includă acest material în raportul auditorului, se poate face o referire specifică la website-ul unei autorități competente care conține descrierea responsabilităților auditorului, cu condiția că descrierea de pe website să corespundă descrierii de mai jos a responsabilităților auditorului și să nu fie inconsecventă cu acestea.

6 Sau alți termeni care sunt adecvați în contextul cadrului legal din respectiva jurisdicție.

7 Acolo unde responsabilitatea conducerii este de a întocmi situații financiare care oferă o imagine corectă și fidelă, această frază poate fi formulată: „Conducerea este responsabilă de întocmirea de situații financiare consolidate care oferă o imagine corectă și fidelă în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, și pentru acel ...”

Ca parte a unui audit în conformitate cu ISA-urile, exercităm raționamentul profesional și menținem scepticismul profesional pe parcursul auditului. De asemenea:

- Identificăm și evaluăm riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare consolidate, cauzată fie de fraudă, fie de eroare, proiectăm și executăm proceduri de audit ca răspuns la respectivele riscuri și obținem probe de audit suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră. Riscul de nedetectare a unei denaturări semnificative cauzate de fraudă este mai ridicat decât cel de nedetectare a unei denaturări semnificative cauzate de eroare, deoarece fraudă poate presupune înțelegeri secrete, fals, omisiuni intenționate, declarații false și evitarea controlului intern.
- Înțelegem controlul intern relevant pentru audit, în vederea proiectării de proceduri de audit adecvate circumstanțelor, dar fără a avea scopul de a exprima o opinie asupra eficacității controlului intern al Grupului.<sup>8</sup>
- Evaluăm gradul de adecvare a politicilor contabile utilizate și caracterul rezonabil al estimărilor contabile și al prezentărilor aferente realizate de către conducere.
- Formulăm o concluzie cu privire la gradul de adecvare a utilizării de către conducere a contabilității pe baza continuității activității și determinăm, pe baza probelor de audit obținute, dacă există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea Grupului de a-și continua activitatea. În cazul în care concluzionăm că există o incertitudine semnificativă, trebuie să atragem atenția în raportul auditorului asupra prezentărilor aferente din situațiile financiare consolidate sau, în cazul în care aceste prezentări sunt neadecvate, să ne modificăm opinia. Concluziile noastre se bazează pe probele de audit obținute până la data raportului auditorului. Cu toate acestea, evenimente sau condiții viitoare pot determina Grupul să nu își mai desfășoare activitatea în baza principiului continuității activității.
- Evaluăm prezentarea, structura și conținutul general al situațiilor financiare consolidate, inclusiv al prezentărilor de informații, și măsura în care situațiile financiare consolidate reflectă tranzacțiile și evenimentele de bază într-o manieră care realizează prezentarea fidelă.
- Obținem probe de audit suficiente și adecvate cu privire la informațiile financiare ale entităților sau activităților de afaceri din cadrul Grupului, pentru a exprima o opinie cu privire la situațiile financiare consolidate. Suntem responsabili pentru coordonarea, supravegherea și executarea auditului grupului. Suntem singurii responsabili pentru opinia noastră de audit.

<sup>8</sup> Această propoziție poate fi modificată, după caz, în circumstanțele în care auditorul are și responsabilitatea de a emite o opinie cu privire la eficacitatea controlului intern în paralel cu auditul situațiilor financiare consolidate.

Comunicăm persoanelor responsabile cu guvernanta, printre alte aspecte, aria planificată și programarea în timp a auditului, precum și principalele constatări ale auditului, inclusiv orice deficiențe semnificative ale controlului intern pe care le identificăm pe parcursul auditului.

De asemenea, furnizăm persoanelor responsabile cu guvernanta o declarație că am respectat cerințele etice relevante privind independența și că le-am comunicat toate relațiile și alte aspecte despre care s-ar putea presupune, în mod rezonabil, că ne afectează independența și, acolo unde este cazul, măsurile de protecție aferente.

Dintre aspectele comunicate persoanelor responsabile cu guvernanta, stabilim care sunt aspectele cele mai importante pentru auditul situațiilor financiare consolidate din perioada curentă și care reprezintă, prin urmare, aspecte cheie de audit. Descriem aceste aspecte în raportul auditorului, cu excepția cazului în care legile sau reglementările interzic prezentarea publică a aspectului sau a cazului în care, în circumstanțe extrem de rare, determinăm că un aspect nu ar trebui comunicat în raportul nostru deoarece se preconizează în mod rezonabil ca beneficiile interesului public să fie depășite de consecințele negative ale acestei comunicări.

## Raport cu privire la alte dispoziții legale și de reglementare

*[Forma și conținutul acestei secțiuni din raportul auditorului variază în funcție de natura celorlalte responsabilități de raportare ale auditorului, prevăzute de legile naționale, reglementările sau standardele naționale de audit. Aspectele la care fac referire legile naționale, reglementările sau standardele naționale de audit (denumite "alte responsabilități de raportare") vor fi incluse în această secțiune, cu excepția cazului în care celelalte responsabilități de raportare fac referire la aceleași teme ca cele prezentate în cadrul responsabilităților de raportare impuse de ISA-uri ca parte a secțiunii Raport privind auditul situațiilor financiare consolidate. Raportarea celorlalte responsabilități de raportare care fac referire la aceleași teme ca cele prevăzute de ISA-uri poate fi combinată (adică inclusă în secțiunea Raport privind auditul situațiilor financiare consolidate, cu un subtitlu adecvat), cu condiția ca formularea din raportul auditorului să diferențieze clar celelalte responsabilități de raportare de raportarea care este prevăzută de ISA-uri, în cazurile în care o astfel de diferență există.]*

Partenerul de misiune al auditului pentru care s-a întocmit acest raport al auditorului independent este [nume].

*[Semnătura în numele firmei de audit, în numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție]*

[Adresa auditorului]

[Data]

**Exemplul 3: - Raport al auditorului cu privire la situațiile financiare ale unei entități necotate, întocmite în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă**

În contextul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități necotate, care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică ISA 600 nu se aplică).
- Situațiile financiare sunt întocmite de către conducerea entității, în conformitate cu IFRS-urile (cadru de raportare cu scop general).
- Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210.
- Auditorul a concluzionat că, pe baza probelor de audit obținute, este adecvată o opinie nemodificată (adică ”curată”).
- Cerințele etice relevante care se aplică auditului sunt cele ale jurisdicției.
- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții, care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea, în conformitate cu ISA 570 (Revizuit).
- Auditorului nu i se solicită și nici nu a decis să comunice aspectele cheie de audit în conformitate cu ISA 701.
- Auditorul a obținut toate celelalte informații înainte de data raportului auditorului și nu a identificat o denaturare semnificativă a acestora.
- Persoanele responsabile de supravegherea situațiilor financiare sunt diferite de cele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare.
- Auditorul nu are alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația locală.
- Auditorul alege să facă referire la descrierea responsabilității auditorului ce se găsește pe website-ul unei autorități competente.

## RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către Acționarii Companiei ABC [sau Către Alt Destinatar Adecvat]

### Opinie

Am auditat situațiile financiare ale companiei ABC (Compania), 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 notele la situațiile financiare, inclusiv un sumar al politicilor contabile semnificative.

În opinia noastră, situațiile financiare anexate prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative (sau *oferă o imagine corectă și fidelă cu privire la*) poziția financiară a Companiei 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 Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri).

### Baza pentru opinie

Am desfășurat auditul nostru în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri). Responsabilitățile noastre în baza acestor standarde sunt descrise detaliat în secțiunea *Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare* din raportul nostru. Suntem independenți față de Companie, conform cerințelor etice relevante pentru auditul situațiilor financiare din *[jurisdicția]* și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități etice, conform acestor cerințe. Credem că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră.

### Alte informații [sau un alt titlu adecvat, precum ”Informații, altele decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea”]

[Raportare în conformitate cu cerințele de raportare din ISA 720 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din Anexa 2 a ISA 720 (Revizuit).]

### Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernarea pentru situațiile financiare<sup>9</sup>

Conducerea este responsabilă pentru întocmirea și prezentarea fidelă a situațiilor financiare în conformitate cu IFRS-urile<sup>10</sup> și pentru acel control intern pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite întocmirea de situații financiare lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare.

<sup>9</sup> Sau alți termeni care sunt adecvați în contextul cadrului legal din respectiva jurisdicție.

<sup>10</sup> Acolo unde responsabilitatea conducerii este de a întocmi situații financiare care oferă o imagine corectă și fidelă, această frază poate fi formulată: „Conducerea este responsabilă de întocmirea de situații financiare consolidate care oferă o imagine corectă și fidelă în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, și pentru acel ...”

În întocmirea situațiilor financiare, conducerea este responsabilă pentru aprecierea capacității Companiei de a-și continua activitatea, prezentând, dacă este cazul, aspectele referitoare la continuitatea activității și utilizând contabilitatea pe baza continuității activității, cu excepția cazului în care conducerea fie intenționează să lichideze Compania sau să oprească operațiunile, fie nu are nicio altă alternativă realistă în afara acestora.

Persoanele responsabile cu guvernanta sunt responsabile pentru supravegherea procesului de raportare financiară al Companiei.

### **Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare**

Obiectivele noastre constau în obținerea unei asigurări rezonabile privind măsura în care situațiile financiare, în ansamblu, sunt lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, precum și în emiterea unui raport al auditorului care include opinia noastră. Asigurarea rezonabilă reprezintă un nivel ridicat de asigurare, dar nu este o garanție a faptului că un audit desfășurat în conformitate cu ISA-urile va detecta întotdeauna o denaturare semnificativă, dacă aceasta există. Denaturările pot fi cauzate fie de fraudă, fie de eroare și sunt considerate semnificative dacă se poate preconiza, în mod rezonabil, că acestea, individual sau cumulativ, vor influența deciziile economice ale utilizatorilor, luate în baza acestor situații financiare.

O descriere suplimentară a responsabilităților auditorului într-un audit al situațiilor financiare poate fi găsită pe website-ul [*Organizația*], la [*adresa web*]. Această descriere face parte din raportul auditorului.

*[Semnătura în numele firmei de audit, în numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție]*

[*Adresa auditorului*]

[*Data*]

**Exemplul 4: - Raport al auditorului cu privire la situațiile financiare ale unei entități necotate, întocmite în conformitate cu un cadru de conformitate cu scop general**

În contextul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit prevăzut de legi sau reglementări pentru un set complet de situații financiare ale unei entități necotate. Auditul nu este un audit al grupului (adică ISA 600 nu se aplică).
- Situațiile financiare sunt întocmite de către conducerea entității, conform cadrului de raportare financiară (legea XYZ) din Jurisdicția X (adică un cadru de raportare financiară care cuprinde legi sau reglementări, menit să satisfacă nevoile de informare financiară generale ale unei game largi de utilizatori, dar care nu este un cadru de prezentare fidelă).
- Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210.
- Auditorul a concluzionat că, pe baza probelor de audit obținute, este adecvată o opinie nemodificată (adică ”curată”).
- Cerințele etice relevante care se aplică auditului sunt cele din respectiva jurisdicție.
- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții, care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea, în conformitate cu ISA 570 (Revizuit).
- Auditorului nu i se solicită și nici nu a decis să comunice aspectele cheie de audit în conformitate cu ISA 701.
- Auditorul a obținut toate celelalte informații înainte de data raportului auditorului și nu a identificat o denaturare semnificativă a acestora.
- Persoanele responsabile de supravegherea situațiilor financiare sunt diferite de cele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare.
- Auditorul nu are alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația locală.

## RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

[Destinatarului adecvat]

### Opinie

Am auditat situațiile financiare ale companiei ABC (Compania), care cuprind bilanțul la data de 31 decembrie 20X1 și situația rezultatului, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la data respectivă, și notele la situațiile financiare, inclusiv un sumar al politicilor contabile semnificative.

În opinia noastră, situațiile financiare anexate ale Companiei sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu Legea XYZ din Jurisdicția X.

### Baza pentru opinie

Am desfășurat auditul nostru în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri). Responsabilitățile noastre în baza acestor standarde sunt descrise detaliat în secțiunea *Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare* din raportul nostru. Suntem independenți față de Companie, conform cerințelor etice relevante pentru auditul situațiilor financiare în *[jurisdicția]* și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități, conform acestor cerințe. Credem că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră.

### Alte informații [sau un alt titlu adecvat, precum ”Informații, altele decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea”]

[Raportare în conformitate cu cerințele de raportare din ISA 720 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 1 din Anexa 2 a ISA 720 (Revizuit).]

### Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernarea pentru situațiile financiare<sup>11</sup>

Conducerea este responsabilă pentru întocmirea situațiilor financiare în conformitate cu Legea XYZ din Jurisdicția X<sup>12</sup> și pentru acel control intern pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite întocmirea de situații financiare lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare.

În întocmirea situațiilor financiare, conducerea este responsabilă pentru aprecierea capacității Companiei de a-și continua activitatea, prezentând, dacă este cazul, aspectele referitoare la continuitatea activității și utilizând contabilitatea pe baza continuității activității, cu excepția cazului în care conducerea fie intenționează să lichideze Grupul sau să oprească operațiunile, fie nu are nicio altă alternativă realistă în afara acestora.

<sup>11</sup> Sau alți termeni care sunt adecvați în contextul cadrului legal din respectiva jurisdicție.

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



Persoanele responsabile cu guvernanta sunt responsabile pentru supravegherea procesului de raportare financiară al Companiei.

### **Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare**

Obiectivele noastre constau în obținerea unei asigurări rezonabile privind măsura în care situațiile financiare, în ansamblu, sunt lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, precum și în emiterea unui raport al auditorului care include opinia noastră. Asigurarea rezonabilă reprezintă un nivel ridicat de asigurare, dar nu este o garanție a faptului că un audit desfășurat în conformitate cu ISA-urile va detecta întotdeauna o denaturare semnificativă, dacă aceasta există. Denaturările pot fi cauzate fie de fraudă, fie de eroare și sunt considerate semnificative dacă se poate preconiza, în mod rezonabil, că acestea, individual sau cumulativ, vor influența deciziile economice ale utilizatorilor, luate în baza acestor situații financiare.

Punctul 41 litera (b) din prezentul ISA arată că materialul hașurat de mai jos poate fi amplasat într-o Anexă la raportul auditorului, Punctul 41 litera (c) arată că, acolo unde legea, reglementările sau standardele naționale de audit permit în mod expres acest lucru, în loc să se includă acest material în raportul auditorului, se poate face o referire specifică la website-ul unei autorități competente care conține descrierea responsabilităților auditorului, cu condiția ca descrierea de pe website să corespundă descrierii de mai jos a responsabilităților auditorului și să nu fie inconsecventă cu acestea.

Ca parte a unui audit în conformitate cu ISA-urile, exercităm raționamentul profesional și menținem scepticismul profesional pe parcursul auditului. De asemenea:

- Identificăm și evaluăm riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, cauzată fie de fraudă, fie de eroare, proiectăm și executăm proceduri de audit ca răspuns la respectivele riscuri și obținem probe de audit suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră. Riscul de nedetectare a unei denaturări semnificative cauzată de fraudă este mai ridicat decât cel de nedetectare a unei denaturări semnificative cauzată de eroare, deoarece fraudă poate presupune înțelegeri secrete, fals, omisiuni intenționate, declarații false și evitarea controlului intern.
- Înțelegem controlul intern relevant pentru audit, în vederea proiectării de proceduri de audit adecvate circumstanțelor, dar fără a avea scopul de a exprima o opinie asupra eficacității controlului intern al Companiei.<sup>13</sup>
- Evaluăm gradul de adecvare a politicilor contabile utilizate și caracterul rezonabil al estimărilor contabile și al prezentărilor aferente realizate de către conducere.
- Formulăm o concluzie cu privire la gradul de adecvare a utilizării de către conducere a contabilității pe baza continuității activității și determinăm, pe

<sup>13</sup> Această propoziție poate fi modificată, după caz, în circumstanțele în care auditorul are și responsabilitatea de a emite o opinie cu privire la eficacitatea controlului intern în paralel cu auditul situațiilor financiare.

baza probelor de audit obținute, dacă există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea Companiei de a-și continua activitatea. În cazul în care concluzionăm că există o incertitudine semnificativă, trebuie să atragem atenția în raportul auditorului asupra prezentărilor aferente din situațiile financiare sau, în cazul în care aceste prezentări sunt neadecvate, să ne modificăm opinia. Concluziile noastre se bazează pe probele de audit obținute până la data raportului auditorului. Cu toate acestea, evenimente sau condiții viitoare pot determina Compania să nu își mai desfășoare activitatea în baza principiului continuității activității.

Comunicăm persoanelor responsabile cu governanța, printre alte aspecte, aria planificată și programarea în timp a auditului, precum și principalele constatări ale auditului, inclusiv orice deficiențe ale controlului intern pe care le identificăm pe parcursul auditului.

*[Semnătura în numele firmei de audit, în numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție]*

*[Adresa auditorului]*

*[Data]*

# STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 701

## COMUNICAREA ASPECTELOR CHEIE DE AUDIT ÎN RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care se încheie la data de 15 decembrie 2016 sau ulterior acestei date)

### CUPRINS

	Punct
<b>Introducere</b>	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA.....	1-5
Data intrării în vigoare.....	6
<b>Obiective</b> .....	7
<b>Definiție</b> .....	8
<b>Cerințe</b>	
Determinarea aspectelor cheie de audit .....	9-10
Comunicarea aspectelor cheie de audit.....	11-16
Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta .....	17
Documentație.....	18
<b>Aplicare și alte materiale explicative</b>	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA.....	A1-A8
Determinarea aspectelor cheie de audit .....	A9-A30
Comunicarea aspectelor cheie de audit.....	A31-A59
Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta .....	A60-A63
Documentație.....	A64

Standardul Internațional de Audit (ISA) 701 (Revizuit), *Comunicarea aspectelor cheie de audit în raportul auditorului independent*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

## Introducere

### Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitatea auditorului de a comunica aspectele cheie de audit în raportul auditorului. El se referă atât la raționamentul auditorului cu privire la aspectele ce trebuie comunicate în raportul auditorului, cât și la forma și conținutul unor astfel de comunicări.
2. Scopul comunicării aspectelor cheie de audit este de a îmbunătăți valoarea comunicativă a raportului auditorului, prin furnizarea unei transparențe sporite cu privire la auditul desfășurat. Comunicarea aspectelor cheie de audit oferă informații suplimentare utilizatorilor vizați ai situațiilor financiare („utilizatorii vizați”), care îi ajută pe aceștia să înțeleagă acele aspecte care, în conformitate cu raționamentul profesional al auditorului, au avut o importanță deosebită în auditul situațiilor financiare din perioada curentă. Comunicarea aspectelor cheie de audit îi poate ajuta pe utilizatorii vizați să înțeleagă entitatea și domeniile în care a fost exercitat un raționament important al conducerii în situațiile financiare auditate. (a se vedea pct. A1-A4)
3. Comunicarea aspectelor cheie de audit în raportul auditorului poate, de asemenea, să ofere utilizatorilor vizați o bază pentru interacțiunea viitoare cu membrii conducerii și persoanele responsabile cu guvernarea cu privire la anumite aspecte ce țin de entitate, de situațiile financiare auditate sau de auditul desfășurat.
4. Comunicarea aspectelor cheie de audit în raportul auditorului se face în contextul în care auditorul și-a format o opinie cu privire la situațiile financiare în ansamblu. Comunicarea aspectelor cheie de audit în raportul auditorului nu reprezintă:
  - (a) Un substitut pentru prezentările de informații din situațiile financiare care trebuie realizate de către conducere în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil, sau care sunt altfel necesare, pentru a se realiza o prezentare fidelă;
  - (b) Un substitut pentru exprimarea de către auditor a unei opinii modificate, atunci când circumstanțele unei misiuni specifice de audit impun acest lucru, în conformitate cu ISA 705 (Revizuit)<sup>1</sup>;
  - (c) Un substitut pentru raportarea în conformitate cu ISA 570 (Revizuit)<sup>2</sup>, atunci când există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea; sau

---

<sup>1</sup> ISA 705 (Revizuit), *Modificări ale opiniei raportului auditorului independent*

<sup>2</sup> ISA 570 (Revizuit), *Principiul continuității activității*, punctele 22-23

- (d) O opinie distinctă cu privire la aspecte individuale. (a se vedea pct. A5-A8)
5. Prezentul ISA se aplică auditurilor unor seturi complete de situații financiare cu scop general ale unor entități cotate și circumstanțelor în care auditorul decide, din alte motive, să comunice aspectele cheie de audit în raportul auditorului. De asemenea, prezentul ISA se aplică și atunci când auditorului i se solicită prin legi sau reglementări să comunice aspectele cheie de audit în raportul auditorului.<sup>3</sup> Cu toate acestea, ISA 705 (Revizuit) îi interzice auditorului să comunice aspectele cheie de audit atunci când auditorul se află în imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la situațiile financiare, cu excepția cazului în care o astfel de raportare este prevăzută de legi sau reglementări.<sup>4</sup>

### Data intrării în vigoare

6. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care se încheie la data de 15 decembrie 2016 sau ulterior acestei date.

### Obiective

7. Obiectivele auditorului sunt să determine aspectele cheie de audit și, odată ce și-a format o opinie cu privire la situațiile financiare, să comunice aceste aspecte prin descrierea lor în raportul auditorului.

### Definiție

8. În contextul ISA-urilor, următorul termen are înțelesul atribuit mai jos:

Aspectele cheie de audit – Acele aspecte care, în baza raționamentului profesional al auditorului, au avut cea mai mare importanță pentru auditul situațiilor financiare din perioada curentă. Aspectele cheie de audit sunt selectate dintre aspectele discutate cu persoanele responsabile cu guvernarea.

### Cerințe

#### Determinarea aspectelor cheie de audit

9. Auditorul trebuie să determine, dintre aspectele discutate cu persoanele responsabile cu guvernarea, care au fost acele aspecte care au necesitat o atenție semnificativă din partea auditorului, pe parcursul efectuării auditului. Pentru determinarea acestor aspecte, auditorul trebuie să țină cont de următoarele: (a se vedea pct. A9-A18)

<sup>3</sup> ISA 700 (Revizuit), *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*, punctele 30-31

<sup>4</sup> ISA 705 (Revizuit), punctul 29

- (a) Domeniile cu un risc ridicat de denaturare semnificativă, sau riscurile semnificative identificate în conformitate cu ISA 315 (Revizuit).<sup>5</sup> (a se vedea pct. A19-A22)
  - (b) Raționamentele semnificative ale auditorului cu privire la domenii din situațiile financiare care au necesitat un raționament semnificativ al conducerii, inclusiv estimările contabile care au fost identificate ca având o incertitudine ridicată a estimării. (a se vedea pct. A23-A24)
  - (c) Efectul asupra auditului al evenimentelor sau tranzacțiilor semnificative, care s-au produs în decursul perioadei. (a se vedea pct. A25-A26)
10. Auditorul trebuie să decidă care dintre aspectele determinate în conformitate cu punctul 9 au fost cele mai importante pentru auditul situațiilor financiare din perioada curentă și, prin urmare, reprezintă aspecte cheie de audit. (a se vedea pct. A9-A11, A27-A30)

### **Comunicarea aspectelor cheie de audit**

11. Auditorul trebuie să descrie fiecare aspect cheie de audit, utilizând un subtitlu adecvat, în cadrul unei secțiuni distincte a raportului auditorului, cu titlul „Aspecte cheie de audit”, cu excepția cazului în care intervin circumstanțele de la punctele 14 sau 15. Formularea introductivă a acestei secțiuni din raportul auditorului trebuie să menționeze că:
- (a) Aspectele cheie de audit sunt acele aspecte care, în baza raționamentului profesional al auditorului, au avut cea mai mare importanță pentru auditul situațiilor financiare [din perioada curentă]; și
  - (b) Aceste aspecte au fost abordate în contextul auditului situațiilor financiare în ansamblu și în formarea opiniei auditorului cu privire la acestea și că auditorul nu oferă o opinie separată cu privire la aceste aspecte. (a se vedea pct. A31-A33)

*Aspectele cheie de audit nu reprezintă un substitut pentru exprimarea unei opinii modificate*

12. Auditorul nu trebuie să comunice un aspect în secțiunea privind Aspectele cheie de audit din raportul auditorului, atunci când acesta ar fi obligat să modifice opinia în conformitate cu ISA 705 (Revizuit), ca urmare a respectivului aspect. (a se vedea pct. A5)

### *Descrierea aspectelor cheie de audit individuale*

13. Descrierea fiecărui aspect cheie de audit din secțiunea privind Aspectele cheie de audit din raportul auditorului trebuie să includă o referință la prezentarea

---

<sup>5</sup> ISA 315 (Revizuit), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său*

(prezentările) aferentă(e) de informații din situațiile financiare, dacă acestea există, și trebuie să facă referire: (a se vedea pct. A34-A41)

- (a) La motivul pentru care aspectul a fost considerat ca fiind unul de importanță deosebită pentru audit și, prin urmare, a fost considerat aspect cheie de audit; și (a se vedea pct. A42-A45)
- (b) La modul în care aspectul a fost tratat în decursul auditului. (a se vedea pct. A46-A51)

*Circumstanțe în care un aspect ce a fost considerat aspect cheie de audit nu este comunicat în raportul auditorului*

- 14. Auditorul trebuie să descrie în raportul auditorului fiecare aspect cheie de audit, cu excepția cazurilor în care: (a se vedea pct. A53-A56)
  - (a) Legile sau reglementările interzic prezentarea publică a aspectului; sau (a se vedea pct. A52)
  - (b) În circumstanțe extrem de rare, auditorul decide că aspectul nu ar trebui comunicat în raportul auditorului, deoarece se preconizează în mod rezonabil ca beneficiile interesului public ar fi depășite de consecințele negative ale acestei comunicări. Această prevedere nu se aplică în cazul în care entitatea a prezentat în mod public informații cu privire la respectivul aspect.

*Interacțiunea dintre descrierea aspectelor cheie de audit și alte elemente ce trebuie incluse în raportul auditorului*

- 15. Un aspect ce generează o opinie modificată în conformitate cu ISA 705 (Revizuit), sau o incertitudine semnificativă privind evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea în conformitate cu ISA 570 (Revizuit) reprezintă, prin natura lor, aspecte cheie de audit. Cu toate acestea, în astfel de circumstanțe, aceste aspecte nu trebuie descrise în secțiunea privind Aspectele cheie de audit din raportul auditorului, iar cerințele de la punctele 13-14 nu se aplică. Mai degrabă, auditorul trebuie:
  - (a) Să raporteze acest(e) aspect(e) în conformitate cu ISA(-urile) aplicabil(e); și
  - (b) Să includă în secțiunea privind Aspectele cheie de audit o referință către secțiunea privind Baza pentru opinia cu rezerve (contrară) sau cea privind Incertitudinile semnificative privind continuitatea activității. (a se vedea pct. A6-A7)

*Forma și conținutul secțiunii privind Aspectele cheie de audit în alte circumstanțe*

- 16. Dacă auditorul consideră, în funcție de faptele și circumstanțele entității și ale auditului, că nu există aspecte cheie de audit ce trebuie comunicate, sau că

singurele aspecte cheie de audit comunicate sunt cele tratate la punctul 15, auditorul trebuie să includă o declarație în acest sens într-o secțiune distinctă a raportului auditorului, sub titlul „Aspecte cheie de audit”. (a se vedea pct. A57-A59)

### **Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea**

17. Auditorul trebuie să comunice cu persoanele responsabile cu guvernarea:
- (a) Acele aspecte pe care auditorul le-a considerat aspecte cheie de audit; sau
  - (b) Dacă este cazul, în funcție de faptele și circumstanțele entității și ale auditului, concluzia auditorului că nu există aspecte cheie de audit ce trebuie comunicate în raportul auditorului. (a se vedea pct. A60-A63)

### **Documentație**

18. Auditorul trebuie să includă în documentația de audit:<sup>6</sup> (a se vedea pct. A64)
- (a) Aspectele care au necesitat atenția semnificativă a auditorului, determinate în conformitate cu punctul 9, precum și argumentele utilizate de auditor pentru a stabili dacă fiecare dintre aceste aspecte reprezintă sau nu un aspect cheie de audit în conformitate cu punctul 10;
  - (b) Dacă este cazul, argumentele utilizate de auditor pentru a stabili că nu există aspecte cheie de audit ce trebuie comunicate în raportul auditorului, sau că singurele aspecte cheie de audit ce trebuie comunicate sunt cele menționate la punctul 15; și
  - (c) Dacă este cazul, argumentele utilizate de auditor pentru a stabili că nu trebuie comunicat în raportul auditorului un aspect ce a fost determinat ca fiind un aspect cheie de audit.

\* \* \*

## **Aplicare și alte materiale explicative**

### **Domeniul de aplicare al prezentului ISA (a se vedea pct. 2)**

- A1. Importanța poate fi descrisă drept semnificația relativă a unui aspect, considerat într-un context. Importanța unui aspect este evaluată de auditor în contextul în care aceasta este analizată. Importanța poate fi considerată în contextul factorilor cantitativi și calitativi, cum ar fi amploarea relativă, natura și efectul asupra subiectului specific și interesele exprimate ale utilizatorilor sau destinatarilor vizați. Aceasta presupune o analiză obiectivă a faptelor și

---

<sup>6</sup> ISA 230, *Documentația de audit*, punctele 8-11 și A6



împrejurărilor, inclusiv a naturii și amplitudinii comunicării cu persoanele responsabile cu guvernarea.

- A2. Utilizatorii situațiilor financiare și-au exprimat interesul pentru acele aspecte referitor la care auditorul a purtat cel mai intens dialog cu persoanele responsabile cu guvernarea, ca parte a comunicării bilaterale prevăzute de ISA 260 (Revizuit)<sup>7</sup> și au solicitat transparență suplimentară cu privire la aceste comunicări. De exemplu, utilizatorii și-au exprimat un interes deosebit pentru înțelegerea raționamentelor semnificative realizate de către auditor pentru formarea opiniei cu privire la situațiile financiare în ansamblu, deoarece acestea au legătură adesea cu domenii în care conducerea a exercitat un raționament semnificativ atunci când a întocmit situațiile financiare.
- A3. Obligația auditorilor de a comunica aspectele cheie de audit în raportul auditorului poate să îmbunătățească, de asemenea, comunicarea cu privire la acele aspecte dintre auditor și persoanele responsabile cu guvernarea și poate determina o sporire a atenției acordate de către conducere și persoanele responsabile cu guvernarea prezentărilor de informații din situațiile financiare la care se face referire în raportul auditorului.
- A4. ISA 320<sup>8</sup> explică faptul că este rezonabil ca auditorul să presupună că utilizatorii situațiilor financiare:
- (a) Dețin cunoștințe rezonabile cu privire la activitățile economice și de afaceri și cunoștințe de contabilitate și că au disponibilitatea de a studia informațiile din situațiile financiare cu o atenție rezonabilă;
  - (b) Înțeleg că situațiile financiare sunt întocmite, prezentate și auditate în funcție de praguri de semnificație;
  - (c) Recunosc incertitudinile inerente aferente evaluării valorilor pe baza estimărilor, raționamentului și luării în considerare a evenimentelor viitoare; și
  - (d) Iau decizii economice rezonabile pe baza informațiilor din situațiile financiare.

Deoarece raportul auditorului însoțește situațiile financiare, utilizatorii raportului auditorului sunt considerați ca fiind aceiași cu utilizatorii vizati ai situațiilor financiare.

*Relația dintre aspectele cheie de audit, opinia auditorului și alte elemente ale raportului auditorului* (a se vedea pct. 4, 12, 15)

- A5. ISA 700 (Revizuit) stabilește cerințe și oferă îndrumări referitoare la formarea unei opinii cu privire la situațiile financiare.<sup>9</sup> Comunicarea aspectelor cheie de

<sup>7</sup> ISA 260 (Revizuit), *Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea*

<sup>8</sup> ISA 320, *Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit*, punctul 4

<sup>9</sup> ISA 700 (Revizuit), punctele 10-15 și A1-A15

audit nu reprezintă un substitut pentru prezentările din situațiile financiare care trebuie efectuate de către conducere conform cadrului de raportare financiară aplicabil, sau care sunt altfel necesare pentru a se obține o prezentare fidelă. ISA 705 (Revizuit) se referă la circumstanțele în care auditorul concluzionează că există o denaturare semnificativă referitoare la gradul de adecvare sau corectitudinea prezentărilor din situațiile financiare.<sup>10</sup>

- A6. Atunci când auditorul exprimă o opinie cu rezerve sau o opinie contrară în conformitate cu ISA 705 (Revizuit), prezentarea descrierii unui aspect care generează o opinie modificată în secțiunea Baza pentru opinia cu rezerve (contrară) ajută la o mai bună înțelegere de către utilizatorii vizați și la identificarea circumstanțelor de acest fel, atunci când ele apar. Separarea comunicării acestui aspect de alte aspecte cheie de audit descrise în secțiunea Aspecte cheie de audit îi conferă acesteia, prin urmare, vizibilitatea adecvată în raportul auditorului (a se vedea punctul 15). Anexa la ISA 705 (Revizuit) include exemple privind modul în care formularea introductivă a secțiunii Aspecte cheie de audit este afectată atunci când auditorul exprimă o opinie cu rezerve sau o opinie contrară și sunt comunicate alte aspecte cheie de audit în raportul auditorului. Punctul A58 al prezentului ISA arată cum este prezentată o secțiune privind Aspectele cheie de audit atunci când auditorul consideră că nu mai există alte aspecte cheie de audit ce trebuie comunicate în raportul auditorului, în afara aspectelor tratate în secțiunea Baza pentru opinia cu rezerve (contrară), sau în secțiunea privind Incertitudini semnificative privind continuitatea activității din raportul auditorului.
- A7. Atunci când auditorul exprimă o opinie cu rezerve sau o opinie contrară, comunicarea altor aspecte cheie de audit ar fi totuși relevantă pentru a îmbunătăți înțelegerea auditului de către utilizatorii vizați și, prin urmare, cerințele privind determinarea aspectelor cheie de audit se aplică. Cu toate acestea, deoarece o opinie contrară este exprimată în circumstanțe în care auditorul a concluzionat că denaturările, individuale sau cumulate, sunt atât semnificative, cât și grave pentru situațiile financiare:<sup>11</sup>
- (a) În funcție de importanța aspectului (aspectelor) care generează opinia contrară, auditorul poate considera că nu mai există alte aspecte care să reprezinte aspecte cheie de audit. În astfel de circumstanțe, se aplică cerința de la punctul 15 (a se vedea punctul A58).
  - (b) Dacă se consideră că unul sau multe aspecte, altul (alte) decât cel(e) care a(u) generat opinia contrară, reprezintă aspecte cheie de audit, este deosebit de important ca descrierea unor astfel de alte aspecte cheie de audit să nu sugereze că situațiile financiare, în ansamblu, sunt mai credibile în raport cu aceste aspecte decât ar fi adecvat în

<sup>10</sup> A se vedea punctul A7 al ISA 705 (Revizuit).

<sup>11</sup> ISA 705 (Revizuit), punctul 8

respectivele circumstanțe, având în vedere opinia contrară (a se vedea punctul A47).

- A8. ISA 706 (Revizuit)<sup>12</sup> stabilește mecanisme pentru ca auditorii situațiilor financiare ale tuturor entităților să includă comunicări suplimentare în raportul auditorului, prin utilizarea unor Paragrafe de evidențiere a unor aspecte și a unor Paragrafe privind alte aspecte, atunci când auditorul consideră necesar să facă acest lucru. În astfel de cazuri, aceste paragrafe sunt prezentate în raportul auditorului separat de secțiunea Aspecte cheie de audit. Când se consideră că un aspect reprezintă un aspect cheie de audit, utilizarea unor astfel de paragrafe nu reprezintă un substitut pentru descrierea aspectului cheie de audit individual, în conformitate cu punctul 13.<sup>13</sup> ISA 706 (Revizuit) oferă îndrumări suplimentare cu privire la relația dintre aspectele cheie de audit și Paragrafele de evidențiere a unor aspecte, în conformitate cu respectivul ISA.<sup>14</sup>

#### **Determinarea aspectelor cheie de audit** (a se vedea pct. 9-10)

- A9. Procesul decizional al auditorului, atunci când determină aspectele cheie de audit, are drept scop selectarea unui număr redus de aspecte dintre aspectele comunicate cu persoanele responsabile cu guvernarea, pe baza raționamentului auditorului cu privire la aspectele care au avut cea mai mare importanță pentru auditul situațiilor financiare din perioada curentă.
- A10. Determinarea de către auditor a aspectelor cheie de audit se limitează la acele aspecte care au avut cea mai mare importanță pentru auditul situațiilor financiare din perioada curentă, chiar și atunci când sunt prezentate situații financiare comparative (adică și atunci când opinia auditorului se referă la fiecare perioadă pentru care sunt prezentate situații financiare).<sup>15</sup>
- A11. Fără a face abstracție de faptul că auditorul determină aspectele cheie de audit pentru auditul situațiilor financiare din perioada curentă, iar prezentul ISA nu impune auditorului să actualizeze aspectele cheie de audit incluse în raportul auditorului aferent perioadei anterioare, este totuși posibil să fie util ca auditorul să analizeze dacă un aspect ce a reprezentat un aspect cheie de audit pentru auditul situațiilor financiare din perioada anterioară continuă să reprezinte un aspect cheie de audit pentru auditul situațiilor financiare din perioada curentă.

<sup>12</sup> ISA 706 (Revizuit), *Paragrafele de evidențiere a unor aspecte și paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului independent*

<sup>13</sup> A se vedea punctele 8 litera (b) și 10 litera (b) din ISA 706 (Revizuit)

<sup>14</sup> ISA 706 (Revizuit), punctele A1-A3

<sup>15</sup> A se vedea ISA 710, *Informații comparative - cifre corespondente și situații financiare comparative*.

*Aspecte care au necesitat o atenție semnificativă din partea auditorului (a se vedea pct. 9)*

- A12. Conceptul de atenție semnificativă acordată de auditor recunoaște faptul că un audit presupune o abordare bazată pe risc și că se axează pe identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, proiectând și executând proceduri de audit ca răspuns la respectivele riscuri și obținând probe de audit care sunt suficiente și adecvate pentru a oferi o bază pentru opinia auditorului. Pentru un anumit sold al unui cont, clasă de tranzacții sau prezentare de informații, cu cât mai ridicat este riscul evaluat de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor, cu atât mai mult este implicat raționamentul în planificarea și executarea procedurilor de audit și în evaluarea rezultatelor acestora. Atunci când proiectează proceduri subsecvente de audit, cu cât este mai ridicat riscul evaluat de auditor, cu atât auditorul trebuie să obțină probe de audit mai convingătoare.<sup>16</sup> Atunci când obține probe de audit mai convingătoare deoarece riscul evaluat este mai ridicat, auditorul poate să majoreze cantitatea de probe, sau să obțină probe mai relevante sau mai credibile, de exemplu, prin acordarea unei importanțe sporite obținerii de probe de la părți terțe sau prin obținerea de probe coroborate din surse independente.<sup>17</sup>
- A13. În consecință, aspectele care ridică probleme auditorului în obținerea de probe de audit suficiente și adecvate, sau ridică probleme auditorului în formarea unei opinii cu privire la situațiile financiare, pot fi deosebit de relevante atunci când auditorul determină aspectele cheie de audit.
- A14. Domeniile care necesită o atenție semnificativă din partea auditorului se referă adesea la domenii complexe și în care este exercitat un raționament important al conducerii și, prin urmare, presupun adesea raționamente dificile sau complexe din partea auditorului. Pe de altă parte, acestea afectează deseori strategia generală a auditorului, alocarea resurselor și nivelul efortului de audit în legătură cu astfel de aspecte. Aceste efecte pot include, de exemplu, măsura în care personalul experimentat este implicat în misiunea de audit, sau implicarea unui expert al auditorului, sau a persoanelor cu experiență într-un domeniu specializat al contabilității sau auditului, fie că aceste persoane sunt contractate sau angajate de firmă pentru a trata aceste domenii.
- A15. Diverse ISA-uri prevăd comunicări specifice cu persoanele responsabile cu guvernarea precum și alte comunicări care se pot referi la domenii care necesită o atenție semnificativă din partea auditorului. De exemplu:
- ISA 260 (Revizuit) prevede ca auditorul să comunice persoanelor responsabile cu guvernarea eventualele dificultăți semnificative cu care

<sup>16</sup> ISA 330, *Răspunsul auditorului la riscurile evaluate*, punctul 7 litera (b)

<sup>17</sup> ISA 330, punctul A19

s-a confruntat pe parcursul auditului.<sup>18</sup> ISA-urile recunosc că pot exista dificultăți în legătură cu, de exemplu:

- Tranzacțiile cu părțile afiliate,<sup>19</sup> în special limitări ale capacității auditorului de a obține probe de audit care să indice că toate celelalte aspecte ale unei tranzacții cu o parte afiliată (altele decât prețul) sunt echivalente cu aspectele unei tranzacții desfășurate în condițiile existente pe piață.
- Limitări ale auditului grupului, de exemplu, în cazul în care este restricționat accesul la informații pentru echipa misiunii de audit al grupului.<sup>20</sup>
- ISA 220 stabilește cerințe pentru partenerul de misiune în ceea ce privește obținerea de consiliere cu privire la aspecte dificile sau problematice.<sup>21</sup> De exemplu, este posibil ca auditorul să se fi consultat cu persoane din firmă sau din afara firmei cu privire la un aspect tehnic semnificativ, ceea ce ar putea însemna că acesta este un aspect cheie de audit. Partenerul de misiune trebuie, de asemenea, să discute cu revizorul controlului calității misiunii și aspectele semnificative ce apar pe parcursul misiunii de audit.<sup>22</sup>

*Considerente pentru determinarea acelor aspecte care au necesitat o atenție semnificativă din partea auditorului (a se vedea pct. 9)*

A16. În etapa de planificare, auditorul își poate forma o părere preliminară cu privire la aspectele ce ar putea reprezenta domenii care necesită o atenție semnificativă din partea auditorului pe parcursul auditului și care, prin urmare, ar putea reprezenta aspecte cheie de audit. Auditorul poate comunica această părere persoanelor responsabile cu governanța, atunci când discută aria de aplicare planificată și plasarea în timp a auditului, în conformitate cu ISA 260 (Revizuit). Cu toate acestea, stabilirea de către auditor a aspectelor cheie de audit se bazează pe rezultatele auditului, sau pe probele obținute în decursul auditului.

A17. Punctul 9 include considerente specifice necesare atunci când auditorul stabilește aspectele care necesită o atenție semnificativă din partea auditorului. Aceste considerente se axează pe natura aspectelor comunicate cu persoanele responsabile cu governanța, care au adesea legătură cu aspecte prezentate în situațiile financiare și au ca scop reflectarea domeniilor auditului situațiilor

<sup>18</sup> ISA 260 (Revizuit), punctele 16 litera (b) și A21

<sup>19</sup> ISA 550, *Părți afiliate*, punctul A42

<sup>20</sup> ISA 600, *Considerente speciale - audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)*, punctul 49 litera (d)

<sup>21</sup> ISA 220, *Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare*, punctul 18

<sup>22</sup> ISA 220, punctul 19

financiare care ar putea să prezinte un interes deosebit pentru utilizatorii vizati. Faptul că aceste considerente sunt obligatorii nu înseamnă că aspectele conexe lor reprezintă întotdeauna aspecte cheie de audit; mai degrabă, aspectele conexe acestor considerente specifice reprezintă aspecte cheie de audit numai dacă s-a stabilit că sunt deosebit de importante pentru audit, conform punctului 10. Deoarece considerentele pot fi interconectate (de exemplu aspectele privind circumstanțele descrise la punctul 9 literele (b)-(c) pot fi identificate, de asemenea, drept riscuri semnificative), aplicabilitatea mai multor considerente pentru un anumit aspect comunicat cu persoanele responsabile cu guvernanta poate crește probabilitatea ca auditorul să identifice respectivul aspect drept un aspect cheie de audit.

- A18. În plus față de aspectele care se referă la considerentele specifice obligatorii de la punctul 9, pot exista și alte aspecte comunicate cu persoanele responsabile cu guvernanta, care au necesitat o atenție semnificativă din partea auditorului și care, prin urmare, pot fi considerate aspecte cheie de audit, în conformitate cu punctul 10. Astfel de aspecte pot include, de exemplu, aspecte relevante pentru auditul efectuat, care este posibil să nu fi trebuit să fie prezentate în situațiile financiare. De exemplu, implementarea unui nou sistem IT (sau modificări semnificative ale unui sistem IT existent) în decursul perioadei poate reprezenta un domeniu care necesită o atenție semnificativă din partea auditorului, mai ales dacă această modificare a avut un efect semnificativ asupra strategiei generale a auditorului, sau asupra unui risc semnificativ (de exemplu, modificări ale sistemului care afectează recunoașterea veniturilor).

Domenii cu risc evaluat ridicat de denaturări semnificative, sau cu riscuri semnificative identificate în conformitate cu ISA 315 (Revizuit) (a se vedea pct. 9 litera (a))

- A19. ISA 260 (Revizuit) impune auditorului să comunice cu persoanele responsabile cu guvernanta cu privire la riscurile semnificative identificate de către auditor.<sup>23</sup> Punctul 13 al ISA 260 (Revizuit) arată că auditorul poate comunica, de asemenea, persoanelor responsabile cu guvernanta modul în care auditorul planifică să abordeze domeniile cu risc evaluat ridicat de denaturări semnificative.
- A20. ISA 315 (Revizuit) definește un risc semnificativ drept un risc identificat și evaluat de denaturare semnificativă care, conform raționamentului auditorului, necesită o atenție specială în cadrul auditului. Domeniile care presupun un raționament semnificativ al conducerii și tranzacțiile semnificative neobișnuite pot fi adesea identificate drept riscuri semnificative. Prin urmare, riscurile semnificative reprezintă adesea domenii care necesită o atenție semnificativă din partea auditorului.

---

<sup>23</sup> ISA 260 (Revizuit), punctul 15

A21. Cu toate acestea, nu toate riscurile semnificative trebuie tratate în acest fel. De exemplu, ISA 240 presupune că există riscuri de fraudă în recunoașterea veniturilor și impune auditorului să trateze riscurile evaluate de denaturare semnificativă datorată fraudei drept riscuri semnificative.<sup>24</sup> Mai mult, ISA 240 arată că, din cauza modului imprevizibil în care se poate produce evitarea controalelor de către conducere, acesta reprezintă un risc de denaturare semnificativă datorată fraudei și, prin urmare, un risc semnificativ.<sup>25</sup> În funcție de natura lor, este posibil ca aceste riscuri să nu necesite o atenție semnificativă din partea auditorului și, prin urmare, nu vor fi luate în considerare atunci când auditorul stabilește aspectele cheie de audit în conformitate cu punctul 10.

A22. ISA 315 (Revizuit) arată că evaluarea auditorului cu privire la riscurile de denaturare semnificativă la nivelul aserțiunilor se poate modifica pe parcursul auditului, pe măsură ce sunt obținute probe suplimentare de audit.<sup>26</sup> Revizuirea evaluării realizate de către auditor pentru risc și reevaluarea procedurilor de audit planificate pentru un anumit domeniu al situațiilor financiare (adică o modificare semnificativă a abordării auditului, de exemplu, dacă evaluarea riscului de către auditor s-a bazat pe așteptarea ca anumite controale să funcționeze în mod eficace, iar auditorul a obținut probe de audit care arată că acestea nu au funcționat în mod eficace pe parcursul perioadei auditului, mai ales într-un domeniu cu risc evaluat ridicat de denaturare semnificativă) poate avea drept rezultat clasificarea unui domeniu ca fiind unul care necesită o atenție semnificativă din partea auditorului.

Raționamente semnificative ale auditorului referitoare la domenii din situațiile financiare care au presupus un raționament semnificativ al conducerii, inclusiv estimări contabile pentru care s-a identificat o incertitudine ridicată a estimării (a se vedea pct. 9 litera (b))

A23. ISA 260 (Revizuit) impune auditorului să comunice persoanelor responsabile cu governanța părerile auditorului asupra unor aspecte calitative semnificative ale practicilor contabile ale entității, inclusiv politicile contabile, estimările contabile și prezentările aferente din situațiile financiare.<sup>27</sup> În multe cazuri, acestea au legătură cu estimările contabile importante și cu prezentările aferente, care este posibil să fie domenii care necesită o atenție semnificativă din partea auditorului și pot fi identificate, de asemenea, drept riscuri semnificative.

A24. Cu toate acestea, utilizatorii situațiilor financiare și-au manifestat interesul pentru estimările contabile care au fost identificate ca având o incertitudine

<sup>24</sup> ISA 240, *Responsabilitățile auditorului privind fraudă în cadrul unui audit al situațiilor financiare*, punctele 26-27

<sup>25</sup> ISA 240, punctul 31

<sup>26</sup> ISA 315 (Revizuit), punctul 31

<sup>27</sup> ISA 260 (Revizuit), punctul 16 litera (a)

ridicată a estimării în conformitate cu ISA 540<sup>28</sup> și care este posibil să nu fi fost considerate riscuri semnificative. Printre altele, astfel de estimări depind în mare măsură de raționamentul conducerii și reprezintă adesea cele mai complexe domenii din situațiile financiare, putând necesita implicarea atât a expertului conducerii, cât și a expertului auditorului. Utilizatorii au indicat, de asemenea, faptul că politicile contabile care au un efect semnificativ asupra situațiilor financiare (precum și modificările semnificative ale acestor politici) sunt relevante pentru înțelegerea de către utilizatori a situațiilor financiare, în special în împrejurările în care practicile unei entități nu sunt consecvente cu cele ale altor entități din același sector de activitate.

Efectul asupra auditului al evenimentelor sau tranzacțiilor semnificative ce au loc în decursul perioadei (a se vedea pct. 9 litera (c))

A25. Evenimentele sau tranzacțiile care au avut un efect semnificativ asupra situațiilor financiare sau asupra auditului pot reprezenta domenii care necesită o atenție semnificativă din partea auditorului și pot fi identificate drept riscuri semnificative. De exemplu, este posibil ca auditorul să fi avut discuții ample cu membrii conducerii și cu persoanele responsabile cu guvernarea, în diverse etape ale auditului, cu privire la efectul asupra situațiilor financiare al tranzacțiilor semnificative cu părțile afiliate sau al tranzacțiilor semnificative care sunt în afara activității normale a entității sau care par neobișnuite din alte motive.<sup>29</sup> Este posibil ca raționamentele dificile sau complexe să fi fost realizate de către conducere în legătură cu recunoașterea, evaluarea, prezentarea sau descrierea acestor tranzacții, care este posibil să fi avut un efect semnificativ asupra strategiei generale a auditorului.

A26. Evoluțiile semnificative economice, contabile, de reglementare, din sectorul de activitate sau alte evoluții care au afectat ipotezele sau raționamentele conducerii pot afecta, de asemenea, abordarea generală a auditorului asupra auditului și pot avea drept rezultat un aspect care necesită atenție semnificativă din partea auditorului.

*Aspecte de o importanță deosebită (a se vedea pct. 10)*

A27. Este posibil ca aspectele care au necesitat o atenție semnificativă din partea auditorului să fi avut drept rezultat o interacțiune semnificativă cu persoanele responsabile cu guvernarea. Natura și amploarea comunicării cu persoanele responsabile cu guvernarea cu privire la aceste aspecte oferă adesea indicii cu privire la aspectele care au o importanță deosebită pentru audit. De exemplu, este posibil ca auditorul să fi avut interacțiuni mai detaliate, frecvente sau intense cu persoanele responsabile cu guvernarea cu privire la aspecte mai dificile sau complexe, cum ar fi aplicarea politicilor contabile semnificative

<sup>28</sup> A se vedea punctele 10-11 din ISA 540, *Auditarea estimărilor contabile, inclusiv a estimărilor contabile la valoarea justă și a prezentărilor aferente*.

<sup>29</sup> A se vedea punctele 16 litera (a), 16 litera (c), A22 și Anexa 2 din ISA 260 (Revizuit)



care au făcut obiectul unui raționament semnificativ al auditorului sau al conducerii.

A28. Conceptul de aspecte care au o importanță deosebită este aplicabil în contextul entității și al auditului realizat. În consecință, determinarea și comunicarea de către auditor a aspectelor cheie de audit are drept scop identificarea aspectelor specifice pentru audit și realizarea unui raționament cu privire la importanța lor în raport cu celelalte aspecte ale auditului.

A29. Alte considerente care ar putea fi relevante pentru a determina importanța relativă a unui aspect comunicat cu persoanele responsabile cu guvernanta, precum și măsura în care un astfel de aspect reprezintă un aspect cheie de audit, includ:

- Importanța aspectului pentru înțelegerea de către utilizatorii vizați a situațiilor financiare în ansamblu, în special a pragului de semnificație pentru situațiile financiare.
- Natura politicii contabile pe care se bazează aspectul, sau complexitatea ori subiectivismul implicat în procesul de selectare de către conducere a politicii adecvate, în comparație cu alte entități din același sector de activitate.
- Natura și pragul de semnificație, cantitative sau calitative, ale denaturărilor corectate și ale celor necorectate acumulate, care se datorează fraudei sau erorii și sunt conexe aspectului, dacă acestea există.
- Natura și nivelul efortului de audit necesar pentru a trata aspectul, inclusiv:
  - Nivelul aptitudinilor sau cunoștințelor de specialitate necesare pentru a aplica procedurile de audit care tratează aspectul, sau pentru a evalua rezultatele acestor proceduri, dacă este cazul.
  - Natura consultărilor în afara echipei misiunii cu privire la aspectul în cauză.
- Natura și gravitatea dificultăților în aplicarea procedurilor de audit, în evaluarea rezultatelor respectivelor proceduri și în obținerea unor probe relevante și credibile pe care să se fundamenteze opinia auditorului, în special pe măsură ce raționamentele auditorului devin tot mai subiective.
- Gravitatea oricăror deficiențe identificate ale controlului, care sunt relevante pentru aspect.
- Măsura în care aspectul a implicat un număr de considerente de audit separate, dar conexe. De exemplu, contractele pe termen lung pot implica o atenție semnificativă din partea auditorului în ceea ce privește recunoașterea veniturilor, litigii sau alte contingente și pot avea un efect asupra altor estimări contabile.

A30. Determinarea, dintre aspectele care au necesitat o atenție semnificativă din partea auditorului, a acelor aspecte care au avut o importanță deosebită pentru auditul situațiilor financiare, precum și a numărului acestora, reprezintă o problemă de raționament profesional. Numărul aspectelor cheie de audit ce urmează să fie incluse în raportul auditorului poate fi afectat de dimensiunea și complexitatea entității, de natura activității și a mediului său, precum și de faptele și circumstanțele misiunii de audit. În general, cu cât este mai ridicat numărul de aspecte considerate inițial aspecte cheie de audit, cu atât auditorul trebuie să reanalizeze mai mult măsura în care fiecare dintre aceste aspecte respectă definiția unui aspect cheie de audit. Listele ample cu aspecte cheie de audit pot contrazice ideea că astfel de aspecte sunt cele care au o importanță deosebită pentru audit.

### **Comunicarea aspectelor cheie de audit**

*O secțiune distinctă privind Aspectele cheie de audit în raportul auditorului (a se vedea pct. 11)*

A31. Amplasarea secțiunii privind Aspectele cheie de audit în imediata apropiere a opiniei auditorului poate acorda prioritate acestor informații și poate confirma valoarea percepută a informațiilor specifice misiunii pentru utilizatorii vizați.

A32. Ordinea prezentării aspectelor individuale în cadrul secțiunii privind Aspectele cheie de audit este o problemă de raționament profesional. De exemplu, astfel de informații pot fi organizate în ordinea importanței relative, pe baza raționamentului auditorului, sau ordinea poate corespunde modalității în care aspectele sunt prezentate în situațiile financiare. Cerința de la punctul 11, de a include subtitluri, are drept scop diferențierea ulterioară a aspectelor.

A33. Atunci când sunt prezentate informații financiare comparative, formularea introductivă a secțiunii privind Aspectele cheie de audit este adaptată pentru a atrage atenția asupra faptului că aspectele cheie de audit descrise se referă numai la auditul situațiilor financiare din perioada curentă și pot include referințe la perioada specifică acoperită de respectivele situații financiare (de exemplu, „pentru exercițiul financiar încheiat la 31 decembrie 20X1”).

*Descrierea aspectelor cheie de audit individuale (a se vedea pct. 13)*

A34. Caracterul adecvat al descrierii unui aspect cheie de audit reprezintă o problemă de raționament profesional. Descrierea unui aspect cheie de audit are drept scop furnizarea unei explicații succinte și echilibrate, pentru a permite utilizatorilor vizați să înțeleagă motivul pentru care aspectul a fost unul de o importanță deosebită pentru audit, precum și modul în care aspectul a fost tratat în cadrul auditului. Limitarea utilizării unor termeni de audit foarte tehnici este de asemenea utilă pentru a permite utilizatorilor vizați care nu dețin cunoștințe rezonabile de audit să înțeleagă fundamentele atenției acordate de către auditor unor anumite aspecte pe parcursul auditului. Natura și amploarea informațiilor furnizate de către auditor ar trebui să fie echilibrate,

în contextul responsabilităților părților implicate (adică, pentru auditor, să ofere informații utile, într-o formă concisă și inteligibilă, fără a furniza în mod neadecvat informații originale despre entitate).

- A35. Informațiile originale sunt acele informații referitoare la entitate care nu au fost altfel făcute publice de către entitate (de exemplu, nu au fost incluse în situațiile financiare sau în alte informații disponibile la data raportului auditorului, sau la care conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta nu au făcut referire în comunicări scrise sau verbale, cum ar fi anunțuri preliminare privind informațiile financiare sau informări pentru investitori). Astfel de informații sunt responsabilitatea conducerii și a persoanelor responsabile cu guvernanta entității.
- A36. Este adecvat ca auditorul să încerce să evite să descrie un aspect cheie de audit în mod necorespunzător, prin furnizarea de informații originale despre entitate. Descrierea unui aspect cheie de audit nu este alcătuită de obicei din informații originale despre entitate, deoarece aspectul este descris în contextul auditului. Cu toate acestea, auditorul poate considera necesar să includă informații suplimentare pentru a explica de ce aspectul a fost considerat drept unul de importanță deosebită pentru audit și, prin urmare, s-a stabilit că reprezintă un aspect cheie de audit, precum și pentru a explica modul în care aspectul a fost tratat în cadrul auditului, cu condiția ca astfel de prezentări de informații să nu fie interzise de lege sau reglementări. Atunci când auditorul consideră că astfel de informații sunt necesare, auditorul poate mai degrabă încuraja conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta să prezinte informații suplimentare, decât să furnizeze informații originale în raportul auditorului.
- A37. Conducerea sau persoanele responsabile cu guvernanta pot decide să includă prezentări de informații noi sau suplimentare în situațiile financiare sau în altă secțiune a raportului anual, care să facă referire la un aspect cheie de audit, în lumina faptului că acesta va fi comunicat în raportul auditorului. Astfel de prezentări de informații noi sau suplimentare, de exemplu, pot fi incluse pentru a oferi informații mai detaliate privind sensibilitatea ipotezelor cheie utilizate în estimările contabile, sau argumentarea de către entitate a unei anumite practici sau politici contabile, atunci când există alternative acceptabile conform cadrului de raportare financiară aplicabil.
- A38. ISA 720 (Revizuit) definește termenul raport anual și explică faptul că documente precum raportul conducerii, comentariile conducerii sau analiza exploatarii și cea financiară, sau rapoarte similare întocmite de persoanele responsabile cu guvernanta (de exemplu, un raport al directorilor), declarația Președintelui, declarația privind guvernanta corporativă sau rapoartele de evaluare a controlului intern și riscurilor pot face parte din raportul anual.<sup>30</sup>

<sup>30</sup> ISA 720 (Revizuit), *Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații*, punctele 12 litera (a) și A1-A3

ISA 720 (Revizuit) tratează responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații incluse în raportul anual. Deși opinia auditorului cu privire la situațiile financiare nu acoperă și celelalte informații, auditorul poate analiza și aceste informații, precum și alte comunicări publice realizate de către entitate sau alte surse credibile, atunci când formulează descrierea unui aspect cheie de audit.

A39. Documentația de audit întocmită pe parcursul auditului poate fi, de asemenea, utilă auditorului pentru formularea descrierii aspectelor cheie de audit. De exemplu, comunicările scrise sau documentația auditorului cu privire la comunicările verbale cu persoanele responsabile cu guvernanta, precum și altă documentație de audit reprezintă o bază utilă pentru comunicările auditorului din raportul auditorului. Aceasta deoarece documentația de audit, în conformitate cu ISA 230, are drept scop tratarea aspectelor semnificative ce apar pe parcursul auditului, a concluziilor formulate cu privire la acestea și a raționamentelor profesionale semnificative realizate pentru a se ajunge la aceste concluzii, servind drept instrument de înregistrare a naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de audit realizate, a rezultatelor acestor proceduri și a probelor de audit obținute. Această documentație poate ajuta auditorul să elaboreze o descriere a aspectelor cheie de audit care să explice importanța aspectului, precum și în aplicarea prevederii de la punctul 18.

Referințe la locul unde este prezentat aspectul în situațiile financiare (a se vedea pct. 13)

A40. Literele (a)-(b) ale punctului 13 prevăd descrierea fiecărui aspect cheie de audit, pentru a se clarifica de ce auditorul a considerat aspectul ca fiind unul de o importanță deosebită pentru audit și modul în care aspectul a fost tratat în cadrul auditului. În consecință, descrierea aspectelor cheie de audit nu reprezintă o simplă reiterare a prezentărilor de informații din situațiile financiare. Cu toate acestea, o referință la orice prezentări de informații aferente permite utilizatorilor vizați să înțeleagă mai bine modul în care conducerea a tratat aspectul în procesul de întocmire a situațiilor financiare.

A41. Pe lângă referințele la prezentările aferente de informații, auditorul poate atrage atenția asupra aspectelor cheie conținute de acestea. Nivelul de detalieri a prezentărilor realizate de către conducere cu privire la aspecte sau factori specifici care fac referire la modul în care un anumit aspect afectează situațiile financiare din perioada curentă poate ajuta auditorul să stabilească particularitățile modului în care aspectul a fost tratat în cadrul auditului, astfel încât utilizatorii vizați să poată înțelege motivul pentru care aspectul reprezintă un aspect cheie de audit. De exemplu:

- Atunci când o entitate include o prezentare detaliată cu privire la estimările contabile, auditorul poate atrage atenția asupra prezentării ipotezelor cheie, asupra prezentării gamei de rezultate posibile și asupra altor prezentări cantitative și calitative care se referă la principalele surse

de incertitudine a estimărilor sau la estimări contabile importante, ca parte a prezentării motivului pentru care aspectul a fost unul de o importanță deosebită pentru audit și a modului în care aspectul a fost tratat în cadrul auditului.

- Atunci când auditorul concluzionează, în conformitate cu ISA 570 (Revizuit), că nu există nicio incertitudine semnificativă legată de evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea, auditorul poate, totuși, să decidă că unul sau mai multe aspecte care se referă la această concluzie ce provine din efortul depus de auditor în baza ISA 570 (Revizuit) reprezintă aspecte cheie de audit. În astfel de circumstanțe, descrierea de către auditor în raportul auditorului a acestor aspecte cheie de audit ar putea include aspecte ale evenimentelor sau condițiilor identificate, prezentate în situațiile financiare, cum ar fi pierderi substanțiale din exploatare, facilități disponibile de împrumut și posibila refinanțare a datoriilor, sau nerespectarea contractelor de creditare, precum și factorii atenuanți aferenți.<sup>31</sup>

Motivul pentru care auditorul a considerat un aspect ca fiind de importanță deosebită pentru audit (a se vedea punctul 13 litera (a))

A42. Descrierea unui aspect cheie de audit în raportul auditorului are drept scop furnizarea de informații privind motivul pentru care auditorul a considerat aspectul ca fiind un aspect cheie de audit. În consecință, prevederile de la punctele 9-10 și materialul privind aplicarea de la punctele A12-A29, referitor la determinarea aspectelor cheie de audit, pot fi utile pentru auditor atunci când apreciază cum să comunice aceste aspecte în raportul auditorului. De exemplu, este posibil ca utilizatorii vizați să fie interesați de explicarea factorilor care au determinat auditorul să concluzioneze că un anumit aspect a necesitat o atenție semnificativă din partea auditorului și a fost de importanță deosebită pentru audit.

A43. Relevanța informațiilor pentru utilizatorii vizați este un element ce trebuie luat în considerare de auditor atunci când stabilește ce trebuie să includă în descrierea unui aspect cheie de audit. Acestea pot include măsura în care descrierea ar permite o mai bună înțelegere a auditului și a raționamentelor auditorului.

A44. Stabilirea legăturii directe dintre un aspect și circumstanțele specifice ale entității poate fi utilă pentru minimizarea posibilității ca astfel de descrieri să devină mult prea standardizate și mai puțin utile în decursul timpului. De exemplu, anumite aspecte pot fi considerate aspecte cheie de audit într-un anumit sector de activitate, pentru mai multe entități, din cauza circumstanțelor din sectorul de activitate sau a complexității raportării financiare. Atunci când se descrie motivul pentru care auditorul a considerat aspectul ca fiind

<sup>31</sup> A se vedea punctul A3 din ISA 570 (Revizuit).

unul de o importanță deosebită, poate fi util ca auditorul să evidențieze aspectele specifice entității (de exemplu, circumstanțele care au afectat raționamentele aferente situațiilor financiare din perioada curentă), pentru a realiza o descriere mai relevantă pentru utilizatorii vizați. Acestea pot fi importante, de asemenea, pentru descrierea unui aspect cheie de audit care este recurent în mai multe perioade.

A45. Descrierea se poate referi și la principalele considerente care au determinat auditorul, în circumstanțele auditului, să decidă că aspectul este unul de o importanță deosebită, de exemplu:

- Condiții economice care au afectat capacitatea auditorului de a obține probe de audit, de exemplu piețe fără lichiditate pentru anumite instrumente financiare.
- Politici contabile noi sau în curs de dezvoltare, de exemplu aspecte specifice entității sau sectorului de activitate, cu privire la care echipa misiunii s-a consultat cu firma.
- Modificări ale strategiei entității sau ale modelului de afaceri al acesteia, care au avut un efect semnificativ asupra situațiilor financiare.

Modul în care aspectul a fost tratat în cadrul auditului (a se vedea pct. 13 litera (b))

A46. Nivelul detaliilor ce urmează să fie furnizate în raportul auditorului pentru a descrie modul în care un aspect cheie de audit a fost tratat în cadrul auditului este o problemă de raționament profesional. În conformitate cu punctul 13 litera (b), auditorul poate descrie:

- Aspectele privind reacția sau abordarea auditorului care au fost cele mai relevante în context, sau au fost specifice riscului evaluat de denaturare semnificativă;
- O scurtă prezentare a procedurilor aplicate;
- O descriere a rezultatului procedurilor auditorului; sau
- Observații cheie cu privire la aspect, sau o combinație a acestor elemente.

Legile, reglementările sau standardele naționale de audit pot să prevadă o anumită formă sau conținut pentru descrierea unui aspect cheie de audit, sau pot să specifice includerea unuia sau a mai multora din aceste elemente.

A47. Pentru ca utilizatorii vizați să înțeleagă importanța unui aspect cheie de audit în contextul auditului situațiilor financiare în ansamblu, precum și relația dintre aspectele cheie de audit și alte elemente ale raportului auditorului, inclusiv opinia auditorului, este posibil să fie necesară prudența, astfel încât limbajul utilizat în descrierea unui aspect cheie de audit:

- Să nu sugereze că aspectul nu a fost rezolvat corespunzător de către

auditor atunci când și-a format opinia cu privire la situațiile financiare.

- Să facă legătura directă între aspect și circumstanțele specifice ale entității, evitând, în același timp, limbajul generic sau standardizat.
- Să țină cont de modul în care este tratat aspectul în prezentările aferente de informații din situațiile financiare, dacă este cazul.
- Să nu conțină, sau să nu sugereze opinii distincte cu privire la elemente separate ale situațiilor financiare.

A48. Descrierea caracteristicilor reacției sau abordării auditorului în raport cu un aspect, în special atunci când abordarea de audit a presupus o adaptare semnificativă la faptele și circumstanțele entității, poate fi utilă pentru înțelegerea de către utilizatorii vizați a circumstanțelor neobișnuite și a raționamentelor semnificative ale auditorului, care au fost necesare pentru a trata riscul de denaturare semnificativă. Mai mult, este posibil ca abordarea auditului într-o anumită perioadă să fi fost influențată de circumstanțele specifice entității, de condițiile economice sau evoluțiile din sectorul de activitate. De asemenea, poate fi util ca auditorul să facă referire la natura și amploarea comunicării cu persoanele responsabile cu governanța, cu privire la respectivul aspect.

A49. De exemplu, atunci când se descrie abordarea auditorului cu privire la o estimare contabilă, care a fost identificată ca având o incertitudine ridicată a estimării, cum este cazul evaluării instrumentelor financiare complexe, auditorul poate dori să evidențieze faptul că auditorul a angajat sau a contractat un expert al auditorului. O astfel de referire la utilizarea unui expert al auditorului nu reduce responsabilitatea auditorului pentru opinia cu privire la situațiile financiare și, prin urmare, nu este inconsecventă cu punctele 14-15 ale ISA 620.<sup>32</sup>

A50. Pot exista dificultăți în descrierea procedurilor auditorului, în special în cazul unor zone complexe ale auditului, care presupun utilizarea raționamentului profesional. În special, poate fi dificil ca procedurile executate să fie rezumate într-un mod succint, care să comunice adecvat natura și amploarea răspunsului auditorului la riscul evaluat de denaturare semnificativă, precum și raționamentele semnificative ale auditorului, care au fost implicate. Cu toate acestea, auditorul poate considera necesar să descrie anumite proceduri executate, pentru a comunica modul în care aspectul a fost tratat în cadrul auditului. O astfel de descriere poate fi realizată, de obicei, mai degrabă la un nivel general, în loc să includă o descriere detaliată a procedurilor.

A51. Așa cum se arată la punctul A46, auditorul poate oferi, de asemenea, în descrierea aspectului cheie de audit din raportul auditorului, indicii cu privire la rezultatul răspunsului auditorului. Cu toate acestea, dacă alege să facă acest

<sup>32</sup> ISA 620, Utilizarea activității unui expert al auditorului

lucru, este necesară prudența, pentru a se evita situația în care auditorul generează impresia că descrierea exprimă o opinie distinctă cu privire la un aspect cheie de audit individual, sau cea în care se poate pune la îndoială, în orice fel, opinia auditorului cu privire la situațiile financiare în ansamblu.

*Circumstanțe în care un aspect considerat aspect cheie de audit nu este comunicat în raportul auditorului (a se vedea pct. 14)*

A52. Legile sau reglementările pot interzice prezentarea publică, realizată fie de către conducere, fie de către auditor, a unui aspect specific, considerat aspect cheie de audit. De exemplu, legile sau reglementările pot interzice în mod specific orice comunicare publică care ar putea aduce prejudicii unei investigații, desfășurate de către o autoritate competentă, cu privire la un act ilegal sau un act suspectat ca fiind ilegal (de exemplu, aspecte care au legătură cu spălarea banilor sau care par a avea legătură cu aceasta).

A53. Așa cum se arată la punctul 14 litera (b), se întâmplă rareori ca un aspect considerat aspect cheie de audit să nu poată fi comunicat în raportul auditorului. Aceasta deoarece se presupune că există un beneficiu pentru interesul public în oferirea unei transparențe sporite cu privire la audit pentru utilizatorii vizati. În consecință, decizia de a nu comunica un aspect cheie de audit este adecvată numai în cazurile în care consecințele negative pentru entitate sau pentru public ale acestei comunicări sunt considerate atât de semnificative, încât se poate preconiza în mod rezonabil că sunt mai importante decât beneficiile generate pentru interesul public de comunicarea aspectului.

A54. Decizia de a nu comunica un aspect cheie de audit ia în considerare faptele și circumstanțele aferente aspectului. Comunicarea cu membrii conducerii și persoanele responsabile cu guvernanta ajută auditorul să înțeleagă opiniile conducerii cu privire la importanța consecințelor negative care ar putea apărea ca urmare a comunicării unui aspect. În special, comunicarea cu membrii conducerii și persoanele responsabile cu guvernanta oferă informații auditorului atunci când acesta decide dacă să comunice sau nu aspectul, astfel:

- Ajută auditorul să înțeleagă de ce aspectul nu a fost prezentat public de către entitate (de exemplu, dacă legea, reglementările sau anumite cadre de raportare financiară permit prezentarea cu întârziere sau absența prezentării aspectului), precum și opiniile conducerii cu privire la eventualele consecințe negative ale prezentării. Conducerea poate să atragă atenția asupra anumitor aspecte din legi sau reglementări, ori din alte surse de reglementare care ar putea fi relevante pentru analiza consecințelor negative (de exemplu, astfel de aspecte ar putea include afectarea negocierilor comerciale sau a poziției concurențiale a entității). Cu toate acestea, numai opiniile conducerii cu privire la consecințele negative nu exclud nevoia ca auditorul să determine măsura în care se poate preconiza în mod rezonabil că beneficiile pentru interesul public, generate de comunicarea în conformitate cu punctul 14 litera (b), sunt depășite de consecințele negative.



- Evidențiază măsura în care s-a comunicat cu autoritățile competente de reglementare, aplicare sau supraveghere cu privire la aspect și, în special, dacă astfel de discuții par să susțină aserțiunile conducerii cu privire la motivul pentru care prezentarea publică a aspectului nu este adecvată.
- Permite auditorului, atunci când este cazul, să încurajeze conducerea și persoanele responsabile cu guvernanta să prezinte public informații relevante cu privire la aspect. Acest lucru este posibil în special atunci când preocupările conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernanta, cu privire la comunicare, sunt limitate la elemente specifice privind aspectul, cum ar fi faptul că anumite informații referitoare la aspect pot fi mai puțin sensibile și ar putea fi, astfel, comunicate.

Auditorul poate considera necesar, de asemenea, să obțină de la conducere o declarație scrisă cu privire la motivul pentru care o prezentare publică a aspectului nu este adecvată, inclusiv opinia conducerii cu privire la importanța consecințelor negative care ar putea apărea ca urmare a unei astfel de comunicări.

A55. De asemenea, poate fi necesar ca auditorul să ia în considerare implicațiile comunicării unui aspect considerat aspect cheie de audit, din perspectiva cerințelor etice relevante. În plus, legile sau reglementările pot impune auditorului să comunice cu autoritățile competente de reglementare, aplicare sau supraveghere cu privire la aspect, indiferent dacă acesta este comunicat sau nu în raportul auditorului. O astfel de comunicare poate fi utilă, de asemenea, pentru ca auditorul să obțină informații atunci când analizează consecințele negative care ar putea apărea ca urmare a comunicării aspectului.

A56. Aspectele luate în considerare de către auditor atunci când decide să nu comunice un aspect sunt complexe și presupun un raționament semnificativ al auditorului. În consecință, auditorul poate considera adecvat să obțină consiliere juridică.

*Forma și conținutul secțiunii privind Aspectele cheie de audit în alte circumstanțe (a se vedea pct. 16)*

A57. Cerința de la punctul 16 se aplică în trei circumstanțe:

- (c) Auditorul stabilește, în conformitate cu punctul 10, că nu există aspecte cheie de audit (a se vedea punctul A59).
- (a) Auditorul stabilește, în conformitate cu punctul 14, că aspectul cheie de audit nu va fi comunicat în raportul auditorului și nu au fost identificate alte aspecte ca fiind aspecte cheie de audit.
- (b) Singurele aspecte considerate aspecte cheie de audit sunt cele comunicate în conformitate cu punctul 15.

A58. Textul de mai jos reprezintă un exemplu pentru prezentarea din raportul auditorului, în cazul în care auditorul a stabilit că nu există aspecte cheie de audit ce trebuie comunicate:

#### **Aspecte cheie de audit**

[Cu excepția aspectului descris în secțiunea *Baza pentru opinia cu rezerve (contrară)*, sau în secțiunea *Incertitudini semnificative privind continuitatea activității*] am stabilit că nu există [alte] aspecte cheie de audit ce trebuie comunicate în raportul nostru.

A59. Determinarea aspectelor cheie de audit presupune realizarea unui raționament cu privire la importanța relativă a aspectelor care au necesitat o atenție semnificativă din partea auditorului. Prin urmare, se întâmplă rareori ca auditorul unui set complet de situații financiare cu scop general ale unei entități cotate să nu determine cel puțin un aspect cheie de audit dintre aspectele comunicate cu persoanele responsabile cu guvernarea, care să fie comunicat în raportul auditorului. Cu toate acestea, în anumite circumstanțe limitate (de exemplu, pentru o entitate cotate care are operațiuni foarte limitate), auditorul poate stabili că nu există aspecte cheie de audit în conformitate cu punctul 10, deoarece nu există aspecte care au necesitat o atenție semnificativă din partea auditorului.

### **Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea** (a se vedea pct. 17)

A60. ISA 260 (Revizuit) impune auditorului să comunice cu persoanele responsabile cu guvernarea în timp util.<sup>33</sup> Momentul adecvat pentru comunicările cu privire la aspectele cheie de audit variază în funcție de circumstanțele misiunii. Cu toate acestea, auditorul poate comunica păreri preliminare cu privire la aspectele cheie de audit atunci când discută aria planificată și plasarea în timp a auditului, existând posibilitatea de a discuta suplimentar aceste aspecte și ulterior, atunci când comunică constatările auditului. Această metodă poate fi utilă pentru diminuarea problemelor practice generate de încercarea de a susține un dialog bilateral robust cu privire la aspectele cheie de audit, în momentul în care situațiile financiare sunt finalizate pentru emitere.

A61. Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea permite acestora să fie informate cu privire la aspectele cheie de audit pe care auditorul intenționează să le comunice în raportul auditorului și le oferă ocazia de a obține clarificări suplimentare, atunci când este necesar. Auditorul poate considera util să ofere persoanelor responsabile cu guvernarea o formă intermediară a raportului auditorului, pentru a facilita această discuție. Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea reprezintă o recunoaștere a rolului important al acestora în supravegherea procesului de raportare financiară și oferă persoa-

<sup>33</sup> ISA 260 (Revizuit), punctul 21

nelor responsabile cu guvernanta ocazia de a înțelege fundamentarea deciziilor auditorului în ceea ce privește aspectele cheie de audit și a modului în care aceste aspecte vor fi descrise în raportul auditorului. De asemenea, permite persoanelor responsabile cu guvernanta să analizeze dacă ar fi utile prezentări noi sau suplimentare, din perspectiva faptului că aceste aspecte vor fi comunicate în raportul auditorului.

- A62. Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta prevăzută de punctul 17 litera (a) se referă, de asemenea, la circumstanțele extrem de rare în care un aspect ce este considerat aspect cheie de audit nu este comunicat în raportul auditorului (a se vedea punctele 14 și A54).
- A63. Prevederile de la punctul 17 litera (b), de comunicare cu persoanele responsabile cu guvernanta, atunci când auditorul a stabilit că nu există aspecte cheie de audit care să fie comunicate în raportul auditorului, pot oferi auditorului ocazia de a purta discuții suplimentare cu alte persoane care sunt familiarizate cu auditul și cu aspectele semnificative care ar fi putut apărea (inclusiv cu revizorul controlului calității misiunii, atunci când a fost numit unul). Aceste discuții pot determina auditorul să reevalueze decizia auditorului cu privire la inexistența aspectelor cheie de audit.

#### **Documentație** (a se vedea pct. 18)

- A64. Punctul 8 al ISA 230 impune auditorului să întocmească o documentație de audit care este suficientă pentru a permite unui auditor experimentat, care nu a avut nicio legătură anterioară cu auditul, să înțeleagă, printre altele, raționamentele profesionale semnificative. În contextul aspectelor cheie de audit, aceste raționamente profesionale includ determinarea, dintre aspectele comunicate cu persoanele responsabile cu guvernanta, a acelor aspecte care au necesitat o atenție semnificativă din partea auditorului, precum și a măsurii în care fiecare dintre aceste aspecte este sau nu un aspect cheie de audit. Este posibil ca raționamentele auditorului în această privință să fie susținute de documentarea comunicărilor auditorului cu persoanele responsabile cu guvernanta, de documentația de audit cu privire la fiecare aspect individual (a se vedea punctul A39), precum și de altă documentație de audit specifică privind aspectele semnificative, care au apărut în decursul auditului (de exemplu, un acord de finalizare). Cu toate acestea, prezentul ISA nu impune auditorului să documenteze motivul pentru care celelalte aspecte comunicate cu persoanele responsabile cu guvernanta nu au fost aspecte care au necesitat o atenție semnificativă din partea auditorului.

# STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 705 (REVIZUIT)

## MODIFICĂRI ALE OPINIEI RAPORTULUI AUDITORULUI INDEPENDENT

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care se încheie la data de 15 decembrie 2016 sau ulterior acestei date)

### CUPRINS

	Punct
<b>Introducere</b>	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA .....	1
Tipuri de opinii modificate .....	2
Data intrării în vigoare .....	3
<b>Obiectiv</b> .....	4
<b>Definiții</b> .....	5
<b>Cerințe</b>	
Circumstanțe în care este necesară o modificare a opiniei auditorului ....	6
Stabilirea tipului modificării opiniei auditorului.....	7–15
Forma și conținutul raportului auditorului, atunci când opinia este modificată .....	16–29
Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta .....	30
<b>Aplicare și alte materiale explicative</b>	
Tipuri de opinii modificate .....	A1
Circumstanțe în care este necesară o modificare a opiniei auditorului ....	A2–A12
Stabilirea tipului modificării opiniei auditorului.....	A13–A16
Forma și conținutul raportului auditorului, atunci când opinia este modificată .....	A17–A26
Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta .....	A27
Anexă: Exemple de rapoarte ale auditorului cu modificări ale opiniei	

Standardul Internațional de Audit (ISA) 705 (Revizuit), *Modificări ale opiniei raportului auditorului independent*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

## Introducere

### Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitatea auditorului de a elabora un raport adecvat circumstanțelor în care, în formarea unei opinii în conformitate cu ISA 700 (Revizuit)<sup>1</sup>, auditorul concluzionează că este necesară o modificare a opiniei auditorului asupra situațiilor financiare. Prezentul ISA tratează și modul în care forma și conținutul raportului auditorului sunt afectate de exprimarea de către auditor a unei opinii modificate. În toate cazurile, se aplică cerințele de raportare din ISA 700 (Revizuit) și acestea nu sunt repetate în prezentul ISA decât în cazul în care sunt în mod explicit tratate sau modificate de cerințele prezentului ISA.

### Tipuri de opinii modificate

2. Prezentul ISA instituie trei tipuri de opinii modificate, respectiv o opinie cu rezerve, o opinie contrară și imposibilitatea exprimării unei opinii. Decizia cu privire la tipul de opinie modificată care este cel mai adecvat depinde de:
  - (a) Natura aspectului care determină modificarea, și anume dacă situațiile financiare sunt denaturate semnificativ sau, în cazul unei incapacități de a obține probe de audit suficiente și adecvate, ar putea fi denaturate semnificativ; și
  - (b) Raționamentul auditorului cu privire la gravitatea efectelor sau a posibilelor efecte ale aspectului respectiv asupra situațiilor financiare. (a se vedea pct. A1)

### Data intrării în vigoare

3. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care se încheie la data de 15 decembrie 2016 sau ulterior acestei date.

### Obiectiv

4. Obiectivul auditorului este de a exprima clar o opinie modificată adecvată cu privire la situațiile financiare, necesară atunci când:
  - (a) Auditorul concluzionează, pe baza probelor de audit obținute, că situațiile financiare, în ansamblu, nu sunt lipsite de denaturări semnificative; sau
  - (b) Auditorul nu poate obține probe de audit suficiente și adecvate pentru a concluziona că situațiile financiare, în ansamblu, sunt lipsite de denaturări semnificative.

---

<sup>1</sup> ISA 700, *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*

## Definiții

5. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
- (a) Grav – Un termen utilizat, în contextul denaturărilor, pentru a descrie efectele denaturărilor asupra situațiilor financiare sau posibilele efecte ale denaturărilor asupra situațiilor financiare, acolo unde este cazul, care nu au fost detectate din cauza incapacității de a obține probe de audit suficiente și adecvate. Efectele grave asupra situațiilor financiare sunt cele care, în raționamentul auditorului:
    - (i) Nu sunt limitate la elemente, conturi sau aspecte specifice din situațiile financiare;
    - (ii) În cazul în care există această limitare, reprezintă sau ar putea reprezenta o proporție substanțială din situațiile financiare; sau
    - (iii) În raport cu prezentările de informații, sunt fundamentale pentru înțelegerea situațiilor financiare de către utilizatori.
  - (b) Opinie modificată – O opinie cu rezerve, o opinie contrară sau imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la situațiile financiare.

## Cerințe

### Circumstanțe în care este necesară o modificare a opiniei auditorului

6. Auditorul trebuie să modifice opinia din raportul auditorului atunci când:
- (a) Auditorul concluzionează că, pe baza probelor de audit obținute, situațiile financiare, în ansamblu, nu sunt lipsite de denaturări semnificative; sau (a se vedea pct. A2-A7)
  - (b) Auditorul nu poate obține probe de audit suficiente și adecvate pentru a concluziona că situațiile financiare, în ansamblu, sunt lipsite de denaturări semnificative. (a se vedea pct. A8-A12)

### Stabilirea tipului modificării opiniei auditorului

#### *Opinie cu rezerve*

7. Auditorul trebuie să exprime o opinie cu rezerve atunci când:
- (a) În urma obținerii de probe de audit suficiente și adecvate, auditorul concluzionează că denaturările, individuale sau cumulate, sunt semnificative, dar nu grave, pentru situațiile financiare; sau
  - (b) Auditorul nu poate obține probe de audit suficiente și adecvate pe care să își fundamenteze opinia, dar auditorul concluzionează că efectele posibile asupra situațiilor financiare ale denaturărilor nedetectate, în cazul în care există, ar putea fi semnificative, dar nu grave.

*Opinie contrară*

8. Auditorul trebuie să exprime o opinie contrară atunci când auditorul, după ce a obținut probe de audit suficiente și adecvate, concluzionează că denaturările, individuale sau cumulate, sunt atât semnificative, cât și grave pentru situațiile financiare.

*Imposibilitatea exprimării unei opinii*

9. Auditorul trebuie să declare imposibilitatea exprimării unei opinii atunci când auditorul nu poate obține probe de audit suficiente și adecvate pe care să își fundamenteze opinia și auditorul concluzionează că efectele posibile ale denaturărilor nedetectate asupra situațiilor financiare, acolo unde este cazul, ar putea fi atât semnificative, cât și grave.
10. Auditorul trebuie să declare imposibilitatea exprimării unei opinii atunci când, în situații extrem de rare care implică incertitudini multiple, auditorul concluzionează că, deși a obținut probe de audit suficiente și adecvate cu privire la fiecare din incertitudinile individuale, nu este posibil să își formeze o opinie asupra situațiilor financiare din cauza eventualei interacțiuni a incertitudinilor și a posibilului lor efect cumulat asupra situațiilor financiare.

*Consecința unei incapacități de a obține probe de audit suficiente și adecvate din cauza unei limitări impuse de conducere, după ce auditorul a acceptat misiunea*

11. Dacă, după acceptarea misiunii, auditorul realizează că membrii conducerii au impus o limitare asupra ariei auditului despre care auditorul consideră că va rezulta, foarte probabil, în necesitatea de a exprima o opinie cu rezerve sau de a se afla în imposibilitatea de a exprima o opinie asupra situațiilor financiare, auditorul trebuie să solicite conducerii să elimine limitarea.
12. În cazul în care conducerea refuză să elimine limitarea la care se face referire la punctul 11 din prezentul ISA, auditorul trebuie să comunice aspectul respectiv persoanelor responsabile cu guvernanța, cu excepția cazului în care toate persoanele responsabile cu guvernanța sunt implicate în conducerea entității<sup>2</sup>, și să stabilească dacă este posibil să efectueze proceduri de audit alternative pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate.
13. În cazul în care auditorul nu poate obține probe de audit suficiente și adecvate, auditorul trebuie să stabilească implicațiile după cum urmează:
  - (a) Dacă auditorul concluzionează că efectele posibile asupra situațiilor financiare ale denaturărilor nedetectate, acolo unde este cazul, ar putea fi semnificative dar nu grave, auditorul trebuie să emită o opinie cu rezerve; sau
  - (b) Dacă auditorul concluzionează că efectele posibile ale denaturărilor semnificative asupra situațiilor financiare, acolo unde este cazul, ar pu-

<sup>2</sup> ISA 260 (Revizuit), *Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanța*, punctul 13

tea fi atât semnificative, cât și grave, astfel încât o opinie cu rezerve ar fi inadecvată pentru comunicarea gravității situației, auditorul trebuie:

- (i) Să se retragă din misiunea de audit, acolo unde este posibil și practicabil în conformitate cu legea și reglementările aplicabile; sau (a se vedea pct. A13)
- (ii) Dacă retragerea din misiunea de audit, înainte de emiterea raportului auditorului, nu este practicabilă sau posibilă, să declare că se află în imposibilitatea de a își exprima o opinie asupra situațiilor financiare. (a se vedea pct. A14)

14. Dacă auditorul se retrage din misiune, așa cum este menționat la punctul 13 litera (b) subpunctul (i), auditorul trebuie să comunice persoanelor responsabile cu guvernanta, înainte de retragere, orice aspect cu privire la denaturările identificate pe parcursul auditului, care ar fi putut să determine o modificare a opiniei. (a se vedea pct. A15)

*Alte considerente cu privire la o opinie contrară sau la imposibilitatea exprimării unei opinii*

15. Atunci când auditorul consideră necesară exprimarea unei opinii contrare sau se află în imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la situațiile financiare în ansamblu, raportul auditorului nu trebuie să includă și o opinie nemodificată în raport cu același cadru de raportare financiară asupra unei situații financiare individuale sau asupra unuia sau a mai multor elemente specifice, conturi sau elemente ale unei situații financiare. Includerea unei astfel de opinii nemodificate în același raport<sup>3</sup>, în aceste circumstanțe, ar contrazice opinia contrară a auditorului sau imposibilitatea exprimării unei opinii asupra situațiilor financiare luate în ansamblu. (a se vedea pct. A16)

## **Forma și conținutul raportului auditorului, atunci când opinia este modificată**

### *Opinia auditorului*

16. Atunci când auditorul modifică opinia de audit, auditorul trebuie să utilizeze pentru secțiunea "Opinie" subtitlul "Opinie cu rezerve", "Opinie contrară" sau "Imposibilitatea exprimării unei opinii", după caz. (a se vedea pct. A17-A19)

### *Opinia cu rezerve*

17. Atunci când auditorul exprimă o opinie cu rezerve din cauza unei denaturări semnificative în situațiile financiare, auditorul trebuie să declare că, în opinia

---

<sup>3</sup> ISA 805, *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare individuale și ale elementelor specifice, ale conturilor sau aspectelor unei situații financiare*, tratează circumstanțele în care auditorul este angajat să exprime o opinie distinctă asupra unuia sau a mai multor elemente specifice, conturi sau aspecte ale unei situații financiare.



auditorului, cu excepția efectelor aspectului(elor) descris(e) în secțiunea Baza pentru opinia cu rezerve:

- (a) Atunci când raportează în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă, situațiile financiare anexate prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative (sau oferă o imagine corectă și fidelă a) [...], în conformitate cu [cadrul de raportare financiară aplicabil]; sau
- (b) Atunci când raportează în conformitate cu un cadru de conformitate, situațiile financiare anexate au fost întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu [cadrul de raportare financiară aplicabil].

Atunci când modificarea apare în urma incapacității de a obține probe de audit suficiente și adecvate, auditorul trebuie să utilizeze fraza corespunzătoare „cu excepția efectelor posibile ale aspectului(elor)...” pentru opinia modificată. (a se vedea pct. A20)

#### Opinia contrară

18. Atunci când auditorul exprimă o opinie contrară, auditorul trebuie să declare că, în opinia auditorului, datorită importanței aspectului(elor) descris(e) în secțiunea Baza pentru opinia contrară:

- (a) Atunci când raportează în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă, situațiile financiare anexate nu prezintă fidel (sau nu oferă o imagine corectă și fidelă a) [...], în conformitate cu [cadrul de raportare financiară aplicabil]; sau
- (b) Atunci când raportează în conformitate cu un cadru de conformitate, situațiile financiare anexate nu au fost întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu [cadrul de raportare financiară aplicabil].

#### Imposibilitatea exprimării unei opinii

19. Atunci când auditorul se află în imposibilitatea exprimării unei opinii datorită incapacității de a obține probe de audit suficiente și adecvate, auditorul trebuie:

- (a) Să declare că auditorul nu exprimă nicio opinie cu privire la situațiile financiare anexate;
- (b) Să declare că, din cauza importanței aspectului(elor) descrise în secțiunea Baza pentru imposibilitatea exprimării unei opinii, auditorul nu a putut să obțină probe de audit suficiente și adecvate pentru a oferi o bază pentru opinia de audit cu privire la situațiile financiare; și
- (c) Să modifice declarația solicitată de punctul 24 litera (b) din ISA 700 (Revizuit), care arată că situațiile financiare au fost auditate, în sensul de a declara că auditorul a fost contractat pentru a audita situațiile financiare.

*Baza pentru opinie*

20. Atunci când auditorul modifică opinia cu privire la situațiile financiare, auditorul trebuie, în completare la elementele specifice prevăzute de ISA 700 (Revizuit): (a se vedea pct. A21)
  - (a) Să modifice subtitlul ”Baza pentru opinie” prevăzut de punctul 28 al ISA 700 (Revizuit) în „Baza pentru opinia cu rezerve”, „Baza pentru opinia contrară” sau „Baza pentru imposibilitatea exprimării unei opinii”, după caz; și
  - (b) În această secțiune, să includă o descriere a aspectului care determină modificarea.
21. În cazul în care există o denaturare semnificativă în situațiile financiare care are legătură cu anumite sume din situațiile financiare (inclusiv prezentările cantitative), auditorul trebuie să includă în secțiunea Baza pentru opinie o descriere și o cuantificare a efectelor financiare ale denaturării, cu excepția cazului în care acest lucru nu este fezabil. În cazul în care cuantificarea efectelor financiare nu este fezabilă, auditorul trebuie să declare acest lucru în această secțiune. (a se vedea pct. A22)
22. În cazul în care există o denaturare semnificativă a situațiilor financiare care are legătură cu prezentările calitative, auditorul trebuie să includă în secțiunea Baza pentru opinie o explicație a modului în care prezentările sunt denaturate.
23. În cazul în care există o denaturare semnificativă a situațiilor financiare care are legătură cu omisiunea prezentării informațiilor pentru care se prevede prezentarea, auditorul trebuie:
  - (a) Să discute omisiunea prezentării cu persoanele responsabile cu guvernanta;
  - (b) Să descrie în secțiunea Baza pentru opinie natura informațiilor omise; și
  - (c) Să includă prezentările omise, acolo unde acest lucru se poate realiza și auditorul a obținut probe de audit suficiente și adecvate cu privire la informațiile omise, cu excepția cazului în care acest lucru este interzis prin lege sau reglementări. (a se vedea pct. A23)
24. În cazul în care modificarea rezultă din incapacitatea de a obține probe de audit suficiente și adecvate, auditorul trebuie să includă în secțiunea „Baza pentru opinie” motivele respectivei incapacități.
25. Atunci când auditorul exprimă o opinie cu rezerve sau contrară, auditorul trebuie să modifice declarația prevăzută de punctul 28 litera (d) din ISA 700 (Revizuit) privind măsura în care probele de audit obținute sunt suficiente și adecvate pentru a oferi o bază pentru opinia auditorului, astfel încât aceasta să includă cuvintele ”cu rezerve” sau ”contrară”, după caz.
26. Atunci când auditorul se află în imposibilitatea exprimării unei opinii cu

privire la situațiile financiare, raportul auditorului nu trebuie să includă elementele prevăzute de punctul 28 literele (b) și (d) din ISA 700 (Revizuit). Aceste elemente sunt:

- (a) O referință la secțiunea din raportul auditorului în care sunt descrise responsabilitățile auditorului; și
- (b) O declarație cu privire la măsura în care probele de audit obținute sunt suficiente și adecvate pentru a oferi o bază pentru opinia auditorului.

27. Chiar dacă auditorul a exprimat o opinie contrară sau se află în imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la situațiile financiare, auditorul trebuie să descrie, în secțiunea Baza pentru opinie, motivele pentru orice alte aspecte despre care auditorul are cunoștință și consideră că ar fi necesitat o modificare a opiniei, precum și efectele acestora. (a se vedea pct. A24)

*Descrierea responsabilității auditorului pentru auditul situațiilor financiare, atunci când auditorul se află în imposibilitatea exprimării unei opinii*

28. Atunci când auditorul se află în imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la situațiile financiare din cauza incapacității de a obține probe de audit suficiente și adecvate, auditorul trebuie să modifice descrierea responsabilităților auditorului prevăzută de punctele 39-41 din ISA 700 (Revizuit) pentru a include numai următoarele: (a se vedea pct. A25)

- (a) O declarație care arată că responsabilitatea auditorului este de a desfășura un audit al situațiilor financiare ale entității în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit și de a emite un raport al auditorului;
- (b) O declarație care arată că, totuși, din cauza aspectului(elor) descris(e) în secțiunea Baza pentru imposibilitatea exprimării unei opinii, auditorul nu a putut să obțină probe de audit suficiente și adecvate pentru a oferi o bază pentru o opinie cu privire la situațiile financiare; și
- (c) Declarația privind independența și alte responsabilități etice ale auditorului prevăzute de punctul 28 litera (c) din ISA 700 (Revizuit).

*Considerente atunci când auditorul se află în imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la situațiile financiare*

29. În cazul în care auditorul se află în imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la situațiile financiare, raportul auditorului nu trebuie să includă o secțiune privind Aspectele cheie de audit în conformitate cu ISA 701, sau o secțiune privind Alte informații în conformitate cu ISA 720 (Revizuit), cu excepția cazului în care acest lucru este prevăzut de legi sau reglementări.<sup>4,5</sup>(a se vedea pct. A26)

<sup>4</sup> ISA 701, *Comunicarea aspectelor cheie de audit în raportul auditorului independent*, punctele 11-13

<sup>5</sup> ISA 720 (Revizuit), *Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații*, punctul A54

## Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea

30. Atunci când auditorul se așteaptă să modifice opinia din raportul auditorului, acesta trebuie să comunice persoanelor responsabile cu guvernarea circumstanțele care au dus la modificarea așteptată și formularea propusă pentru modificare. (a se vedea pct. A27)

\*\*\*

## Aplicare și alte materiale explicative

### Tipuri de opinii modificate (a se vedea pct. 2)

- A1. Tabelul de mai jos ilustrează felul în care raționamentul auditorului cu privire la natura aspectului care generează modificarea și la gravitatea efectelor acestuia sau a posibilelor sale efecte asupra situațiilor financiare afectează tipul de opinie ce urmează a fi exprimată.

<i>Natura aspectului care generează modificarea</i>	<i>Raționamentul auditorului cu privire la gravitatea efectelor sau posibilelor efecte asupra situațiilor financiare</i>	
	<i>Semnificativ dar nu grav</i>	<i>Semnificativ și grav</i>
Situațiile financiare sunt denaturate semnificativ	Opinie cu rezerve	Opinie contrară
Incapacitatea de a obține probe de audit suficiente și adecvate	Opinie cu rezerve	Imposibilitatea exprimării unei opinii

### Circumstanțe în care este necesară o modificare a opiniei auditorului

*Natura denaturărilor semnificative* (a se vedea pct. 6 litera (a))

- A2. ISA 700 (Revizuit) prevede ca auditorul, în vederea formării unei opinii asupra situațiilor financiare, să concluzioneze dacă a fost obținută o asigurare rezonabilă cu privire la măsura în care situațiile financiare, în ansamblul lor, sunt lipsite de vreo denaturare semnificativă<sup>6</sup>. Această concluzie are în vedere evaluarea auditorului cu privire la impactul denaturărilor necorectate, acolo unde este cazul, asupra situațiilor financiare, în conformitate cu ISA 450<sup>7</sup>.
- A3. ISA 450 definește o denaturare drept o diferență între cantitatea, clasificarea, descrierea sau prezentarea raportată pentru un element dintr-o situație finan-

<sup>6</sup> ISA 700 (Revizuit), punctul 11.

<sup>7</sup> ISA 450, *Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului*, punctul 4 litera (a)

ciară și cantitatea, clasificarea, descrierea sau prezentarea solicitată pentru elementul respectiv, pentru ca acesta să fie conform cadrului de raportare financiară aplicabil. În acest sens, o denaturare semnificativă a situațiilor financiare poate fi generată în relație cu:

- (a) Gradul de adecvare a politicilor contabile selectate;
- (b) Aplicarea politicilor contabile selectate; sau
- (c) Gradul de adecvare sau corectitudinea prezentărilor din situațiile financiare.

Gradul de adecvare a politicilor contabile selectate

A4. În relație cu gradul de adecvare a politicilor contabile pe care conducerea le-a selectat, denaturările semnificative ale situațiilor financiare pot apărea, de exemplu, atunci când:

- (a) Politicile contabile selectate nu sunt consecvente cu cadrul de raportare financiară aplicabil;
- (b) Situațiile financiare nu descriu corect o politică contabilă care face referire la un element important din situația poziției financiare, situația rezultatului global, situația modificării capitalurilor proprii sau situația fluxurilor de trezorerie; sau
- (c) Situațiile financiare nu reprezintă sau nu prezintă informații referitoare la tranzacțiile și evenimentele care stau la baza acestora, într-o manieră care să conducă la prezentarea fidelă.

A5. De cele mai multe ori, cadrele de raportare financiară conțin cerințe cu privire la justificarea și prezentarea modificărilor din politicile contabile. În cazul în care entitatea a modificat selecția de politici contabile semnificative, poate apărea o denaturare semnificativă a situațiilor financiare, atunci când entitatea nu s-a conformat cerințelor respective.

Aplicarea politicilor contabile selectate

A6. În relație cu aplicarea politicilor contabile selectate, denaturările semnificative ale situațiilor financiare pot apărea:

- (a) Atunci când conducerea nu a aplicat politicile contabile selectate consecvent cu cadrul de raportare financiară, inclusiv atunci când conducerea nu a aplicat politicile contabile selectate consecvent între perioade de timp sau pentru evenimentele și tranzacțiile similare (consecvență în aplicare); sau
- (b) Datorită metodei de aplicare a politicilor contabile selectate (cum ar fi o eroare neintenționată în aplicare).

Gradul de adecvare sau corectitudinea prezentărilor din situațiile financiare

A7. În relație cu gradul de adecvare sau corectitudinea prezentărilor din situațiile financiare, denaturări semnificative ale situațiilor financiare pot apărea atunci când:

- (a) Situațiile financiare nu includ toate prezentările prevăzute de cadrul de raportare financiară aplicabil;
- (b) Prezentările de informații din situațiile financiare nu sunt prezentate în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil; sau
- (c) Situațiile financiare nu oferă prezentările suplimentare necesare în vederea obținerii unei prezentări fidele, în plus față de prezentările de informații specific prevăzute de cadrul de raportare financiară aplicabil.

Punctul A13 litera a din ISA 450 oferă exemple suplimentare de denaturări semnificative care pot apărea în prezentările calitative de informații.

*Natura incapacității de a obține probe de audit suficiente și adecvate (a se vedea pct. 6 litera (b))*

A8. Incapacitatea auditorului de a obține probe de audit suficiente și adecvate (se mai face referire la aceasta și ca la limitarea ariei de aplicare al auditului) poate apărea datorită:

- (a) Circumstanțelor în afara controlului entității,
- (b) Circumstanțelor aferente naturii sau programării în timp a activității auditorului; sau
- (c) Limitărilor impuse de conducere.

A9. O incapacitate de a efectua o procedură specifică nu constituie o limitare a ariei auditului, atunci când auditorul poate obține probe de audit suficiente și adecvate prin efectuarea de proceduri alternative. În cazul în care acest lucru nu este posibil, cerințele de la punctele 7 litera (b) și 9-10 se aplică corespunzător. Limitările impuse de conducere ar putea avea alte implicații asupra auditului, de exemplu asupra evaluării de către auditor a riscurilor de fraudă și a luării în considerare a continuării misiunii.

A10. Exemplele de circumstanțe în afara controlului entității includ acele situații când:

- Înregistrările contabile ale entității au fost distruse.
- Înregistrările contabile ale unei componente semnificative au fost sechestrate pe o perioadă nedefinită de către autoritățile guvernamentale.

A11. Exemplele de circumstanțe aferente naturii sau programării în timp a activității auditorului includ situațiile când:

- Este prevăzut ca entitatea să utilizeze metoda contabilă a punerii în echivalență pentru o entitate asociată și auditorul nu are capacitatea de a

obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la informațiile financiare ale celei din urmă, pentru a evalua dacă metoda punerii în echivalență a fost aplicată corespunzător.

- Momentul în timp al numirii auditorului este de așa natură încât auditorul nu are capacitatea de a observa inventarierea fizică a stocurilor.
- Auditorul stabilește că efectuarea doar a procedurilor de fond nu este suficientă, dar controalele entității nu sunt eficace.

A12. Exemplele de incapacitate de a obține probe de audit suficiente și adecvate care apar în urma limitării ariei auditului impusă de conducere includ situațiile când:

- Conducerea îl împiedică pe auditor să observe inventarierea fizică a stocurilor.
- Conducerea îl împiedică pe auditor să solicite confirmări externe pentru soldurile specifice ale conturilor.

### Stabilirea tipului modificării opiniei auditorului

*Consecința unei incapacități de a obține probe de audit suficiente și adecvate datorită unei limitări impuse de conducere, după ce auditorul a acceptat misiunea (a se vedea pct. 13 litera (b) subpunctul (i) – 14)*

A13. Posibilitatea de retragere din misiunea de audit poate depinde de stadiul de finalizare a misiunii în momentul în care conducerea impune limitarea ariei. Dacă auditorul este pe punctul de a finaliza auditul, auditorul poate decide să finalizeze auditul în măsura posibilă, să se declare în imposibilitatea de exprimare a unei opinii și să explice limitarea ariei în secțiunea Baza pentru imposibilitatea exprimării opiniei, înainte de retragere.

A14. În anumite circumstanțe, se poate ca retragerea din audit să nu fie posibilă dacă legea sau reglementările prevăd ca auditorul să continue misiunea de audit. Acesta poate fi cazul unui auditor care este numit pentru auditarea situațiilor financiare ale entităților din sectorul public. Acesta poate fi cazul și în jurisdicții în care auditorul este numit pentru a audita situații financiare care acoperă o anumită perioadă de timp, sau este numit pentru o anumită perioadă de timp și i se interzice să se retragă înainte de finalizarea auditului situațiilor financiare respective sau înainte de sfârșitul perioadei. De asemenea, auditorul poate considera necesară includerea unui Paragraf privind alte aspecte în raportul auditorului<sup>8</sup>.

A15. Atunci când auditorul concluzionează că retragerea din misiunea de audit este necesară, din cauza limitării ariei, este posibil să existe o cerință profesională,

<sup>8</sup> ISA 706 (Revizuit), *Paragrafele de evidențiere a unor aspecte și paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului independent*, punctul A10

legală sau de reglementare care să prevadă ca auditorul să comunice aspectele cu privire la retragerea din misiune a organelor de reglementare sau proprietarilor entității.

*Alte considerente cu privire la o opinie contrară sau la imposibilitatea exprimării unei opinii (a se vedea pct. 15)*

A16. Cele ce urmează sunt exemple de circumstanțe de raportare care nu ar contrazice imposibilitatea exprimării unei opinii sau opinia contrară a auditorului:

- Exprimarea unei opinii nemodificate asupra situațiilor financiare întocmite conform unui cadru de raportare financiară dat și, în cadrul aceluiași raport, exprimarea unei opinii contrare cu privire la aceleași situații financiare sub incidența unui cadru de raportare financiară diferit<sup>9</sup>.
- Imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la rezultatele operațiilor și la fluxurile de trezorerie, acolo unde este relevant, și o opinie nemodificată cu privire la poziția financiară (vezi ISA 510<sup>10</sup>). În acest caz, auditorul nu s-a aflat în imposibilitatea exprimării unei opinii asupra situațiilor financiare luate în ansamblu.

### **Forma și conținutul raportului auditorului, atunci când opinia este modificată**

*Exemple de rapoarte ale auditorului (a se vedea pct. 16)*

A17. Exemplele 1 și 2 din Anexă conțin rapoarte ale auditorilor cu o opinie cu rezerve, respectiv o opinie contrară, având în vedere faptul că situațiile financiare sunt denaturate semnificativ.

A18. Exemplul 3 din Anexă conține un raport al auditorului cu o opinie cu rezerve, având în vedere că auditorul se află în incapacitatea de a obține probe de audit suficiente și adecvate. Exemplul 4 conține o imposibilitate de exprimare a opiniei, în urma unei incapacități de a obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la un element individual din situațiile financiare. Exemplul 5 conține o imposibilitate de exprimare a opiniei, în urma unei incapacități de a obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la elemente multiple ale situațiilor financiare. În fiecare din ultimele două cazuri, efectele posibile asupra situațiilor financiare ale incapacității sunt atât semnificative, cât și grave. Anexele la alte ISA-uri care includ cerințe de raportare, inclusiv ISA 570 (Revizuit)<sup>11</sup>, includ, de asemenea, exemple de rapoarte ale auditorului cu opinii modificate.

<sup>9</sup> A se vedea punctul A31 din ISA 700 (Revizuit) pentru o descriere a acestei circumstanțe

<sup>10</sup> ISA 510, *Misiuni de audit inițiale - solduri inițiale*, punctul 10

<sup>11</sup> ISA 570 (Revizuit), *Continuitatea activității*



*Opinia auditorului* (a se vedea pct. 16)

A19. Modificarea acestui subtitlu clarifică pentru utilizator că opinia auditorului este modificată și indică tipul modificării.

*Opinia cu rezerve* (a se vedea pct. 17)

A20. Atunci când auditorul exprimă o opinie cu rezerve, nu ar fi adecvată utilizarea de fraze precum „cu următoarea explicație” sau „sub rezerva” în secțiunea pentru *Opinie*, deoarece acestea nu sunt suficient de clare sau puternice.

*Baza pentru opinie* (a se vedea pct. 20, 21, 23, 27)

A21. Consecvența din raportul auditorului ajută la încurajarea înțelegerii de către utilizatori și la identificarea circumstanțelor neobișnuite, atunci când acestea apar. În consecință, deși este posibil ca omogenitatea formulării unei opinii modificate și a descrierii motivelor pentru modificare să nu fie posibile, consecvența atât în formă, cât și în conținut, a raportului auditorului este dezirabilă.

A22. Un exemplu al efectelor financiare ale denaturărilor semnificative pe care auditorul le poate descrie în secțiunea *Baza pentru opinie* din raportul auditorului este cuantificarea efectelor asupra impozitului pe venit, a venitului înainte de impozitare, a venitului net și a capitalurilor proprii, în cazul unei supraevaluări a stocurilor.

A23. Prezentarea informațiilor omise în secțiunea *Baza pentru opinie* nu ar fi posibilă dacă:

- (a) Prezentările nu au fost întocmite de conducere sau prezentările nu sunt deja disponibile, în alt mod, auditorului; sau
- (b) Potrivit raționamentului auditorului, prezentările ar fi nejustificat de voluminoase în relație cu raportul auditorului.

A24. O opinie contrară sau imposibilitatea exprimării unei opinii care are legătură cu un aspect specific descris în secțiunea *Baza pentru opinie* nu justifică omiterea unei descrieri a altor aspecte identificate, care, altminteri, ar fi necesitat o modificare a opiniei auditorului. În astfel de cazuri, prezentarea unor astfel de alte aspecte, pe care auditorul le cunoaște, ar putea fi relevantă pentru utilizatorii situațiilor financiare.

*Descrierea responsabilităților auditorului pentru auditul situațiilor financiare atunci când auditorul se află în imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la situațiile financiare* (a se vedea pct. 28)

A25. Atunci când auditorul se află în imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la situațiile financiare, următoarele declarații sunt mai potrivite în secțiunea din raportul auditorului *Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare*, așa cum este ilustrat în Exemplele 4-5 din Anexa la prezentul ISA:

- Declarația prevăzută de punctul 28 litera (a) din ISA 700 (Revizuit), modificată pentru a arăta că responsabilitatea auditorului este să desfășoare un audit al situațiilor financiare ale entității în conformitate cu ISA-urile; și
- Declarația prevăzută de punctul 28 litera (c) din ISA 700 (Revizuit), cu privire la independență și alte responsabilități etice.

*Considerente atunci când auditorul se află în imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la situațiile financiare (a se vedea pct. 29)*

A26. Prezentarea motivelor pentru incapacitatea auditorului de a obține probe de audit suficiente și adecvate în secțiunea din raportul auditorului Baza pentru imposibilitatea exprimării unei opinii furnizează informații utile pentru ca utilizatorii să înțeleagă de ce auditorul s-a aflat în imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la situațiile financiare și poate oferi protecție împotriva acordării unei încrederi neadecvate informațiilor furnizate de acestea. Cu toate acestea, comunicarea oricăror aspecte cheie de audit diferite de aspectul (aspectele) care a(u) generat imposibilitatea exprimării unei opinii poate sugera că situațiile financiare, în ansamblu, sunt mai credibile în raport cu respectivele aspecte decât este adecvat în respectivele circumstanțe și ar reprezenta o inconsecvență cu imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la situațiile financiare în ansamblu. În mod similar, nu ar fi adecvată includerea unei secțiuni privind Alte informații, în conformitate cu ISA 720 (Revizuit), care să facă referire la analiza realizată de auditor cu privire la consecvența celorlalte informații cu situațiile financiare. În consecință, punctul 29 din prezentul ISA interzice includerea în raportul auditorului a unei secțiuni privind Aspectele cheie de audit sau a unei secțiuni privind Alte informații atunci când auditorul se află în imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la situațiile financiare, cu excepția cazului în care auditorului i se solicită, în orice alt mod, prin lege sau reglementări să comunice aspectele cheie de audit sau să raporteze cu privire la acele alte informații.

### **Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea (a se vedea pct. 30)**

A27. Comunicarea către persoanele responsabile cu guvernarea cu privire la circumstanțele care conduc la o modificare așteptată a opiniei auditorului și la formularea modificării îi/le permite:

- (a) Auditorului să notifice persoanele responsabile cu guvernarea cu privire la modificarea(ările) intenționată(e) și la motivele (sau circumstanțele) modificării(ărilor);
- (b) Auditorului să solicite opinia persoanelor responsabile cu guvernarea cu privire la faptele aferente aspectului(lor) care dă (dau) naștere la modificarea(ările) așteptată(e), sau să confirme ca atare aspectele care fac obiectul dezacordului cu conducerea; sau

- (c) Persoanelor responsabile cu guvernanta să aibă oportunitatea, acolo unde este adecvat, de a oferi auditorului mai multe informații și explicații cu privire la aspectul(e) care generează modificarea(ările) așteptată(e).

**Anexă**

(a se vedea pct. A17-A18, A25)

**Exemple de rapoarte ale auditorului cu modificări ale opiniei**

- Exemplul 1: Un raport al auditorului care conține o opinie cu rezerve, în urma unei denaturări semnificative a situațiilor financiare.
- Exemplul 2: Un raport al auditorului care conține o opinie contrară, în urma unei denaturări semnificative a situațiilor financiare consolidate.
- Exemplul 3: Un raport al auditorului care conține o opinie cu rezerve, în urma incapacității auditorului de a obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la o entitate asociată din străinătate.
- Exemplul 4: Un raport al auditorului care conține o imposibilitate a exprimării unei opinii, în urma incapacității auditorului de a obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la un element individual din situațiile financiare consolidate.
- Exemplul 5: Un raport al auditorului care conține o imposibilitate a exprimării unei opinii, în urma incapacității auditorului de a obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la mai multe elemente din situațiile financiare.

**Exemplul 1- O opinie cu rezerve, în urma unei denaturări semnificative a situațiilor financiare**

În contextul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități cotate, care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică ISA 600<sup>1</sup> nu se aplică).
- Situațiile financiare sunt întocmite de către conducerea entității, în conformitate cu IFRS-urile (cadru de raportare cu scop general).
- Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210<sup>2</sup>
- Stocurile sunt denaturate. Denaturarea este considerată a fi semnificativă pentru situațiile financiare, dar nu gravă (adică este adecvată o opinie cu rezerve).
- Cerințele etice relevante care se aplică auditului sunt cele ale jurisdicției.
- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea, în conformitate cu ISA 570 (Revizuit).
- Aspectele cheie de audit au fost comunicate în conformitate cu ISA 701.
- Auditorul a obținut toate celelalte informații înainte de data raportului auditorului, iar aspectul care a generat opinia cu rezerve asupra situațiilor financiare consolidate afectează și celelalte informații.
- Persoanele responsabile de supravegherea situațiilor financiare sunt diferite de cele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare.
- În plus față de auditul situațiilor financiare, auditorul are și alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația locală.

<sup>1</sup> ISA 600, *Considerente speciale - audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)*

<sup>2</sup> ISA 210, *Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit*

## RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către Acționarii Companiei ABC [sau Către Alt Destinatar Adecvat]

### Raport cu privire la auditul situațiilor financiare<sup>3</sup>

#### Opinie cu rezerve

Am auditat situațiile financiare ale companiei ABC (Compania), 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 notele la situațiile financiare, inclusiv un sumar al politicilor contabile semnificative.

În opinia noastră, cu excepția efectelor aspectului descris în secțiunea *Baza pentru opinia cu rezerve* din raportul nostru, situațiile financiare anexate prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative (sau *oferă o imagine corectă și fidelă cu privire la*) poziția financiară a Companiei 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 Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri).

#### Baza pentru opinia 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 IFRS-uri. 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 venit, venitul net și capitalurile proprii ale acționarilor ar fi fost reduse cu xxx, xxx și respectiv xxx.

Am desfășurat auditul nostru în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri). Responsabilitățile noastre în baza acestor standarde sunt descrise detaliat în secțiunea *Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare* din raportul nostru. Suntem independenți față de Companie, în conformitate cu cerințele etice relevante pentru auditul situațiilor financiare din *[jurisdicția]* și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități etice, conform acestor cerințe. Credem că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră cu rezerve.

---

<sup>3</sup> Subtitlul „Raport cu privire la auditul situațiilor 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.

**Alte informații [sau un alt titlu adecvat, precum ”Informații, altele decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea”]**

*[Raportare în conformitate cu cerințele de raportare din ISA 720 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 6 din Anexa 2 a ISA 720 (Revizuit). Ultimul paragraf din secțiunea privind alte informații din Exemplul 6 trebuie adaptat pentru a descrie aspectul specific care a generat opinia cu rezerve și care afectează și celelalte informații.]*

**Aspectele cheie de audit**

Aspectele cheie de audit sunt acele aspecte care, în baza raționamentului nostru profesional, au avut cea mai mare importanță pentru auditul situațiilor financiare din perioada curentă. Aceste aspecte au fost abordate în contextul auditului situațiilor financiare în ansamblu și în formarea opiniei noastre asupra acestora și nu oferim o opinie separată cu privire la aceste aspecte. În plus față de aspectul descris în secțiunea *Baza pentru opinia cu rezerve*, am determinat că aspectele descrise mai jos reprezintă aspecte cheie de audit ce trebuie comunicate în raportul nostru.

*[Descrierea fiecărui aspect cheie de audit în conformitate cu ISA 701.]*

**Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernanta pentru situațiile financiare<sup>4</sup>**

*[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – vezi Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).]*

**Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare**

*[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – vezi Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).]*

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

*[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – vezi Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).]*

Partenerul de misiune al auditului pentru care s-a întocmit acest raport al auditorului independent este [nume].

*[Semnătura în numele firmei de audit, în numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție]*

*[Adresa auditorului]*

*[Data]*

<sup>4</sup> În aceste exemple de rapoarte ale auditorului, este posibil să fie necesară înlocuirea termenilor ”conducere” și ”persoane responsabile cu guvernanta” cu un alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal din respectiva jurisdicție.

**Exemplul 2 - O opinie contrară, în urma unei denaturări semnificative a situațiilor financiare consolidate**

În contextul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare consolidate ale unei entități cotate, care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul este un audit al grupului pentru o entitate cu filiale (adică ISA 600 se aplică).
- Situațiile financiare consolidate sunt întocmite de către conducerea entității, în conformitate cu IFRS-urile (cadru de raportare cu scop general).
- Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare consolidate din ISA 210.
- Situațiile financiare consolidate sunt denaturate semnificativ din cauza neconsolidării unei filiale. Denaturarea semnificativă este considerată a fi gravă pentru situațiile financiare consolidate. Efectele denaturării asupra situațiilor financiare consolidate nu au fost stabilite, deoarece nu s-a putut realiza acest lucru (adică este adecvată o opinie contrară).
- Cerințele etice relevante care se aplică auditului sunt cele ale jurisdicției.
- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții, care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea, în conformitate cu ISA 570 (Revizuit).
- ISA 701 se aplică; cu toate acestea, auditorul a determinat că nu există alte aspecte cheie de audit în afara aspectului descris în secțiunea Baza pentru opinia contrară.
- Auditorul a obținut toate celelalte informații înainte de data raportului auditorului, iar aspectul care a generat opinia contrară asupra situațiilor financiare consolidate afectează și celelalte informații.
- Persoanele responsabile de supravegherea situațiilor financiare consolidate sunt diferite de cele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare consolidate.
- În plus față de auditul situațiilor financiare consolidate, auditorul are și alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația locală.



## RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către Acționarii Companiei ABC [sau Către Alt Destinatari Adecvat]

### Raport cu privire la auditul situațiilor financiare consolidate<sup>5</sup>

#### Opinie contrară

Am auditat situațiile financiare consolidate ale companiei ABC și ale filialelor sale (Grupul), care cuprind situația consolidată a poziției financiare la data de 31 decembrie 20X1 și situația consolidată a rezultatului global, situația consolidată a modificărilor capitalurilor proprii și situația consolidată a fluxurilor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la data respectivă, și notele la situațiile financiare consolidate, inclusiv un sumar al politicilor contabile semnificative.

În opinia noastră, din cauza importanței aspectului descris în secțiunea *Baza pentru opinia contrară* din raportul nostru, situațiile financiare consolidate anexate nu prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative (sau *nu oferă o imagine corectă și fidelă cu privire la*) poziția financiară a Grupului la data de 31 decembrie 20X1, și (*la*) performanța sa financiară consolidată și fluxurile sale de trezorerie consolidate aferente exercițiului încheiat la data respectivă, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri).

#### Baza pentru opinia contrară

Așa cum este explicat la Nota X, Grupul nu a consolidat situațiile financiare ale filialei XYZ pe care Grupul a achiziționat-o în cursul anului 20X1, deoarece nu a putut constata valorile juste ale anumitor active și datorii semnificative ale filialei la data achiziției. Prin urmare, această investiție este contabilizată la cost. Conform IFRS-urilor, Compania ar fi trebuit să consolideze această filială și să contabilizeze achiziția pe baza unor valori provizorii. Dacă ar fi fost consolidată Compania XYZ, multe dintre elementele din situațiile financiare consolidate anexate ar fi fost semnificativ afectate. Efectele neconsolidării asupra situațiilor financiare consolidate nu au fost stabilite.

Am desfășurat auditul nostru în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri). Responsabilitățile noastre în baza acestor standarde sunt descrise detaliat în secțiunea *Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare consolidate* din raportul nostru. Suntem independenți față de Grup, în conformitate cu cerințele etice relevante pentru auditul situațiilor financiare consolidate din *[jurisdicția]* și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități etice, conform acestor cerințe. Credem că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră contrară.

<sup>5</sup> Subtitlul „Raport cu privire la auditul situațiilor financiare consolidate” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu „Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare” nu este aplicabil.

**Alte informații [sau un alt titlu adecvat, precum ”Informații, altele decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea”]**

[Raportare în conformitate cu cerințele de raportare din ISA 720 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 7 din Anexa 2 a ISA 720 (Revizuit). Ultimul paragraf din secțiunea privind alte informații din Exemplul 7 trebuie adaptat pentru a descrie aspectul specific care a generat opinia cu rezerve și care afectează și celelalte informații.]

**Aspectele cheie de audit**

Cu excepția aspectului descris în secțiunea *Baza pentru opinia contrară*, am determinat că nu mai există alte aspecte cheie de audit ce trebuie comunicate în raportul nostru.

**Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernarea pentru situațiile financiare consolidate<sup>6</sup>**

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – vezi Exemplul 2 din ISA 700 (Revizuit).]

**Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare consolidate**

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – vezi Exemplul 2 din ISA 700 (Revizuit).]

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

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – vezi Exemplul 2 din ISA 700 (Revizuit).]

Partenerul de misiune al auditului pentru care s-a întocmit acest raport al auditorului independent este [nume].

[Semnătura în numele firmei de audit, în numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție]

[Adresa auditorului]

[Data]

---

<sup>6</sup> Sau alți termeni adecvați în contextul cadrului legal din respectiva jurisdicție.

**Exemplul 3 - O opinie cu rezerve, în urma incapacității auditorului de a obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la o entitate asociată din străinătate**

În contextul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare consolidate ale unei entități cotate, care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul este un audit al grupului pentru o entitate cu filiale (adică ISA 600 se aplică).
- Situațiile financiare consolidate sunt întocmite de către conducerea entității, în conformitate cu IFRS-urile (cadru de raportare cu scop general).
- Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare consolidate din ISA 210.
- Auditorul nu a putut obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la o investiție într-o entitate asociată din străinătate. Posibilele efecte ale incapacității de a obține probe de audit suficiente și adecvate sunt considerate a fi semnificative pentru situațiile financiare consolidate, dar nu grave (adică este adecvată o opinie cu rezerve).
- Cerințele etice relevante care se aplică auditului sunt cele ale jurisdicției.
- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții, care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea, în conformitate cu ISA 570 (Revizuit).
- Aspectele cheie de audit au fost comunicate în conformitate cu ISA 701.
- Auditorul a obținut toate celelalte informații înainte de data raportului auditorului, iar aspectul care a generat opinia cu rezerve asupra situațiilor financiare consolidate afectează și celelalte informații.
- Persoanele responsabile de supravegherea situațiilor financiare consolidate sunt diferite de cele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare consolidate.
- În plus față de auditul situațiilor financiare consolidate, auditorul are și alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația locală

## RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către Acționarii Companiei ABC [sau Către Alt Destinatar Adecvat]

### Raport cu privire la auditul situațiilor financiare consolidate<sup>7</sup>

#### Opinie cu rezerve

Am auditat situațiile financiare consolidate ale companiei ABC și ale filialelor sale (Grupul), care cuprind situația consolidată a poziției financiare la data de 31 decembrie 20X1 și situația consolidată a rezultatului global, situația consolidată a modificărilor capitalurilor proprii și situația consolidată a fluxurilor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la data respectivă, și notele la situațiile financiare consolidate, inclusiv un sumar al politicilor contabile semnificative.

În opinia noastră, cu excepția posibilelor efecte ale aspectului descris în secțiunea *Baza pentru opinia cu rezerve* din raportul nostru, situațiile financiare consolidate anexate prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative (sau *oferă o imagine corectă și fidelă cu privire la*) poziția financiară a Grupului la data de 31 decembrie 20X1, și (*la*) performanța sa financiară consolidată și fluxurile sale de trezorerie consolidate aferente exercițiului încheiat la data respectivă, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri).

#### Baza pentru opinia cu rezerve

Investiția grupului în Compania XYZ, o entitate asociată din străinătate, dobândită în cursul anului și contabilizată prin metoda punerii în echivalență, este înregistrată cu valoarea xxx în situația consolidată a poziției financiare la 31 decembrie 20X1, iar partea care revine ABC din venitul net de xxx înregistrat de XYZ este inclusă în venitul ABC aferent exercițiului financiar încheiat. Nu am putut obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la valoarea contabilă a investiției ABC în XYZ la data de 31 decembrie 20X1 și cu privire la partea care revine ABC din venitul net înregistrat de XYZ în exercițiul financiar deoarece ni s-a refuzat accesul la informațiile financiare, conducerea și auditorii XYZ. În consecință, nu am putut determina dacă ar fi necesare ajustări ale acestor valori.

Am desfășurat auditul nostru în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri). Responsabilitățile noastre în baza acestor standarde sunt descrise detaliat în secțiunea *Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare consolidate* din raportul nostru. Suntem independenți față de Grup, în conformitate cu cerințele etice relevante pentru auditul situațiilor financiare consolidate din [*jurisdicția*] și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități etice, conform acestor cerințe. Credem că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră cu rezerve.

---

<sup>7</sup> Subtitlul „Raport cu privire la auditul situațiilor financiare consolidate” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu „Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare” nu este aplicabil.

**Alte informații [sau un alt titlu adecvat, precum ”Informații, altele decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea”]**

[Raportare în conformitate cu cerințele de raportare din ISA 720 (Revizuit) – a se vedea Exemplul 6 din Anexa 2 a ISA 720 (Revizuit). Ultimul paragraf din secțiunea privind alte informații din Exemplul 6 trebuie adaptat pentru a descrie aspectul specific care a generat opinia cu rezerve și care afectează și celelalte informații.]

**Aspectele cheie de audit**

Aspectele cheie de audit sunt acele aspecte care, în baza raționamentului nostru profesional, au avut cea mai mare importanță pentru auditul situațiilor financiare consolidate din perioada curentă. Aceste aspecte au fost abordate în contextul auditului situațiilor financiare consolidate în ansamblu și în formarea opiniei noastre asupra acestora și nu oferim o opinie separată cu privire la aceste aspecte. În plus față de aspectul descris în secțiunea *Baza pentru opinia cu rezerve*, am determinat că aspectele descrise mai jos reprezintă aspecte cheie de audit ce trebuie comunicate în raportul nostru.

[Descrierea fiecărui aspect cheie de audit în conformitate cu ISA 701.]

**Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernarea pentru situațiile financiare consolidate<sup>8</sup>**

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – vezi Exemplul 2 din ISA 700 (Revizuit).]

**Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare consolidate**

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – vezi Exemplul 2 din ISA 700 (Revizuit).]

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

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – vezi Exemplul 2 din ISA 700 (Revizuit).]

Partenerul de misiune al auditului pentru care s-a întocmit acest raport al auditorului independent este [nume].

[Semnătura în numele firmei de audit, în numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție]

[Adresa auditorului]

[Data]

<sup>8</sup> Sau alți termeni adecvați în contextul cadrului legal din respectiva jurisdicție.

**Exemplul 4 - Imposibilitatea exprimării unei opinii, în urma incapacității auditorului de a obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la un element individual din situațiile financiare consolidate**

În contextul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare consolidate ale unei entități necotate, care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul este un audit al grupului pentru o entitate cu filiale (adică ISA 600 se aplică).
- Situațiile financiare consolidate sunt întocmite de către conducerea entității, în conformitate cu IFRS-urile (cadru de raportare cu scop general).
- Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare consolidate din ISA 210.
- Auditorul nu a putut obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la un element individual din situațiile financiare consolidate. Mai exact, auditorul nu a putut obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la informațiile financiare aferente unei investiții într-o asocieră în participație, care reprezintă mai mult de 90% din activul net al entității. Posibilele efecte ale acestei incapacități de a obține probe de audit suficiente și adecvate sunt considerate a fi atât semnificative, cât și grave pentru situațiile financiare consolidate (adică este adecvată prezentarea imposibilității exprimării unei opinii).
- Cerințele etice relevante care se aplică auditului sunt cele ale jurisdicției.
- Persoanele responsabile de supravegherea situațiilor financiare consolidate sunt diferite de cele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare consolidate.
- Este necesară o descriere mai limitată a secțiunii privind responsabilitățile auditorului.
- În plus față de auditul situațiilor financiare consolidate, auditorul are și alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația locală.

## RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către Acționarii Companiei ABC [sau Către Alt Destinatari Adecvat]

### Raport cu privire la auditul situațiilor financiare consolidate<sup>9</sup>

#### Imposibilitatea exprimării unei opinii

Am fost contractați pentru a audita situațiile financiare consolidate ale companiei ABC și ale filialelor sale (Grupul), care cuprind situația consolidată a poziției financiare la data de 31 decembrie 20X1 și situația consolidată a rezultatului global, situația consolidată a modificărilor capitalurilor proprii și situația consolidată a fluxurilor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la data respectivă, și notele la situațiile financiare consolidate, inclusiv un sumar al politicilor contabile semnificative.

Nu exprimăm nicio opinie cu privire la situațiile financiare consolidate anexate ale Grupului. Din cauza importanței aspectului descris în secțiunea *Baza pentru imposibilitatea exprimării unei opinii* din raportul nostru, nu am putut obține probe de audit suficiente și adecvate pentru a oferi o bază pentru o opinie de audit cu privire la aceste situații financiare consolidate.

#### Baza pentru imposibilitatea exprimării unei opinii

Investiția Grupului în asocierea în participație, Compania XYZ, este înregistrată la valoarea de xxx în situația consolidată a poziției financiare a Grupului, ceea ce reprezintă mai mult de 90% din activul net al Grupului la 31 decembrie 20X1. Nu am avut acces la conducerea și la auditorii Companiei XYZ, și nici la documentația de audit a auditorilor Companiei XYZ. În consecință, nu am putut stabili dacă sunt necesare ajustări cu privire la partea proporțională ce revine Grupului din activele Companiei XYZ pe care le controlează în comun, la partea din datoriile Companiei XYZ de care este responsabil în comun, la partea din veniturile și cheltuielile XYZ pentru exercițiul respectiv, și la elementele care trebuie prezentate în situația consolidată a modificărilor capitalurilor proprii și în situația consolidată a fluxurilor de trezorerie.

#### Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernarea pentru situațiile financiare consolidate<sup>10</sup>

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – vezi Exemplul 2 din ISA 700 (Revizuit).]

#### Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare consolidate

Responsabilitatea noastră este să desfășurăm un audit al situațiilor financiare consolidate ale Grupului în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit și să

<sup>9</sup> Subtitlul „Raport cu privire la auditul situațiilor financiare consolidate” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu „Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare” nu este aplicabil.

<sup>10</sup> Sau alți termeni adecvați în contextul cadrului legal din respectiva jurisdicție.

emitem un raport al auditorului. Cu toate acestea, din cauza aspectului descris în secțiunea *Baza pentru imposibilitatea exprimării unei opinii* din raportul nostru nu am putut obține probe de audit suficiente și adecvate pentru a oferi o bază pentru o opinie de audit cu privire la aceste situații financiare consolidate.

Suntem independenți față de Grup, în conformitate cu cerințele etice relevante pentru auditul situațiilor financiare din [jurisdicția] și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități etice, conform acestor cerințe.

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

[Raportare în conformitate cu cerințele de raportare din ISA 700 (Revizuit) – vezi Exemplul 2 din ISA 700 (Revizuit).]

[Semnătura în numele firmei de audit, în numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție]

[Adresa auditorului]

[Data]



**Exemplul 5 - Imposibilitatea exprimării unei opinii, în urma incapacității auditorului de a obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la mai multe elemente din situațiile financiare**

În contextul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități necotate, care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică ISA 600 nu se aplică).
- Situațiile financiare sunt întocmite de către conducerea entității, în conformitate cu IFRS-urile (cadru de raportare cu scop general).
- Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210.
- Auditorul nu a putut obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la mai multe elemente din situațiile financiare, adică auditorul nu a putut obține probe de audit cu privire la stocurile și conturile de creanțe ale entității. Posibilele efecte ale acestei incapacități de a obține probe de audit suficiente și adecvate sunt considerate a fi atât semnificative, cât și grave pentru situațiile financiare.
- Cerințele etice relevante care se aplică auditului sunt cele ale jurisdicției.
- Persoanele responsabile de supravegherea situațiilor financiare sunt diferite de cele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare.
- Este necesară o descriere mai limitată a secțiunii privind responsabilitățile auditorului.
- În plus față de auditul situațiilor financiare, auditorul are și alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația locală

## RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către Acționarii Companiei ABC [sau Către Alt Destinatar Adecvat]

### Raport cu privire la auditul situațiile financiare<sup>11</sup>

Am fost contractați să audităm situațiile financiare ale companiei ABC (Compania), care cuprind situația poziției financiare la data de 31 decembrie 20XI și situația rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de

<sup>11</sup> Subtitlul „Raport cu privire la situațiilor 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.

trezorerie aferente exercițiului încheiat la data respectivă, și notele la situațiile financiare, inclusiv un sumar al politicilor contabile semnificative.

Nu exprimăm o opinie cu privire la situațiile financiare anexate ale Companiei. Din cauza importanței aspectelor descrise în secțiunea *Baza pentru imposibilitatea exprimării unei opinii* din raportul nostru, nu am putut obține probe de audit suficiente și adecvate pentru a oferi o bază pentru opinia de audit cu privire la aceste situații financiare.

### **Bază pentru imposibilitatea exprimării unei opinii**

Nu am fost numiți în calitate de auditori ai Companiei decât ulterior datei de 31 decembrie 20XI și, prin urmare, nu am asistat la inventarierea fizică a stocurilor de la început și sfârșit de an. Nu am putut să obținem informații convingătoare prin mijloace alternative, cu privire la cantitatea stocurilor deținute la 31 decembrie 20X0 și 20XI, care sunt declarate în situațiile poziției financiare la xxx, respectiv la xxx. Mai mult, introducerea unui nou sistem de evidență computerizat pentru conturile de creanțe în septembrie 20XI a avut drept rezultat un număr ridicat de erori în conturile de creanțe. La data raportului nostru, conducerea se afla în continuare în proces de rectificare a deficiențelor sistemului și de corectare a erorilor. Nu am putut confirma sau verifica, prin mijloace alternative, conturile de creanțe incluse în situația poziției financiare cu o valoare totală de xxx la 31 decembrie 20XI. Drept rezultat al acestor aspecte, nu am putut stabili dacă este posibil să fi fost necesare ajustări cu privire la stocurile înregistrate sau neînregistrate și la conturile de creanțe și la elementele care constituie situația rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie.

### **Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernarea pentru situațiile financiare<sup>12</sup>**

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – vezi Exemplul 2 din ISA 700 (Revizuit).]

### **Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare**

Responsabilitatea noastră este să desfășurăm un audit al situațiilor financiare ale Companiei în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit și să emitem un raport al auditorului. Cu toate acestea, din cauza aspectului descris în secțiunea *Baza pentru imposibilitatea exprimării unei opinii* din raportul nostru nu am putut obține probe de audit suficiente și adecvate pentru a oferi o bază pentru o opinie de audit cu privire la aceste situații financiare.

Suntem independenți față de Companie, în conformitate cu cerințele etice relevante pentru auditul situațiilor financiare din [jurisdicția] și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități etice, conform acestor cerințe.

---

<sup>12</sup> Sau alți termeni adecvați în contextul cadrului legal din respectiva jurisdicție.

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

*[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – vezi Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).]*

*[Semnătura în numele firmei de audit, în numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție]*

*[Adresa auditorului]*

*[Data]*

# STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 706 (REVIZUIT)

## PARAGRAFELE DE EVIDENȚIERE A UNOR ASPECTE ȘI PARAGRAFELE PRIVIND ALTE ASPECTE DIN RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care se încheie la data de 15 decembrie 2016 sau ulterior acestei date)

### CUPRINS

---

	Punct
<b>Introducere</b>	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA .....	1 - 4
Data intrării în vigoare .....	5
<b>Obiectiv</b> .....	6
<b>Definiții</b> .....	7
<b>Cerințe</b>	
Paragrafele de evidențiere a unor aspecte din raportul auditorului .....	8-9
Paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului .....	10-11
Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea .....	12
<b>Aplicare și alte materiale explicative</b>	
Relația dintre Paragrafele de evidențiere a unor aspecte și aspectele cheie de audit din raportul auditorului .....	A1-A3
Circumstanțe în care poate fi necesar un Paragraf de evidențiere a unor aspecte .....	A4-A6
Includerea unui Paragraf de evidențiere a unor aspecte în raportul auditorului.....	A7-A8
Paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului .....	A9-A15
Amplasarea Paragrafelor de evidențiere a unor aspecte sau a Paragrafelor privind alte aspecte în raportul auditorului.....	A16-A17
Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea.....	A18
Anexa 1: Lista ISA-urilor care conțin cerințe referitoare la Paragrafele de evidențiere a unor aspecte	
Anexa 2: Lista ISA-urilor care conțin cerințe referitoare la Paragrafele privind alte aspecte	
Anexa 3: Exemplu de raport al auditorului care include o secțiune privind Aspectele cheie de audit, un Paragraf de evidențiere a unor aspecte și un Paragraf privind alte aspecte	

Anexa 4: Exemplu de raport al auditorului cu o opinie cu rezerve din cauza unei  
abatere de la cadrul de raportare financiară aplicabil și care include un Paragraf  
de evidențiere a unor aspecte

---

Standardul Internațional de Audit (ISA) 706 (Revizuit), *Paragrafele de evidențiere a unor aspecte și Paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului independent*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

## Introducere

### Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează comunicările suplimentare din raportul auditorului, atunci când auditorul consideră că este necesar:
  - (a) Să atragă atenția utilizatorilor asupra unui aspect sau unor aspecte prezentat(e) sau descris(e) în situațiile financiare care este (sunt) atât de importante încât sunt fundamentale pentru înțelegerea de către utilizatori a situațiilor financiare; sau
  - (b) Să atragă atenția asupra oricărui aspect sau aspecte, altele decât cele prezentate sau descrise în situațiile financiare, care sunt relevante pentru înțelegerea de către utilizatori a auditului, a responsabilităților auditorului sau a raportului auditorului.
2. ISA 701<sup>1</sup> stabilește cerințe și oferă îndrumări atunci când auditorul determină aspectele cheie de audit și le comunică în raportul auditorului. Atunci când auditorul include în raportul auditorului o secțiune privind Aspectele cheie de audit, prezentul ISA tratează relația dintre aspectele cheie de audit și orice comunicări suplimentare din raportul de audit, realizate în conformitate cu prezentul ISA. (a se vedea pct. A1-A3)
3. ISA 570 (Revizuit)<sup>2</sup> și ISA 720 (Revizuit)<sup>3</sup> stabilesc cerințe și oferă îndrumări cu privire la comunicările din raportul auditorului referitoare la continuitatea activității, respectiv la alte informații.
4. Anexele 1 și 2 identifică ISA-urile care conțin cerințe specifice pentru auditor de a include în raportul auditorului Paragrafe de evidențiere a unor aspecte sau Paragrafe privind alte aspecte. În acele situații, se aplică cerințele din prezentul ISA cu privire la forma unor astfel de paragrafe. (a se vedea pct. A4)

### Data intrării în vigoare

5. Prezentul ISA se aplică pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care se încheie la data de 15 decembrie 2016 sau ulterior acestei date.

### Obiectiv

6. Obiectivul auditorului, după ce și-a format o opinie asupra situațiilor financiare și când, potrivit raționamentului auditorului, este necesar să acționeze astfel, este de a atrage atenția utilizatorilor, prin intermediul unei comunicări suplimentare clare din raportul auditorului, asupra:

---

<sup>1</sup> ISA 701, *Comunicarea aspectelor cheie de audit în raportul auditorului independent*

<sup>2</sup> ISA 570 (Revizuit), *Continuitatea activității*

<sup>3</sup> ISA 720 (Revizuit), *Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații*

- (a) Unui aspect care, deși a fost prezentat sau descris adecvat în situațiile financiare, este atât de important încât este fundamental pentru înțelegerea de către utilizatori a situațiilor financiare; sau
- (b) Oricărui alt aspect, după caz, care este relevant pentru înțelegerea de către utilizatori a auditului, a responsabilităților auditorului sau a raportului auditorului.

## Definiții

5. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
- (a) Paragraf de evidențiere a unor aspecte – Un paragraf inclus în raportul auditorului, care face referire la un aspect prezentat sau descris în mod adecvat în situațiile financiare care, potrivit raționamentului auditorului, este atât de important încât este fundamental pentru înțelegerea de către utilizatori a situațiilor financiare.
  - (b) Paragraf privind alte aspecte - Un paragraf inclus în raportul auditorului, care face referire la un alt aspect decât cele prezentate sau descrise în situațiile financiare care, potrivit raționamentului auditorului, este relevant pentru înțelegerea de către utilizatori a auditului, a responsabilităților auditorului sau a raportului auditorului.

## Cerințe

### Paragrafele de evidențiere a unor aspecte din raportul auditorului

6. Dacă auditorul consideră necesar să atragă atenția utilizatorilor asupra unui aspect prezentat sau descris în situațiile financiare care, potrivit raționamentului auditorului, este atât de important încât este fundamental pentru înțelegerea de către utilizatori a situațiilor financiare, auditorul trebuie să includă un Paragraf de evidențiere a unor aspecte în raportul auditorului, cu condiția ca: (a se vedea pct. A5-A6)
- (a) Auditorul să nu fie obligat să modifice opinia, în conformitate cu ISA 705 (Revizuit)<sup>4</sup>, din cauza respectivului aspect; și
  - (b) Atunci când se aplică ISA 701, aspectul să nu fi fost considerat un aspect cheie de audit, ce trebuie comunicat în raportul auditorului. (a se vedea pct. A1-A3)
9. Atunci când auditorul include în raportul auditorului un Paragraf de evidențiere a unor aspecte, auditorul trebuie:
- (a) Să includă paragraful într-o secțiune distinctă a raportului auditorului, cu un titlu adecvat care include termenul „Evidențiere a unor aspecte”;

---

<sup>4</sup> ISA 705 (Revizuit), *Modificări ale opiniei raportului auditorului independent*

- (b) Să includă în paragraf o referință clară la aspectul care este evidențiat și să precizeze unde, în situațiile financiare, pot fi găsite descrieri relevante, care prezintă respectivul aspect din toate punctele de vedere. Paragraful va face referire numai la informațiile prezentate sau descrise în situațiile financiare; și
- (c) Să precizeze faptul că opinia auditorului nu este modificată din perspectiva aspectului evidențiat (a se vedea pct. A7-A8, A16-A17).

### **Paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului**

- 10. Dacă auditorul consideră necesar să comunice un aspect, altul decât cele care sunt prezentate sau descrise în situațiile financiare care, potrivit raționamentului auditorului, este relevant pentru înțelegerea de către utilizatori a auditului, a responsabilităților auditorului sau a raportului auditorului, auditorul va include în raportul auditorului un Paragraf privind alte aspecte, cu condiția ca:
  - (a) Acest lucru să nu fie interzis prin lege sau reglementări; și
  - (b) Atunci când se aplică ISA 701, aspectul să nu fi fost considerat un aspect cheie de audit, ce trebuie comunicat în raportul auditorului. (a se vedea pct. A9-A14)
- 11. Atunci când auditorul include în raportul auditorului un Paragraf privind alte aspecte, auditorul trebuie să includă paragraful într-o secțiune distinctă, cu titlul „Alte Aspecte” sau cu un alt titlu adecvat. (a se vedea pct. A15-A17)

### **Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea**

- 12. Dacă auditorul estimează că va include în raportul auditorului un Paragraf de evidențiere a unor aspecte, sau un Paragraf privind alte aspecte, auditorul trebuie să comunice persoanelor responsabile cu guvernarea această posibilitate, precum și formularea acestui paragraf. (a se vedea pct. A18)

\* \* \*

### **Aplicare și alte materiale explicative**

#### **Relația dintre Paragrafele de evidențiere a unor aspecte și Aspectele cheie de audit din raportul auditorului (a se vedea pct. 2, 8 litera (b))**

- A1. Aspectele cheie de audit sunt definite în ISA 701 drept acele aspecte care, conform raționamentului profesional al auditorului, au avut cea mai mare importanță pentru auditul situațiilor financiare din perioada curentă. Aspectele cheie de audit sunt selectate dintre aspectele discutate cu persoanele responsabile cu guvernarea, care includ constatări semnificative din auditul situațiilor financiare din perioada curentă.<sup>5</sup> Comunicarea aspectelor cheie de audit oferă

---

<sup>5</sup> ISA 260 (Revizuit), *Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea*, punctul 16



utilizatorilor vizați ai situațiilor financiare informații suplimentare, care să îi asiste în înțelegerea acelor aspecte care, conform raționamentului profesional al auditorului, au avut cea mai mare importanță pentru audit și care pot să îi ajute să înțeleagă entitatea și zonele în care a fost exercitat un raționament semnificativ al conducerii, în situațiile financiare auditate. Atunci când se aplică ISA 701, utilizarea Paragrafelor de evidențiere a unor aspecte nu reprezintă un substitut pentru descrierea aspectelor cheie de audit individuale.

- A2. Aspectele care sunt considerate aspecte cheie de audit în conformitate cu ISA 701 pot fi, de asemenea, conform raționamentului auditorului, fundamentale pentru înțelegerea de către utilizatori a situațiilor financiare. În astfel de cazuri, atunci când comunică aspectul ca aspect cheie de audit în conformitate cu ISA 701, auditorul poate dori să evidențieze sau să atragă atenția asupra importanței relative a acestuia. Auditorul poate face acest lucru accentuând respectivul aspect mai mult decât alte aspecte din secțiunea Aspecte cheie de audit (de exemplu, prezentându-l drept un prim aspect), sau incluzând informații suplimentare în descrierea aspectului cheie de audit, pentru a arăta cât de important este acesta pentru înțelegerea de către utilizatori a situațiilor financiare.
- A3. Poate exista un aspect care nu este considerat un aspect cheie de audit în conformitate cu ISA 701 (deoarece nu a necesitat o atenție semnificativă din partea auditorului) dar care, conform raționamentului auditorului, este fundamental pentru înțelegerea de către utilizatori a situațiilor financiare (de exemplu, un eveniment ulterior). Dacă auditorul consideră necesar să atragă atenția utilizatorilor asupra unui asemenea aspect, acesta este inclus într-un Paragraf de evidențiere a unor aspecte din raportul auditorului, în conformitate cu prezentul ISA.

**Circumstanțe în care poate fi necesar un Paragraf de evidențiere a unor aspecte**  
(a se vedea pct. 4, 8)

- A4. Anexa 1 identifică ISA-urile care conțin cerințe specifice ca auditorul să includă Paragrafe de evidențiere a unor aspecte în raportul auditorului, în anumite circumstanțe. Aceste circumstanțe includ:
- Cazul în care un cadru de raportare financiară prevăzut de lege sau reglementări ar fi inacceptabil dacă nu ar fi prevăzut de lege sau reglementări.
  - Atenționarea utilizatorilor asupra faptului că situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu un cadru de raportare cu scop special.
  - Cazul în care auditorul ia cunoștință de anumite fapte după data raportului auditorului și furnizează un raport al auditorului nou sau modificat (adică în cazul evenimentelor ulterioare).<sup>6</sup>

<sup>6</sup> ISA 560, *Evenimente ulterioare*, punctele 12 litera (b) și 16

- A5. Exemple de circumstanțe în care auditorul poate considera necesar să includă un Paragraf de evidențiere a unor aspecte sunt următoarele:
- O incertitudine cu privire la deznodământul viitor al unui litigiu sau al unei acțiuni de reglementare excepțional(e).
  - Un eveniment ulterior semnificativ care are loc între data situațiilor financiare și data raportului auditorului.<sup>7</sup>
  - Aplicarea anticipată (când acest fapt este permis) a unui nou standard de contabilitate, care are un efect semnificativ asupra situațiilor financiare.
  - O catastrofă majoră care a avut, sau continuă să aibă, un efect semnificativ asupra poziției financiare a entității.
- A6. Cu toate acestea, o utilizare extensivă a Paragrafelor de evidențiere a unor aspecte poate diminua eficacitatea comunicării auditorului pe marginea unor astfel de aspecte.

**Includerea în raportul auditorului a unui Paragraf de evidențiere a unor aspecte**  
(a se vedea pct. 9)

- A7. Includerea în raportul auditorului a unui Paragraf de evidențiere a unor aspecte nu afectează opinia auditorului. Un Paragraf de evidențiere a unor aspecte nu reprezintă un substitut pentru:
- (a) O opinie modificată, în conformitate cu ISA 705 (Revizuit), atunci când aceasta este impusă de circumstanțele unei misiuni specifice de audit;
  - (b) Prezentările din situațiile financiare, pe care conducerea trebuie să le facă, potrivit cadrului de raportare financiară aplicabil sau care din alte motive sunt necesare, pentru a se obține o prezentare fidelă; sau
  - (c) Raportarea în conformitate cu ISA 570 (Revizuit)<sup>8</sup>, atunci când există o incertitudine semnificativă în legătură cu evenimente sau condiții, care ar putea genera o îndoială semnificativă cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea.
- A8. Punctele A16-A17 oferă îndrumări suplimentare cu privire la amplasarea unor Paragrafe de evidențiere a unor aspecte, în circumstanțe specifice.

**Paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului** (a se vedea pct. 10-11)

*Circumstanțele în care poate fi necesar un Paragraf privind alte aspecte*

Relevant pentru înțelegerea auditului de către utilizatori

- A9. ISA 260 (Revizuit) impune auditorului să comunice cu persoanele responsabile cu guvernarea cu privire la aria planificată și programarea în timp a

---

<sup>7</sup> ISA 560, punctul 6

<sup>8</sup> ISA 570 (Revizuit), punctele 22-23

auditului, inclusiv cu privire la riscurile semnificative identificate de către auditor.<sup>9</sup> Deși aspectele privind riscurile semnificative pot fi considerate aspecte cheie de audit, este puțin probabil ca alte aspecte privind planificarea și aria de aplicare (de exemplu, aria planificată a auditului sau aplicarea pragului de semnificație în contextul auditului) să fie aspecte cheie de audit, din cauza modului în care aspectele cheie de audit sunt definite în ISA 701. Cu toate acestea, legile sau reglementările îi pot solicita auditorului să comunice aspectele privind planificarea și aria de aplicabilitate în raportul auditorului, sau auditorul poate considera necesar să comunice astfel de aspecte într-un Paragraf privind alte aspecte.

- A10. În rarele circumstanțe în care auditorul nu se poate retrage dintr-o misiune, chiar dacă efectul posibil al unei imposibilități de a obține probe de audit suficiente și adecvate, din cauza unei limitări a ariei auditului impuse de către conducere, este grav<sup>10</sup>, auditorul poate considera necesar să includă în raportul auditorului un Paragraf privind alte aspecte, pentru a explica de ce nu se poate retrage din misiune.

Relevant pentru înțelegerea de către utilizatori a responsabilităților auditorului, sau a raportului auditorului

- A11. Legislația, reglementările sau practicile general acceptate dintr-o jurisdicție pot impune sau îi pot permite auditorului să detalieze aspecte care oferă explicații suplimentare ale responsabilităților auditorului în cadrul auditului situațiilor financiare, sau ale raportului auditorului cu privire la acestea. Atunci când secțiunea privind Alte aspecte include mai multe aspecte care, conform raționamentului auditorului, sunt relevante pentru înțelegerea de către utilizatori a auditului, a responsabilităților auditorului sau a raportului auditorului, poate fi utilă utilizarea unor subtitluri diferite pentru fiecare aspect.
- A12. Un Paragraf privind alte aspecte nu tratează circumstanțele în care auditorul are alte responsabilități de raportare, suplimentare responsabilității auditorului prevăzute în ISA-uri (a se vedea secțiunea „Alte responsabilități de raportare” din ISA 700 (Revizuit)<sup>11</sup>), sau cazurile în care auditorului i s-a cerut să analizeze și să raporteze cu privire la proceduri specifice suplimentare, sau să exprime o opinie asupra unor aspecte specifice.

Raportarea asupra a mai mult de un set de situații financiare

- A13. O entitate poate întocmi un set de situații financiare în conformitate cu un cadru de raportare cu scop general (de exemplu, cadrul național) și un alt set

---

<sup>9</sup> ISA 260 (Revizuit), punctul 15

<sup>10</sup> A se vedea punctul 13 litera (b) subpunctul (ii) din ISA 705 (Revizuit) pentru o discuție a acestei circumstanțe.

<sup>11</sup> ISA 700 (Revizuit), *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*, punctele 43-44

de situații financiare în conformitate cu un alt cadru de raportare cu scop general (de exemplu Standardele Internaționale de Raportare Financiară) și poate angaja auditorul pentru a raporta asupra ambelor seturi de situații financiare. Dacă auditorul consideră că cele două cadre sunt acceptabile în circumstanțele respective, auditorul poate include în raportul auditorului un Paragraf privind alte aspecte, cu referire la faptul că un alt set de situații financiare a fost întocmit de aceeași entitate, în conformitate cu un alt cadru de raportare cu scop general și auditorul a emis un raport asupra acelor situații financiare.

Restricții în distribuția sau utilizarea raportului auditorului

A14. Situațiile financiare întocmite cu scop special pot fi elaborate în conformitate cu un cadru de raportare cu scop general, deoarece utilizatorii vizați consideră că astfel de situații financiare cu scop general corespund nevoilor lor de informații financiare. Cum raportul auditorului vizează anumiți utilizatori, auditorul poate considera necesar, în aceste circumstanțe, să includă un Paragraf privind alte aspecte, care să precizeze că raportul auditorului este destinat exclusiv utilizatorilor vizați și nu trebuie distribuit către sau utilizat de alte părți.

*Includerea unui Paragraf privind alte aspecte în raportul auditorului*

A15. Conținutul unui Paragraf privind alte aspecte reflectă, în mod clar, că prezentarea sau descrierea unui astfel de aspect suplimentar în situațiile financiare nu este obligatorie. Un Paragraf privind alte aspecte nu include informații pe care auditorului îi este interzis să le prezinte, prin lege, reglementări sau alte standarde profesionale, de exemplu, standarde etice referitoare la confidențialitatea informațiilor. Un Paragraf privind alte aspecte nu include nici informațiile care trebuie furnizate de către conducere.

**Amplasarea Paragrafelor de evidențiere a unor aspecte sau a Paragrafelor privind alte aspecte în raportul auditorului** (a se vedea pct. 9, 11)

A16. Amplasarea unui Paragraf de evidențiere a unor aspecte sau a unui Paragraf privind alte aspecte în raportul auditorului depinde de natura informației care va fi comunicată și de raționamentul auditorului cu privire la importanța relativă pentru utilizatorii vizați a acestor informații, în comparație cu alte elemente ce trebuie raportate în conformitate cu ISA 700 (Revizuit). De exemplu:

*Paragrafele de evidențiere a unor aspecte*

- Atunci când Paragraful de evidențiere a unor aspecte se referă la cadrul de raportare financiară aplicabil, inclusiv la circumstanțele în care auditorul consideră că acel cadru de raportare financiară prevăzut de legi sau reglementări ar fi altfel inacceptabil<sup>12</sup>, auditorul poate considera necesar să amplaseze paragraful imediat după secțiunea Baza pentru opinie, pentru a oferi un context adecvat pentru opinia auditorului.

---

<sup>12</sup> De exemplu, conform cerințelor ISA 210, *Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit*, punctul 19 și ISA 800, *Considerente speciale - auditul situațiilor financiare întocmite în conformitate cu cadrele de raportare cu scop special*, punctul 14

- Atunci când în raportul auditorului este prezentată o secțiune privind Aspectele cheie de audit, un Paragraf de evidențiere a unor aspecte poate fi amplasat fie imediat înainte, fie imediat după secțiunea privind Aspectele cheie de audit, pe baza raționamentului auditorului cu privire la importanța relativă a informațiilor incluse în Paragraful de evidențiere a unor aspecte. Auditorul poate adăuga un context suplimentar titlului „Evidențiere a unor aspecte”, cum ar fi „Evidențierea unor aspecte – Eveniment ulterior”, pentru a diferenția Paragraful de evidențiere a unor aspecte de aspectele individuale descrise în secțiunea privind Aspectele cheie de audit.

#### *Paragrafele privind alte aspecte*

- Atunci când în raportul auditorului este prezentată o secțiune privind Aspectele cheie de audit și este considerat necesar și un Paragraf privind alte aspecte, auditorul poate adăuga un context suplimentar titlului „Alte aspecte”, cum ar fi „Alte aspecte – Aria de aplicare a auditului” pentru a diferenția Paragraful privind alte aspecte de aspectele individuale descrise în secțiunea privind Aspectele cheie de audit
- Atunci când un Paragraf privind alte aspecte este inclus pentru a atrage atenția utilizatorilor asupra unui aspect referitor la Alte responsabilități de raportare abordate în raportul auditorului, paragraful poate fi inclus în secțiunea „Raport cu privire la alte cerințe legale și de reglementare”.
- Atunci când este relevant pentru toate responsabilitățile auditorului sau pentru înțelegerea raportului auditorului de către utilizatori, Paragraful privind alte aspecte poate fi inserat ca o secțiune separată, care succede Raportului cu privire la auditul situațiilor financiare și Raportului cu privire la alte cerințe legale și de reglementare.

A17. Anexa 3 reprezintă un exemplu al interacțiunii dintre secțiunea privind Aspectele cheie de audit, un Paragraf de evidențiere a unor aspecte și un Paragraf privind alte aspecte, în cazul în care toate acestea sunt prezentate în raportul auditorului. Exemplul de raport din Anexa 4 include un Paragraf de evidențiere a unor aspecte într-un raport al auditorului pentru o entitate necotată, care conține o opinie cu rezerve și pentru care nu au fost comunicate aspectele cheie de audit.

#### **Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta (a se vedea pct. 12)**

A18. Comunicarea prevăzută de punctul 12 le permite persoanelor responsabile cu guvernanta să cunoască natura oricăror aspecte specifice pe care auditorul intenționează să le sublinieze în raportul auditorului și le oferă oportunitatea de a obține clarificări suplimentare din partea auditorului, dacă este necesar. Atunci când includerea în raportul auditorului a unui Paragraf privind alte aspecte, cu privire la un aspect specific, se repetă la fiecare misiune succesivă, auditorul poate considera că nu este necesar să repete comunicarea în cadrul fiecărei misiuni, cu excepția cazului în care este obligat prin lege sau reglementări să facă acest lucru.

## **Anexa 1**

(a se vedea pct.4, A4)

### **Lista ISA-urilor care conțin cerințe referitoare la Paragrafele de evidențiere a unor aspecte**

Prezenta anexă identifică punctele din alte ISA-uri care prevăd ca auditorul să includă în raportul auditorului un Paragraf de evidențiere a unor aspecte, în anumite circumstanțe. Lista nu reprezintă un substitut pentru luarea în considerare a cerințelor și a materialelor conexe privind aplicarea și a altor materiale explicative din ISA-uri.

- ISA 210, *Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit* – punctul 19 litera (b)
- ISA 560, *Evenimente ulterioare* – punctele 12 litera (b) și 16
- ISA 800, *Considerente speciale - auditul situațiilor financiare întocmite în conformitate cu cadrele de raportare cu scop special* – punctul 14

## **Anexa 2**

(a se vedea pct. 4)

### **Lista ISA-urilor care conțin cerințe referitoare la Paragrafele privind alte aspecte**

Prezenta anexă identifică punctele din alte ISA-uri care prevăd ca auditorul să includă în raportul auditorului un Paragraf privind alte aspecte, în anumite circumstanțe. Lista nu reprezintă un substitut pentru luarea în considerare a cerințelor și a materialelor conexe privind aplicarea și a altor materiale explicative din ISA-uri.

- ISA 560, *Evenimente ulterioare* – punctele 12 litera (b) și 16
- ISA 710, *Informații comparative – cifre corespondente și situații financiare comparative* – punctele 13-14, 16-17 și 19
- ISA 720, *Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații din documentele care conțin situații financiare auditate* – punctul 10 litera (a)

### Anexa 3

(a se vedea pct. A17)

**Exemplu de raport al auditorului care include o secțiune privind Aspectele cheie de audit, un Paragraf de evidențiere a unor aspecte și un Paragraf privind alte aspecte**

**În contextul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:**

- **Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități cotate, care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică ISA 600<sup>1</sup> nu se aplică).**
- **Situațiile financiare sunt întocmite de către conducerea entității, în conformitate cu IFRS-urile (cadru de raportare cu scop general).**
- **Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210.**
- **Auditorul a concluzionat că, pe baza probelor de audit obținute, este adecvată o opinie nemodificată (adică „curată”).**
- **Cerințele etice relevante care se aplică auditului sunt cele ale jurisdicției.**
- **Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții, care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea, în conformitate cu ISA 570 (Revizuit).**
- **Între data situațiilor financiare și data raportului auditorului, în unitățile de producție ale entității a avut loc un incendiu, care a fost prezentat de către entitate drept un eveniment ulterior. Conform raționamentului auditorului, aspectul este atât de important, încât este fundamental pentru înțelegerea situațiilor financiare de către utilizatori. Aspectul nu a presupus acordarea unei atenții semnificative de către auditor în cadrul auditului situațiilor financiare din perioada curentă.**
- **Aspectele cheie de audit au fost comunicate în conformitate cu ISA 701.**
- **Auditorul a obținut toate celelalte informații înainte de data raportului auditorului și nu a identificat o denaturare semnificativă a acestora.**
- **Cifrele corespondente sunt prezentate, iar situațiile financiare ale perioadei anterioare au fost auditate de către un auditor precedent. Legile sau reglementările nu îi interzic auditorului să facă referire la raportul auditorului precedent cu privire la cifrele corespondente, iar auditorul a decis să facă acest lucru.**
- **Persoanele responsabile de supravegherea situațiilor financiare sunt diferite de cele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare.**
- **În plus față de auditul situațiilor financiare, auditorul are și alte responsabilități de raportare, prevăzute de legislația locală.**

<sup>1</sup> ISA 600, *Considerente speciale - audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)*



## RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către Acționarii Companiei ABC [sau Către Alt Destinatar Adecvat]

### Raport cu privire la auditul situațiilor financiare<sup>2</sup>Opinie

Am auditat situațiile financiare ale companiei ABC (Compania), 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 note la situațiile financiare, inclusiv un sumar al politicilor contabile semnificative.

În opinia noastră, situațiile financiare anexate prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative (sau *oferă o imagine corectă și fidelă cu privire la*) poziția financiară a Companiei 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 Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri).

### Baza pentru opinie

Am desfășurat auditul nostru în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri). Responsabilitățile noastre în baza acestor standarde sunt descrise detaliat în secțiunea *Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare* din raportul nostru. Suntem independenți față de Companie, în conformitate cu cerințele etice relevante pentru auditul situațiilor financiare din [*jurisdicția*] și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități etice, conform acestor cerințe. Credem că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră.

### Evidențiere a unui aspect<sup>3</sup>

Atragem atenția asupra Notei X din situațiile financiare, care descrie efectele unui incendiu ce a avut loc la unitățile de producție ale Companiei. Opinia noastră nu este modificată în ceea ce privește acest aspect.

### Aspectele cheie de audit

Aspectele cheie de audit sunt acele aspecte care, în baza raționamentului nostru profesional, au avut cea mai mare importanță pentru auditul situațiilor financiare ale perioadei curente. Aceste aspecte au fost abordate în contextul auditului situațiilor financiare în ansamblu și în formarea opiniei noastre asupra acestora și nu oferim o opinie separată cu privire la aceste aspecte.

---

<sup>2</sup> Subtitlul „Raport cu privire la auditul situațiile financiare” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu, „Raport cu privire la alte dispoziții legale și de reglementare”, nu este aplicabil.

<sup>3</sup> Așa cum se arată la punctul A16, un Paragraf de evidențiere a unor aspecte poate fi prezentat fie imediat înaintea, fie imediat după secțiunea privind Aspectele cheie de audit, în funcție de raționamentul auditorului cu privire la importanța relativă a informațiilor incluse în Paragraful de evidențiere a unor aspecte.

[*Descrierea fiecărui aspect cheie de audit în conformitate cu ISA 701.*]

### **Alte aspecte**

Situațiile financiare ale Companiei ABC pentru exercițiul financiar încheiat la 31 Decembrie 20X0 au fost auditate de către un alt auditor, care a exprimat o opinie nemodificată cu privire la acestea, în data de 31 martie 20X1.

### **Alte informații [sau un alt titlu adecvat, precum „Alte informații decât cele din situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea”]**

[*Raportare în conformitate cu cerințele de raportare din ISA 720 (Revizuit) – vezi Exemplul 1 din Anexa 2 a ISA 720 (Revizuit).*]

### **Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernanta pentru situațiile financiare<sup>4</sup>**

[*Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – vezi Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).*]

### **Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare**

[*Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – vezi Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).*]

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

[*Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – vezi Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).*]

Partenerul de misiune al auditului pentru care s-a întocmit acest raport al auditorului independent este [nume].

[*Semnătura în numele firmei de audit, în numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție*]

[*Adresa auditorului*]

[*Data*]

---

<sup>4</sup> În aceste exemple de rapoarte ale auditorului, este posibil să fie necesară înlocuirea termenilor „conducere” și „persoane responsabile cu guvernanta” cu un alt termen, care este adecvat în contextul cadrului legal din respectiva jurisdicție.

## Anexa 4

(a se vedea pct. A8)

**Exemplu de raport al auditorului cu o opinie cu rezerve, din cauza unei abateri de la cadrul de raportare financiară aplicabil și care include un Paragraf de evidențiere a unor aspecte.**

**În contextul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:**

- Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități necotate, care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică ISA 600 nu se aplică).
- Situațiile financiare sunt întocmite de către conducerea entității, în conformitate cu IFRS-urile (cadru de raportare cu scop general).
- Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210.
- O abatere de la cadrul de raportare financiară aplicabil a avut drept rezultat o opinie cu rezerve.
- Cerințele etice relevante care se aplică auditului sunt cele ale jurisdicției.
- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea, în conformitate cu ISA 570 (Revizuit).
- Între data situațiilor financiare și data raportului auditorului, în unitățile de producție ale entității a avut loc un incendiu, care a fost prezentat de către entitate drept un eveniment ulterior. Conform raționamentului auditorului, aspectul este atât de important încât este fundamental pentru înțelegerea situațiilor financiare de către utilizatori. Aspectul nu a presupus acordarea unei atenții semnificative de către auditor în cadrul auditului situațiilor financiare din perioada curentă.
- Auditorul nu este obligat și nici nu a decis să comunice aspectele cheie de audit în conformitate cu ISA 701.
- Auditorul nu a obținut nicio altă informație înainte de data raportului auditorului.
- Persoanele responsabile de supravegherea situațiilor financiare sunt diferite de cele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare.
- În plus față de auditul situațiilor financiare, auditorul are și alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația locală.

## RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către Acționarii Companiei ABC [sau Către Alt Destinatar Adecvat]

### Raport cu privire la auditul situațiilor financiare<sup>1</sup>

#### Opinie cu rezerve

Am auditat situațiile financiare ale companiei ABC (Compania), 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 note la situațiile financiare, inclusiv un sumar al politicilor contabile semnificative.

În opinia noastră, cu excepția efectelor aspectelor descrise în secțiunea *Baza pentru opinia cu rezerve* din raportul nostru, situațiile financiare anexate prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative (sau *oferă o imagine corectă și fidelă cu privire la*) poziția financiară a Companiei 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 Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri).

#### Baza pentru opinia cu rezerve

Titlurile de valoare tranzacționabile pe termen scurt ale Companiei sunt înregistrate în situația poziției financiare la xxx. Conducerea nu a evaluat aceste titluri la prețul pieței, ci la cost, ceea ce constituie o abatere de la IFRS-uri. Evidențele Companiei arată faptul că, dacă titlurile de valoare ar fi fost evaluate de către conducerea Companiei la prețul pieței, Compania ar fi recunoscut o pierdere nerealizată de xxx în situația rezultatului global aferentă anului. Valoarea contabilă a titlurilor de valoare din situația poziției financiare ar fi fost redusă cu aceeași valoare la 31 decembrie 20X1, iar impozitul pe profit, profitul net și capitalurile proprii ale acționarilor ar fi fost reduse cu xxx, xxx și respectiv xxx.

Am desfășurat auditul nostru în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri). Responsabilitățile noastre în baza acestor standarde sunt descrise detaliat în secțiunea *Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare* din raportul nostru. Suntem independenți față de Companie, în conformitate cu cerințele etice relevante pentru auditul situațiilor financiare din *[jurisdicția]* și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități etice, conform acestor cerințe. Credem că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră cu rezerve.

---

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

### **Evidențiere a unui aspect – Efectele unui incendiu**

Atragem atenția asupra Notei X din situațiile financiare, care descrie efectele unui incendiu ce a avut loc la unitățile de producție ale Companiei. Opinia noastră nu este modificată în ceea ce privește acest aspect.

### **Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernarea pentru situațiile financiare<sup>2</sup>**

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – vezi Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).]

### **Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare**

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – vezi Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).]

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

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – vezi Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).]

[Semnătura în numele firmei de audit, în numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție]

[Adresa auditorului]

[Data]

---

<sup>2</sup> Sau alți termeni care sunt adecvați în contextul cadrului legal din respectiva jurisdicție.

**STANDARDUL INTERNAȚIONAL DE AUDIT 720 (REVIZUIT)**  
**RESPONSABILITĂȚILE AUDITORULUI CU PRIVIRE**  
**LA ALTE INFORMAȚII**

(În vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele  
care se încheie la data de 15 decembrie 2016 sau ulterior acestei date)

**CUPRINS**

---

	Punct
<b>Introducere</b>	
Domeniul de aplicare al prezentului ISA .....	1-9
Data intrării în vigoare .....	10
<b>Obiective</b> .....	11
<b>Definiții</b> .....	12
<b>Cerințe</b>	
Obținerea altor informații .....	13
Citirea și analizarea altor informații.....	14-15
Reacții în cazul posibilei existențe a unei inconsecvențe semnificative sau a posibilei denaturări semnificative a altor informații .....	16
Reacții în cazul în care auditorul concluzionează că există o denaturare semnificativă a altor informații.....	17-19
Reacții în cazul în care există o denaturare semnificativă a situațiilor financiare sau în cazul în care trebuie actualizate cunoștințele auditorului despre entitate și mediul său.....	20
Raportare.....	21-24
Documentație .....	25
<b>Aplicare și alte materiale explicative</b>	
Definiții.....	A1-A10
Obținerea altor informații .....	A11-A22
Citirea și analizarea altor informații.....	A23-A38
Reacții în cazul posibilei existențe a unei inconsecvențe semnificative sau a posibilei denaturări semnificative a altor informații .....	A39-A43
Reacții în cazul în care auditorul concluzionează că există o denaturare semnificativă a altor informații.....	A44-A50

Reacții în cazul în care există o denaturare semnificativă a situațiilor financiare sau în cazul în care trebuie actualizate cunoștințele auditorului despre entitate și mediul său.....	A51
Raportare .....	A52-A59
Anexa 1: Exemple de valori sau alte elemente care pot fi incluse în alte informații	
Anexa 2: Exemple de rapoarte ale auditorului referitoare la alte informații	

Standardul Internațional de Audit (ISA) 720 (Revizuit), *Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații*, trebuie citit în paralel cu ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*.

## Introducere

### Domeniul de aplicare al prezentului ISA

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații, fie acestea financiare sau nefinanciare (altele decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea), incluse în raportul anual al unei entități. Raportul anual al unei entități poate fi un document individual sau o combinație de documente care servesc aceluiași scop.
2. Prezentul ISA este scris în contextul unui audit al situațiilor financiare realizat de către un auditor independent. În consecință, obiectivele prezentului ISA trebuie înțelese în contextul obiectivelor generale ale auditorului, așa cum sunt acestea prezentate la punctul 11 din ISA 200.<sup>1</sup> Cerințele din prezentul ISA sunt concepute pentru a îi permite auditorului să atingă obiectivele menționate în ISA-uri și, prin urmare, obiectivele generale ale auditorului. Opinia auditorului cu privire la situațiile financiare nu acoperă celelalte informații și nici prezentul ISA nu impune auditorului să obțină probe de audit suplimentare celor necesare pentru a forma o opinie cu privire la situațiile financiare.
3. Prezentul ISA prevede ca auditorul să citească și să analizeze celelalte informații deoarece alte informații care prezintă o inconsecvență semnificativă cu situațiile financiare sau cunoștințele auditorului obținute în decursul auditului pot indica existența unei denaturări semnificative în situațiile financiare sau a unei denaturări semnificative a celorlalte informații, oricare dintre acestea putând submina credibilitatea situațiilor financiare și raportul auditorului cu privire la acestea. De asemenea, aceste denaturări semnificative pot influența în mod neadecvat deciziile economice ale utilizatorilor pentru care este întocmit raportul auditorului.
4. Prezentul ISA poate, de asemenea, să ajute auditorul să respecte cerințele etice relevante I4F<sup>2</sup>, care impun unui auditor să evite asocierea cu bună știință cu informații despre care auditorul crede că includ o declarație semnificativ falsă sau înșelătoare, declarații sau informații furnizate în mod nechibzuit sau care omite sau ascunde informații care ar trebui incluse, în cazul în care o asemenea omisiune sau ascundere ar induce în eroare.
5. Alte informații pot include valori sau alte elemente care sunt menite să fie similare, să rezume sau să furnizeze mai multe detalii cu privire la valorile sau alte elemente din situațiile financiare, precum și alte valori sau alte elemente despre care auditorul a luat cunoștință pe parcursul auditului. Alte informații pot include și alte aspecte.

---

<sup>1</sup> ISA 200, *Obiective generale ale auditorului independent și desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit*

<sup>2</sup> *Codul Etic al Profesioniștilor Contabili* emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili (Codul IESBA), punctul 110.2



6. Responsabilitățile auditorului privind alte informații (altele decât responsabilitățile aplicabile de raportare) se aplică indiferent dacă acele alte informații sunt obținute de auditor înainte de data raportului auditorului sau după aceasta.
7. Prezentul ISA nu se aplică:
  - (a) Anunțurilor preliminare de informații financiare; sau
  - (b) Documentelor de ofertă de titluri de valoare, inclusiv prospectelor de emisiune.
8. Responsabilitățile auditorului în baza prezentului ISA nu constituie o misiune de asigurare cu privire la alte informații și nici nu impun o obligație auditorului de a obține asigurare cu privire la alte informații.
9. Legile sau reglementările pot impune auditorului obligații suplimentare cu privire la alte informații, care nu sunt incluse în domeniul de aplicare al prezentului ISA.

### **Data intrării în vigoare**

10. Prezentul ISA este în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care se încheie la data de 15 decembrie 2016 sau ulterior acestei date.

### **Obiective**

11. Obiectivele auditorului după citirea altor informații sunt:
  - (a) Să analizeze dacă există o inconsecvență semnificativă între alte informații și situațiile financiare;
  - (b) Să analizeze dacă există o inconsecvență semnificativă între alte informații și cunoștințele obținute de auditor în decursul auditului;
  - (c) Să reacționeze corespunzător în cazul în care auditorul identifică posibilitatea existenței unor astfel de inconsecvențe semnificative, sau atunci când auditorul constată posibilitatea existenței unei denaturări semnificative a altor informații; și
  - (d) Să raporteze în conformitate cu prezentul ISA.

### **Definiții**

12. În contextul ISA-urilor, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
  - (a) Raport anual - Un document sau o combinație de documente, întocmit de obicei anual de către conducere sau persoanele responsabile cu guvernarea în conformitate cu legile, reglementările sau cutumele, al cărui scop este să furnizeze proprietarilor (sau părților interesate similare) informații privind activitățile entității și rezultatele financiare și poziția financiară a entității, așa cum sunt acestea prezentate în situațiile financiare. Un raport anual conține sau însoțește situațiile financiare ale

entității și raportul auditorului cu privire la acestea și include, de obicei, informații cu privire la progresul entității, perspectivele, riscurile și incertitudinile sale viitoare, o declarație a structurii de guvernare a entității și rapoarte cu privire la aspecte de guvernare. (a se vedea pct. A1-A5)

- (b) Denaturarea altor informații – O denaturare a altor informații există atunci când acele alte informații sunt prezentate incorect sau sunt înșelătoare (inclusiv deoarece omit sau ascund informații necesare pentru înțelegerea corespunzătoare a unui aspect prezentat în celelalte informații). (a se vedea pct. A6-A7)
- (c) Alte informații – Informații financiare și ne-financiare, (altele decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea) care sunt incluse în raportul anual al entității. (a se vedea pct. A8-A10)

## Cerințe

### Obținerea altor informații

13. Auditorul trebuie: (a se vedea pct. A11-A22)

- (a) Să determine, prin discuții cu conducerea, care este (sunt) documentul (ele) care formează raportul anual și care este modalitatea și momentul în care entitatea planifică să emită acest(e) document(e);
- (b) Să facă demersurile corespunzătoare pe lângă conducere pentru a obține în timp util și, dacă este posibil, înainte de data raportului auditorului, versiunea finală a documentului (documentelor) care formează raportul anual; și
- (c) Când o parte sau tot (toate) documentul (documentele) menționat(e) la litera (a) nu este (sunt) disponibilă(e) decât după data raportului auditorului, să solicite conducerii să ofere o declarație scrisă care să menționeze că varianta finală a documentului (documentelor) va fi furnizată auditorului atunci când este disponibilă și înainte de emiterea de către entitate, astfel încât auditorul să poată finaliza procedurile prevăzute de prezentul ISA. (a se vedea pct. A22)

### Citirea și analizarea altor informații

14. Auditorul trebuie să citească acele alte informații și să: (a se vedea pct. A23-A24)

- (a) Analizeze dacă există o inconsecvență semnificativă între acele alte informații și situațiile financiare. Ca bază pentru această analiză, auditorul trebuie, pentru a evalua consecvența lor, să compare valori selectate sau alte elemente din celelalte informații (care sunt menite să fie similare, să rezume sau să furnizeze mai multe detalii cu privire la

valorile sau alte elemente din situațiile financiare) cu valorile sau alte elemente din situațiile financiare; și (a se vedea pct. A25-A29)

- (b) Să analizeze dacă există o inconsecvență semnificativă între acele alte informații și cunoștințele obținute de către auditor în decursul auditului, în contextul probelor de audit obținute și al concluziilor formulate în decursul auditului. (a se vedea pct. A30-A36)

15. Atunci când citește alte informații în conformitate cu punctul 14, auditorul trebuie să acorde atenție indiciilor care arată o posibilă denaturare semnificativă a altor informații care nu au legătură cu situațiile financiare sau cu acele cunoștințe obținute de auditor în decursul auditului. (a se vedea pct. A24, A37-A38)

### **Reacții în cazul posibilei existențe a unei inconsecvențe semnificative sau a posibilei denaturări semnificative a altor informații**

16. Dacă auditorul identifică posibilitatea existenței unei inconsecvențe semnificative (sau dacă ia cunoștință de o posibilă denaturare semnificativă a altor informații), auditorul trebuie să discute aceste aspecte cu membrii conducerii și, dacă este necesar, să realizeze alte proceduri pentru a concluziona dacă: (a se vedea pct. A39-A43)
  - (a) Există o denaturare semnificativă a altor informații;
  - (b) Există o denaturare semnificativă a situațiilor financiare; sau
  - (c) Auditorul trebuie să își actualizeze cunoștințele privind entitatea și mediul său.

### **Reacții în cazul în care auditorul concluzionează că există o denaturare semnificativă a altor informații**

17. În cazul în care auditorul concluzionează că există o denaturare semnificativă a altor informații, auditorul trebuie să solicite conducerii corectarea acelor alte informații. În cazul în care conducerea:
  - (a) Este de acord să realizeze corecțiile, auditorul trebuie să determine dacă acestea au fost realizate; sau
  - (b) Refuză să realizeze corecțiile, auditorul trebuie să comunice acest aspect persoanelor responsabile cu guvernanta și să solicite realizarea corecției.
18. În cazul în care auditorul concluzionează că există o denaturare semnificativă a altor informații care au fost obținute înainte de data raportului auditorului și că aceste alte informații nu sunt corectate după comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta, auditorul trebuie să întreprindă acțiunile adecvate, inclusiv: (a se vedea pct. A44)

- (a) Să analizeze care sunt implicațiile pentru raportul auditorului și să comunice persoanelor responsabile cu guvernarea modul în care auditorul planifică să prezinte denaturarea semnificativă în raportul auditorului (a se vedea punctul 22 litera (e) sub-punctul (ii)); sau (a se vedea pct. A45)
  - (b) Să se retragă din misiune, atunci când legea sau reglementările aplicabile permit acest lucru. (a se vedea pct. A46-A47)
19. În cazul în care auditorul concluzionează că există o denaturare semnificativă a altor informații care au fost obținute după data raportului auditorului, auditorul trebuie:
- (a) În cazul în care acele alte informații sunt corectate, să realizeze procedurile necesare în respectivele circumstanțe: sau (a se vedea pct. A48)
  - (b) În cazul în care acele alte informații nu sunt corectate după comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernarea, să întreprindă acțiunile adecvate, având în vedere drepturile și obligațiile legale ale auditorului, și să încerce să aducă la cunoștința utilizatorilor pentru care este întocmit raportul auditorului denaturarea semnificativă necorectată. (a se vedea pct. A49-A50)

**Reacții în cazul în care există o denaturare semnificativă a situațiilor financiare sau în cazul în care trebuie actualizate cunoștințele auditorului despre entitate și mediul său**

20. Dacă, în urma efectuării procedurilor de la punctele 14-15, auditorul concluzionează că există o denaturare semnificativă în situațiile financiare sau că trebuie actualizate cunoștințele auditorului despre entitate și mediul său, auditorul trebuie să reacționeze adecvat, în conformitate cu celelalte ISA-uri. (a se vedea pct. A51)

**Raportare**

21. Raportul auditorului trebuie să includă o secțiune separată cu titlul „Alte informații”, sau cu un alt titlu adecvat, atunci când, la data raportului auditorului:
- (a) Pentru un audit al situațiilor financiare ale unei entități cotate auditorul a obținut sau preconizează că va obține alte informații; sau
  - (b) Pentru un audit al situațiilor financiare ale unei entități necotate auditorul a obținut o parte sau toate acele alte informații. (a se vedea pct. A52)
22. În cazul în care raportul auditorului trebuie să includă o secțiune privind „Alte informații” în conformitate cu punctul 21, această secțiune trebuie să includă:
- (a) O declarație conform căreia conducerea este responsabilă de acele alte informații;

- (b) O identificare a:
    - (i) Altor informații, dacă acestea există, obținute de către auditor înainte de data raportului auditorului; și
    - (ii) Altor informații, dacă acestea există, care se preconizează că vor fi obținute după data raportului auditorului, pentru un audit al situațiilor financiare ale unei entități cotate;
  - (c) O declarație care arată că opinia auditorului nu acoperă alte informații și, în consecință, auditorul nu exprimă (sau nu va exprima) o opinie de audit, și nicio formă de concluzie de asigurare cu privire la acestea;
  - (d) O descriere a responsabilităților auditorului referitoare la citirea, evaluarea și raportarea cu privire la alte informații, așa cum prevede prezentul ISA; și
  - (e) În cazul în care acele alte informații au fost obținute înainte de data raportului auditorului, fie:
    - (iii) O declarație privind faptul că auditorul nu are nimic de raportat; fie
    - (iv) În cazul în care auditorul a concluzionat că există o denaturare semnificativă necorectată a altor informații, o declarație care descrie denaturarea semnificativă necorectată a altor informații.
23. În cazul în care auditorul exprimă o opinie cu rezerve sau o opinie contrară în conformitate cu ISA 705 (Revizuit),<sup>3</sup> auditorul trebuie să ia în considerare implicațiile aspectului care generează modificarea opiniei pentru declarația prevăzută la punctul 22 litera (e). (a se vedea pct. A54-A58)

#### *Raportarea prevăzută de legi sau reglementări*

24. În cazul în care legile sau reglementările dintr-o jurisdicție specifică prevăd ca auditorul trebuie să se refere în raportul auditorului la alte informații utilizând o așezare în pagină sau o formulare specifică, atunci auditorul trebuie să facă referire la Standardele Internaționale de Audit numai dacă raportul auditorului include cel puțin următoarele: (a se vedea pct. A59)
- (a) Identificarea celorlalte informații obținute de către auditor înainte de data raportului auditorului;
  - (b) O descriere a responsabilităților auditorului în ceea ce privește alte informații; și
  - (c) O declarație explicită referitoare la rezultatul muncii auditorului în acest sens.

<sup>3</sup> ISA 705 (Revizuit), *Modificări ale opiniei raportului auditorului independent*

## Documentație

25. În tratarea cerințelor ISA 230<sup>4</sup> care se aplică prezentului ISA, auditorul trebuie să includă în documentația de audit:
- (a) Documentația privind procedurile efectuate conform prezentului ISA; și
  - (b) Versiunea finală a celorlalte informații asupra căreia auditorul a efectuat activitatea prevăzută de prezentul ISA.

\* \* \*

## Aplicare și alte materiale explicative

### Definiții

*Raportul anual* (a se vedea pct. 12 litera (a))

- A1. Legile, reglementările sau cutumele pot defini pentru entitățile dintr-o anumită jurisdicție conținutul unui raport anual și denumirea utilizată pentru a se face referire la acesta; cu toate acestea, conținutul și denumirea pot varia în interiorul unei jurisdicții și de la o jurisdicție la alta.
- A2. Un raport anual este întocmit, de obicei, anual. Cu toate acestea, în cazul în care situațiile financiare care sunt auditate sunt întocmite pentru o perioadă mai mică sau mai mare de un an, este posibil să fie întocmit un raport anual care acoperă aceeași perioadă ca și situațiile financiare.
- A3. În unele cazuri, raportul anual al unei entități poate fi un document unic și poate fi desemnat prin titlul "raport anual" sau un alt titlu. În alte cazuri, legile, reglementările sau cutuma pot impune entității să raporteze către proprietari (sau alte părți interesate similare) informații cu privire la operațiunile entității și rezultatele financiare și poziția financiară a entității, așa cum sunt acestea prezentate în situațiile financiare (adică un raport anual) prin intermediul unui document unic sau a două sau mai multe documente distincte care, împreună, deservește același scop. De exemplu, în funcție de legile, reglementările sau cutuma dintr-o anumită jurisdicție, unul sau mai multe din următoarele documente pot face parte din raportul anual:
  - Raportul conducerii, comentariile conducerii sau o analiză a aspectelor de exploatare și a celor financiare sau rapoarte similare ale persoanelor responsabile cu guvernarea (de exemplu, un raport al directorilor).
  - Declarația președintelui consiliului de administrație.
  - Declarație de guvernare corporativă.

---

<sup>4</sup> ISA 230, *Documentația de audit*, punctele 8-11

- Rapoarte de evaluare a controlului intern și a riscurilor.
- A4. Un raport anual poate fi pus la dispoziția utilizatorilor în format tipărit sau în format electronic, inclusiv pe website-ul entității. Un document (sau un set de documente) poate (pot) respecta definiția unui raport anual indiferent de modul în care este pus la dispoziția utilizatorilor.
- A5. Un raport anual are o natură, un scop și un conținut diferite de alte rapoarte, cum ar fi un raport întocmit pentru a răspunde necesităților informaționale ale unui grup specific de părți interesate sau un raport întocmit pentru a răspunde unui obiectiv specific de raportare prevăzut de reglementări (chiar și în cazul în care se solicită ca un astfel de raport să fie disponibil public). Exemple de rapoarte care, atunci când sunt emise ca documente de sine stătătoare, nu sunt, de obicei, parte a setului de documente care alcătuiește un raport anual (în conformitate cu legile, reglementările sau cutuma) și care, prin urmare, nu reprezintă alte informații conform domeniului de aplicare al prezentului ISA, includ:
- Rapoarte distincte de reglementare sau pentru un sector de activitate (de exemplu, rapoarte privind adecvarea capitalului), cum sunt cele care ar putea fi întocmite în sectorul bancar, de asigurări sau de pensii.
  - Rapoarte privind responsabilitatea socială corporativă.
  - Rapoarte privind dezvoltarea durabilă.
  - Rapoarte privind diversitatea și egalitatea de șanse.
  - Rapoarte privind responsabilitatea pentru produse.
  - Rapoarte privind practicile și condițiile de muncă.
  - Rapoarte privind drepturile omului.

*Denaturarea altor informații (a se vedea pct. 12 litera (b))*

- A6. Atunci când un aspect specific este prezentat în alte informații, acestea ar putea omite sau ascunde informații necesare pentru înțelegerea corespunzătoare a respectivului aspect. De exemplu, în cazul în care alte informații au drept scop prezentarea principalilor indicatori de performanță utilizați de către conducere, atunci omisiunea unuia dintre principalii indicatori de performanță utilizați de către conducere poate indica faptul că acele alte informații sunt înșelătoare.
- A7. Conceptul de prag de semnificație poate fi discutat într-un cadru aplicabil celorlalte informații și, în acest caz, un astfel de cadru poate oferi un context de referință pentru raționamentele auditorului privind pragul de semnificație în conformitate cu prezentul ISA. Cu toate acestea, este posibil ca în multe cazuri să nu existe un cadru aplicabil care să includă o discuție cu privire la modul în care conceptul de prag de semnificație se aplică altor informații. În aceste împrejurări, următoarele caracteristici oferă auditorului un cadru de referință

în baza căruia acesta poate determina dacă o denaturare a altor informații este semnificativă:

- Pragul de semnificație este apreciat în contextul necesităților informaționale comune ale utilizatorilor, ca grup. Se preconizează că utilizatorii altor informații sunt aceiași ca utilizatorii situațiilor financiare, deoarece există premisa că acești utilizatori vor citi celelalte informații pentru a oferi un context situațiilor financiare.
- Raționamentele privind pragul de semnificație țin cont de circumstanțele specifice ale denaturării, analizând dacă utilizatorii vor fi influențați de efectul denaturării necorectate. Nu toate denaturările influențează deciziile economice ale utilizatorilor.
- Raționamentele privind pragul de semnificație includ atât aprecieri calitative, cât și cantitative. În consecință, astfel de raționamente pot ține cont de natura sau amploarea elementelor tratate în alte informații în contextul raportului anual al entității.

*Alte informații* (a se vedea pct. 12 litera (c))

- A8. Anexa 1 conține exemple de valori sau alte elemente care ar putea fi incluse în alte informații.
- A9. În unele cazuri, cadrul de raportare financiară aplicabil poate să solicite prezentări specifice de informații, dar să permită amplasarea acestora în afara situațiilor financiare.<sup>5</sup> Deoarece aceste prezentări de informații sunt prevăzute de cadrul de raportare financiară aplicabil, acestea fac parte din situațiile financiare. Prin urmare, ele nu reprezintă alte informații în contextul prezentului ISA.
- A10. Tag-urile eXtensible Business Reporting Language (XBRL) nu reprezintă alte informații, așa cum sunt acestea definite în prezentul ISA.

**Obținerea altor informații** (a se vedea pct. 13)

- A11. Determinarea documentului (documentelor) care reprezintă sau alcătuiește (alcătuiesc) raportul anual este adesea clar bazată pe legi, reglementări sau cutumă. În multe cazuri, este posibil ca persoanele responsabile cu guvernanta sau conducerea să fi emis un pachet de documente care, împreună, alcătuiesc raportul anual sau este posibil să se fi angajat să facă acest lucru. Cu toate acestea, în unele cazuri este posibil să nu fie clar care este documentul care

---

<sup>5</sup> De exemplu, Standardul Internațional de Raportare Financiară (IFRS) 7, *Instrumente financiare: prezentări de informații*, permite ca anumite prezentări de informații prevăzute de către IFRS-uri să fie realizate ori în situațiile financiare, ori să fie încorporate cu o referință încrucișată de la situațiile financiare într-o altă declarație, cum ar fi un comentariu al conducerii sau un raport de risc, care sunt disponibile pentru utilizatorii situațiilor financiare în aceleași condiții ca și situațiile financiare și la același moment.



reprezintă raportul anual sau care sunt documentele care alcătuiesc raportul anual. În acest caz, momentul emiterii și scopul documentelor (precum și destinatarii lor) reprezintă aspecte care ar putea fi relevante pentru auditor atunci când determină care este documentul care reprezintă raportul anual sau care sunt documentele care alcătuiesc raportul anual.

A12. Atunci când raportul anual este tradus în alte limbi în conformitate cu legile sau reglementările (cum poate fi cazul în cazul în care o jurisdicție are mai mult de o limbă oficială) sau atunci când sunt întocmite mai multe ”rapoarte anuale”, conform unor legislații diferite (de exemplu, când o entitate este cotate în mai mult de o jurisdicție), este posibil să fie necesar să se ia în considerare dacă unul sau mai multe „rapoarte anuale” fac parte din alte informații. În acest sens legile sau reglementările locale pot furniza îndrumări suplimentare.

A13. Conducerea sau persoanele responsabile cu governanța au responsabilitatea pentru întocmirea raportului anual. Auditorul poate transmite conducerii sau persoanelor responsabile cu governanța:

- Așteptările auditorului referitoare la obținerea versiunii finale a raportului anual (inclusiv a setului de documente care, împreună, alcătuiesc raportul anual) în timp util, înainte de data raportului auditorului, astfel încât auditorul să poate finaliza procedurile prevăzute de prezentul ISA înainte de data raportului auditorului sau, dacă acest lucru nu este posibil, cât mai curând posibil și, în orice caz, înainte de emiterea de către entitate a acestor informații.
- Care sunt implicațiile posibile ale obținerii altor informații după data raportului auditorului.

A14. Comunicările menționate la punctul A13 pot fi deosebit de adecvate în următoarele cazuri:

- O misiune de audit inițială.
- Atunci când a avut loc o schimbare a conducerii sau a persoanelor responsabile cu governanța.
- Când se preconizează obținerea altor informații după data raportului auditorului.

A15. În cazul în care persoanele responsabile cu governanța trebuie să aprobe celelalte informații înainte de emiterea lor de către entitate, versiunea finală a acestor alte informații este aceea care a fost aprobată pentru emitere de către persoanele responsabile cu governanța.

A16. În unele cazuri, raportul anual al entității poate fi un document unic ce urmează a fi publicat, conform legilor, reglementărilor sau practicilor de raportare ale entității, la scurt timp după încheierea perioadei de raportare a entității, astfel încât acesta este la dispoziția auditorului înainte de data raportului

auditorului. În alte cazuri, este posibil să nu solicite ca un astfel de document să fie dat publicității decât la un moment ulterior sau într-un moment ales de entitate. Pot exista și împrejurări în care raportul anual al unei entități este o combinație de documente, fiecare supus de către entitate unor cerințe sau unor practici de raportare diferite în ceea ce privește momentul publicării.

- A17. Pot exista împrejurări în care, la data raportului auditorului, entitatea să ia în considerare realizarea unui document care ar putea face parte din raportul anual al entității (de exemplu, un raport realizat în mod voluntar pentru părțile interesate), dar conducerea nu poate să confirme auditorului scopul sau momentul emiterii unui astfel de document. Dacă auditorul nu poate să determine scopul sau momentul emiterii unui astfel de document, atunci documentul nu este considerat drept alte informații în contextul prezentului ISA.
- A18. Obținerea altor informații în timp util, înainte de data raportului auditorului, permite realizarea revizuirilor care se consideră necesare în situațiile financiare, raportul auditorului sau acele alte informații înainte de emiterea lor. Scrisoarea misiunii de audit<sup>6</sup> poate să facă referiri la un acord încheiat cu membrii conducerii pentru punerea la dispoziție a altor informații în timp util și, dacă este posibil, înainte de data raportului auditorului.
- A19. Atunci când acele alte informații sunt puse la dispoziția utilizatorilor numai prin intermediul website-ului entității, documentul relevant asupra căruia auditorul va executa proceduri în conformitate cu prezentul ISA este mai degrabă versiunea celorlalte informații obținută de la entitate și nu cea publicată pe website-ul entității. În baza prezentului ISA, auditorul nu are nicio responsabilitate de a căuta alte informații, inclusiv alte informații care s-ar putea afla pe website-ul entității și nici de a realiza proceduri pentru a confirma că aceste alte informații sunt corespunzător afișate pe website-ul entității sau au fost corespunzător transmise sau afișate electronic.
- A20. Auditorului nu îi este interzis să dateze sau să emită raportul auditorului dacă auditorul nu a obținut toate acele alte informații sau o parte a acestora.
- A21. În cazul în care acele alte informații sunt obținute după data raportului auditorului, auditorului nu i se solicită să actualizeze procedurile executate în conformitate cu punctele 6 și 7 ale ISA 560.<sup>7</sup>
- A22. ISA 580<sup>8</sup> stabilește cerințe și oferă îndrumări privind utilizarea declarațiilor scrise. Declarațiile scrise ce trebuie solicitate, conform punctului 13 litera (c), în legătură cu alte informații care sunt disponibile numai după data raportului auditorului sunt menite să sprijine capacitatea auditorului de a finaliza procedurile prevăzute de prezentul ISA pentru astfel de informații. Mai mult,

---

<sup>6</sup> ISA 210, *Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit*, punctul A23

<sup>7</sup> ISA 560, *Evenimente ulterioare*

<sup>8</sup> ISA 580, *Declarații scrise*

auditorul poate considera util să solicite și alte declarații scrise cu privire, de exemplu, la:

- Faptul că auditorul a fost informat de către conducere cu privire la toate documentele pe care preconizează că le va emite și care ar putea conține alte informații;
- Faptul că situațiile financiare și orice alte informații obținute de către auditor înainte de data raportului auditorului sunt consecvente între ele și că acele alte informații nu conțin denaturări semnificative; și
- În ceea ce privește alte informații care nu au fost obținute de către auditor înainte de data raportului auditorului, faptul că intenția conducerii este să întocmească și să emită alte informații, precum și momentul preconizat pentru această emiteră.

#### **Citirea și analizarea altor informații** (a se vedea pct. 14-15)

A23. Conform ISA 200<sup>9</sup>, auditorul trebuie să planifice și să execute auditul cu scepticism profesional. Menținerea scepticismului profesional în citirea și analizarea altor informații include, de exemplu, capacitatea de a recunoaște un optimism exagerat al conducerii cu privire la succesul planurilor sale și de a fi atent la informații care ar putea fi inconsecvente cu:

- (a) Situațiile financiare; sau
- (b) Informațiile obținute de către auditor pe parcursul auditului.

A24. În conformitate cu ISA 220<sup>10</sup>, partenerul de misiune trebuie să își asume responsabilitatea pentru coordonarea, supravegherea și executarea misiunii de audit în conformitate cu standardele profesionale și cerințele legale și de reglementare aplicabile. În contextul prezentului ISA, factorii care ar putea fi luați în considerare atunci când se determină membrii echipei misiunii potriviți pentru a rezolva cerințele de la punctele 14-15 includ:

- Experiența relativă a membrilor echipei misiunii.
- Dacă membrii echipei misiunii care vor primi sarcini au cunoștințe relevante obținute în decursul auditului pentru a identifica inconsecvențele dintre celelalte informații și respectivele cunoștințe.
- Nivelul de raționament profesional necesar pentru respectarea cerințelor de la punctele 14-15. De exemplu, executarea procedurilor pentru evaluarea consecvenței valorilor din alte informații care ar trebui să fie similare cu valorile din situațiile financiare poate fi realizată de membri ai echipei cu mai puțină experiență.

9 ISA 200, punctul 15

10 ISA 220, *Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare*, punctul 15 litera (a)

- Dacă, în cazul unui audit al grupului, este necesar să se intervieveze un auditor al unei componente atunci când se analizează alte informații care fac referire la respectiva componentă.

*Analizarea măsurii în care există o inconsecvență semnificativă între alte informații și situațiile financiare (a se vedea pct. 14 litera (a))*

A25. Alte informații pot include valori sau alte elemente care sunt menite să fie similare, să rezume sau să furnizeze mai multe detalii cu privire la valorile sau alte elemente din situațiile financiare. Exemplele de astfel de valori sau elemente pot include:

- Tabele, scheme sau grafice conținând extrase din situațiile financiare.
- O prezentare de informații care oferă mai multe detalii privind un sold sau un cont inclus în situațiile financiare, cum ar fi „Venitul aferent anului 20X1 a inclus XXX milioane din produsul X și YYY milioane din produsul Y.”
- Descrierea rezultatelor financiare, cum ar fi „Cheltuielile totale pentru cercetare și dezvoltare au fost de XXX în 20X1.”

A26. Atunci când evaluează consecvența cu situațiile financiare a valorilor selectate sau a altor elemente din acele alte informații, auditorului nu i se solicită să compare toate valorile sau toate celelalte elemente incluse în alte informații care sunt menite să fie similare, să rezume sau să furnizeze mai multe detalii cu privire la valorile sau alte elemente din situațiile financiare, cu valorile sau alte elemente incluse în situațiile financiare.

A27. Selectarea valorilor sau a altor elemente care să fie supuse comparației reprezintă o problemă de raționament profesional. Factorii relevanți pentru acest raționament includ:

- Importanța valorii sau a altui element în contextul în care este prezentat, care ar putea influența importanța pe care utilizatorii o acordă valorii sau altui element (de exemplu, un indicator sau o valoare cheie).
- Dacă informațiile sunt cantitative, dimensiunea relativă a valorii comparată cu elementele sau conturile din situațiile financiare sau cu celelalte informații la care se referă.
- Sensibilitatea respectivei valori sau respectivului element din celelalte informații, de exemplu plăți pe bază de acțiuni pentru conducerea superioară.

A28. Determinarea naturii și amplitudinii procedurilor necesare conform cerinței de la punctul 14 litera (a) reprezintă o problemă de raționament profesional, recunoscând că responsabilitățile auditorului în baza prezentului ISA nu reprezintă o misiune de asigurare cu privire la alte informații și nu impun o obligație de a obține o asigurare cu privire la alte informații. Exemplele de astfel de proceduri includ:

- Pentru informațiile care ar trebui să fie identice cu informațiile din situațiile financiare, compararea informațiilor cu situațiile financiare.
- Pentru informațiile care ar trebui să aibă același înțeles ca prezentările de informații din situațiile financiare, compararea cuvintelor utilizate și evaluarea importanței diferențelor din formulare utilizată și dacă aceste diferențe presupun și înțelesuri diferite.
- Obținerea de la conducere a unei reconcilierii între o valoare din alte informații și situațiile financiare și:
  - Compararea elementelor din reconciliere cu situațiile financiare și cu cele alte informații; și
  - Verificarea corectitudinii aritmetice a calculelor din reconciliere.

A29. Evaluarea consecvenței valorilor selectate sau a altor elemente din alte informații cu situațiile financiare include și modalitatea în care acestea sunt prezentate în comparație cu situațiile financiare, atunci când acest lucru este relevant, având în vedere natura celorlalte informații.

*Analizarea măsurii în care există o inconsecvență semnificativă între alte informații și cunoștințele obținute de către auditor în decursul auditului (a se vedea pct. 14 litera (b))*

A30. Alte informații pot include valori sau elemente care au legătură cu acele cunoștințe obținute de către auditor în decursul auditului (altele decât cele menționate la punctul 14 litera (a)). Exemplele de astfel valori sau elemente pot include:

- O prezentare a unităților produse sau un tabel care prezintă un rezumat al producției pe regiuni geografice.
- O declarație care arată că „În decursul anului compania a introdus produsul X și produsul Y.”
- Un rezumat referitor la amplasamentul principalelor operațiuni ale entității, cum ar fi „principalul centru de operațiuni al entității este în țara X și există operațiuni și în țările Y și Z.”

A31. Cunoștințele obținute de către auditor în decursul auditului includ înțelegerea de către auditor a entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern al entității, în conformitate cu ISA 315 (Revizuit).<sup>11</sup> ISA 315 (Revizuit) stabilește care este înțelegerea necesară auditorului și care include aspecte precum înțelegerea:

- (a) Factorilor relevanți privind sectorul de activitate, reglementările, precum și alți factori externi;

<sup>11</sup> ISA 315 (Revizuit), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său*, punctele 11-12

- (b) Naturii entității;
- (c) Modulii de selectare și aplicare a politicilor contabile de către entitate;
- (d) Obiectivelor și strategiilor entității;
- (e) Evaluării și analizei performanței financiare a entității; și
- (f) Controlului intern al entității.

A32. Cunoștințele obținute de către auditor în decursul auditului pot include și aspecte ce țin de prognoze. Aceste aspecte pot include, de exemplu, prognoze ale activității și fluxuri de trezorerie viitoare pe care auditorul le-a luat în considerare când a evaluat ipotezele utilizate de conducere atunci când a executat testele de depreciere pentru imobilizările necorporale de tipul fondului comercial, sau atunci când auditorul a evaluat modul în care conducerea a apreciat capacitatea entității de a-și continua activitatea.

A33. Atunci când apreciază dacă există o inconsecvență semnificativă între alte informații și cunoștințele obținute de către auditor în decursul auditului, auditorul se poate concentra pe acele aspecte din celelalte informații care sunt suficient de importante încât o denaturare a altor informații referitoare la respectivul aspect ar putea fi semnificativă.

A34. În legătură cu o mare parte dintre aspectele incluse în alte informații, rememorarea de către auditor a probelor de audit obținute și a concluziilor formulate în decursul auditului poate fi suficientă pentru a îi permite auditorului să aprecieze dacă există o inconsecvență semnificativă între acele alte informații și cunoștințele obținute de auditor în decursul auditului. Cu cât auditorul este mai experimentat și familiarizat cu aspectele cheie ale auditului, cu atât este mai probabil ca rememorarea de către auditor a aspectelor relevante să fie suficientă. De exemplu, auditorul poate să aprecieze dacă există o inconsecvență semnificativă între alte informații și cunoștințele obținute de auditor în decursul auditului, în contextul rememorării de către auditor a discuțiilor avute cu persoanele responsabile cu guvernarea sau conducerea, sau a constatărilor procedurilor efectuate pe parcursul auditului, cum ar fi citirea proceselor verbale ale consiliului, fără a mai fi necesară întreprinderea altor acțiuni.

A35. Auditorul poate considera că referirea la documentația relevantă de audit sau interviuarea membrilor relevanți ai echipei misiunii sau ai auditorilor relevanți ai componentei este adecvată ca bază pentru analiza auditorului cu privire la existența unei inconsecvențe semnificative. De exemplu:

- Atunci când alte informații descriu suspendarea planificată a unei linii importante de produse și, deși auditorul deține informații cu privire la această suspendare, auditorul interviuează membrul relevant al echipei misiunii care a efectuat procedurile de audit în acest domeniu pentru a susține analiza auditorului referitoare la măsura în care descrierea este

semnificativ inconsecventă cu informațiile obținute de auditor în decursul auditului.

- Atunci când alte informații descriu detalii importante ale unui proces menționat în cadrul auditului, dar auditorul nu și le poate aminti corespunzător, este posibil să fie necesar să se facă referire la documentația de audit în care aceste detalii sunt rezumate pentru a susține ce își amintește auditorul.

A36. Decizia auditorului de a face referire la documentația relevantă de audit sau de a intervieva membrii relevanți ai echipei misiunii sau auditorii relevanți ai componentei, precum și măsura în care întreprinde aceste acțiuni, reprezintă un aspect de raționament profesional. Cu toate acestea, este posibil să nu fie necesar ca auditorul să facă referire la documentația relevantă de audit sau să intervieveze membrii relevanți ai echipei misiunii sau auditorii relevanți ai componentei cu privire la un aspect inclus în alte informații.

*Atenția acordată indiciilor care arată o posibilă denaturare semnificativă a altor informații (a se vedea pct. 15)*

A37. Alte informații pot include discuții cu privire la aspecte care nu au legătură cu situațiile financiare și pot fi mai ample decât cunoștințele obținute de către auditor în decursul auditului. De exemplu, acele alte informații pot include declarații cu privire la emisiile de gaze cu efect de seră ale entității.

A38. Atenția acordată unor alte indicii care ar putea semnala denaturarea semnificativă a celorlalte informații care nu au legătură cu situațiile financiare sau cu informațiile obținute de către auditor în decursul auditului poate ajuta auditorul să respecte cerințele etice relevante care prevăd că auditorul trebuie să evite asocierea cu bună-știință cu informații despre care auditorul crede că includ o declarație semnificativ denaturată sau falsă, cu o declarație emisă din neglijență sau cu una care omite sau ascunde informații necesare, astfel încât acele alte informații ajung să inducă în eroare.<sup>12</sup> Atenția acordată indiciilor care arată că acele alte informații ar putea fi semnificativ denaturate, ar putea să îl facă pe auditor să identifice unele aspecte precum:

- Diferențe între acele alte informații și cunoștințele generale, altele decât cele obținute în decursul auditului, pe care le deține membrul echipei misiunii care citește acele alte informații care determină auditorul să considere că acele alte informații pot fi semnificativ denaturate; sau
- O inconsecvență internă în acele alte informații care determină auditorul să creadă că celelalte informații pot fi semnificativ denaturate.

<sup>12</sup> Codul IESBA, punctul 110.2

**Reacții în cazul posibilei existențe a unei inconsecvențe semnificative sau a posibilei denaturări semnificative a altor informații (a se vedea pct. 16)**

- A39. Discuțiile auditorului cu membrii conducerii cu privire la o inconsecvență semnificativă (sau la posibilitatea denaturării semnificative a altor informații) pot include o solicitare adresată conducerii ca aceasta să ofere o justificare pentru declarațiile conducerii incluse în celelalte informații. Pe baza informațiilor sau explicațiilor suplimentare oferite de conducere, auditorul poate ajunge la concluzia că acele alte informații nu sunt denaturate semnificativ. De exemplu, explicațiile conducerii pot prezenta motive suficiente și rezonabile pentru diferențe valide în raționamente.
- A40. Pe de altă parte, discuțiile cu membrii conducerii pot furniza informații suplimentare care să susțină concluzia auditorului, și anume că există o denaturare semnificativă a altor informații.
- A41. Este posibil să fie mai dificil pentru auditor să pună în discuție cu membrii conducerii aspectele ce țin de raționament decât pe cele care au o bază faptică. Cu toate acestea, pot exista circumstanțe în care auditorul concluzionează că acele alte informații conțin o declarație care nu este consecventă cu situațiile financiare sau cu informațiile obținute de auditor în decursul auditului. Aceste circumstanțe pot genera îndoieli cu privire la acele alte informații, la situațiile financiare sau la cunoștințele obținute de auditor în decursul auditului.
- A42. Deoarece există o gamă largă de denaturări semnificative posibile ale altor informații, natura și amploarea altor proceduri pe care auditorul le poate efectua pentru a determina dacă există o denaturare semnificativă a altor informații reprezintă un aspect ce ține de raționamentul profesional în respectivele împrejurări.
- A43. Atunci când un aspect nu are legătură cu situațiile financiare sau cu informațiile obținute de auditor pe parcursul auditului, este posibil ca auditorul să nu poată evalua în întregime răspunsurile conducerii la interviurile auditorului. Cu toate acestea, pe baza informațiilor și explicațiilor suplimentare ale conducerii sau ca urmare a modificărilor realizate de conducere în celelalte informații, auditorul poate să fie convins că o inconsecvență semnificativă nu mai pare să existe sau că acele alte informații nu par a fi semnificativ denaturate. Când auditorul nu poate să concluzioneze că o inconsecvență semnificativă nu mai pare să existe sau că acele alte informații nu par a fi semnificativ denaturate, auditorul poate solicita conducerii să se consulte cu o parte terță calificată (de exemplu, un expert al conducerii sau un consilier juridic). În anumite cazuri, în urma evaluării răspunsurilor obținute după consultarea conducerii, este posibil ca auditorul să nu poată concluziona dacă există sau nu o denaturare semnificativă a altor informații. Acțiunile pe care auditorul le poate întreprinde în acest caz includ una sau mai multe din următoarele:
- Obținerea de asistență din partea consilierului juridic al auditorului;



- Evaluarea consecințelor pentru raportul auditorului, de exemplu dacă este cazul să descrie circumstanțele în care există o limitare impusă de către conducere; sau
- Retragerea din audit, atunci când retragerea este posibilă conform legilor sau reglementărilor aplicabile.

### **Reacții în cazul în care auditorul concluzionează că există o denaturare semnificativă a altor informații**

*Reacții în cazul în care auditorul concluzionează că există o denaturare semnificativă a altor informații obținute înainte de data raportului auditorului (a se vedea pct. 18)*

A44. Acțiunile pe care le întreprinde auditorul în cazul în care alte informații nu sunt corectate după comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta reprezintă un aspect ce ține de raționamentul profesional al auditorului. Auditorul poate avea în vedere dacă justificările oferite de către conducere și de către persoanele responsabile cu guvernanta pentru ne-efectuarea corecției ridică îndoieli cu privire la integritatea sau onestitatea conducerii sau a persoanelor responsabile cu guvernanta, cum ar fi atunci când auditorul suspectează o intenție de a induce în eroare. Auditorul poate considera necesar să apeleze la consiliere juridică. În unele cazuri, auditorului i se poate solicita prin lege, reglementări sau alte standarde profesionale să comunice aspectul unei autorități de reglementare sau unui organism profesional relevant.

Raportarea implicațiilor (a se vedea pct. 18 litera (a))

A45. În cazuri rare, poate fi adecvată declararea unei imposibilități de exprimare a unei opinii, atunci când refuzul de a corecta denaturările semnificative din celelalte informații generează asemenea îndoieli cu privire la integritatea conducerii și a persoanelor responsabile cu guvernanta încât se pune la îndoială credibilitatea generală a probelor de audit.

Retragerea din misiune (a se vedea pct. 18 litera (b))

A46. Retragerea din misiune, atunci când retragerea este posibilă conform legilor sau reglementărilor aplicabile, poate fi adecvată atunci când circumstanțele refuzului de a corecta denaturarea semnificativă din celelalte informații generează asemenea îndoieli cu privire la integritatea conducerii și a persoanelor responsabile cu guvernanta încât se pune la îndoială credibilitatea declarațiilor obținute de la aceștia pe parcursul auditului.

Considerente specifice entităților din sectorul public (a se vedea pct. 18 litera (b))

A47. În sectorul public, este posibil ca retragerea din misiune să nu fie permisă. În astfel de cazuri, auditorul poate emite un raport către legiuitor în care să ofere detalii privind problema sau poate să întreprindă alte acțiuni adecvate.

*Reacții în cazul în care auditorul concluzionează că există o denaturare semnificativă a altor informații obținute după data raportului auditorului (a se vedea pct. 19)*

A48. În cazul în care auditorul concluzionează că există o denaturare semnificativă a altor informații obținute după data raportului auditorului și că aceasta a fost corectată, procedurile auditorului necesare în aceste circumstanțe se referă la determinarea faptului că a fost făcută corecția (în conformitate cu punctul 17 litera (a)) și pot include revizuirea etapelor parcurse de către conducere pentru a comunica această modificare destinatarilor acelor alte informații, în cazul în care acestea au fost deja emise.

A49. În cazul în care persoanele responsabile cu guvernanta nu sunt de acord să revizuiască acele alte informații, alegerea măsurilor pentru a atrage atenția în mod corespunzător utilizatorilor pentru care este întocmit raportul auditorului asupra denaturării necorectate, prevede aplicarea raționamentului profesional, iar situația poate fi afectată de legile sau reglementările relevante din jurisdicție. În consecință, auditorul poate considera că este adecvat să apeleze la consiliere juridică cu privire la drepturile și obligațiile legale ale auditorului.

A50. Atunci când o denaturare semnificativă a altor informații rămâne necorectată, auditorul poate, atunci când legile și reglementările permit acest lucru, întreprinde acțiuni adecvate prin care să încerce să aducă denaturarea semnificativă necorectată în atenția utilizatorilor pentru care este întocmit raportul auditorului. Aceste acțiuni includ, de exemplu:

- Transmiterea către conducere a unui raport al auditorului nou sau modificat, care să includă o secțiune modificată, în conformitate cu punctul 22, și solicitând conducerii să transmită acest raport al auditorului nou sau modificat utilizatorilor pentru care este întocmit raportul auditorului. Când ia această măsură, auditorul trebuie să ia în considerare efectul, dacă acesta există, asupra datei raportului auditorului nou sau modificat, ținând cont de dispozițiile ISA-urilor sau ale legilor și reglementărilor aplicabile. Auditorul poate, de asemenea, să analizeze măsurile luate de către conducere pentru a pune la dispoziția acestor utilizatori raportul auditorului nou sau modificat;
- Aducerea denaturării semnificative a altor informații în atenția utilizatorilor pentru care este întocmit raportul auditorului (de exemplu, prin discutarea aspectului într-o adunare generală a acționarilor);
- Comunicarea cu o autoritate de reglementare sau cu un organism profesional relevant cu privire la denaturarea semnificativă necorectată;
- Evaluarea implicațiilor pentru continuarea misiunii (a se vedea și punctul A46).

**Reacții în cazul în care există o denaturare semnificativă a situațiilor financiare sau în cazul în care trebuie actualizate cunoștințele auditorului despre entitate și mediul său** (a se vedea pct. 20)

A51. Atunci când citește acele alte informații, auditorul poate să obțină informații noi, care au consecințe asupra:

- Înțelegerii de către auditor a entității și a mediului său și, prin urmare, pot indica necesitatea ca auditorul să își revizuiască evaluarea riscului.<sup>13</sup>
- Responsabilității auditorului de a evalua efectul asupra auditului a denaturărilor identificate și efectul denaturărilor necorectate, dacă acestea există, asupra situațiilor financiare.<sup>14</sup>
- Responsabilităților auditorului cu privire la evenimentele ulterioare.<sup>15</sup>

**Raportare** (a se vedea pct. 21-24)

A52. Pentru un audit al situațiilor financiare ale unei entități necotate, auditorul poate considera că este adecvată identificarea în raportul auditorului a altor informații pe care auditorul se așteaptă să le obțină după data raportului auditorului, pentru a se spori transparența acelor alte informații care fac obiectul responsabilităților auditorului în baza prezentului ISA. Auditorul poate considera adecvată această măsură, de exemplu, atunci când conducerea poate declara auditorului că astfel de alte informații vor fi emise după data raportului auditorului.

*Declarații ilustrative* (a se vedea pct. 21-22)

A53. Exemple pentru secțiunea "Alte informații" din raportul auditorului sunt incluse în Anexa 2.

*Raportarea implicațiilor atunci când opinia auditorului privind situațiile financiare este o opinie cu rezerve sau o opinie contrară* (a se vedea pct. 23)

A54. Este posibil ca o opinie cu rezerve sau o opinie contrară a auditorului cu privire la situațiile financiare să nu aibă un impact asupra declarației prevăzute de punctul 22 litera (e) dacă aspectul din cauza căruia a fost modificată opinia auditorului nu este inclus sau discutat în alt fel în acele alte informații și aspectul nu afectează nicio parte din acele alte informații. De exemplu, este posibil ca o opinie cu rezerve asupra situațiilor financiare exprimată din cauza reprezentării informațiilor privind remunerația directorilor, așa cum este prevăzut de cadrul de raportare financiară aplicabil, să nu aibă nicio implicație pentru raportarea prevăzută de prezentul ISA. În alte circumstanțe, pot exista implicații pentru astfel de raportări, așa cum este descris la punctele A55-A58.

<sup>13</sup> ISA 315 (Revizuit), punctele 11, 31 și A1

<sup>14</sup> ISA 450, *Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului*

<sup>15</sup> ISA 560, punctele 10 și 14

## Opinie cu rezerve din cauza unei denaturări semnificative a situațiilor financiare

A55. În cazurile în care opinia auditorului este cu rezerve, se poate lua în considerare și posibilitatea ca acele alte informații să fie semnificativ denaturate în raport cu același aspect ca cel care a generat opinia cu rezerve pentru situațiile financiare, sau în raport cu un aspect conex acestuia.

## Opinie cu rezerve din cauza unei limitări a unei arii de aplicabilitate

A56. Atunci când există o limitare a ariei de aplicabilitate în ceea ce privește un element semnificativ din situațiile financiare, auditorul nu obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la respectivul aspect. În aceste circumstanțe, este posibil ca auditorul să nu poată concluziona dacă valorile sau alte elemente din celelalte informații referitoare la acest aspect au drept rezultat o denaturare semnificativă a altor informații. În consecință, este posibil ca auditorul să fie nevoit să modifice declarația prevăzută de punctul 22 litera (e) pentru a face referire la incapacitatea auditorului de a aprecia descrierea inclusă de către conducere în acele alte informații pentru respectivul aspect, aspect în raport cu care opinia auditorului cu privire la situațiile financiare a fost emisă cu rezerve, așa cum se explică în paragraful Baza pentru opinia cu rezerve. Auditorul trebuie, cu toate acestea, să raporteze orice denaturări semnificative necorectate ale altor informații care au fost identificate.

## Opinie contrară

A57. O opinie contrară cu privire la situațiile financiare care face referire la un aspect (aspecte) specific(e) descrise în paragraful Baza pentru opinia contrară nu justifică omisiunea raportării denaturărilor semnificative ale altor informații identificate de auditor în raportul auditorului, în conformitate cu punctul 22 litera (e) subpunctul (ii). Atunci când a fost exprimată o opinie contrară cu privire la situațiile financiare, este posibil ca auditorul să fie nevoit să modifice corespunzător declarația prevăzută de punctul 22 litera (e), de exemplu pentru a indica valorile sau elementele din alte informații care sunt semnificativ denaturate în raport cu același aspect ca cel care a generat opinia contrară pentru situațiile financiare, sau în raport cu un aspect conex acestuia.

## Imposibilitatea exprimării unei opinii

A58. Atunci când un auditor declară imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la situațiile financiare și oferă detalii suplimentare cu privire la audit, includerea unei secțiuni cu privire la alte informații poate eclipsa imposibilitatea de exprimare a unei opinii cu privire la situațiile financiare, în ansamblu. În consecință, în respectivele circumstanțe, așa cum prevede ISA 705 (Revizuit), raportul auditorului nu include o secțiune cu privire la cerințele de raportare prevăzute de acest ISA.

*Raportarea prevăzută de legi sau reglementări (a se vedea pct. 24)*

A59. ISA 200<sup>16</sup> arată că este posibil ca auditorului să i se solicite să respecte, pe lângă ISA-uri, dispozițiile legale sau de reglementare. Când să întâmplă acest lucru, auditorul poate fi obligat să utilizeze o anume așezare în pagină sau o anumită formulare în raportul auditorului, care pot fi diferite de cele descrise în prezentul ISA. Consecvența în raportul auditorului, atunci când auditul s-a desfășurat în conformitate cu ISA-urile, promovează credibilitatea în piața globală, făcând mai ușor identificabile auditerile care s-au desfășurat în conformitate cu standardele recunoscute la nivel global. Atunci când diferențele dintre cerințele legale sau de reglementare pentru raportarea cu privire la alte informații și prezentul ISA se referă numai la așezarea în pagină și la formularea raportului auditorului și cel puțin toate elementele identificate la punctul 24 sunt incluse în raportul auditorului, atunci raportul auditorului se poate referi la Standardele Internaționale de Audit. În consecință, în aceste circumstanțe, se consideră că auditorul a respectat prevederile prezentului ISA, chiar dacă așezarea în pagină și formularea utilizate în raportul auditorului sunt cele specificate de către cerințele legale sau de reglementare pentru raportare.

---

<sup>16</sup> ISA 200, punctul A55

**Anexa 1**

(a se vedea pct. 14, A8)

**Exemple de valori sau alte elemente care ar putea fi incluse în alte informații**

Mai jos sunt prezentate exemple de valori și alte elemente care pot fi incluse în alte informații. Lista nu este exhaustivă.

**Valori**

- Elementele dintr-un rezumat al principalelor rezultate financiare, cum ar fi profitul net, rezultatul pe acțiune, dividende, vânzări și alte venituri din exploatare și achiziții și alte cheltuieli din exploatare.
- Anumite date privind exploatarea, cum ar fi veniturile din operațiuni continue în funcție de zonele principale de exploatare, sau vânzările în funcție de segmentul geografic sau linia de produse.
- Elemente speciale, cum ar fi cedările de active, provizioanele pentru litigii, deprecierea activelor, ajustări fiscale, provizioane pentru refacerea mediului și cheltuieli de restructurare și reorganizare.
- Informații privind lichiditatea și resursele de capital, cum ar fi numerarul, echivalentele de numerar și titlurile de valoare tranzacționabile; dividendele; și datoriile, leasing-urile de capital și obligațiile aferente intereselor minoritare.
- Cheltuieli de capital pe segment sau divizie.
- Valorile implicate în acordurile extra-bilanțiere și efectele financiare aferente.
- Valorile implicate în garanții, obligații contractuale, revendicări legale sau de mediu și alte elemente contingente.
- Evaluări sau indicatori financiari, cum ar fi marja brută, rentabilitatea capitalului mediu angajat, rentabilitatea capitalurilor medii proprii ale acționarilor, rata curentă, rata de acoperire a dobânzii și rata îndatorării. Unele dintre acestea pot fi direct reconciliate cu situațiile financiare.

**Alte elemente**

- Explicații cu privire la cele mai importante estimări contabile și la ipotezele aferente.
- Identificarea părților afiliate și descrieri ale tranzacțiilor cu acestea.
- Articularea politicilor sau abordării entității pentru gestionarea riscului aferent bunurilor, riscului valutar sau a riscului ratei dobânzii, cum ar fi, de exemplu, prin intermediul contractelor forward, swap-urilor pe rata dobânzii sau a altor instrumente financiare.

- Descrierea naturii acordurilor extra-bilanțiere.
- Descrierea garanțiilor, despăgubirilor, obligațiilor contractuale, litigiilor sau cazurilor de răspundere privind mediul, precum și a altor contingente, inclusiv aprecierea calitativă a conducerii cu privire la expunerile aferente ale entității.
- Descrierea modificării cerințelor legale sau de reglementare, cum ar fi noi reglementări fiscale sau de mediu, care au avut un impact semnificativ asupra operațiunilor sau poziției fiscale a entității sau vor avea un impact semnificativ asupra perspectivelor financiare viitoare ale entității.
- Aprecierile calitative ale conducerii cu privire la impactul noilor standarde de raportare financiară care au intrat în vigoare în decursul perioadei sau care vor intra în vigoare în următoarea perioadă asupra rezultatelor financiare, poziției financiare și fluxurilor de trezorerie ale entității.
- Descrieri generale ale mediului de afaceri și ale perspectivei acestuia.
- Prezentarea generală a strategiei.
- Descrierea tendințelor prețurilor de piață pentru principalele bunuri sau materii prime.
- Contraste între regiuni în ceea ce privește oferta, cererea și circumstanțele de reglementare.
- Explicații privind factorii specifici care influențează profitabilitatea entității în anumite segmente.

**Anexa 2**

(a se vedea pct. 21-22, A53)

**Exemple de rapoarte ale auditorului referitoare la alte informații**

- Exemplul 1: Un raport al auditorului cu privire la o entitate, cotate sau necotate, conținând o opinie nemodificată, în cazul în care auditorul a obținut toate acele alte informații înainte de data raportului auditorului și nu a identificat o denaturare semnificativă a altor informații.
- Exemplul 2: Un raport al auditorului unei entități cotate, conținând o opinie nemodificată, în cazul în care auditorul a obținut o parte din acele alte informații înainte de data raportului auditorului, nu a identificat o denaturare semnificativă a altor informații și preconizează că va obține acele alte informații după data raportului auditorului.
- Exemplul 3: Un raport al auditorului unei entități necotate, conținând o opinie nemodificată, în cazul în care auditorul a obținut o parte din acele alte informații înainte de data raportului auditorului, nu a identificat o denaturare semnificativă a altor informații și preconizează că va obține acele alte informații după data raportului auditorului.
- Exemplul 4: Un raport al auditorului unei entități cotate, conținând o opinie nemodificată, în cazul în care auditorul nu a obținut acele alte informații înainte de data raportului auditorului, dar preconizează că va obține acele alte informații după data raportului auditorului.
- Exemplul 5: Un raport al auditorului cu privire la o entitate, cotate sau necotate, conținând o opinie nemodificată, în cazul în care auditorul a obținut toate acele alte informații înainte de data raportului auditorului și a concluzionat că există o denaturare semnificativă a altor informații.
- Exemplul 6: Un raport al auditorului cu privire la o entitate, cotate sau necotate, conținând o opinie cu rezerve, în cazul în care auditorul a obținut toate acele alte informații înainte de data raportului auditorului și există o limitare a ariei de aplicabilitate în raport cu un element semnificativ din situațiile financiare consolidate care afectează, de asemenea, alte informații.
- Exemplul 7: Un raport al auditorului cu privire la o entitate, cotate sau necotate, conținând o opinie contrară, în cazul în care auditorul a obținut toate acele alte informații înainte de data raportului auditorului și opinia contrară asupra situațiilor financiare afectează, de asemenea, alte informații.



**Exemplul 1: - Un raport al auditorului cu privire la o entitate, cotate sau necotate, conținând o opinie nemodificată, în cazul în care auditorul a obținut toate acele alte informații înainte de data raportului auditorului și nu a identificat o denaturare semnificativă a altor informații.**

În contextul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități cotate sau necotate care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică ISA 600<sup>1</sup> nu se aplică).
- Situațiile financiare sunt întocmite de către conducerea entității, în conformitate cu IFRS-urile (cadru de raportare cu scop general).
- Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210.
- Auditorul a concluzionat că, pe baza probelor de audit obținute, este adecvată o opinie nemodificată (adică „curată”)
- Cerințele etice relevante care se aplică auditului sunt cele ale jurisdicției.
- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții, care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea, în conformitate cu ISA 570 (Revizuit).<sup>2</sup>
- Aspectele cheie de audit au fost comunicate în conformitate cu ISA 701.<sup>3</sup>
- Auditorul a obținut toate celelalte informații înainte de data raportului auditorului și nu a identificat o denaturare semnificativă în acestea.
- Persoanele responsabile de supravegherea situațiilor financiare sunt diferite de cele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare.
- În plus față de auditul situațiilor financiare, auditorul are și alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația locală.

<sup>1</sup> ISA 600, *Considerente speciale - audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)*

<sup>2</sup> ISA 570 (Revizuit), *Continuitatea activității*

<sup>3</sup> ISA 701, *Comunicarea aspectelor cheie de audit în raportul auditorului independent*. Secțiunea privind aspectele cheie de audit este obligatorie numai pentru entitățile cotate.

## RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către Acționarii Companiei ABC [sau Către Alt Destinatar Adecvat]

### Raport cu privire la auditul situațiilor financiare<sup>4</sup>

#### Opinie

Am auditat situațiile financiare ale companiei ABC (Compania), 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 notele la situațiile financiare, inclusiv un sumar al politicilor contabile semnificative.

În opinia noastră, situațiile financiare anexate prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative (sau *oferă o imagine corectă și fidelă cu privire la*) poziția financiară a Companiei 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 Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri).

#### Baza pentru opinie

Am desfășurat auditul nostru în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri). Responsabilitățile noastre în baza acestor standarde sunt descrise detaliat în secțiunea *Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare* din raportul nostru. Suntem independenți față de Companie, în conformitate cu cerințele etice relevante pentru auditul situațiilor financiare din [*jurisdicția*] și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități etice, conform acestor cerințe. Credem că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră.

#### [Aspectele cheie de audit<sup>5</sup>

Aspectele cheie de audit sunt acele aspecte care, în baza raționamentului nostru profesional, au avut cea mai mare importanță pentru auditul situațiilor financiare din perioada curentă. Aceste aspecte au fost abordate în contextul auditului situațiilor financiare în ansamblu și în formarea opiniei noastre asupra acestora și nu oferim o opinie separată cu privire la aceste aspecte.

[*Descrierea fiecărui aspect cheie de audit în conformitate cu ISA 701.*]

#### Alte informații [sau un alt titlu adecvat, precum "Informații, altele decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea"]

Conducerea<sup>6</sup> este responsabilă pentru alte informații. Acele alte informații cuprind

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

<sup>5</sup> Secțiunea privind aspectele cheie de audit este obligatorie numai pentru entitățile cotate.

<sup>6</sup> Sau alți termeni adecvați în contextul cadrului legal din respectiva jurisdicție.

[informațiile incluse în raportul X<sup>7</sup>, dar nu includ situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea.]

Opinia noastră cu privire la situațiile financiare nu acoperă și acele alte informații și nu exprimăm niciun fel de concluzie de asigurare cu privire la acestea.

În legătură cu auditul situațiilor financiare, responsabilitatea noastră este să citim acele alte informații și, în acest demers, să apreciem dacă acele alte informații sunt semnificativ inconsecvente cu situațiile financiare sau cunoștințele pe care noi le-am obținut în decursul auditului, sau dacă ele par a fi denaturate semnificativ. În cazul în care, pe baza activității efectuate, concluzionăm că există o denaturare semnificativă a acestor alte informații, ni se solicită să raportăm acest fapt. În această privință, nu avem nimic de raportat.

### **Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernanta pentru situațiile financiare<sup>8</sup>**

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit)<sup>9</sup> – vezi Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).]

### **Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare**

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – vezi Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).]

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

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – vezi Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).]

[Partenerul de misiune al auditului pentru care s-a întocmit acest raport al auditorului independent este [nume].<sup>10</sup>]

[Semnătura în numele firmei de audit, în numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție]

[Adresa auditorului]

[Data]

<sup>7</sup> Pentru identificarea altor informații poate fi utilizată o descriere mai exactă a acelor alte informații, cum ar fi „raportul conducerii și declarația președintelui”

<sup>8</sup> În aceste exemple de rapoarte ale auditorului, este posibil să fie necesară înlocuirea termenilor „conducere” și „persoane responsabile cu guvernanta” cu un alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal din respectiva jurisdicție.

<sup>9</sup> ISA 700 (Revizuit), *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*

<sup>10</sup> Numele partenerului de misiune trebuie inclus în raportul auditorului pentru auditurile seturilor complete de situații financiare cu scop general ale entităților cotate, cu excepția cazurilor rare în care se preconizează în mod rezonabil că o astfel de prezentare conduce la o amenințare serioasă la adresa securității personale (a se vedea ISA 700 (Revizuit), punctul 46)

**Exemplul 2: - Un raport al auditorului unei entități cotate, conținând o opinie nemodificată, în cazul în care auditorul a obținut o parte din acele alte informații înainte de data raportului auditorului, nu a identificat o denaturare semnificativă a altor informații și preconizează că va obține acele alte informații după data raportului auditorului.**

În contextul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități cotate care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică ISA 600 nu se aplică).
- Situațiile financiare sunt întocmite de către conducerea entității, în conformitate cu IFRS-urile (cadru de raportare cu scop general).
- Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210.
- Auditorul a concluzionat că, pe baza probelor de audit obținute, este adecvată o opinie nemodificată (adică „curată”)
- Cerințele etice relevante care se aplică auditului sunt cele ale jurisdicției.
- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții, care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea, în conformitate cu ISA 570 (Revizuit).
- Aspectele cheie de audit au fost comunicate în conformitate cu ISA 701.
- Auditorul a obținut o parte din celelalte informații înainte de data raportului auditorului, nu a identificat o denaturare semnificativă a celorlalte informații și preconizează că va obține celelalte informații după data raportului auditorului.
- Persoanele responsabile de supravegherea situațiilor financiare sunt diferite de cele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare.
- În plus față de auditul situațiilor financiare, auditorul are și alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația locală.

## RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către Acționarii Companiei ABC [sau Către Alt Destinatari Adecvat]

### Raport cu privire la auditul situațiilor financiare<sup>11</sup>

#### Opinie

Am auditat situațiile financiare ale companiei ABC (Compania), 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 notele la situațiile financiare, inclusiv un sumar al politicilor contabile semnificative.

În opinia noastră, situațiile financiare anexate prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative (sau *oferă o imagine corectă și fidelă cu privire la*) poziția financiară a Companiei 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 Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri).

#### Baza pentru opinie

Am desfășurat auditul nostru în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri). Responsabilitățile noastre în baza acestor standarde sunt descrise detaliat în secțiunea *Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare* din raportul nostru. Suntem independenți față de Companie, în conformitate cu cerințele etice relevante pentru auditul situațiilor financiare din [*jurisdicția*] și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități etice, conform acestor cerințe. Credem că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră.

#### Aspectele cheie de audit

Aspectele cheie de audit sunt acele aspecte care, în baza raționamentului nostru profesional, au avut cea mai mare importanță pentru auditul situațiilor financiare din perioada curentă. Aceste aspecte au fost abordate în contextul auditului situațiilor financiare în ansamblu și în formarea opiniei noastre asupra acestora și nu oferim o opinie separată cu privire la aceste aspecte.

[*Descrierea fiecărui aspect cheie de audit în conformitate cu ISA 701.*]

#### Alte informații [sau un alt titlu adecvat, precum ”Informații, altele decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea”]

Conducerea<sup>12</sup> este responsabilă pentru alte informații. Acele alte informații cuprind informațiile incluse în raportul X<sup>13</sup> (dar nu includ situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea), pe care le-am obținut înainte de data raportului auditorului și cele incluse în raportul Y, care preconizăm că ne va fi pus la dispoziție

<sup>11</sup> Subtitlul „Raport cu privire la auditul situațiile financiare” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu „Raport cu privire la alte dispoziții legale și de reglementare” nu este aplicabil.

<sup>12</sup> Sau alți termeni adecvați în contextul cadrului legal din respectiva jurisdicție.

<sup>13</sup> Pentru identificarea altor informații poate fi utilizată o descriere mai exactă a acelor alte informații, cum ar fi „raportul conducerii și declarația președintelui”.

după data raportului auditorului.

Opinia noastră cu privire la situațiile financiare nu acoperă și acele alte informații și nu exprimăm niciun fel de concluzie de asigurare cu privire la acestea.

În legătură cu auditul situațiilor financiare, responsabilitatea noastră este să citim acele alte informații identificate mai sus și, în acest demers, să apreciem dacă acele alte informații sunt semnificativ inconsecvente cu situațiile financiare sau cunoștințele pe care noi le-am obținut în decursul auditului sau dacă ele par a fi denaturate semnificativ.

În cazul în care, pe baza activității efectuate asupra acelor alte informații obținute înainte de data raportului auditorului, concluzionăm că există o denaturare semnificativă a acestor alte informații, ni se solicită să raportăm acest fapt. În această privință, nu avem nimic de raportat.

[În cazul în care, atunci când citim raportul Y, ajungem la concluzia că în acesta există o denaturare semnificativă, ni se solicită să comunicăm acest aspect persoanelor responsabile cu guvernanta și [*descrierea acțiunilor aplicabile în respectiva jurisdicție.*]]<sup>14</sup>

### **Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernanta pentru situațiile financiare**<sup>15</sup>

[*Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – vezi Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).*]

### **Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare**

[*Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – vezi Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).*]

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

[*Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – vezi Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).*]

Partenerul de misiune al auditului pentru care s-a întocmit acest raport al auditorului independent este [*nume*].<sup>16</sup>

[*Semnătura în numele firmei de audit, în numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție*]

[*Adresa auditorului*]

[*Data*]

<sup>14</sup> Acest paragraf suplimentar poate fi util atunci când auditorul a identificat o denaturare semnificativă necorectată a altor informații obținute după data raportului auditorului și are obligația legală de a întreprinde acțiuni specifice ca reacție la această descoperire.

<sup>15</sup> Sau alți termeni adecvați în contextul cadrului legal din respectiva jurisdicție.

<sup>16</sup> Numele partenerului de misiune trebuie inclus în raportul auditorului pentru auditurile seturilor complete de situații financiare cu scop general ale entităților cotate, cu excepția cazurilor rare în care se preconizează în mod rezonabil că o astfel de prezentare conduce la o amenințare serioasă la adresa securității personale (a se vedea ISA 700 (Revizuit), punctul 46)

**Exemplul 3: - Un raport al auditorului unei entități necotate, conținând o opinie nemodificată, în cazul în care auditorul a obținut o parte din acele alte informații înainte de data raportului auditorului, nu a identificat o denaturare semnificativă a altor informații și preconizează că va obține acele alte informații după data raportului auditorului.**

În contextul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități necotate care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică ISA 600 nu se aplică).
- Situațiile financiare sunt întocmite de către conducerea entității, în conformitate cu IFRS-urile (cadru de raportare cu scop general).
- Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210.
- Auditorul a concluzionat că, pe baza probelor de audit obținute, este adecvată o opinie nemodificată (adică „curată”)
- Cerințele etice relevante care se aplică auditului sunt cele ale jurisdicției.
- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții, care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea, în conformitate cu ISA 570 (Revizuit).
- Auditorului nu i se solicită și nici nu a decis să comunice aspectele cheie de audit în conformitate cu ISA 701.
- Auditorul a obținut o parte din celelalte informații înainte de data raportului auditorului, nu a identificat o denaturare semnificativă a celorlalte informații și preconizează că va obține celelalte informații după data raportului auditorului.
- Persoanele responsabile de supravegherea situațiilor financiare sunt diferite de cele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare.
- Auditorul nu are alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația sau reglementările locale.

## RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către Acționarii Companiei ABC [sau Către Alt Destinatar Adecvat]

### Opinie

Am auditat situațiile financiare ale companiei ABC (Compania), 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 notele la situațiile financiare, inclusiv un sumar al politicilor contabile semnificative.

În opinia noastră, situațiile financiare anexate prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative (sau *oferă o imagine corectă și fidelă cu privire la*) poziția financiară a Companiei 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 Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri).

### Baza pentru opinie

Am desfășurat auditul nostru în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri). Responsabilitățile noastre în baza acestor standarde sunt descrise detaliat în secțiunea *Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare* din raportul nostru. Suntem independenți față de Companie, în conformitate cu cerințele etice relevante pentru auditul situațiilor financiare din [*jurisdicția*] și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități etice, conform acestor cerințe. Credem că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră.

### Alte informații [sau un alt titlu adecvat, precum ”Informații, altele decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea”]

Conducerea<sup>17</sup> este responsabilă pentru alte informații. Acele alte informații obținute până la data prezentului raport al auditorului cuprind [informațiile incluse în raportul X<sup>18</sup>, dar nu includ situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea].

Opinia noastră cu privire la situațiile financiare nu acoperă și acele alte informații și nu exprimăm niciun fel de concluzie de asigurare cu privire la acestea.

În legătură cu auditul situațiilor financiare, responsabilitatea noastră este să citim acele alte informații și, în acest demers, să apreciem dacă acele alte informații sunt semnificativ inconsecvente cu situațiile financiare sau cunoștințele pe care noi le-am obținut în decursul auditului sau dacă ele par a fi denaturate semnificativ.

În cazul în care, pe baza activității efectuate asupra acelor alte informații obținute înainte de data raportului auditorului, concluzionăm că există o denaturare semnifi-

<sup>17</sup> Sau alți termeni adecvați în contextul cadrului legal din respectiva jurisdicție.

<sup>18</sup> Pentru identificarea altor informații poate fi utilizată o descriere mai exactă a altor informații, cum ar fi „raportul conducerii și declarația președintelui”.



cativă a acestor alte informații, ni se solicită să raportăm acest fapt. În această privință, nu avem nimic de raportat.

**Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernarea pentru situațiile financiare<sup>19</sup>**

*[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – vezi Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).]*

**Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare**

*[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – vezi Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).]*

*[Semnătura în numele firmei de audit, în numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție]*

*[Adresa auditorului]*

*[Data]*

---

<sup>19</sup> Sau alți termeni adecvați în contextul cadrului legal din respectiva jurisdicție.

**Exemplul 4: - Un raport al auditorului unei entități cotate, conținând o opinie nemodificată, în cazul în care auditorul nu a obținut acele alte informații înainte de data raportului auditorului, dar preconizează că va obține acele alte informații după data raportului auditorului.**

**În contextul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:**

- **Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități cotate care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică ISA 600 nu se aplică).**
- **Situațiile financiare sunt întocmite de către conducerea entității, în conformitate cu IFRS-urile (cadru de raportare cu scop general).**
- **Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210.**
- **Auditorul a concluzionat că, pe baza probelor de audit obținute, este adecvată o opinie nemodificată (adică „curată”)**
- **Cerințele etice relevante care se aplică auditului sunt cele ale jurisdicției.**
- **Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții, care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea, în conformitate cu ISA 570 (Revizuit).**
- **Aspectele cheie de audit au fost comunicate în conformitate cu ISA 701.**
- **Auditorul nu a obținut nicio altă informație înainte de data raportului auditorului, dar preconizează că va obține alte informații după data raportului auditorului.**
- **Persoanele responsabile de supravegherea situațiilor financiare sunt diferite de cele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare.**
- **În plus față de auditul situațiilor financiare, auditorul are și alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația locală.**

## RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către Acționarii Companiei ABC [sau Către Alt Destinatari Adecvat]

### Raport cu privire la auditul situațiilor financiare<sup>20</sup>

#### Opinie

Am auditat situațiile financiare ale companiei ABC (Compania), 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 notele la situațiile financiare, inclusiv un sumar al politicilor contabile semnificative.

În opinia noastră, situațiile financiare anexate prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative (sau *oferă o imagine corectă și fidelă cu privire la*) poziția financiară a Companiei 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 Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri).

#### Baza pentru opinie

Am desfășurat auditul nostru în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri). Responsabilitățile noastre în baza acestor standarde sunt descrise detaliat în secțiunea *Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare* din raportul nostru. Suntem independenți față de Companie, în conformitate cu cerințele etice relevante pentru auditul situațiilor financiare din [*jurisdicția*] și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități etice, conform acestor cerințe. Credem că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră.

#### Aspectele cheie de audit

Aspectele cheie de audit sunt acele aspecte care, în baza raționamentului nostru profesional, au avut cea mai mare importanță pentru auditul situațiilor financiare din perioada curentă. Aceste aspecte au fost abordate în contextul auditului situațiilor financiare în ansamblu și în formarea opiniei noastre asupra acestora și nu oferim o opinie separată cu privire la aceste aspecte.

[*Descrierea fiecărui aspect cheie de audit în conformitate cu ISA 701.*]

#### Alte informații [sau un alt titlu adecvat, precum "Informații, altele decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea"]

Conducerea<sup>21</sup> este responsabilă pentru alte informații. Acele alte informații cuprind

<sup>20</sup> Subtitlul „Raport cu privire la auditul situațiile financiare” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu „Raport cu privire la alte dispoziții legale și de reglementare” nu este aplicabil.

<sup>21</sup> Sau alți termeni adecvați în contextul cadrului legal din respectiva jurisdicție.

[informațiile incluse în raportul X<sup>22</sup>, dar nu includ situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea]. Preconizăm că raportul X ne va fi pus la dispoziție după data acestui raport al auditorului.

Opinia noastră cu privire la situațiile financiare nu acoperă și acele alte informații și nu exprimăm niciun fel de concluzie de asigurare cu privire la acestea.

În legătură cu auditul situațiilor financiare, responsabilitatea noastră este să citim acele alte informații atunci când devin disponibile și, în acest demers, să apreciem dacă acele alte informații sunt semnificativ inconsecvente cu situațiile financiare sau cunoștințele pe care noi le-am obținut în decursul auditului sau dacă ele par a fi denaturate semnificativ.

[În cazul în care, atunci când citim raportul X, ajungem la concluzia că în acesta există o denaturare semnificativă, ni se solicită să comunicăm acest aspect persoanelor responsabile cu guvernarea și [*descrierea acțiunilor aplicabile în respectiva jurisdicție.*]]<sup>23</sup>

### **Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernarea pentru situațiile financiare<sup>24</sup>**

[*Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – vezi Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).*]

### **Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare**

[*Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – vezi Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).*]

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

[*Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – vezi Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).*]

Partenerul de misiune al auditului pentru care s-a întocmit acest raport al auditorului independent este [*nume*].

[*Semnătura în numele firmei de audit, în numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție*]

[*Adresa auditorului*]

[*Data*]

<sup>22</sup> Pentru identificarea altor informații poate fi utilizată o descriere mai exactă a altor informații, cum ar fi „raportul conducerii și declarația președintelui”.

<sup>23</sup> Acest paragraf suplimentar poate fi util atunci când auditorul a identificat o denaturare semnificativă necorectată a altor informații obținute după data raportului auditorului și are obligația legală de a întreprinde acțiuni specifice ca reacție la această descoperire.

<sup>24</sup> Sau alți termeni adecvați în contextul cadrului legal din respectiva jurisdicție.

**Exemplul 5: - Un raport al auditorului cu privire la o entitate, cotate sau necotate, conținând o opinie nemodificată, în cazul în care auditorul a obținut toate celelalte informații înainte de data raportului auditorului și a concluzionat că există o denaturare semnificativă a altor informații.**

În contextul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități cotate sau necotate care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică ISA 600 nu se aplică).
- Situațiile financiare sunt întocmite de către conducerea entității, în conformitate cu IFRS-urile (cadru de raportare cu scop general).
- Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210.
- Auditorul a concluzionat că, pe baza probelor de audit obținute, este adecvată o opinie nemodificată (adică „curată”)
- Cerințele etice relevante care se aplică auditului sunt cele ale jurisdicției.
- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții, care ar putea genera îndoeli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea, în conformitate cu ISA 570 (Revizuit).
- Aspectele cheie de audit au fost comunicate în conformitate cu ISA 701.
- Auditorul a obținut toate celelalte informații înainte de data raportului auditorului și a concluzionat că există o denaturare semnificativă a celorlalte informații.
- Persoanele responsabile de supravegherea situațiilor financiare sunt diferite de cele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare.
- Auditorul nu are alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația sau reglementările locale.

## RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către Acționarii Companiei ABC [sau Către Alt Destinatar Adecvat]

### Opinie

Am auditat situațiile financiare ale companiei ABC (Compania), 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 notele la situațiile financiare, inclusiv un sumar al politicilor contabile semnificative.

În opinia noastră, situațiile financiare anexate prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative (sau *oferă o imagine corectă și fidelă cu privire la*) poziția financiară a Companiei 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 Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri).

### Baza pentru opinie

Am desfășurat auditul nostru în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri). Responsabilitățile noastre în baza acestor standarde sunt descrise detaliat în secțiunea *Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare* din raportul nostru. Suntem independenți față de Companie, în conformitate cu cerințele etice relevante pentru auditul situațiilor financiare din *[jurisdicția]* și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități etice, conform acestor cerințe. Credem că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră.

### Alte informații [sau un alt titlu adecvat, precum ”Informații, altele decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea”]

Conducerea<sup>25</sup> este responsabilă pentru alte informații. Acele alte informații cuprind [informațiile incluse în raportul X<sup>26</sup>, dar nu includ situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea.]

Opinia noastră cu privire la situațiile financiare nu acoperă și acele alte informații și nu exprimăm niciun fel de concluzie de asigurare cu privire la acestea.

În legătură cu auditul situațiilor financiare, responsabilitatea noastră este să citim acele alte informații și, în acest demers, să apreciem dacă acele alte informații sunt semnificativ inconsecvente cu situațiile financiare sau cunoștințele pe care noi le-am obținut în decursul auditului sau dacă ele par a fi denaturate semnificativ.

În cazul în care, pe baza activității efectuate, concluzionăm că există o denaturare semnificativă a acestor alte informații, ni se solicită să raportăm acest fapt. Așa cum

<sup>25</sup> Sau alți termeni adecvați în contextul cadrului legal din respectiva jurisdicție.

<sup>26</sup> Pentru identificarea altor informații poate fi utilizată o descriere mai exactă a altor informații, cum ar fi „raportul conducerii și declarația președintelui”.

descriem mai jos, am concluzionat că o astfel de denaturare semnificativă a altor informații există.

*[Descrierea denaturării semnificative a altor informații]*

### **[Aspectele cheie de audit]<sup>27</sup>**

Aspectele cheie de audit sunt acele aspecte care, în baza raționamentului nostru profesional, au avut cea mai mare importanță pentru auditul situațiilor financiare din perioada curentă. Aceste aspecte au fost abordate în contextul auditului situațiilor financiare în ansamblu și în formarea opiniei noastre asupra acestora și nu oferim o opinie separată cu privire la aceste aspecte.

*[Descrierea fiecărui aspect cheie de audit în conformitate cu ISA 701.]*

### **Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernarea pentru situațiile financiare<sup>28</sup>**

*[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – vezi Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).]*

### **Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare**

*[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – vezi Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).]*

[Partenerul de misiune al auditului pentru care s-a întocmit acest raport al auditorului independent este *[nume]*.<sup>29</sup>]

*[Semnătura în numele firmei de audit, în numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție]*

*[Adresa auditorului]*

*[Data]*

<sup>27</sup> Secțiunea privind aspectele cheie de audit este obligatorie numai pentru entitățile cotate.

<sup>28</sup> Sau alți termeni adecvați în contextul cadrului legal din respectiva jurisdicție.

<sup>29</sup> Numele partenerului de misiune trebuie inclus în raportul auditorului pentru auditurile seturilor complete de situații financiare cu scop general ale entităților cotate, cu excepția cazurilor rare în care se preconizează în mod rezonabil că o astfel de prezentare conduce la o amenințare serioasă la adresa securității personale (a se vedea ISA 700 (Revizuit), punctul 46).

**Exemplul 6: - Un raport al auditorului cu privire la o entitate, cotate sau necotate, conținând o opinie cu rezerve, în cazul în care auditorul a obținut toate acele alte informații înainte de data raportului auditorului și există o limitare a ariei de aplicabilitate în raport cu un element semnificativ din situațiile financiare consolidate care afectează, de asemenea, alte informații.**

În contextul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:

- Un audit al unui set complet de situații financiare consolidate ale unei entități cotate sau necotate care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul este un audit al grupului (adică ISA 600 se aplică).
- Situațiile financiare consolidate sunt întocmite de către conducerea entității, în conformitate cu IFRS-urile (cadru de raportare cu scop general).
- Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare consolidate din ISA 210.
- Auditorul nu a putut să obțină probe de audit suficiente și adecvate cu privire la o investiție într-o entitate asociată din străinătate. Posibilele efecte ale imposibilității de a obține probe de audit suficiente și adecvate sunt considerate semnificative, dar nu grave pentru situațiile financiare consolidate (adică este adecvată o opinie cu rezerve).
- Cerințele etice relevante care se aplică auditului sunt cele ale jurisdicției.
- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții, care ar putea genera îndoeli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea, în conformitate cu ISA 570 (Revizuit).
- Aspectele cheie de audit au fost comunicate în conformitate cu ISA 701.
- Auditorul a obținut toate celelalte informații înainte de data raportului auditorului și aspectul care a generat opinia cu rezerve pentru situațiile financiare consolidate afectează și celelalte informații.
- Persoanele responsabile de supravegherea situațiilor financiare consolidate sunt diferite de cele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare consolidate.
- Auditorul nu are alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația sau reglementările locale.



## RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către Acționarii Companiei ABC [sau Către Alt Destinatar Adecvat]

### Opinie cu rezerve

Am auditat situațiile financiare consolidate ale companiei ABC și ale filialelor sale (Grupul), care cuprind situația consolidată a poziției financiare la data de 31 decembrie 20X1 și situația consolidată a rezultatului global, situația consolidată a modificărilor capitalurilor proprii și situația consolidată a fluxurilor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la data respectivă, și notele la situațiile financiare consolidate, inclusiv un sumar al politicilor contabile semnificative.

În opinia noastră, cu excepția posibilelor efecte ale aspectului descris în secțiunea *Baza pentru opinia cu rezerve* din raportul nostru, situațiile financiare consolidate anexate prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative (sau *oferă o imagine corectă și fidelă cu privire la*) poziția financiară a Grupului la data de 31 decembrie 20X1, și (la) performanța sa financiară consolidată și fluxurile sale de trezorerie consolidate aferente exercițiului încheiat la data respectivă, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri).

### Baza pentru opinia cu rezerve

Investiția grupului în Compania XYZ, o entitate asociată din străinătate, dobândită în cursul anului și contabilizată prin metoda punerii în echivalență, este înregistrată cu valoarea xxx în situația consolidată a poziției financiare la 31 decembrie 20X1, iar partea care revine ABC din profitul net de xxx înregistrat de XYZ este inclusă în venitul ABC aferent exercițiului financiar încheiat. Nu am putut obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la valoarea contabilă a investiției ABC în XYZ la data de 31 decembrie 20X1 și cu privire la partea care revine ABC din profitul net înregistrat de XYZ în exercițiul financiar deoarece ni s-a refuzat accesul la situațiile financiare, conducerea și auditorii XYZ. În consecință, nu am putut determina dacă au fost necesare ajustări ale acestor valori.

Am desfășurat auditul nostru în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri). Responsabilitățile noastre în baza acestor standarde sunt descrise detaliat în secțiunea *Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare consolidate* din raportul nostru. Suntem independenți față de Companie, în conformitate cu cerințele etice relevante pentru auditul situațiilor financiare consolidate din *[jurisdicția]* și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități etice, conform acestor cerințe. Credem că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră cu rezerve.

**Alte informații [sau un alt titlu adecvat, precum ”Informații, altele decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea”]**

Conducerea<sup>30</sup> este responsabilă pentru alte informații. Acele alte informații cuprind

<sup>30</sup> Sau alți termeni adecvați în contextul cadrului legal din respectiva jurisdicție.

[informațiile incluse în raportul X<sup>31</sup>, dar nu includ situațiile financiare consolidate și raportul auditorului cu privire la acestea.]

Opinia noastră cu privire la situațiile financiare consolidate nu acoperă și acele alte informații și nu exprimăm niciun fel de concluzie de asigurare cu privire la acestea.

În legătură cu auditul situațiilor financiare consolidate, responsabilitatea noastră este să citim acele alte informații și, în acest demers, să apreciem dacă acele alte informații sunt semnificativ inconsecvente cu situațiile financiare consolidate sau cunoștințele pe care noi le-am obținut în decursul auditului sau dacă ele par a fi denaturate semnificativ.

În cazul în care, pe baza activității efectuate, concluzionăm că există o denaturare semnificativă a acestor alte informații, ni se solicită să raportăm acest fapt. Așa cum am descris în secțiunea *Baza pentru opinia cu rezerve* de mai sus, nu am putut obține probe suficiente și adecvate cu privire la valoarea contabilă a investiției ABC în XYZ la 31 decembrie 20X1 și cu privire la partea care revine ABC din venitul net înregistrat de XYZ în exercițiul financiar. În consecință, nu putem să concluzionăm dacă acele alte informații sunt sau nu denaturate semnificativ cu privire la acest aspect.

### [Aspectele cheie de audit<sup>32</sup>

Aspectele cheie de audit sunt acele aspecte care, în baza raționamentului nostru profesional, au avut cea mai mare importanță pentru auditul situațiilor financiare consolidate din perioada curentă. Aceste aspecte au fost abordate în contextul auditului situațiilor financiare consolidate în ansamblu și în formarea opiniei noastre asupra acestora și nu oferim o opinie separată cu privire la aceste aspecte. În plus față de aspectul descris în secțiunea *Baza pentru opinia cu rezerve*, am determinat că aspectele descrise mai jos sunt aspecte cheie de audit ce trebuie comunicate în raportul nostru.

[Descrierea fiecărui aspect cheie de audit în conformitate cu ISA 701.]

### **Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernarea pentru situațiile financiare<sup>33</sup>**

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – vezi Exemplul 2 din ISA 700 (Revizuit).]

### **Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare**

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – vezi Exemplul 2 din ISA 700 (Revizuit).]

<sup>31</sup> Pentru identificarea altor informații poate fi utilizată o descriere mai exactă a altor informații, cum ar fi „raportul conducerii și declarația președintelui”.

<sup>32</sup> Secțiunea privind aspectele cheie de audit este obligatorie numai pentru entitățile cotate.

<sup>33</sup> Sau alți termeni adecvați în contextul cadrului legal din respectiva jurisdicție.

[Partenerul de misiune al auditului pentru care s-a întocmit acest raport al auditorului independent este *[nume]*.<sup>34</sup>]

*[Semnătura în numele firmei de audit, în numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție]*

*[Adresa auditorului]*

*[Data]*

---

34 Numele partenerului de misiune trebuie inclus în raportul auditorului pentru auditurile seturilor complete de situații financiare cu scop general ale entităților cotate, cu excepția cazurilor rare în care se preconizează în mod rezonabil că o astfel de prezentare conduce la o amenințare serioasă la adresa securității personale (a se vedea ISA 700 (Revizuit), punctul 46).

**Exemplul 7: - Un raport al auditorului cu privire la o entitate, cotate sau necotate, conținând o opinie contrară, în cazul în care auditorul a obținut toate acele alte informații înainte de data raportului auditorului și opinia contrară asupra situațiilor financiare afectează, de asemenea, alte informații.**

**În contextul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:**

- **Un audit al unui set complet de situații financiare consolidate ale unei entități cotate sau necotate care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul este un audit al grupului (adică ISA 600 se aplică).**
- **Situațiile financiare consolidate sunt întocmite de către conducerea entității, în conformitate cu IFRS-urile (cadru de raportare cu scop general).**
- **Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare consolidate din ISA 210.**
- **Situațiile financiare consolidate sunt denaturate semnificativ din cauza neconsolidării unei filiale. Denaturarea semnificativă este considerată gravă pentru situațiile financiare consolidate. Efectele denaturării asupra situațiilor financiare consolidate nu au fost determinate deoarece nu a fost posibil acest lucru (adică este adecvată o opinie contrară).**
- **Cerințele etice relevante care se aplică auditului sunt cele ale jurisdicției.**
- **Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții, care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea, în conformitate cu ISA 570 (Revizuit).**
- **Aspectele cheie de audit au fost comunicate în conformitate cu ISA 701.**
- **Auditorul a obținut toate celelalte informații înainte de data raportului auditorului și aspectul care a generat opinia contrară pentru situațiile financiare consolidate afectează și celelalte informații.**
- **Persoanele responsabile de supravegherea situațiilor financiare consolidate sunt diferite de cele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare consolidate.**
- **Auditorul nu are alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația sau reglementările locale.**

## RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către Acționarii Companiei ABC [sau Către Alt Destinatar Adecvat]

### Opinie contrară

Am auditat situațiile financiare consolidate ale companiei ABC și ale filialelor sale (Grupul), care cuprind situația consolidată a poziției financiare la data de 31 decembrie 20X1 și situația consolidată a rezultatului global, situația consolidată a modificărilor capitalurilor proprii și situația consolidată a fluxurilor de trezorerie aferente exercițiului încheiat la data respectivă, și notele la situațiile financiare consolidate, inclusiv un sumar al politicilor contabile semnificative.

În opinia noastră, din cauza importanței aspectului discutat în secțiunea *Baza pentru opinia contrară* din raportul nostru, situațiile financiare consolidate anexate nu prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative (sau *nu oferă o imagine corectă și fidelă cu privire la*) poziția financiară consolidată a Grupului la data de 31 decembrie 20X1, și (*la*) performanța sa financiară consolidată și fluxurile sale de trezorerie consolidate aferente exercițiului încheiat la data respectivă, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri).

### Baza pentru opinia contrară

Așa cum am explicat în Nota X, Grupul nu a consolidat Compania filială XYZ pe care Grupul a dobândit-o în cursul anului 20X1 deoarece nu a reușit să determine încă valorile juste la data achiziției ale anumitor active și datorii semnificative ale filialei. Prin urmare, această investiție este contabilizată pe baza costului. Conform IFRS-urilor, Grupul ar fi trebuit să consolideze această filială și să contabilizeze achiziția pe baza unor valori provizorii. Dacă ar fi fost consolidată compania XYZ, multe dintre elementele din situațiile financiare consolidate anexate ar fi fost semnificativ afectate. Efectele neconsolidării asupra situațiilor financiare consolidate nu au fost încă determinate.

Am desfășurat auditul nostru în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri). Responsabilitățile noastre în baza acestor standarde sunt descrise detaliat în secțiunea *Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare* din raportul nostru. Suntem independenți față de Companie, în conformitate cu cerințele etice relevante pentru auditul situațiilor financiare consolidate din [*jurisdicția*] și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități etice, conform acestor cerințe. Credem că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră contrară.

**Alte informații [sau un alt titlu adecvat, precum ”Informații, altele decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea”]**

Conducerea<sup>35</sup> este responsabilă pentru alte informații. Acele alte informații cuprind

<sup>35</sup> Sau alți termeni adecvați în contextul cadrului legal din respectiva jurisdicție.

[informațiile incluse în raportul X<sup>36</sup>, dar nu includ situațiile financiare consolidate și raportul auditorului cu privire la acestea.]

Opinia noastră cu privire la situațiile financiare consolidate nu acoperă și acele alte informații și nu exprimăm niciun fel de concluzie de asigurare cu privire la acestea.

În legătură cu auditul situațiilor financiare consolidate, responsabilitatea noastră este să citim acele alte informații și, în acest demers, să apreciem dacă acele alte informații sunt semnificativ inconsecvente cu situațiile financiare consolidate sau cunoștințele pe care noi le-am obținut în decursul auditului, sau dacă ele par a fi denaturate semnificativ. În cazul în care, pe baza activității efectuate, concluzionăm că există o denaturare semnificativă a acestor alte informații, ni se solicită să raportăm acest fapt. Așa cum am descris în secțiunea *Baza pentru opinia contrară* de mai sus, Grupul ar fi trebuit să consolideze Compania XYZ și să contabilizeze achiziția pe baza unor valori provizorii. Am concluzionat că acele alte informații sunt denaturate semnificativ din același motiv, referitor la valorile și alte elemente din raportul X, afectat de neconsolidarea Companiei XYZ.

### **[Aspectele cheie de audit<sup>37</sup>**

Aspectele cheie de audit sunt acele aspecte care, în baza raționamentului nostru profesional, au avut cea mai mare importanță pentru auditul situațiilor financiare consolidate din perioada curentă. Aceste aspecte au fost abordate în contextul auditului situațiilor financiare consolidate în ansamblu și în formarea opiniei noastre asupra acestora și nu oferim o opinie separată cu privire la aceste aspecte. În plus față de aspectul descris în secțiunea *Baza pentru opinia contrară*, am determinat că aspectele descrise mai jos sunt aspecte cheie de audit ce trebuie comunicate în raportul nostru.

[*Descrierea fiecărui aspect cheie de audit în conformitate cu ISA 701.*]

### **Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernarea pentru situațiile financiare<sup>38</sup>**

[*Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – vezi Exemplul 2 din ISA 700 (Revizuit).*]

### **Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare**

[*Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – vezi Exemplul 2 din ISA 700 (Revizuit).*]

<sup>36</sup> Pentru identificarea altor informații poate fi utilizată o descriere mai exactă a altor informații, cum ar fi „raportul conducerii și declarația președintelui”.

<sup>37</sup> Secțiunea privind aspectele cheie de audit este obligatorie numai pentru entitățile cotate.

<sup>38</sup> Sau alți termeni adecvați în contextul cadrului legal din respectiva jurisdicție.

[Partenerul de misiune al auditului pentru care s-a întocmit acest raport al auditorului independent este *[nume]*.<sup>39</sup>]

*[Semnătura în numele firmei de audit, în numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție]*

*[Adresa auditorului]*

*[Data]*

---

<sup>39</sup> Numele partenerului de misiune trebuie inclus în raportul auditorului pentru auditurile seturilor complete de situații financiare cu scop general ale entităților cotate, cu excepția cazurilor rare în care se preconizează în mod rezonabil că o astfel de prezentare conduce la o amenințare serioasă la adresa securității personale (a se vedea ISA 700 (Revizuit), punctul 46).

## AMENDAMENTE DE CONFORMITATE LA ALTE ISA-uri

Notă: Următoarele amendamente reprezintă modificările finale aprobate în urma Proiectului privind Prezentările de Informații (Abordarea prezentărilor de informații într-un audit al situațiilor financiare) și amendamente de conformitate la alte ISA-uri, ca rezultat al proiectului privind Raportarea de către Auditor și al proiectului de revizuire a standardului ISA 720. Când există amendamente la același ISA din mai mult de o sursă, aceste amendamente sunt consolidate și acel ISA apare o singură dată. Aceste amendamente sunt în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care se încheie la data de 15 decembrie 2016 sau ulterior acestei date. Numerele notelor de subsol din cadrul acestor amendamente nu corespund ISA-urilor care vor fi amendate și ar trebui să se facă referire la acele ISA-uri.

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

#### **Definiții**

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

...

- (f) Situațiile financiare - O reprezentare structurată a informațiilor financiare istorice, incluzând ~~notele aferente~~ prezentările de informații, menite să comunice resursele sau obligațiile economice ale unei entități la un anumit moment din timp sau schimbări ale acestora, pe o perioadă de timp, în conformitate cu un cadru de raportare financiară. ~~Notele aferente conțin, de regulă, un sumar al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative.~~ Termenul "situații financiare" se referă, de obicei, la un set complet de situații financiare așa cum se stabilește prin cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil, dar se pot referi și la o situație financiară individuală. Prezentările de informații cuprind informații explicative sau descriptive, stabilite în funcție de necesități, autorizate în mod expres sau permise în alt mod de cadrul de raportare financiară aplicabil, într-o situație financiară sau în note, sau încorporate în acestea prin referințe încrucișate. ( a se vedea: Pct A1-A1a).

...

#### **Aplicare și alte materiale explicative**

#### **Definiții**

Situații financiare (a se vedea: Pct. 13(f))

- A1. Anumite cadre de raportare financiară se pot referi la resursele sau obligațiile economice ale unei entități în alți termeni. De exemplu, la acestea se poate face referire ca la activele și datoriile entității, iar diferența reziduală dintre ele poate fi denumită drept capital sau capital propriu.



A1a. Informațiile explicative sau descriptive solicitate a fi incluse în situațiile financiare de către cadrul de raportare financiară aplicabil pot fi încorporate în acesta prin referințe încrucișate la informații dintr-un alt document, precum un raport de gestiune sau un raport de risc. "Încorporate în acesta prin referințe încrucișate" înseamnă referințe încrucișate din situațiile financiare la celălalt document, dar nu și din celălalt document la situațiile financiare. În cazul în care cadrul de raportare financiară aplicabil nu interzice în mod expres referințele încrucișate la amplasarea informațiilor explicative sau descriptive, iar informațiile au avut referințele încrucișate corespunzătoare, informațiile vor face parte din situațiile financiare.\*

## Un audit al situațiilor financiare

*Domeniul de aplicare al auditului* (a se vedea pct. 3)

A1b. Opinia auditorului cu privire la situațiile financiare tratează măsura în care situațiile financiare sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil. O asemenea opinie este comună pentru toate auditurile situațiilor financiare. Așadar, opinia auditorului nu asigură, de exemplu, viabilitatea în viitor a entității și nici eficiența sau eficacitatea cu care conducerea a organizat activitățile entității. Totuși, în anumite jurisdicții, legile sau reglementările aplicabile ar putea solicita ca auditorii să ofere opinii cu privire la alte aspecte specifice, cum ar fi eficacitatea controlului intern sau consecvența dintre un raport separat al conducerii și situațiile financiare. În timp ce ISA-urile includ cerințe și îndrumări în legătură cu asemenea aspecte, în măsura în care sunt relevante în formarea unei opinii cu privire la situațiile financiare, auditorul ar trebui să efectueze muncă suplimentară dacă acesta are responsabilități suplimentare de a oferi asemenea opinii.

## ISA 210, *Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit*

### Cerințe

#### Convenirea asupra termenilor misiunii de audit

10. Sub rezerva punctului 11, termenii conveniți cu privire la misiunea de audit trebuie documentați într-o scrisoare de misiune sau prin altă modalitate adecvată de acord scris și trebuie să includă: (a se vedea pct. A22-A25)
  - (a) Obiectivul și domeniul de aplicare al auditului situațiilor financiare;
  - (b) Responsabilitățile auditorului;
  - (c) Responsabilitățile conducerii;

---

\* Când amendamentele de conformitate intră în vigoare, acest punct va deveni punctul A2 și toate punctele următoare vor fi renumerotate în consecință.

- (d) Identificarea cadrului de raportare financiară aplicabil pentru întocmirea situațiilor financiare; și
- (e) Referiri cu privire la forma și conținutul așteptat al oricărui raport care urmează a fi emis de către auditor; și (a se vedea pct. A23a)
- (f) O declarație conform căreia pot exista situații în care un raport poate diferi de forma și conținutul așteptate.

...

## Aplicare și alte materiale explicative

...

### Condiții preliminare pentru o misiune de audit

...

#### *Stabilirea responsabilităților conducerii [a se vedea pct. 6(b)]*

A11. Un audit în conformitate cu ISA-urile este efectuat pe baza premisei că membrii conducerii își asumă și înțeleg responsabilitățile stabilite la punctul 6 litera (b).<sup>1</sup> În anumite jurisdicții, asemenea responsabilități ar putea fi specificate în lege sau reglementări. În altele, ar putea să existe puține sau chiar nicio definiție legală sau de reglementare cu privire la astfel de aspecte. ISA-urile nu înlocuiesc legea sau reglementările în asemenea situații. Totuși, conceptul unui audit independent prevede ca rolul auditorului să nu implice asumarea responsabilității pentru întocmirea situațiilor financiare ale entității sau pentru controlul intern al acesteia și că auditorul are o așteptare rezonabilă de obținere a informațiilor necesare pentru audit (inclusiv informațiile obținute din afara registrelor generale și ale filialelor), în măsura în care conducerea este capabilă să le furnizeze sau să le procure. Astfel, premisa este fundamentală pentru efectuarea unui audit independent. Pentru a evita neînțelegerile, se ajunge la un acord cu membrii conducerii prin care aceștia își asumă și înțeleg aceste responsabilități ca parte a stabilirii și consemnării termenilor misiunii de audit de la punctele 9-12.

...

#### Informații suplimentare (a se vedea pct. 6(b)(iii)b)

A19a. Informațiile suplimentare pe care auditorul le poate solicita de la conducere în scopul auditului pot include, atunci când este cazul, aspecte legate de alte informații în conformitate cu ISA 720 (Revizuit). În cazul în care auditorul se așteaptă să obțină alte informații după data raportului auditorului, termenii misiunii de audit pot recunoaște, de asemenea, responsabilitățile auditorului referitoare la aceste alte informații, inclusiv, dacă este cazul, acțiunile care pot

<sup>1</sup> ISA 200, punctul A2

fi adecvate sau necesare dacă auditorul concluzionează că există o denaturare semnificativă a altor informații în acele alte informații obținute după data raportului auditorului.\*

...

**Scrisoare de misiune de audit sau altă formă de acord scris** (a se vedea pct. 10–11)

...

*Forma și conținutul scrisorii misiunii de audit*

A23. Forma și conținutul scrisorii misiunii de audit pot varia pentru fiecare entitate. Informațiile incluse în scrisoarea misiunii de audit cu privire la responsabilitățile auditorului ar putea să aibă la bază ISA 200. Punctul 6 (b) și articolul 12 din prezentul ISA tratează descrierea responsabilităților conducerii. În plus față de includerea chestiunilor cerute de punctul 10, o scrisoare a misiunii de audit poate face referire, de exemplu, la:

- Elaborarea domeniului de aplicare a auditului, inclusiv o referire la legislația aplicabilă, reglementări, ISA-uri, reglementări etice sau de altă natură ale organismelor profesionale la care auditorul aderă.
- Forma oricăror alte comunicari cu privire la rezultatele misiunii de audit.
- Cerința ca auditorul să comunice aspectele cheie de audit în raportul auditorului, în conformitate cu ISA 701.<sup>2</sup>
- Faptul că, datorită unor limitări inerente ale auditului, împreună cu limitările inerente ale controlului intern, există un risc ce nu poate fi evitat ca anumite denaturări să nu fie detectate, chiar dacă auditul este planificat și efectuat în conformitate cu ISA-urile.
- Acordurile privind planificarea și efectuarea auditului, inclusiv componența echipei misiunii.
- Așteptarea că membrii conducerii vor oferi declarații scrise (a se vedea, de asemenea, punctul A13).
- Așteptarea că membrii conducerii vor oferi acces la toate informațiile de care conducerea are cunoștință că sunt relevante pentru întocmirea situațiilor financiare, inclusiv o așteptare că membrii conducerii vor oferi acces la informații relevante pentru prezentările de informații.
- Acordul conducerii de a pune la dispoziția auditorului proiectul situațiilor financiare și orice alte informații însoțitoare, inclusiv toate informațiile

\* Când amendamentele de conformitate intră în vigoare, acest punct va deveni punctul A20 și toate punctele următoare vor fi renumerotate în consecință

<sup>2</sup> ISA 701, *Comunicarea aspectelor cheie de audit în raportul auditorului independent*

relevante pentru întocmirea lor, fie obținute din interiorul ori din afara registrelor generale și ale filialelor (inclusiv toate informațiile relevante pentru întocmirea prezentărilor de informații), precum și alte informații, dacă este cazul,<sup>3</sup> la timp, pentru a permite auditorului să încheie auditul în conformitate cu planificarea propusă.

- Acordul conducerii de a informa auditorul cu privire la fapte care ar putea afecta situațiile financiare, pe care aceasta ar putea să le descopere în perioada cuprinsă între data raportului auditorului și data la care situațiile financiare sunt publicate.
- Baza de calcul al onorariului și orice înțelegeri legate de facturare.
- O cerință privind confirmarea de către conducere a primirii scrisorii de misiune și convenirea termenilor misiunii descriși în aceasta.

A23a. Dacă auditorului nu i se solicită să comunice aspectele cheie de audit, poate fi util ca auditorul să facă referire în termenii misiunii de audit la posibilitatea de a comunica aspectele cheie de audit în raportul auditorului și, în anumite jurisdicții, poate fi necesar ca auditorul să includă o trimitere la o astfel de posibilitate în scopul de a păstra capacitatea de a face acest lucru.

## Anexa 1

(a se vedea pctele. A23-24)

### Exemplu de scrisoare de misiune de audit

Următorul este un exemplu de scrisoare de misiune pentru un audit al unor situații financiare cu scop general, întocmite în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară. Această scrisoare nu are caracter obligatoriu, ci își propune doar a servi drept îndrumare, putând fi utilizată în paralel cu considerentele subliniate în prezentul ISA. Aceasta va trebui adaptată în funcție de cerințele și circumstanțele individuale. Ea a fost elaborată pentru a trata auditul situațiilor financiare aferente unei singure perioade și ar trebui adaptată dacă se intenționează sau se dorește să fie aplicată unei misiuni de audit recurente (a se vedea punctul 13 al prezentului ISA).

\*\*\*

Către reprezentantul adecvat al conducerii sau al persoanelor responsabile cu guvernanta companiei ABC:<sup>4</sup>

<sup>3</sup> Asa cum este definit în ISA 720 (Revizuit), *Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații*

<sup>4</sup> Destinatarii și referințele la aceștia din scrisoare ar fi cei adecvați în circumstanțele misiunii, inclusiv în jurisdicția relevantă. Este important să se facă referire la persoanele adecvate – a se vedea punctul A21.

*[Obiectivul și domeniul de aplicare al auditului]*

Ați<sup>5</sup> solicitat să audităm situațiile financiare ale companiei ABC, care conțin bilanțul situația poziției financiare la data de 31 decembrie 20X1, precum și situația veniturilor rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie declarația pentru anul care s-a încheiat, și notele la situațiile financiare, inclusiv un sumar al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative. Avem plăcerea să vă confirmăm acceptul nostru și înțelegerea cu privire la misiunea de audit, prin intermediul acestei scrisori.

Auditul nostru va fi desfășurat Obiectivele auditului nostru constau în obținerea unei asigurări rezonabile privind măsura în care situațiile financiare, în ansamblu, sunt lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, precum și în emiterea unui raport al auditorului care include exprimarea noastră a opinia noastră. Asigurarea rezonabilă reprezintă un nivel ridicat de asigurare, dar nu este o garanție a faptului că un audit desfășurat în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-urile) va detecta întotdeauna o denaturare semnificativă, dacă aceasta există. Denaturările pot fi cauzate fie de fraudă, fie de eroare și sunt considerate semnificative dacă se poate preconiza, în mod rezonabil, că acestea, individual sau cumulativ, vor influența deciziile economice ale utilizatorilor, luate în baza acestor situații financiare.

*[Responsabilitățile auditorului]*

Vom efectua auditul în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-urile). Aceste standarde prevăd conformitatea cu cerințele etice, și Ca parte a unui audit în conformitate cu ISA-urile, exercităm raționamentul profesional și menținem scepticismul profesional pe parcursul auditului. planificarea și desfășurarea auditului în vederea obținerii unei asigurări rezonabile cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt lipsite de denaturări semnificative. Un audit implică, De asemenea:

- desfășurarea de proceduri în vederea obținerii de probe de audit cu privire la valorile și prezentările din situațiile financiare. Procedurile selectate depind de raționamentul auditorului, inclusiv evaluarea probelor Identificăm și evaluăm riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, proiectăm și executăm proceduri de audit ca răspuns la respectivele riscuri și obținem probe de audit suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră. Riscul de nedetectare a unei denaturări semnificative cauzate de fraudă este mai ridicat decât cel de nedetectare a unei denaturări semnificative cauzate de eroare, deoarece fraudă poate presupune înțelegeri secrete, fals, omisiuni intenționate, declarații false și evitarea controlului intern.
- În efectuarea evaluării riscurilor, Luăm în considerare controlul intern relevant pentru audit pentru întoarcerea de către entitate a situațiilor financiare, și

<sup>5</sup> Pe parcursul acestei scrisori, referirea la „voi,” „noi,” „conducere,” „persoanele responsabile cu guvernanta,” și „auditor,” vor fi folosite ca atare sau adaptate după caz, conform circumstanțelor date.

pentru conceperea de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor, dar nu cu scopul exprimării unei opinii cu privire la eficacitatea controlului intern al entității.<sup>6</sup> Totuși, vă vom comunica în scris orice deficiențe semnificative în controlul intern, relevante pentru auditul situațiilor financiare, pe care le-am identificat pe parcursul auditului.

- ~~Un audit include, de asemenea, evaluarea.~~ Evaluăm gradul de adecvare a politicilor contabile utilizate și caracterul rezonabil al estimărilor contabile și al prezentărilor aferente de informații realizate de către conducere, precum și
- Formulăm o concluzie cu privire la gradul de adecvare a utilizării de către conducere a contabilității pe baza continuității activității și determinăm, pe baza probelor de audit obținute, dacă există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea Companiei de a-și continua activitatea. În cazul în care concluzionăm că există o incertitudine semnificativă, trebuie să atragem atenția în raportul auditorului asupra prezentărilor aferente din situațiile financiare sau, în cazul în care aceste prezentări sunt neadecvate, să ne modificăm opinia. Concluziile noastre se bazează pe probele de audit obținute până la data raportului auditorului. Cu toate acestea, evenimente sau condiții viitoare pot determina Compania să nu își mai desfășoare activitatea.
- Evaluarea ~~Evaluăm~~ prezentărilor ~~generalăe~~, structura și conținutul general al situațiilor financiare, inclusiv al prezentărilor de informații, și măsura în care situațiile financiare reflectă tranzacțiile și evenimentele de bază într-o manieră care realizează prezentarea fidelă.

Din cauza limitărilor inerente ale auditului, împreună cu limitările inerente ale controlului intern, există un risc inevitabil ca anumite denaturări semnificative să nu fie detectate, chiar dacă auditul este planificat în mod corect și efectuat în conformitate cu ISA-urile.

*[Responsabilitățile conducerii și identificarea cadrului de raportare financiară aplicabil (în contextul acestui exemplu, se presupune că auditorul nu a determinat faptul că legile sau reglementările prescriu acele responsabilități în termeni adecvați; prin urmare, sunt utilizate descrierile de la punctul 6 litera (b)).]*

Auditul nostru va fi efectuat pe baza faptului că [membrii conducerii, și după caz, persoanele responsabile cu guvernanta]<sup>7</sup> își asumă și înțeleg că au responsabilitatea:

- (a) De întocmire și prezentare fidelă a situațiilor financiare în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară,<sup>8</sup>

<sup>6</sup> Această propoziție poate fi modificată, după caz, în circumstanțele în care auditorul are și responsabilitatea de a emite o opinie cu privire la eficacitatea controlului intern în paralel cu auditul situațiilor financiare.

<sup>7</sup> A se utiliza terminologia adecvată circumstanțelor.

- (b) Pentru acel control intern pe care [conducerea] îl consideră necesar în vederea întocmirii de situații financiare lipsite de denaturări semnificative, cauzate de fraudă sau eroare; și
- (c) De a furniza:<sup>9</sup>
- (i) Acces la toate informațiile de care [conducerea] știe că sunt relevante pentru întocmirea situațiilor financiare, ca de exemplu, înregistrări, documentații și alte aspecte;
  - (ii) Informațiile suplimentare pe care le-am putea solicita din partea [conducerii] în scopul auditului; și
  - (iii) Acces nerestricționat la persoanele din entitate de la care considerăm că este necesar să obținem probe de audit.

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

Ne așteptăm la cooperarea tuturor angajaților dumneavoastră pe parcursul auditului.

*[Alte informații relevante]*

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

*[Raportare]*

*[Introduceți referirea adecvată la forma așteptată și conținutul raportului auditorului, inclusiv, dacă este cazul, raportarea cu privire la alte informații, în conformitate cu ISA 720 (Revizuit).]*

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

*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 pentru auditul efectuat de noi cu privire la situațiile financiare, inclusiv responsabilitățile noastre legate de acesta.*

XYZ & Co.

Luat la cunoștință și convenit în numele companiei ABC de către

(semnătură)

.....

Nume și funcție

Data

<sup>8</sup> Sau, dacă este cazul, "De întocmire a unor situații financiare care oferă o imagine corectă și fidelă în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară".

<sup>9</sup> A se vedea punctul A23 pentru exemple de alte aspecte legate de responsabilitățile conducerii care pot fi incluse.

## ISA 220, *Controlul calității pentru un audit al situațiilor financiare*

### Cerințe

#### Desfășurarea misiunii

##### *Revizuirea controlului calității misiunii*

...

20. Revizorul controlului calității misiunii trebuie să efectueze o evaluare obiectivă a raționamentelor semnificative efectuate de echipa misiunii și a concluziilor la care s-a ajuns în formularea raportului auditorului. Această evaluare trebuie să implice:
- (a) Discutarea aspectelor semnificative cu partenerul de misiune;
  - (b) Revizuirea situațiilor financiare și a proiectului de raport al auditorului;
  - (c) Revizuirea documentelor de audit selectate, referitoare la raționamentele semnificative efectuate de echipa misiunii și a concluziilor obținute; și
  - (d) Evaluarea concluziilor la care s-a ajuns în formularea raportului auditorului și luarea în considerare a măsurii în care proiectul de raport al auditorului este adecvat. (a se vedea pctele. A26-A27a, A29-A31)

### Aplicare și alte materiale explicative

#### Desfășurarea misiunii

##### *Revizuirea controlului calității misiunii*

...

Natura, amploarea și plasarea în timp a revizuirii controlului calității misiunii (a se vedea pct. 20)

...

A27a. Atunci când se aplică ISA 701<sup>10</sup>, concluziile la care a ajuns echipa misiunii în formularea raportului auditorului includ determinarea:

- Aspectelor cheie de audit care urmează să fie incluse în raportul auditorului;
- Principalele aspecte de audit, dacă există, care nu vor fi comunicate în raportul auditorului, în conformitate cu punctul 14 al ISA 701; și

---

<sup>10</sup> ISA 701, *Comunicarea aspectelor cheie de audit în raportul auditorului independent*



- Dacă este cazul, în funcție de faptele și circumstanțele entității și auditului, că nu există aspecte cheie de audit de comunicat în raportul auditorului.

În plus, revizuirea proiectului de raport al auditorului în conformitate cu punctul 20 litera (b) include luarea în considerare a formulării propuse a fi incluse în secțiunea Aspecte Cheie de Audit.\*

## ISA 230, *Documentația de audit*

Notă: Când s-au clarificat ISA-urile, toate aceste standarde au avut aceeași dată de intrare în vigoare. Acum, că unele dintre ISA-uri (standarde noi sau revizuite de raportare a auditorului) au o altă dată de intrare în vigoare, expresia „în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep cu data de 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date...” se va elimina din anexa la ISA 230.

## Aplicare și alte materiale explicative

### Documentarea procedurilor de audit efectuate și a probelor de audit obținute

#### *Forma, conținutul și amploarea documentației de audit*

Documentația aspectelor semnificative și a raționamentelor profesionale aferente (a se vedea pct. 8 (c))

- A10. Printre exemplele de circumstanțe în care, în conformitate cu punctul 8, întocmirea documentației de audit corespunzătoare utilizării raționamentului profesional este adecvată se numără, în cazul în care aspectele și raționamentele sunt semnificative:

...

- Atunci când se aplică ISA 701,<sup>11</sup> determinarea de către auditor a aspectelor cheie de audit sau stabilirea faptului că nu există aspecte cheie de audit de comunicat.

## Anexă

(a se vedea pct. 1)

### Cerințe specifice privind documentația de audit din alte ISA-uri

Prezenta anexă identifică puncte din alte ISA-uri care conțin cerințe specifice privind documentația. Lista nu înlocuiește luarea în considerare a cerințelor și a secțiunii privind aplicarea și alte materiale explicative din ISA-uri.

\* Când amendamentele de conformitate intră în vigoare, acest punct va deveni punctul A28 și toate punctele următoare vor fi renumerotate în consecință.

<sup>11</sup> ISA 701, *Comunicarea aspectelor cheie de audit în raportul auditorului independent*

...

- ISA 610 (Revizuit 2013), *Utilizarea activității auditorilor interni* – punctele 36–37
- ISA 720 (Revizuit), Responsabilitățile auditorului referitor la alte informații – punctul 25

## **ISA 240, Responsabilitățile auditorului privind fraudă în cadrul unui audit al situațiilor financiare**

### **Aplicare și alte materiale explicative**

...

#### **Caracteristici ale fraudei** (a se vedea pct. 3)

...

- A4. Raportarea financiară frauduloasă implică deseori evitarea de către conducere a controalelor care, de altfel, par că funcționează eficace. Frauda poate fi comisă de conducere prin evitarea controalelor utilizând tehnici intentionate precum:
- Înregistrări fictive în registrul jurnal, în special în apropierea sfârșitului unei perioade contabile, pentru a manipula rezultatele din exploatare sau pentru a atinge alte obiective.
  - Ajustarea inadecvată a ipotezelor și modificarea raționamentelor utilizate pentru estimarea soldurilor conturilor.
  - Omiterea, avansarea sau întârzierea recunoașterii în situațiile financiare a evenimentelor sau tranzacțiilor care au avut loc în timpul perioadei de raportare.
  - Omiterea, ascunderea sau declararea incorectă a prezentărilor de informații prevăzute de cadrul de raportare financiară aplicabil sau a prezentărilor de informații care sunt necesare pentru a realiza o prezentare fidelă.
  - Disimularea sau ~~neprezentarea~~, faptelor care ar putea afecta sumele înregistrate în situațiile financiare.
  - Implicarea în tranzacții complexe care sunt structurate pentru a prezenta eronat poziția financiară sau performanța financiară a entității.
  - Modificarea înregistrărilor și termenilor aferenți unor tranzacții semnificative și neobișnuite.

...

#### **Discuții în cadrul echipei misiunii** (a se vedea pct. 15)

...

- A11. Discuția poate include aspecte cum ar fi:
- Un schimb de idei între membrii echipei misiunii despre modul și locul în care consideră că situațiile financiare (inclusiv situațiile individuale și

prezentările de informații) ale entității ar putea fi susceptibile de a fi denaturate semnificativ ca urmare a fraudei, modul în care conducerea ar putea comite și disimula raportarea financiară frauduloasă și modul în care activele entității ar putea fi deturnate.

- O examinare a circumstanțelor care ar putea indica manipularea câștigurilor și a practicilor care ar putea fi aplicate de către conducere pentru a manipula câștigurile și care ar putea duce la raportare financiară frauduloasă
- O examinare a riscului că membrii conducerii pot încerca să prezinte informații într-un mod care ar putea să ascundă o înțelegere corectă a aspectelor prezentate (de exemplu, prin includerea prea multor informații ne semnificative sau prin utilizarea unui limbaj neclar sau ambiguu).
- O examinare a factorilor externi și interni cunoscuți ce afectează entitatea și care ar putea incita sau exercita o presiune asupra conducerii sau a altora de a comite fraudă, care oferă ocazia de a săvârși fraudă și care indică o cultură sau un mediu care permite conducerii sau altora să conștientizeze comiterea unei fraude.
- O analiză a implicării conducerii în supravegherea angajaților ce au acces la numerar sau alte active susceptibile de a fi deturnate.
- O analiză a oricăror modificări neobișnuite sau inexplicabile în comportamentul sau stilul de viață al conducerii sau angajaților care au intrat în atenția echipei misiunii.
- O evidențiere a importanței păstrării unei atitudini adecvate pe întreg parcursul auditului, cu privire la posibilitatea existenței unor denaturări semnificative ca urmare a fraudei.
- O examinare a tipurilor de condiții care, dacă sunt întâlnite, ar putea indica posibilitatea fraudei.
- O examinare a modului în care va fi încorporat un element de imprevizibilitate în natura, plasarea în timp și amplexarea procedurilor de audit ce vor fi aplicate.
- O examinare a procedurilor de audit care ar putea fi selectate ca răspuns la posibilitatea ca situațiile financiare ale entității să fie denaturate semnificativ ca urmare a fraudei și a măsurii în care anumite tipuri de proceduri de audit sunt mai eficiente decât altele.
- O examinare a oricăror acuzații de fraudă, care au ajuns în atenția auditorului.
- O examinare a riscului de evitare a controalelor de către conducere.

**ISA 300, *Planificarea unui audit al situațiilor financiare*****Aplicare și alte materiale explicative ...****Planificarea activităților**

...

*Planul de audit* (a se vedea pct. 9)

A12a. Determinarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor planificate de evaluare a riscurilor și a procedurilor subsecvente de audit, așa cum se referă la prezentările de informații, este importantă având în vedere atât gama largă de informații cât și nivelul de detaliere care pot fi cuprinse în aceste prezentări. Mai mult, anumite prezentări pot conține informații obținute din afara registrelor generale și ale filialelor, care pot afecta, de asemenea, riscurile evaluate și natura, plasarea în timp și amplitudinea procedurilor de audit menite să le abordeze.\*

A12b. Luarea în considerare a prezentărilor de informații în etapa inițială a auditului ajută auditorul în acordarea unei atenții adecvate, și în alocarea de timp adecvat pentru, abordarea prezentărilor de informații odată cu clasele de tranzacții, evenimente și solduri ale conturilor. Examinarea incipientă îl poate ajuta, de asemenea, pe auditor să determine efectele asupra auditului pentru:

- Prezentările semnificative noi sau revizuite prevăzute ca urmare a schimbărilor în mediul, condiția financiară sau activitățile entității (de exemplu, o schimbare în identificarea prevăzută a segmentelor și în raportarea informațiilor pe segmente care rezultă dintr-o combinație de întreprinderi semnificativă);
- Prezentările de informații noi sau revizuite semnificative care decurg din modificările cadrului de raportare financiară aplicabil;
- Necesitatea implicării unui expert al auditorului care să ofere asistență privind procedurile de audit referitoare la anumite prezentări de informații (de exemplu, prezentările de informații legate de pensii sau alte obligații de plată a pensiilor); și
- Aspecte legate de prezentările de informații pe care auditorul poate dori să le discute cu persoanele responsabile cu guvernanta.<sup>12</sup>

---

\* Când amendamentele de conformitate intră în vigoare, acest punct va deveni punctul A13 și toate punctele următoare vor fi renumerotate în consecință.

<sup>12</sup> ISA 260 (Revizuit), *Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta*, punctul A12

**Anexă**

(a se vedea pct. 7–8, A8–A11)

**Considerente privind stabilirea strategiei de audit**

Prezenta anexă prezintă exemple de aspecte pe care auditorul le poate lua în considerare în stabilirea strategiei generale de audit. Multe dintre aceste aspecte vor influența, de asemenea, planul detaliat de audit al auditorului. Exemplele prezentate acoperă o gamă largă de aspecte aplicabile unei multitudini de misiuni. Deși unele dintre aspectele la care se face referire mai jos pot fi prevăzute de alte ISA-uri, nu toate aspectele sunt relevante pentru fiecare misiune de audit, iar lista nu este, în mod necesar, completă.

**Caracteristicile misiunii**

...

**Obiectivele de raportare, plasarea în timp a auditului și natura comunicărilor**

...

**Factori semnificativi, activități preliminare misiunii și cunoștințe dobândite în urma altor misiuni**

- Determinarea pragului de semnificație, în conformitate cu ISA 320<sup>13</sup> și, acolo unde se aplică:
  - Determinarea pragului de semnificație pentru componente și comunicarea acestuia către auditori componentelor, în conformitate cu ISA 600.<sup>14</sup>
  - Identificarea preliminară a componentelor semnificative și a claselor semnificative de tranzacții, a soldurilor conturilor și prezentărilor.
- Identificarea preliminară a domeniilor în care riscul de denaturare semnificativă poate fi mai ridicat.
- Impactul riscului evaluat de denaturare semnificativă la nivelul general al situațiilor financiare asupra coordonării, supervizării și revizuirii.
- Modalitatea prin care auditorul subliniază, pentru membrii echipei misiunii, nevoia de a avea un spirit interogativ și de a exercita scepticismul profesional în colectarea și evaluarea probelor de audit.
- Rezultatele auditurilor precedente care au implicat evaluarea eficacității operaționale a controlului intern, inclusiv natura deficiențelor identificate și a acțiunilor întreprinse ca reacție la acestea.

<sup>13</sup> ISA 320, *Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit*

<sup>14</sup> ISA 600, *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor), punctele 21-23 și 40 (c)*

- Discutarea aspectelor care pot afecta auditul cu personalul firmei responsabile de efectuarea altor servicii către entitate.
- Dovada angajamentului conducerii în ceea ce privește proiectarea, implementarea și menținerea unui control intern solid, inclusiv dovada documentării adecvate a unui astfel de control intern.
- Schimbări în cadrul de raportare financiară aplicabil, cum ar fi modificări ale standardelor de contabilitate, care pot implica prezentări noi sau revizuite semnificative.
- Volumul tranzacțiilor, care ar putea determina dacă este mai eficient pentru auditor să se bazeze pe controlul intern.
- Importanța acordată controlului intern la nivelul entității, în scopul derulării cu succes a activității.
- Procesul(ele) pe care conducerea le utilizează pentru a identifica și întocmi prezentările de informații prevăzute de cadrul de raportare financiară aplicabil, inclusiv prezentările care conțin informații obținute din afara registrelor generale și ale filialelor.
- Evoluțiile semnificative de afaceri care afectează entitatea, inclusiv modificări ale tehnologiei informației și proceselor de activitate, modificări în conducerea cheie, și achiziții, fuziuni și retrageri ale investițiilor.
- Evoluțiile semnificative din sectorul de activitate, precum modificări ale reglementărilor aferente și noi cerințe de raportare.
- ~~Modificări semnificative ale cadrului de raportare financiară, precum modificări ale standardelor contabile.~~
- Alte tendințe semnificative relevante, precum modificări ale mediului legislativ care afectează entitatea.

### **ISA 315 (Revizuit), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său***

#### **Cerințe**

*Controlul intern al entității*

...

Componente ale controlului intern

Mediul de control

...

Sistemul informațional, inclusiv procesele de afaceri aferente, relevante pentru raportarea financiară și comunicare

18. Auditorul trebuie să înțeleagă sistemul informațional, inclusiv procesele de afaceri aferente, relevante pentru raportarea financiară, inclusiv următoarele aspecte: (a se vedea pct. A89–A89a)
- (a) Clasele de tranzacții din cadrul operațiunilor entității care sunt semnificative pentru situațiile financiare;
  - (b) Procedurile, atât din cadrul sistemelor de tehnologie a informației (IT), cât și a sistemelor manuale, prin care aceste tranzacții sunt inițiate, înregistrate, procesate, corectate după caz, transpuse în registrul Cartea mare și raportate în situațiile financiare;
  - (c) Înregistrările contabile aferente, informațiile justificative și conturile specifice din situațiile financiare care sunt utilizate pentru a iniția, înregistra, procesa și raporta tranzacțiile; acestea includ corectarea informațiilor incorecte și modul în care informațiile sunt transferate în registrul Cartea mare. Înregistrările pot fi manuale sau în format electronic;
  - (d) Modul în care sistemul informațional captează evenimentele și condițiile, altele decât tranzacțiile, care sunt semnificative pentru situațiile financiare;
  - (e) Procesul de raportare financiară utilizat pentru întocmirea situațiilor financiare ale entității, inclusiv estimările contabile și prezentările semnificative; și
  - (f) Controalele aferente înregistrărilor contabile, inclusiv înregistrărilor contabile non-standard, folosite la înregistrarea tranzacțiilor nerecurente, neobișnuite sau a ajustărilor. (a se vedea pct. A8990–A93)

Această înțelegere a sistemului informațional relevant pentru raportarea financiară trebuie să includă aspectele relevante ale acestui sistem cu privire la informațiile prezentate în situațiile financiare care sunt obținute din interiorul sau din afara registrelor generale și ale filialelor.

...

### **Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă**

...

26. În acest scop, auditorul trebuie:
- (a) Să identifice riscurile pe parcursul procesului de înțelegere a entității și a mediului său, inclusiv a controalelor relevante care se referă la riscuri și prin luarea în considerare a claselor de tranzacții, soldurilor conturilor și prezentărilor (inclusiv aspectele cantitative sau calitative ale unor astfel de prezentări de informații) în situațiile financiare; (a se vedea pct. A127–A128b)

- (b) Să evalueze riscurile identificate și măsura în care acestea se referă mai pregnant la situațiile financiare ca întreg și pot afecta numeroase aserțiuni;
- (c) Să coreleze riscurile identificate cu ceea ce ar putea funcționa greșit la nivelul aserțiunilor, ținând cont de controalele relevante pe care auditorul intenționează să le testeze; și (a se vedea pct. A129-A131)
- (d) Să ia în considerare probabilitatea denaturării, inclusiv posibilitatea unor denaturări multiple și măsura în care dimensiunea eventualei denaturări este de o magnitudine, care ar putea avea ca rezultat o denaturare semnificativă (a se vedea pct. A131a).

\* \* \*

## Aplicare și alte materiale explicative ...

### Proceduri de evaluare a riscului și activități conexe (a se vedea pct. 5)

- A1. Înțelegerea entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern al entității (denumită în cele ce urmează „înțelegerea entității”), este un proces dinamic continuu de colectare, actualizare și analiză a informațiilor pe parcursul auditului. Înțelegerea stabilește un cadru de referință în cadrul căruia auditorul planifică auditul și își exercită raționamentul profesional pe parcursul auditului, de exemplu, atunci când:
- Evaluează riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare;
  - Determină pragul de semnificație în conformitate cu ISA 320;<sup>15</sup>
  - Analizează caracterul adecvat al selectării și aplicării politicilor contabile, precum și caracterul corespunzător al prezentărilor din situațiile financiare;
  - Identifică domeniile cu privire la valori sau prezentări de informații în situațiile financiare, acolo unde este necesară o atenție specială în audit, de exemplu: tranzacțiile cu părțile afiliate, ~~adevarea sau utilizarea de către conducere a~~ evaluarea capacității entității de a-și continua activitatea ~~în ipoteza~~; sau luarea în considerare a scopului comercial al tranzacțiilor;
  - Elaborează așteptările de utilizat atunci când se efectuează proceduri analitice;
  - Răspunde la riscurile de denaturare semnificativă evaluate, incluzând conceperea și derularea de proceduri de audit subsecvente pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate; și

---

<sup>15</sup> ISA 320, *Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit*



- Evaluează suficiența și gradul de adecvare al probelor de audit obținute, precum gradul de adecvare al ipotezelor și al declarațiilor verbale și scrise ale conducerii.

...

*Informațiile obținute în perioadele anterioare (a se vedea pct. 9)*

A19. Experiența anterioară a auditorului cu entitatea și procedurile de audit efectuate în cadrul auditurilor anterioare pot furniza auditorului informații despre aspecte precum:

- Denaturări anterioare și măsura în care acestea au fost corectate la timp util.
- Natura entității și a mediului său și a controlului intern al entității (inclusiv deficiențele din controlul intern).
- Schimbări semnificative prin care entitatea sau operațiunile sale se poate să fi trecut de la perioada financiară anterioară, care îl pot ajuta pe auditor să înțeleagă suficient entitatea pentru a identifica și evalua riscurile de denaturare semnificativă.
- Acele tipuri de tranzacții specifice și alte evenimente sau solduri ale conturilor (și prezentările de informații aferente), când auditorul a întâmpinat dificultăți în efectuarea procedurilor de audit necesare, de exemplu, din cauza complexității lor.

*Discuția din cadrul echipei misiunii (a se vedea pct. 10)*

...

A21a. Ca parte a discuțiilor din cadrul echipei misiunii prevăzute la punctul 10, luarea în considerare a cerințelor de prezentare de informații din cadrul de raportare financiară aplicabil ajută la identificarea în etapa inițială a auditului a domeniilor în care pot exista riscuri de denaturare semnificativă în relație cu prezentările de informații. Exemple de aspecte pe care echipa misiunii le poate discuta includ:

- Modificări ale cerințelor de raportare financiară care pot duce la prezentări de informații noi sau revizuite semnificativ;
- Modificări în mediul, condiția financiară sau activitățile entității, care pot duce la prezentări de informații noi sau revizuite semnificativ, de exemplu, o combinație de întreprinderi semnificativă pe parcursul auditului;
- Prezentări de informații pentru care obținerea de probe de audit suficiente și adecvate poate să fi fost dificilă în trecut; și

- Prezentări de informații cu privire la aspecte complexe, inclusiv cele care implică raționamente semnificative ale conducerii cu privire la informațiile de prezentat.\*

...

## **Înțelegerea prevăzută a entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern al entității**

### **Entitatea și mediul sau**

*Factori aferenți sectorului de activitate, factori de reglementare și alți factori externi (a se vedea pct. 11 litera (a))*

...

### Factori de reglementare

A26. Factorii relevanți de reglementare includ mediul de reglementare. Mediul de reglementare încorporează, printre altele, cadrul de raportare financiară aplicabil și mediul juridic și politic. Exemple de aspecte pe care auditorul poate lua în considerare includ:

- Principiile contabile și practicile specifice sectorului de activitate.
- Cadrul de reglementare al unui sector de activitate reglementat, inclusiv cerințele privind prezentările de informații.
- Legislația și reglementările care afectează semnificativ operațiunile entității, inclusiv activitățile de supraveghere directă.
- Fiscalitatea (corporativă și de altă natură).
- Politicile guvernamentale care afectează în prezent derularea activității entității, precum controale monetare, inclusiv controale ale schimbului valutar, stimulente fiscale, financiare (de exemplu, programe de subvenții guvernamentale) și politici de restricționare tarifare sau comerciale.
- Cerințele de mediu care afectează sectorul de activitate și activitatea entității.

...

### *Natura entității (a se vedea pct.11 (b))*

A30. Înțelegerea naturii unei entități îi permite auditorului să înțeleagă aspecte precum:

- Măsura în care entitatea are o structură complexă, de exemplu dispune de filiale sau alte componente în locații multiple. Structurile complexe introduc adesea aspecte care pot genera riscuri de denaturare semni-

---

\* Când amendamentele de conformitate intră în vigoare, acest punct va deveni punctul A22 și toate punctele următoare vor fi renumerotate în consecință.

ficativă. Astfel de aspecte pot include măsura în care fondul comercial, asocierile în participație, investițiile sau entitățile cu scop special sunt contabilizate adecvat și dacă a fost făcută prezentarea adecvată a acestor aspecte, în situațiile financiare.

- Forma de proprietate și relațiile dintre proprietari și alte persoane sau entități. Această înțelegere ajută la determinarea măsurii în care tranzacțiile cu părți afiliate au fost identificate în mod corespunzător, și contabilizate, ~~în mod corespunzător~~ și prezentate adecvat în situațiile financiare. ISA 550<sup>16</sup> stabilește cerințe și furnizează îndrumări cu privire la considerentele auditorului, relevante pentru părțile afiliate.

A31. Exemplele de aspecte pe care auditorul le poate lua în considerare în înțelegerea naturii entității includ:

- Operațiunile de afaceri, precum:
  - ...
- Investiții și activități de investiții, precum:
  - ...
- Finanțare și activități de finanțare, precum:
  - ...
- Practici de raportare financiară, precum:
  - Principiile contabile și practicile specifice sectorului de activitate, inclusiv pentru categorii-clase de tranzacții specifice semnificative din sectorul de activitate, solduri ale conturilor și prezentări de informații aferente în situațiile financiare (de exemplu, împrumuturi și investiții pentru bănci sau activități de cercetare și dezvoltare pentru fabricanții de produse farmaceutice).
  - ~~Practici de~~ Recunoașterea a-veniturilor.
  - Contabilitatea valorilor juste.
  - Active, datorii și tranzacții valutare.
  - Contabilizarea tranzacțiilor neobișnuite sau complexe, inclusiv a celor din domenii controversate sau în curs de dezvoltare (de exemplu, contabilizarea compensărilor pe bază de acțiuni).

...

*Componente ale controlului intern - Mediul de control (a se vedea pct. 14)*

...

<sup>16</sup> ISA 550, *Părți afiliate*

Efectul mediului de control asupra evaluării riscurilor de denaturare semnificativă

A80. Anumite elemente ale mediului de control al entității au un efect grav asupra evaluării riscurilor de denaturare semnificativă. De exemplu, conștientizarea controlului de către o entitate este influențată semnificativ de către persoanele responsabile cu guvernarea, deoarece unul din rolurile acestora este de a contrabalansa presiunile făcute asupra conducerii cu privire la raportarea financiară care pot fi generate de cererile pieței sau schemele de remunerare. Eficacitatea proiectării mediului de control în legătură cu participarea persoanelor responsabile cu guvernarea este deci influențată de aspecte precum:

- Independența lor față de conducere și capacitatea lor de a evalua acțiunile conducerii.
- Măsura în care înțeleg tranzacțiile de afaceri ale entității.
- Amploarea cu care evaluează măsura în care situațiile financiare sunt întocmite în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, inclusiv dacă situațiile financiare includ prezentările de informații adecvate.

...

*Componente ale controlului intern - Sistemul informațional, inclusiv procesele de afaceri aferente, relevante pentru raportarea financiară și comunicare*

Sistemul informațional, inclusiv procesele de afaceri aferente, relevante pentru raportarea financiară (a se vedea pct. 18).

...

A89a. Situațiile financiare pot conține informații care sunt obținute din afara registrelor generale și ale filialelor. Exemple de astfel de informații pot include:

- Informațiile obținute din contracte de leasing prezentate în situațiile financiare, cum ar fi opțiunile de reînnoire sau plăți viitoare de leasing.
- Informațiile prezentate în situațiile financiare, care sunt produse de către sistemul de management al riscului unei entități.
- Informațiile despre valoarea justă, produse de către experții conducerii și prezentate în situațiile financiare
- Informațiile prezentate în situațiile financiare, care au fost obținute din modele, sau din alte calcule utilizate pentru a dezvolta estimări recunoscute sau prezentate în situațiile financiare, inclusiv informații referitoare la datele și ipotezele de bază utilizate în aceste modele, precum:
  - Ipotezele elaborate pe plan intern, care pot afecta durata de viață utilă a unui activ; sau

- Date, precum ratele dobânzii, care sunt afectate de factori din afara controlului entității
- Informațiile prezentate în situațiile financiare cu privire la analize de sensibilitate derivate din modele financiare care demonstrează analizarea ipotezelor alternative de către conducere.
- Informațiile recunoscute sau prezentate în situațiile financiare, care au fost obținute din declarațiile fiscale ale unei entități și înregistrări.
- Informațiile prezentate în situațiile financiare, care au fost obținute în urma analizelor întocmite pentru a sprijini evaluarea conducerii asupra capacității entității de a-și continua activitatea, precum prezentările de informații, dacă există, legate de evenimente sau condiții care au fost identificate că pot genera îndoieli semnificative cu privire la capacitatea entității de a-și continua activitatea.<sup>17</sup>

A89b. Înțelegerea sistemului informațional relevant pentru raportarea financiară prevăzută de punctul 18 al acestui ISA (inclusiv înțelegerea aspectelor relevante ale acestui sistem cu privire la informațiile prezentate în situațiile financiare care sunt obținute din interiorul sau din afara registrelor generale și ale filialelor) este o chestiune ce ține de raționamentul profesional al auditorului. De exemplu, anumite valori sau prezentări de informații în situațiile financiare ale entității (precum prezentările de informații cu privire la riscul de credit, riscul de lichiditate și riscul de piață) se pot baza pe informații obținute din sistemul de gestionare a riscurilor entității. Cu toate acestea, auditorului nu i se solicită să înțeleagă toate aspectele sistemului de gestionare a riscurilor, și folosește raționamentul profesional pentru a determina înțelegerea necesară.

...

Considerente specifice entităților mici

A93. Sistemele informaționale și procesele de afaceri conexe relevante pentru raportarea financiară a entităților mici, inclusiv aspectele relevante ale acestui sistem cu privire la informațiile prezentate în situațiile financiare care sunt obținute din interiorul sau exteriorul registrelor generale și ale filialelor sunt este posibil să fie mai puțin sofisticate decât cele ale entităților mari, însă rolul lor este la fel de semnificativ. Entitățile mici în care există o implicare activă a conducerii pot să nu necesite descrieri detaliate ale procedurilor contabile, înregistrări contabile sofisticate sau politici scrise. Înțelegerea sistemelor informaționale ale entității relevant pentru raportarea financiară și a proceselor poate fi așadar mai ușoară într-un audit al entităților mai mici și poate depinde mai mult de interviu decât de revizuirea documentației. Nevoia de a obține o înțelegere rămâne, totuși, importantă.

<sup>17</sup> A se vedea punctele 19–20 din ISA 570 (Revizuit).

...

A99a. Activitățile de control relevante pentru audit pot include controale stabilite de conducere care tratează riscurile de denaturare semnificativă aferente prezentărilor de informații care nu sunt întocmite în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, în plus față de controalele care tratează riscurile legate de soldurile conturilor și tranzacții. Astfel de activități de control se pot referi la informațiile incluse în situațiile financiare care sunt obținute din afara registrelor generale și ale filialelor.

...

### **Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă**

*Evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivelul situațiilor financiare (a se vedea pctul. 25 (a))*

...

A119. Riscurile la nivelul situațiilor financiare pot deriva, în special, dintr-un mediu de control deficient (deși aceste riscuri pot fi, de asemenea, corelate cu alți factori, precum condițiile economice nefavorabile). De exemplu, deficiențele precum o lipsă de competență de management a conducerii sau o lipsă de supraveghere asupra întocmirii situațiilor financiare poate avea un efect mai grav asupra situațiilor financiare și pot prevedea un răspuns general din partea auditorului.

...

### **Utilizarea aserțiunilor**

A123. Pentru a ilustra că situațiile financiare sunt în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil, conducerea face aserțiuni, implicit sau explicit, cu privire la recunoașterea, evaluarea, și prezentarea claselor de tranzacții și evenimente, soldurilor conturilor diferitelor elemente ale situațiilor financiare și prezentărilor de informații.

A123a. Auditorul poate folosi aserțiunile așa cum se descrie mai sus, la punctul A124 (a) - (b) de mai jos sau le poate exprima în mod diferit cu condiția ca toate aspectele descrise mai sus mai jos să fi fost acoperite. De exemplu, auditorul poate alege să combine aserțiunile despre clasele de tranzacții și evenimente, și prezentările de informații aferente, cu afirmațiile referitoare la soldurile conturilor și prezentările de informații aferente.

### **Aserțiuni în legătură cu clasele de tranzacții, soldurile conturilor și prezentările aferente**

A124. Aserțiunile utilizate de auditor pentru a examina diferitele tipuri de denaturări potențiale care pot apărea se pot încadra în următoarele trei categorii și pot avea următoarele forme:

- (a) Aserțiuni cu privire la clasele de tranzacții și evenimente, și prezentările

de informații aferente, pentru perioada supusă auditului:

- (i) Apariție - tranzacții și evenimente care au fost înregistrate sau prezentate, au avut loc, și astfel de tranzacții și evenimente sunt caracteristice entității.
  - (ii) Exhaustivitate - toate tranzacțiile și evenimentele care ar fi trebuit să fie înregistrate au fost înregistrate, și toate prezentările de informații aferente, care ar fi trebuit incluse în situațiile financiare au fost incluse.
  - (iii) Acuratețe - valorile și alte date cu privire la tranzacțiile și evenimentele înregistrate au fost înregistrate corespunzător, iar prezentările de informații aferente au fost măsurate și descrise corespunzător.
  - (iv) Separare — tranzacțiile și evenimentele au fost înregistrate în perioada contabilă corectă.
  - (v) Clasificare - tranzacțiile și evenimentele au fost înregistrate în conturile adecvate.
  - (vi) Prezentare - tranzacțiile și evenimentele sunt agregate sau dezagregate adecvat și descrise clar, și prezentările de informații aferente sunt relevante și ușor de înțeles în contextul cerințelor cadrului de raportare financiară aplicabil.
- (b) Aserțiuni cu privire la soldurile conturilor și prezentările de informații aferente, la sfârșitul perioadei:
- (i) Existență - există active, datorii și participații în capitalurile proprii.
  - (ii) Drepturi și obligații - entitatea deține sau controlează drepturile asupra activelor, iar datoriile reprezintă obligațiile entității.
  - (iii) Exhaustivitate - toate activele, datoriile și participațiile la capitalul propriu care ar fi trebuit înregistrate au fost înregistrate, și toate prezentările de informații aferente care ar fi trebuit incluse în situațiile financiare au fost incluse.
  - (iv) Precizie, Evaluare și alocare - financiară și alte informații sunt dezvăluite în mod corect și la cantități corespunzătoare activele, datoriile și participațiile în capitalurile proprii au fost incluse în situațiile financiare la valorile corespunzătoare, și orice ajustări rezultate din evaluare sau alocare au fost înregistrate corespunzător, și prezentările de informații aferente au fost măsurate și descrise corespunzător.
  - (v) Clasificare - activele, datoriile și participațiile în capitalurile proprii au fost înregistrate în conturile corecte.

- (vi) Prezentarea - activele, datoriile și participațiile în capitalurile proprii sunt agregate sau dezagregate în mod corespunzător și descrise clar, și prezentările de informații aferente sunt relevante și ușor de înțeles în contextul cerințelor cadrului de raportare financiară aplicabil.
- (e) ~~Aserțiuni cu privire la prezentarea și prezentarea informațiilor:~~
- (i) ~~Apariție și drepturi și obligații - evenimentele, tranzacțiile și alte aspecte prezentate au avut loc și sunt caracteristice entității.~~
  - (ii) ~~Exhaustivitate - toate prezentările care ar fi trebuit incluse în situațiile financiare au fost incluse.~~
  - (iii) ~~Clasificare și inteligibilitate - informațiile financiare sunt descrise și ilustrate corespunzător, iar prezentările sunt exprimate clar.~~
  - (iv) ~~Acuratețe și evaluare - Informațiile financiare și alte informații sunt prezentate corespunzător și la valorile adecvate.~~

#### Aserțiuni în legătură cu alte prezentari de informații

A124a. Aserțiunile descrise la punctul A124 ( a ) - ( b ) de mai sus, adaptate după caz, pot fi, de asemenea, utilizate de către auditor la examinarea diferitelor tipuri de denaturări potențiale care pot apărea în prezentările de informații care nu sunt direct legate de clase înregistrate de tranzacții, evenimente sau solduri ale conturilor. Ca un exemplu al unei astfel de prezentări, entității i se poate solicita să își descrie expunerea la riscurile generate de instrumentele financiare, inclusiv modul în care apar riscurile; obiectivele, politicile și procesele de gestionare a riscurilor; și metodele utilizate pentru măsurarea riscurilor.

~~A125. Auditorul poate utiliza aserțiunile descrise mai sus sau le poate exprima în mod diferit, cu condiția ca toate aspectele descrise mai sus să fie acoperite. De exemplu, auditorul poate alege să combine aserțiunile referitoare la tranzacții și evenimente cu aserțiunile referitoare la soldurile conturilor. [Mutat la punctul A123a]~~

...

*Procesul de identificare a riscurilor de denaturare semnificativă (a se vedea pct. 26(a))*

A127. Informațiile acumulate prin efectuarea de proceduri de evaluare a riscului, inclusiv probele de audit obținute din evaluarea proiectării controalelor și din determinarea măsurii în care ele au fost implementate, sunt utilizate ca probe de audit pentru a susține evaluarea riscurilor. Evaluarea riscurilor determină natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor de audit subsecvente care urmează a fi efectuate. În identificarea riscurilor de denaturare semnificativă a



situațiilor financiare, auditorul exercită scepticismul profesional, în conformitate cu ISA 200.<sup>18</sup>

A128. Anexa 2 oferă exemple de condiții și evenimente care pot indica existența riscurilor de denaturare semnificativă, inclusiv riscurile de denaturare semnificativă referitoare la prezentările de informații.

A128a. Așa cum s-a explicat în ISA 320,<sup>19</sup> pragul de semnificație și riscul de audit sunt luate în considerare la identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă a claselor de tranzacții, soldurilor conturilor și prezentărilor de informații. Determinarea de către auditor a pragului de semnificație este o chestiune de raționament profesional și este afectată de percepția de către auditor a nevoilor de raportare financiară ale utilizatorilor situațiilor financiare.<sup>20</sup>

A128b. Examinarea de către auditor a prezentărilor de informații din situațiile financiare când identificarea riscurilor include prezentări cantitative și calitative, a căror denaturare ar putea fi semnificativă (de exemplu, în general, denaturările sunt considerate a fi semnificative dacă acestea ar putea fi de așteptat, în mod rezonabil, că vor influența deciziile economice ale utilizatorilor luate pe baza situațiilor financiare în ansamblu). În funcție de circumstanțele entității și de misiune, exemplele de prezentări de informații care vor avea aspecte calitative și care pot fi relevante la evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă includ prezentări despre:

- Lichidități și angajamente privind datorile unei entități aflate în dificultate financiară.
- Evenimente sau circumstanțe care au dus la recunoașterea unei pierderi din deprecieri.
- Sursele principale de incertitudine a estimării, inclusiv ipoteze cu privire la viitor.
- Natura unei modificări a politicii contabile, precum și alte prezentări relevante prevăzute de cadrul de raportare financiară aplicabil, în cazul în care, de exemplu, se preconizează ca noile cerințe de raportare financiară să aibă un impact semnificativ asupra poziției financiare și a performanței financiare a entității.
- Acordurile de plată pe bază de acțiuni, inclusiv informații cu privire la modul în care sumele recunoscute au fost determinate, și alte prezentări relevante.
- Părțile afiliate și tranzacțiile cu părțile afiliate.

<sup>18</sup> ISA 200, Obiective generale ale auditorului independent Ași desfășurarea unui audit în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit, punctul 15

<sup>19</sup> ISA 320, Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit, punctul A1

<sup>20</sup> ISA 320, punctul 4

- Analiza sensibilității, inclusiv efectele modificărilor ipotezelor folosite în tehnicile de evaluare ale entității, destinate să permită utilizatorilor să înțeleagă incertitudinea de măsurare care stă la baza unei valori înregistrate sau prezentate.

#### Considerente specifice entităților mici

A128c. Prezentările de informații din situațiile financiare ale entităților mici pot fi mai puțin detaliate sau mai puțin complexe (de exemplu, unele cadre de raportare financiară permit entităților mici să furnizeze mai puține prezentări de informații în situațiile financiare). Cu toate acestea, acest lucru nu scutește auditorul de responsabilitatea de a obține o înțelegere a entității și mediului său, inclusiv a controlului intern, așa cum se referă la în măsura în care se referă la prezentările de informații.

#### Denaturări semnificative

A131a. Denaturările potențiale ale situațiile individuale și prezentările de informații pot fi considerate a fi semnificative având în vedere dimensiunea, natura sau circumstanțele. (a se vedea pct. 26(d))

...

## **Anexa 2**

(a se vedea pct. A40, A128)

### **Condiții și evenimente care pot indica riscuri de denaturare semnificativă**

Următoarele sunt exemple de condiții și evenimente care pot indica existența unor riscuri de denaturare semnificativă a situațiilor financiare. Exemplele furnizate acoperă o gamă largă de condiții și evenimente; totuși, nu toate condițiile și evenimentele sunt relevante pentru fiecare misiune de audit și exemplelor nu este neapărat completă.

- Operațiuni în regiuni care sunt instabile din punct de vedere economic, de exemplu, țări în care există o devalorizare semnificativă a monedei sau economii puternic hiper-inflaționiste.
- Operațiuni expuse piețelor volatile, de exemplu, tranzacționarea contractelor futures.
- Operațiuni care sunt supuse unei reglementări foarte complexe.
- Aspecte legate de continuitatea activității și lichiditate, inclusiv pierderea clienților importanți.
- Constrângeri cu privire la disponibilitatea de capital și credit.
- Modificări ale sectorului în care activează entitatea.
- Modificări ale lanțului de aprovizionare.

- Dezvoltarea sau oferirea de noi produse sau servicii sau trecerea la noi sectoare de activitate.
- Extinderea în noi locații.
- Modificări ale entității, precum mari achiziții sau reorganizări sau alte evenimente neobișnuite.
- Entități sau segmente de activitate care pot fi vândute.
- Existența unor alianțe și asocieri în participație complexe.
- Utilizarea datelor financiare extra-bilanțiere, a entităților cu scop special și a altor acorduri financiare complexe.
- Tranzacții semnificative cu părțile afiliate.
- Lipsa personalului cu abilități contabile și de raportare financiară adecvate.
- Modificări cu privire la personalul principal inclusiv plecări ale cadrelor principale din conducere.
- Deficiențe în controlul intern, în special cele neabordate de către conducere.
- Stimulente pentru conducere și angajați de a se angaja în raportare financiară frauduloasă.
- Inconsecvențele dintre strategia informatică a entității și strategiile sale de afaceri.
- Modificări ale mediului IT.
- Instalarea de noi sisteme IT semnificative aferente raportării financiare.
- Interviewări cu privire la operațiunile sau rezultatele financiare ale entității efectuate de către autoritățile de reglementare sau guvernamentale.
- Denaturări anterioare, istoricul erorilor sau un volum semnificativ de ajustări la sfârșitul perioadei.
- Un volum semnificativ de tranzacții care ies din rutină sau nesistematice inclusiv tranzacții inter-companii și tranzacții mari privind veniturile la sfârșitul perioadei.
- Tranzacții care sunt înregistrate pe baza intenției conducerii, de exemplu, refinanțarea datoriilor, activele care urmează a fi vândute și clasificarea titlurilor de valoare deținute în vederea tranzacționării. Aplicarea noilor norme contabile.
- Aplicarea noilor reglementări contabile.
- Evaluări contabile care implică procese complexe.
- Evenimente sau tranzacții care implică o incertitudine de evaluare semnificativă, inclusiv estimările contabile și prezentările aferente.

- Omiterea sau disimularea de informații semnificative în prezentările de informații.
- Litigii pe rol și datorii contingente, de exemplu, garanții comerciale, garanții financiare și măsuri de remediere a mediului.

## **ISA 320, *Pragul de semnificație în planificarea și desfășurarea unui audit***

### **Introducere**

...

### **Pragul de semnificație în contextul unui audit**

...

6. În planificarea auditului, auditorul exercită raționamente cu privire la dimensiunea denaturărilor care vor fi considerate semnificative. Aceste raționamente oferă o bază pentru:
  - (a) Determinarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de evaluare a riscului;
  - (b) Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă; și
  - (c) Determinarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor de audit subsecvente.

Pragul de semnificație determinat în momentul planificării auditului nu stabilește neapărat o valoare sub care denaturările necorectate, individual sau cumulat, vor fi evaluate întotdeauna ca fiind nesemnificative. Circumstanțele aferente anumitor denaturări l-ar putea face pe auditor să le evalueze drept semnificative chiar dacă se află sub pragul de semnificație. ~~Deși~~ ~~Nu~~ este practică elaborarea de proceduri de audit pentru detectarea tuturor denaturărilor care ar putea fi semnificative doar datorită naturii lor. Cu toate acestea, examinarea naturii denaturării potențiale a prezentărilor de informații este relevantă pentru proiectarea procedurilor de audit în vederea tratării riscurilor de denaturare semnificativă<sup>21</sup>. Mai mult, atunci când se evaluează efectul asupra situațiilor financiare ale tuturor denaturărilor necorectate, auditorul ia în considerare nu doar dimensiunea, ci și natura denaturărilor necorectate și circumstanțele particulare aparte în care acestea s-au produs, ~~atunci când evaluează efectul acestora asupra situațiilor financiare.~~<sup>22</sup> (a se vedea pct.A1a)

...

<sup>21</sup> A se vedea ISA 315 (Revizuit), *Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său*, punctele A128a–A128b.

<sup>22</sup> ISA 450, punctul A16

## Aplicare și alte materiale explicative

### Pragul de semnificație în contextul unui audit (a se vedea pct. 6)

A1a. Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă<sup>23</sup> implică utilizarea raționamentului profesional pentru a identifica acele clase de tranzacții, solduri ale conturilor și prezentări, inclusiv prezentările de informații calitative, a căror denaturare ar putea fi semnificativă (de exemplu, în general, denaturările sunt considerate a fi semnificative dacă se preconizează, în mod rezonabil, că acestea vor influența deciziile economice ale utilizatorilor, luate pe baza situațiilor financiare în ansamblu). Atunci când se analizează dacă denaturările din prezentările calitative ar putea fi semnificative, auditorul poate identifica factori relevanți precum:

- Circumstanțele entității în cadrul perioadei (de exemplu, se poate ca entitatea să fi efectuat o combinație de întreprinderi semnificativă în cursul perioadei)
- Cadrul de raportare financiară aplicabil, inclusiv modificări ale acestuia (de exemplu, un nou standard de raportare financiară poate solicita noi prezentări calitative, care sunt semnificative pentru entitate).
- Prezentări calitative, care sunt importante pentru utilizatorii situațiilor financiare, dată fiind natura unei entități (de exemplu, prezentările de informații privind riscul de lichiditate ar putea fi importante pentru utilizatorii situațiilor financiare ai unei instituții financiare).\*

...

### **Determinarea pragului de semnificație și a pragului de semnificație funcțional în momentul planificării auditului**

...

*Nivelul sau nivelurile pragurilor de semnificație pentru anumite clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări (a se vedea pct. 10)*

A10. Factorii care pot indica existența uneia sau mai multor clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări pentru care există denaturări în sume mai mici decât pragul de semnificație stabilit la nivelul situațiilor financiare ca întreg și care ar putea, în mod rezonabil, să influențeze deciziile economice ale utilizatorilor, luate în baza situațiilor financiare, includ:

- Dacă legea, reglementările sau cadrul de raportare financiară aplicabil afectează așteptările utilizatorilor cu privire la evaluarea sau prezentarea

<sup>23</sup> ISA 315 (Revizuit), punctul 25, solicită auditorului să identifice și să evalueze riscul de denaturare semnificativă la situația financiară și nivelul aserțiunilor.

\* Când amendamentele de conformitate intră în vigoare, acest punct va deveni punctul A2 și toate punctele următoare vor fi renumerotate în consecință.

anumitor elemente (de exemplu, tranzacții cu părți afiliate, ~~precum și~~ remunerația conducerii și a persoanelor responsabile cu guvernarea, și analiza sensibilității pentru estimările contabile ale valorii juste cu o incertitudine ridicată a estimării).

- Prezentările cheie în legătură cu sectorul de activitate în care entitatea își desfășoară activitatea (de exemplu, costuri de cercetare și dezvoltare pentru o companie farmaceutică).
- Dacă atenția se concentrează pe un anumit aspect al activității entității, care este prezentat separat în situațiile financiare (de exemplu, ~~o întreprindere nou achiziționată~~ prezentări cu privire la segmente sau la o combinație de întreprinderi semnificativă).

## **ISA 330, Răspunsul auditorului la riscurile evaluate**

### **Cerințe**

...

#### *Proceduri de fond*

...

Proceduri de fond corespunzătoare procesului de definitivare a situațiilor financiare

20. Procedurile de fond ale auditorului trebuie să includă următoarele proceduri de audit corespunzătoare procesului de definitivare a situațiilor financiare:
  - (a) Concordanța sau reconcilierea informațiilor ~~îdin~~ situațiilor ~~lor~~ financiare cu înregistrările contabile ce stau la baza acestora, inclusiv acceptarea sau reconcilierea informațiilor în prezentări, indiferent dacă aceste informații sunt obținute din interiorul sau din afara registrelor generale și ale filialelor; și
  - (b) Examinarea înregistrărilor contabile și a altor ajustări efectuate în timpul procesului de întocmire a situațiilor financiare. (a se vedea pct. A52)

...

### **Caracterul adecvat al prezentării și descrierii situațiilor financiare**

24. Auditorul trebuie să efectueze proceduri de audit pentru a evalua dacă prezentarea generală a situațiilor financiare, ~~inclusiv descrierile aferente,~~ sunt în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. La efectuarea acestei evaluări, auditorul trebuie să ia în considerare dacă situațiile financiare sunt prezentate într-o manieră care să reflecte adecvat:

- Clasificarea și descrierea informațiilor financiare și tranzacțiile, evenimentele și condițiile care stau la baza lor; și
- Prezentarea, structura și conținutul situațiilor financiare. (a se vedea pct. A59)

...

**Documentația**

...

30. Documentația auditorului trebuie să demonstreze faptul că informațiile din situațiile financiare sunt în concordanță sau sunt reconciliate cu înregistrările contabile ce stau la baza acestora, inclusiv acceptarea sau reconcilierea prezentărilor de informații, dacă aceste informații sunt obținute din interiorul sau din afara registrelor generale și ale filialelor.

\* \* \*

**Aplicare și alte materiale explicative**

...

**Proceduri de audit ca răspuns la riscurile evaluate de denaturare semnificativă la nivel aserțiunilor****Plasarea în timp**

...

A13. În plus, anumite proceduri de audit pot fi efectuate numai la sau după sfârșitul perioadei, de exemplu:

- Convenirea sau Reconcilierea informațiilor din situațiile financiare cu înregistrările contabile, inclusiv elasele de tranzații, soldurile conturilor și convenirea sau reconcilierea prezentărilor, eu evidențele contabile implicite, inclusiv dacă este cazul acele înregistrari care sunt indiferent dacă aceste informații sunt obținute din interiorul sau din afara registrelor generale și ale filialelor;
- Examinarea ajustărilor efectuate în timpul întocmirii situațiilor financiare; și
- Proceduri ca răspuns la riscul ca, la sfârșitul perioadei, entitatea să se fi implicat în contracte neadecvate de vânzări, sau ca tranzacțiile să nu fi fost finalizate.

A14. Alți factori relevanți care influențează analizarea de către auditor a momentului în care se efectuează procedurile de audit includ următoarele:

- Mediul de control.
- Momentul în care sunt disponibile informațiile relevante (de exemplu, faptul că fișierele electronice ar putea fi ulterior suprascrise sau că procedurile ce trebuie observate pot avea loc numai la anumite momente).

- Natura riscului (de exemplu, dacă există un risc ca veniturile să fie supraevaluate pentru a îndeplini unele așteptări privind rezultatele, prin crearea ulterioară a unor contracte false de vânzări, auditorul ar putea dori să examineze contractele disponibile la data de sfârșit a perioadei).
- Perioada sau data la care se referă probele de audit.
- Momentul întocmirii situațiilor financiare, în special pentru acele prezentări care furnizează explicații suplimentare cu privire la valorile înregistrate în situația poziției financiare, situația rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii sau în situația fluxurilor de trezorerie.

...

*Proceduri de fond* (A se vedea: Pct. 18)

...

Proceduri de fond legate de procesul de definitivare a situațiilor financiare [a se vedea pct. 20 ~~litera (b)~~]

A52. Natura, precum și amploarea, procedurilor de fond ale auditorului în legătură cu procesul de definitivare a situațiilor financiare ~~examinării înregistrărilor contabile și a altor ajustări~~ depind de natura și complexitatea procesului de raportare financiară al entității și de riscurile de denaturare semnificativă aferente.

...

**Caracterul adecvat al prezentării și ~~descrierii~~ situațiilor financiare** (a se vedea pct. 24)

A59. Evaluarea ~~generale~~ adecvată a prezentării, dispunerea și conținutul situațiilor financiare, inclusiv a descrierilor aferente, ~~se referă la măsura în care situațiile financiare separate sunt prezentate într-o manieră care reflectă clasificarea și descrierea adecvată a informațiilor financiare, precum și forma, structura și conținutul situațiilor financiare și a notelor anexate acestora.~~ Aceasta include, de exemplu, luarea în considerare a terminologiei folosite în conformitate cu cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil, suma nivelului detaliilor date furnizate, clasificarea elementelor în situații, agregarea și dezagregarea valorilor precum și bazele valorilor stabilite.

## **ISA 450, Evaluarea denaturărilor identificate pe parcursul auditului**

### **Definiții**

- În contextul ISA-urilor, următorii termeni au înțelesurile atribuite mai jos:
  - Denaturare – O diferență între suma raportată, clasificarea, prezentarea sau descrierea unui element ~~raportat~~ în situațiile financiare și suma, clasificarea, prezentarea, sau descrierea care este prevăzută pentru ca elementul să fie în



conformitate cu un cadru de raportare financiară aplicabil. Denaturările pot apărea ca urmare a erorii sau fraudei. (a se vedea pct. A1)

Atunci când auditorul exprimă o opinie cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt prezentate fidel, sub toate aspectele semnificative, sau oferă o imagine corectă și fidelă, denaturările includ, de asemenea, și acele ajustări ale sumelor, clasificărilor, prezentărilor sau descrierilor care, în opinia auditorului, sunt necesare pentru ca situațiile financiare să fie prezentate fidel, sub toate aspectele semnificative, sau să ofere o imagine corectă și fidelă.

\* \* \*

## Aplicare și alte materiale explicative

### Definiția denaturării [a se vedea pct. 4 (a)]

A1. Denaturările pot rezulta din:

- (a) O lipsă a acurateței în strângerea sau procesarea de informații pe baza cărora sunt întocmite situațiile financiare;
- (b) O omisiune a unei sume sau a unei prezentări, inclusiv prezentările de informații inadecvate sau incomplete, precum și acele prezentări necesare pentru a îndeplini obiectivele de prezentare ale anumitor cadre de raportare financiară, după caz;<sup>24</sup>
- (c) O estimare contabilă incorectă rezultată din omiterea sau interpretarea evident greșită a faptelor; și
- (d) Raționamente ale conducerii cu privire la estimările contabile pe care auditorul nu le consideră a fi rezonabile sau selectarea și aplicarea de politici contabile pe care auditorul le consideră a fi inadecvate;
- (e) O clasificare, agregare sau dezagregare inadecvată a informațiilor; și
- (f) Pentru situațiile financiare întocmite în conformitate cu un cadru de prezentare fidelă, omiterea unei prezentări necesare pentru ca situațiile financiare să realizeze o prezentare fidelă dincolo de prezentările de informații solicitate de cadru.<sup>25</sup>

<sup>24</sup> De exemplu, Standardul Internațional de Raportare Financiară 7 ( IFRS ), *Instrumente financiare: Prezentări de informații*, prevede la punctul 42H că „o entitate trebuie să prezinte orice informații suplimentare pe care le consideră necesare pentru îndeplinirea obiectivelor de informare la punctul ...”

<sup>25</sup> De exemplu, IFRS prevede ca o entitate să furnizeze prezentări de informații suplimentare atunci când respectarea cerințelor specifice din IFRS-uri este insuficientă pentru a permite utilizatorilor să înțeleagă impactul tranzacțiilor specifice, a altor evenimente și condiții asupra poziției financiare și a performanței financiare a entității (Standardul Internațional de Contabilitate 1, *Prezentarea situațiilor financiare*, punctul 17 litera (c) ).

Exemple de denaturări rezultate ca urmare a fraudei sunt furnizate în ISA 240.<sup>26</sup>

### Cumularea denaturărilor identificate (a se vedea pct. 5)

#### “Evident ne semnificativ”

A2. ~~Auditorul poate desemna o valoare sub care denaturările ar fi evident ne semnificative și nu ar necesita cumulare ca urmare a faptului că auditorul se așteaptă că respectiva cumulare a unor asemenea sume nu ar avea, în mod clar, un efect semnificativ asupra situațiilor financiare. Punctul 5 al acestui ISA prevede ca auditorul să cumuleze denaturările identificate pe parcursul auditului, altele decât cele care sunt evident ne semnificative.~~ Evident ne semnificativ” nu este o expresie sinonimă cu “ne semnificativ.” Aspectele Denaturările care sunt evident ne semnificative vor avea o magnitudine cu totul diferită (mai mică), sau de o natură cu totul diferită decât cele care ar fi determinat să fie semnificative, decât pragul de semnificație stabilit în conformitate cu ISA 320 , și vor fi aspecte și vor fi denaturări, care sunt în mod clar lipsite de importanță, fie că sunt luate fiecare în parte sau cumulat, fie că sunt judecate în baza oricărui criteriu de mărime, natură sau circumstanțe. Atunci când există incertitudini cu privire la măsura în care unul sau mai multe elemente sunt evident ne semnificative, aspectul denaturarea nu este considerată a fi evident ne semnificativă.

#### Denaturările situațiilor individuale

A2a. Auditorul poate desemna o valoare sub care denaturările sumelor din situațiile individuale ar fi evident ne semnificative, și nu ar trebui să fie cumulate deoarece auditorul se așteaptă ca astfel de valori cumulate să nu aibă, în mod clar, un efect semnificativ asupra situațiilor financiare. Cu toate acestea, denaturările valorilor care depășesc valoarea desemnată sunt cumulate, așa cum prevede punctul 5 din prezentul ISA. Mai mult, denaturările referitoare la valori pot să nu fie evident ne semnificative atunci când sunt analizate pe criterii de natură sau circumstanțe, și, dacă nu, sunt cumulate, așa cum prevede punctul 5 din prezentul ISA.\*

#### Denaturările din prezentările de informații

A2b. Denaturările din prezentările de informații pot fi, de asemenea evident ne semnificative luate individual sau cumulat, și indiferent dacă sunt analizate după orice criteriu de mărime, natură sau circumstanțe. Denaturările din prezentările de informații care nu sunt evident ne semnificative sunt, de asemenea, cumulate pentru a ajuta auditorul în evaluarea efectului acestor denaturări asupra prezentărilor relevante și a situațiilor financiare în

<sup>26</sup> ISA 240, *Responsabilitățile auditorului privind fraudă în cadrul unui audit al situațiilor financiare*, punctele A1–A6

\* Când amendamentele de conformitate intră în vigoare, acest punct va deveni punctul A3 și toate punctele următoare vor fi renumerotate în consecință.

ansamblul lor. Punctul A13a al acestui ISA oferă exemple în care denaturările din prezentările de informații calitative pot fi semnificative.

### *Cumularea de denaturări*

A2c. Denaturările, prin natură sau circumstanțe, cumulate așa cum se descrie la punctele A2a - A2b, nu pot fi adunate împreună așa cum este posibil în cazul unor denaturări ale sumelor. Cu toate acestea, auditorului i se solicită la punctul 11 al acestui ISA să evalueze acele denaturări în mod individual și în total (adică, împreună cu alte denaturări), pentru a determina dacă sunt semnificative.

A3. Pentru a-l ajuta pe auditor la evaluarea efectului denaturărilor cumulate pe parcursul auditului și la comunicarea denaturărilor conducerii și persoanelor responsabile cu guvernanta, poate fi util să se facă o distincție între denaturări efective, denaturări legate de raționament și denaturări proiectate:

- Denaturările efective sunt denaturările cu privire la care nu există niciun dubiu.
- Denaturările legate de raționament sunt diferențe care rezultă din raționamentele conducerii, inclusiv cele cu privire la recunoașterea, evaluarea, prezentarea și descrierea în situațiile financiare (inclusiv estimări contabile pe care auditorul nu le considera a fi rezonabile, sau din selectarea sau aplicarea de politici contabile) pe care auditorul le consideră nerezonabile sau inadecvate.
- Denaturările proiectate sunt cea mai bună estimare a auditorului cu privire la denaturările în populații, care implică proiecția denaturărilor detectate în eșantioanele de audit asupra întregii populații din care au fost selectate eșantioanele. Îndrumări cu privire la denaturările proiectate și evaluarea rezultatelor sunt prezentate în ISA 530.<sup>27</sup>

...

### **Comunicarea și corectarea denaturărilor** (a se vedea pct. 8-9)

A7. Comunicarea în timp util a denaturărilor către nivelul adecvat de conducere este importantă, deoarece îi permite conducerii să evalueze dacă elementele clasele de tranzacții, soldurile conturilor și prezentările sunt denaturate ~~reprezintă denaturări~~, să îl informeze pe auditor în situația în care nu este de acord cu acesta, și să ia măsuri, după caz. De regulă, nivelul adecvat de conducere este acela care are responsabilitatea și autoritatea să evalueze denaturările și să ia măsurile necesare.

...

### **Evaluarea efectului denaturărilor necorectate** (a se vedea pct. 10-11)

...

<sup>27</sup> ISA 530, *Eșantionarea în audit*, punctele 14-15

A13. Fiecare denaturare individuală a unei valori este analizată în vederea evaluării efectului său asupra claselor de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări relevante, inclusiv pentru a evalua dacă nivelul pragului de semnificație pentru acea clasă de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări, dacă există, a fost depășit.

A13a. În plus, fiecare denaturare individuală a unei prezentări calitative este luată în considerare la evaluarea efectului său asupra prezentării(lor) relevante, precum și a efectului general asupra situațiilor financiare în ansamblu. Determinarea dacă (o) denaturare(denaturările) dintr-o prezentare calitativă este semnificativă, în contextul cadrului de raportare financiară aplicabil și al circumstanțelor specifice entității, este o chestiune care implică exercitarea raționamentului profesional. Exemple în cazul în care aceste denaturări pot fi semnificative includ:

- Descrieri eronate sau incomplete de informații cu privire la obiectivele, politicile și procesele de gestionare a capitalului pentru entitățile cu activități de asigurare și bancare.
- Omiterea de informații despre evenimentele sau circumstanțele care au dus la o pierdere din depreciere (de exemplu, un declin semnificativ pe termen lung a cererii pentru un metal sau o marfă) într-o entitate cu operațiuni miniere.
- Descrierea incorectă a unei politici contabile referitoare la un element important în situația poziției financiare, situația rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii sau în situația fluxurilor de trezorerie.
- Descrierea inadecvată a sensibilității unui curs de schimb într-o entitate care desfășoară activități de tranzacționare internaționale.\*

A13b. Pentru a determina dacă denaturările, prin natura lor necorectate, sunt semnificative, așa cum prevede punctul 11 al acestui ISA, auditorul examinează denaturările necorectate în sume și prezentări. Astfel de denaturări pot fi considerate semnificative, fie individual, fie luate în combinație cu alte denaturări. De exemplu, în funcție de denaturările identificate în prezentările de informații, auditorul poate examina dacă:

- (a) Erorile identificate sunt persistente sau grave; sau
- (b) Un număr de denaturări identificate sunt relevante pentru același aspect, și examinate cumulativ pot afecta înțelegerea utilizatorilor cu privire la acel aspect.

Această examinare a denaturărilor cumulate este, de asemenea, utilă atunci când se evaluează situațiile financiare în conformitate cu punctul 13(d) al ISA

---

\* Când amendamentele de conformitate intră în vigoare, prezentul punct va deveni punctul A14 și toate punctele următoare vor fi renumerotate în consecință.

700 (Revizuit),<sup>28</sup> care prevede ca auditorul să examineze dacă prezentarea generală a situațiilor financiare a fost compromisă prin includerea unor informații care nu sunt relevante sau că disimulează o înțelegere corectă a aspectelor prezentate.

...

### **Evaluarea efectului denaturărilor necorectate** (a se vedea pct. 10-11)

A16. Circumstanțele legate de anumite denaturări îl pot determina pe auditor să le evalueze ca fiind semnificative, în mod individual sau atunci când sunt luate în considerare împreună cu alte denaturări cumulate pe parcursul auditului, chiar dacă acestea sunt mai scăzute decât pragul de semnificație pentru situațiile financiare ca întreg. Circumstanțele care pot afecta evaluarea includ măsura în care denaturarea:

...

- Afectează alte informații care vor fi comunicate care urmează să fie incluse în raportul anual al entității în documente care conțin situațiile financiare auditate (de exemplu informații ce urmează a fi incluse într-o „Discuție și analiză cu membrii conducerii” sau într-o „Revizuire operațională și financiară”) despre care se poate aștepta, în mod rezonabil, că va influența deciziile economice ale utilizatorilor situațiilor financiare. ISA 720 (Revizuit)<sup>29</sup> tratează responsabilitățile auditorului referitoare la examinarea alte informații, cu privire la care auditorul nu are nici o obligație de raportare, în documente care conțin situațiile financiare auditate.

A17. ISA 240<sup>30</sup> explică modul în care implicațiile unei denaturări care este, sau poate fi, rezultatul unei fraude ar trebui luate în considerare în relație cu alte aspecte ale auditului, chiar dacă mărimea denaturării nu este semnificativă în raport cu situațiile financiare. În funcție de circumstanțe, denaturările din prezentările de informații ar putea fi, de asemenea, un indicator de fraudă și, de exemplu, pot fi generate de:

- Prezentări care induc în eroare ce au rezultat dintr-un subiectivism în raționamentele conducerii; sau
- Prezentări extensiv duplicative sau neinformative care sunt menite să disimuleze o înțelegere corectă a aspectelor din situațiile financiare.

Atunci când se analizează implicațiile denaturărilor asupra claselor de tranzacții, soldurilor conturilor și prezentărilor, auditorul își exercită scepticismul profesional, în conformitate cu ISA 200.<sup>31</sup>

<sup>28</sup> ISA 700 (Revizuit), *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*

<sup>29</sup> ISA 720 (Revizuit), *Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații în Documente Ce conțin situații financiare auditate*

<sup>30</sup> ISA 240, punctul 35

<sup>31</sup> ISA 200, punctul 15

## ISA 500, *Probe de audit*

### Definiții

5. În contextul standardelor ISA, următorii termeni au semnificațiile atribuite mai jos:
- (c) Probe de audit – Informațiile utilizate de auditor pentru emiterea de concluzii pe care se bazează opinia auditorului. Probele de audit includ atât informațiile cuprinse în înregistrările contabile pe care se bazează situațiile financiare, cât și ~~alte~~ informații obținute din alte surse.

## ISA 510, *Misiuni de audit inițiale – solduri inițiale*

### Anexă

(a se vedea pct. A8)

### Exemple de rapoarte cu opinii modificate ale auditorilor

Notă: În cadrul acestor exemple de rapoarte ale auditorilor, secțiunea referitoare la Opinie a fost poziționată prima, în conformitate cu ISA 700 (Revizuit), și secțiunea Baza pentru opinie este poziționată imediat după secțiunea referitoare la Opinie. De asemenea, prima și ultima propoziție care a fost inclusă în secțiunea existentă privind responsabilitățile auditorului este acum subsumată ca parte a noii secțiuni Baza pentru opinie.

#### Exemplul 1:

În contextul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele ~~Circumstanțele descrise la punctul A8(a) includ următoarele:~~

- Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități cotate care utilizează un cadru prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică ISA 600<sup>32</sup> nu se aplică).
- Situațiile financiare sunt întocmite de către conducerea entității, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri) (cadru de raportare cu scop general).
- Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210.<sup>33</sup>
- Auditorul nu a observat inventarierea stocurilor fizice la începutul perioadei curente și nu a putut obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la soldurile inițiale ale stocurilor.

<sup>32</sup> ISA 600, *Considerente speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)*

<sup>33</sup> ISA 210, *Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit*

- Efectele posibile ale incapacității de a obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la soldurile inițiale ale stocurilor sunt considerate a fi semnificative, dar nu grave pentru performanța financiară și fluxurile de trezorerie ale entității.<sup>34</sup>
- Poziția financiară la sfârșitul anului este prezentată fidel.
- În această jurisdicție specifică, legile și reglementările îi interzic auditorului să exprime o opinie cu rezerve cu privire la performanța financiară și la fluxurile de trezorerie și o opinie nemodificată cu privire la poziția financiară.
- Cerintele etice relevante care se aplică auditului sunt cele ale jurisdicției.
- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul concluzionează că nu există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții, care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea, în conformitate cu ISA 570 (Revizuit).<sup>35</sup>
- Auditorului nu i se solicită, și nici nu a decis, să comunice aspecte cheie de audit în conformitate cu ISA 701.<sup>36</sup>
- Auditorul a obținut toate celelalte informații înainte de data raportului auditorului și nu a identificat deocamdată o denaturare semnificativă a altor informații.
- Sunt prezentate cifrele corespondente și situațiile financiare ale perioadei anterioare au fost auditate de către auditorul anterior. Auditorului nu îi este interzis prin lege sau reglementări să se refere la raportul auditorului precedent asupra cifrelor corespondente și a decis să facă acest lucru.
- Persoanele responsabile de supravegherea situațiilor financiare sunt diferite de cele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare.
- În plus față de auditul situațiilor financiare, auditorul are și alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația locală.

<sup>34</sup> Dacă efectele posibile, potrivit raționamentului auditorului, ar fi considerate semnificative și grave pentru performanța financiară și fluxurile de trezorerie ale entității, auditorul și-ar declara imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la performanța financiară și fluxurile de trezorerie

<sup>35</sup> ISA 570 (Revizuit), *Continuitatea activității*

<sup>36</sup> ISA 701, *Comunicarea aspectelor cheie de audit în raportul auditorului independent*

## RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către Acționarii Companiei ABC [sau Către Alt Destinatar Adecvat]

### Report cu privire la auditul situațiilor financiare<sup>37</sup>

#### Opinie cu rezerve

Am auditat situațiile ~~financiare~~ financiare ale companiei ABC (Compania), 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 notele la situațiile financiare, inclusiv un sumar al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative.

În opinia noastră, cu excepția posibilelor efecte ale aspectului descris în secțiunea paragraful Baza pentru opinia cu rezerve din raportul nostru, situațiile financiare anexate prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative (*sau oferă o imagine corectă și fidelă cu privire la*) poziția financiară a Companiei ABC la data de 31 decembrie 20X1, și (la) performanța financiară și fluxurile sale de trezorerie aferente exercițiului încheiat la acea dată, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri).

#### Baza pentru opinia cu rezerve

Noi am fost numiți drept auditori ai companiei la 30 iunie 20X1 și deci, nu am observat inventarierea stocurilor fizice la începutul exercițiului. Nu am putut să ne convingem, prin alte mijloace alternative, cu privire la cantitățile stocurilor deținute la 31 decembrie 20X0. Din moment ce stocurile inițiale intră în stabilirea performanței financiare și a fluxurilor de trezorerie, nu am putut determina măsura în care ar fi putut fi necesare ajustări din perspectiva profitului aferent exercițiului financiar raportat în situația rezultatului global și a fluxurilor nete de trezorerie din activitățile de exploatare raportate în situația fluxurilor de trezorerie.

Am desfășurat auditul nostru în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA). Responsabilitățile noastre în baza acestor standarde sunt descrise detaliat în secțiunea Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare din raportul nostru. Suntem independenți față de Companie, conform cerințelor etice care sunt relevante pentru auditul nostru al situațiilor financiare din [jurisdicția], și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități etice, conform acestor cerințe. Credem că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră de audit cu rezerve.

---

<sup>37</sup> Subtitlul „Report cu privire la auditul situațiilor financiare” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu „Report cu privire la alte dispoziții legale și de reglementare” nu este aplicabil.



## Alte aspecte

Situațiile financiare ale Companiei ABC aferente exercițiului încheiat la 31 decembrie 20X0 au fost auditate de către un alt auditor, care a exprimat o opinie nemodificată cu privire la aceste situații la data de 31 martie 20X1.

### **Alte informații [sau un alt titlu adecvat, precum „Informații, altele decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea”]**

*[Raportare în conformitate cu cerințele de raportare din ISA 720 (Revizuit) - vezi Exemplul 1 din anexa 2 a ISA 720 (Revizuit)].*

### **Responsabilitățile conducerii<sup>38</sup> și ale persoanelor responsabile cu guvernanta pentru situațiile financiare<sup>39</sup>**

*[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit)<sup>40</sup>-vezi Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).]*

Conducerea este responsabilă pentru întocmirea și prezentarea fidelă a acestor situații financiare în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară,<sup>41</sup> și pentru acel control intern pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite întocmirea de situații financiare lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare.

### **Responsabilitățile Responsabilitatea auditorului într-un audit al situațiilor financiare**

*[Raportare în conformitate cu cerințele de raportare din ISA 700 (Revizuit) - vezi Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).]*

Responsabilitatea noastră este de a exprima o opinie cu privire la aceste situații financiare pe baza auditului nostru. Am desfășurat auditul în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit. Aceste standarde prevăd conformitatea cu cerințele etice și planificarea și desfășurarea auditului în vederea obținerii asigurării rezonabile cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt lipsite de orice denaturare semnificativă.

Auditul implică efectuarea de proceduri în vederea obținerii de probe de audit cu privire la valorile și prezentările din situațiile financiare. Procedurile selectate

<sup>38</sup> — Sau alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal din jurisdicția specifică.

<sup>39</sup> În aceste exemple de rapoarte ale auditorului, este posibil să fie necesară înlocuirea termenilor "conducere" și "persoanele responsabile cu guvernanta" cu un alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal din respectiva jurisdicție.

<sup>40</sup> ISA 700 (Revizuit), *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*

<sup>41</sup> — Acolo unde responsabilitatea conducerii este să întocmească situații financiare care oferă o imagine corectă și fidelă, această frază poate fi formulată: „Conducerea este responsabilă de întocmirea de situații financiare consolidate care oferă o imagine corectă și fidelă în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, și pentru acele

~~depind de raționamentul auditorului, inclusiv de evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, cauzată fie de fraudă, fie de eroare, de conceperea și desfășurarea de proceduri de audit ca răspuns la acele riscuri, și de obținerea de probe de audit suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră. Riscul de a nu detecta o denaturare semnificativă cauzată de fraudă este mai ridicat decât în cazul uneia cauzată de eroare, deoarece fraudă poate implica complicitate, fals, omisiuni intenționate, interpretări greșite sau neglijarea controlului intern.~~

~~În efectuarea acestor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea și prezentarea fidelă de către entitate<sup>42</sup> a situațiilor financiare, în scopul de a proiecta proceduri de audit adecvate în circumstanțele date, dar nu și în scopul exprimării unei opinii asupra eficienței controlului intern al entității.<sup>43</sup> Un audit include, de asemenea, evaluarea gradului de adecvare a politicilor contabile utilizate și a caracterului rezonabil al estimărilor contabile efectuate de către conducere, precum și evaluarea prezentării generale a situațiilor financiare. Credem că probele de audit pe care le am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră de audit cu rezerve.~~

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

[Raportare în conformitate cu cerințele de raportare din ISA 700 (Revizuit) - vezi Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).]

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

[Semnătura auditorului în numele firmei de audit, în numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție]

[Adresa auditorului]

[Data raportului auditorului]

---

<sup>42</sup> În cazul notei de subsol 4, acest lucru se poate citi: „La evaluarea acestor riscuri, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea situațiilor financiare care dau o imagine fidelă, în scopul de a stabili procedurile de audit corespunzătoare în circumstanțele entității, dar nu și în scopul exprimării unei opinii asupra eficienței controlului intern al entității.”

<sup>43</sup> În circumstanțele în care auditorul are responsabilitatea de a exprima o opinie cu privire la eficacitatea controlului intern în paralel cu auditul situațiilor financiare, această frază ar fi formulată drept: „În efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea și prezentarea fidelă de către entitate a situațiilor financiare, în vederea proiectării de proceduri de audit adecvate circumstanțelor”. În cazul notei de subsol 4, acest lucru se poate citi: „În efectuarea acelor evaluări ale riscurilor, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate a situațiilor financiare care să ofere o imagine corectă și fidelă, în vederea proiectării de proceduri de audit adecvate circumstanțelor”.

**Exemplul 2:**

**În contextul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele Ccircumstanțele descrise la punctul A8(a) includ următoarele:**

- **Un audit al unui set complet de situații financiare ale unei entități cotate care utilizează un cadru prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică ISA 600 nu se aplică).**
- **Situațiile financiare sunt întocmite de conducerea entității în conformitate cu IFRS-urile (cadru de raportare cu scop general).**
- **Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210.**
- **Auditorul nu a observat inventarierea stocurilor fizice la începutul perioadei curente și nu a putut obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la soldurile inițiale ale stocurilor.**
- **Efectele posibile ale incapacității de a obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la soldurile inițiale ale stocurilor sunt considerate a fi semnificative, dar nu grave pentru performanța financiară și fluxurile de trezorerie ale entității.<sup>44</sup>**
- **Poziția financiară la sfârșitul exercițiului este prezentată fidel.**
- **O opinie cu rezerve cu privire la performanța financiară și fluxurile de trezorerie și nemodificată cu privire la poziția financiară este considerată adecvată circumstanțelor.**
- **Cerințele etice relevante care se aplică auditului sunt cele ale jurisdicției.**
- **Pe baza probelor de audit obținute, auditorul concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții, care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea, în conformitate cu ISA 570 (Revizuit).**
- **Auditorului nu i se solicită, și nici nu a decis, să comunice aspecte cheie de audit în conformitate cu ISA 701.**
- **Auditorul a obținut toate celelalte informații înainte de data raportului auditorului și nu a identificat deocamdată o denaturare semnificativă a altor informații.**
- **Sunt prezentate cifrele corespondente și situațiile financiare ale perioadei anterioare au fost auditate de către auditorul anterior. Auditorului nu îi este interzis prin lege sau reglementare să se refere la raportul auditorului precedent asupra cifrelor corespondente și a decis să facă acest lucru.**

<sup>44</sup> Dacă efectele posibile, în raționamentul auditorului, sunt considerate a fi semnificative și grave pentru performanța financiară și fluxurile de trezorerie ale entității, auditorul trebuie să declare imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la performanța financiară și fluxurile de trezorerie.

- **Persoanele responsabile de supravegherea situațiilor financiare sunt diferite de cele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare.**
- **În plus față de auditul situațiilor financiare, auditorul are și alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația locală.**

## RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către Acționarii Companiei ABC [sau Către alt Destinatar adecvat]

### Raport cu privire la auditul situațiilor financiare<sup>45</sup>

#### Opinie

Am auditat situațiile ~~însoțitoare~~ financiare ale companiei ABC (Compania), 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 notele la situațiile financiare, inclusiv un sumar al politicilor contabile semnificative și ~~alte informații explicative.~~

*Opinie cu rezerve asupra performanței financiare și a fluxurilor de trezorerie*

În opinia noastră, cu excepția posibilelor efecte ale aspectului descris în secțiunea raportului nostru ~~la~~ Baza pentru opinia cu rezerve, situațiile anexate ale rezultatului global și ale fluxurilor de trezorerie prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative (*sau oferă o imagine reală și fidelă a*) performanței financiare și fluxurilor de trezorerie ale Companiei ABC pentru exercițiul încheiat la 31 decembrie 20X1, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (~~IFRS-uri~~).

*Opinie cu privire la poziția financiară*

În opinia noastră, situația anexată a poziției financiare prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative (*sau oferă o imagine corectă și fidelă cu privire la*), poziția financiară a companiei la data de 31 decembrie 20X1, în conformitate cu ~~Standardele Internaționale de Raportare Financiară~~ IFRS-urile.

#### **Baza pentru Opinii, inclusiv Bazele pentru Opinia cu rezerve cu privire la performanța financiară și fluxurile de trezorerie**

Noi am fost numiți drept auditori ai eCompaniei la 30 iunie 20X1 și, deci, nu am observat inventarierea stocurilor fizice la începutul exercițiului. Nu am putut să ne convingem, prin mijloace alternative, cu privire la cantitățile stocurilor deținute la 31 decembrie 20X0. Din moment ce stocurile inițiale intră în stabilirea performanței financiare și a fluxurilor de numerar, nu am putut determina măsura în care ar fi

<sup>45</sup> Subtitlul „Raport cu privire la auditul situațiilor financiare” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu „Raport cu privire la alte dispoziții legale și de reglementare” nu este aplicabil.

putut fi necesare ajustări din perspectiva profitului aferent exercițiului financiar raportat în situația rezultatului global și a fluxurilor nete de trezorerie din activitățile de exploatare raportate în situația fluxurilor de trezorerie.

Am desfășurat auditul în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA). Responsabilitățile noastre în baza acestor standarde sunt descrise detaliat în secțiunea *Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare* din raportul nostru. Suntem independenți față de Companie, conform cerințelor etice care sunt relevante pentru auditul nostru al situațiilor financiare din [jurisdicția], și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități etice, conform acestor cerințe. Credem că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru pentru opinia noastră nemodificată asupra poziției financiare și pentru opinia noastră de audit cu rezerve cu privire la performanța financiară și fluxurile de trezorerie.

### Alte aspecte

Situațiile financiare ale Companiei ABC—afereente exercițiului încheiat la 31 decembrie 20X0 au fost auditate de către un alt auditor, care a exprimat o opinie nemodificată cu privire la aceste situații la data de 31 martie 20X1.

### Alte informații [sau un alt titlu adecvat, precum „Informații, altele decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea”]

[Raportare în conformitate cu cerințele de raportare din ISA 720 (Revizuit) - vezi Exemplul 1 din anexa 2 a ISA 720 (Revizuit)].

### Responsibilitățile conducerii<sup>46</sup>—și ale persoanelor responsabile cu guvernanta Responsabilitatea—pentru situațiile financiare<sup>47</sup>

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – vezi Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).]

~~Conducerea este responsabilă pentru întocmirea și prezentarea fidelă a acestor situații financiare în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară,<sup>48</sup> și pentru acel control intern pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite întocmirea de situații financiare lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare.~~

<sup>46</sup> — Sau alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal din jurisdicția specifică.

<sup>47</sup> — Sau alți termeni care este sunt adecvați în contextul cadrului legal din jurisdicția specifică.

<sup>48</sup> — Acolo unde responsabilitatea conducerii este de a întocmi situații financiare care oferă o imagine corectă și fidelă, această frază poate fi formulată: „Conducerea este responsabilă de întocmirea de situații financiare consolidate care oferă o imagine corectă și fidelă în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, și pentru acel...”

## **Responsabilitățile Responsabilitatea auditorului într-un audit al situațiilor financiare**

*[Raportare în conformitate cu cerințele de raportare ale ISA 700 (Revizuit) - vezi Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).]*

Responsabilitatea noastră este de a exprima o opinie cu privire la aceste situații financiare, pe baza auditului nostru. Am desfășurat auditul în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit. Aceste standarde prevăd conformitatea cu cerințele etice și planificarea și desfășurarea auditului în vederea obținerii asigurării rezonabile cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt lipsite de orice denaturare semnificativă.

Auditul implică efectuarea de proceduri în vederea obținerii de probe de audit cu privire la valorile și prezentările din situațiile financiare. Procedurile selectate depind de raționamentul auditorului, inclusiv de evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, de conceperea și desfășurarea de proceduri de audit ca răspuns la acele riscuri, și de obținerea de probe de audit suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră. Riscul de a nu detecta o denaturare semnificativă cauzată de fraudă este mai ridicat decât în cazul uneia cauzată de eroare, deoarece fraudă poate implica complicitate, fals, omisiuni intenționate, interpretări greșite sau neglijarea controlului intern.

În efectuarea acestor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea și prezentarea fidelă<sup>49</sup> de către entitate a situațiilor financiare, în scopul de a proiecta proceduri de audit adecvate în circumstanțele date, dar nu și în scopul exprimării unei opinii asupra eficienței controlului intern al entității.<sup>50</sup> Un audit include, de asemenea, evaluarea gradului de adecvare a politicilor contabile utilizate și a caracterului rezonabil al estimărilor contabile elaborate de conducere, precum și evaluarea prezentării generale a situațiilor financiare. Noi credem că probele de audit pe care le am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a constitui o bază pentru opinia noastră asupra situației financiare și opinia noastră de audit nemodificată cu privire la poziția financiară și pentru opinia noastră de audit cu rezerve cu privire la performanța financiară și fluxurile de trezorerie.

<sup>49</sup> În cazul notei de subsol 4, acest lucru se poate citi: „În efectuarea acelor evaluări ale riscurilor, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de situații financiare care oferă o imagine corectă și fidelă, în vederea proiectării de proceduri de audit adecvate circumstanțelor, dar nu în scopul exprimării unei opinii asupra eficacității controlului intern al entității.”

<sup>50</sup> În situația în care auditorul are responsabilitatea de a exprima o opinie cu privire la eficacitatea controlului intern în legătură cu auditul situațiilor financiare, această teză ar fi formulată după cum urmează: „În efectuarea acestor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea și prezentarea fidelă de către entitate a situațiilor financiare, în vederea proiectării de proceduri de audit adecvate circumstanțelor”. În cazul notei de subsol 4, acest lucru se poate citi: “În efectuarea acelor evaluări ale riscurilor, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate a situațiilor financiare care să ofere o imagine corectă și fidelă, în vederea proiectării de proceduri de audit adecvate circumstanțelor.”

## Raport cu privire la alte dispoziții legale și de reglementare

[Raportarea în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) - vezi Exemplul 1 în ISA 700 (Revizuit).]

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

[Semnătura auditorului în numele firmei de audit, în numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție]

[Adresa auditorului]

[Data raportului auditorului]

## ISA 540, Auditarea estimărilor contabile, inclusiv a estimărilor contabile la valoarea justă și a prezentărilor aferente

### Cerințe

*Obținerea unei înțelegeri cu privire la modul în care conducerea indentifică necesitatea estimărilor contabile (a se vedea pct. 8(b))*

...

A19. Intervievările conducerii cu privire la modificările circumstanțelor pot include, de exemplu, interviuri cu privire la măsura în care:

- Entitatea s-a implicat în tipuri noi de tranzacții care ar putea duce la apariția unor estimări contabile.
- S-au schimbat termenii tranzacțiilor care au provocat estimările contabile.
- S-au schimbat politicile contabile legate de estimările contabile, ca rezultat al modificării cerințelor din cuprinsul cadrelui de raportare financiară aplicabil sau în alt mod.
- S-au produs modificări ale reglementărilor sau alte modificări, aflate în afara controlului conducerii, care i-ar putea solicita conducerii să revizuiască estimările contabile sau să realizeze unele noi.
- Au avut loc noi condiții sau evenimente care ar putea duce la apariția necesității unor estimări contabile noi sau revizuite.

## Aplicare și alte materiale explicative

### Proceduri de fond subsecvente ca răspuns la riscurile semnificative (a se vedea pct. 15)

#### *Criterii de recunoaștere și evaluare*

Recunoașterea estimărilor contabile în situațiile financiare (a se vedea pct. 17(a))

...

A114. Cu privire la estimările contabile care nu au fost recunoscute, punctul central al evaluării auditorului este de a determina dacă criteriile de recunoaștere, stabilite în cadrul de raportare financiară aplicabil, au fost efectiv îndeplinite. Chiar și atunci când o estimare contabilă nu a fost recunoscută, iar auditorul ajunge la concluzia că acest tratament este adecvat, ar putea fi necesară prezentarea circumstanțelor în notele la situațiile financiare. Acolo unde este aplicabil, de asemenea, auditorul ar putea determina, de asemenea, că o estimare contabilă care a fost identificată ca având o supra-une incertitudine a estimării ridicată semnificative prin adăugarea unui Paragraf de evidențiere a unor aspecte în raportul auditorului este un aspect cheie de audit care urmează să fie comunicat în raportul auditorului, în conformitate cu ISA 701,<sup>51</sup> sau poate considera necesar să includă un Paragraf de evidențiere a unor aspecte în raportul auditorului (vezi ISA 706 (Revizuit)).<sup>52</sup> ISA 706<sup>53</sup> stabilește cerințe și oferă recomandări privind astfel de punete. Dacă aspectul este determinat a fi un aspect cheie de audit, ISA 706 (Revizuit) îi interzice auditorului să includă un Paragraf de evidențiere a unor aspecte în raportul auditorului.<sup>54</sup>

## ISA 560, *Evenimente ulterioare*

### Introducere

#### *Domeniul de aplicare al prezentului ISA*

1. Prezentul Standard Internațional de Audit (ISA) tratează responsabilitățile auditorului cu privire la la evenimentele ulterioare dintr-un audit al situațiilor financiare. El nu tratează aspectele legate de responsabilitățile auditorului pentru alte informații obținute după data raportului auditorului, care sunt

<sup>51</sup> ISA 701, *Comunicarea aspectelor cheie de audit în raportul auditorului independent*

<sup>52</sup> ISA 706 (Revizuit), *Paragrafele de evidențiere a unor aspecte și paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului independent*

<sup>53</sup> ~~ISA 706 (Revizuit), *Paragrafele de evidențiere a unor aspecte și paragrafele privind alte aspecte din raportul auditorului independent*~~

<sup>54</sup> ISA 706 (Revizuit), punctul 8(b)



abordate în ISA 720 (Revizuit)<sup>55</sup>. Cu toate acestea, astfel de alte informații pot aduce la lumină un eveniment ulterior, care intră în domeniul de aplicare al acestui ISA. (a se vedea pct. A1)

## Aplicare și alte materiale explicative

*Domeniul de aplicare al prezentului ISA (a se vedea pct. 1)*

- A1. În cazul în care situațiile financiare auditate sunt incluse în alte documente, ulterior publicării situațiilor financiare (altele decât rapoartele anuale, care ar intra în domeniul de aplicare al ISA 720 (Revizuit)), auditorul poate avea responsabilități suplimentare în legătură cu evenimentele ulterioare pe care auditorul poate fi nevoit să le ia în considerare, precum cerințele legale sau de reglementare care implică oferirea de titluri de valoare publicului din jurisdicțiile în care titlurile de valoare sunt oferite. De exemplu, auditorului i se poate solicita să efectueze proceduri de audit suplimentare, până la data documentului aferent ofertei finale. Aceste proceduri le pot include pe acelea la care se face referire la punctele 6 și 7, efectuate până la, sau în apropiere de, data intrării în vigoare a documentului aferent ofertei finale, și citirea documentului de ofertă pentru a evalua măsura în care celelalte informații din documentul de ofertă sunt în concordanță cu informațiile financiare cu care este asociat auditorul

### **Fapte care au devenit cunoscute auditorului după data raportului auditorului, dar înainte de data la care sunt publicate situațiile financiare**

*Implicații ale altor informații obținute după data raportului auditorului (a se vedea pct. 10)*

A10a. Deși auditorul nu are nicio obligație de a efectua vreo procedură de audit privind situațiile financiare după data raportului auditorului, dar înainte de data la care sunt publicate situațiile financiare, ISA 720 (Revizuit) conține cerințe și îndrumări cu privire la alte informații obținute după data raportului auditorului, care ar putea include alte informații obținute după data raportului auditorului, dar înainte de data la care sunt publicate situațiile financiare.\*

...

### **Fapte care devin cunoscute auditorului după ce au fost publicate situațiile financiare**

*Implicații ale altor informații primite după ce au fost publicate situațiile financiare (a se vedea pct. 14)*

A16a. Obligațiile auditorului cu privire la alte informații primite după data raportului auditorului sunt abordate în ISA 720 (Revizuit). Deși auditorul nu

<sup>55</sup> ISA 720 (Revizuit), *Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații*

\* Când amendamentele de conformitate intră în vigoare, acest punct va deveni punctul A11 și toate punctele următoare vor fi renumerotate în consecință.

are obligația de a efectua nicio procedură de audit cu privire la situațiile financiare, după ce au fost publicate situațiile financiare, ISA 720 (Revizuit) conține cerințe și îndrumări referitoare la alte informații obținute după data raportului auditorului.\*

## **ISA 580, Declarații scrise**

Notă: Când s-au clarificat ISA-urile, toate aceste standarde au avut aceeași dată de intrare în vigoare. Acum, că unele dintre ISA-uri (standarde noi sau revizuite de raportare a auditorului) au o altă dată de intrare în vigoare, expresia " în vigoare pentru auditurile situațiilor financiare pentru perioadele care încep cu data de 15 decembrie 2009 sau ulterior acestei date..." se va elimina din anexa la ISA 580.

## **Anexa 1**

(a se vedea pct. 2)

## **Lista ISA-urilor care conțin cerințe privind declarațiile scrise**

Prezenta anexă identifică punctele din alte ISA-uri care necesită declarații scrise distincte referitoare la un subiect specific. Lista nu înlocuiește examinarea cerințelor și a secțiunii aferente privind aplicarea și alte materiale explicative din ISA-uri.

...

- ISA 720 (Revizuit), Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații – punctul 13(c)

## **Anexa 2**

(a se vedea pct. A21)

## **Exemplu de scrisoare de declarație**

Următorul exemplu de scrisoare include declarațiile scrise prevăzute de prezentul ISA și de alte ISA-uri. În prezentul exemplu de scrisoare se presupune că Standardele Internaționale de Raportare Financiară constituie cadrul de raportare financiară aplicabil, că cerința din ISA 570 (Revizuit)<sup>56</sup> de a obține o declarație scrisă nu este relevantă și că nu există excepții de la declarațiile scrise solicitate. În cazul în care ar exista excepții, declarațiile ar trebui modificate în vederea reflectării excepțiilor.

(Antetul entității)

---

\* Când amendamentele de conformitate intră în vigoare, acest punct va deveni punctul A17 și toate punctele următoare vor fi renumerotate în consecință.

<sup>56</sup> ISA 570 (Revizuit), *Continuitatea activității*

(Către Auditor)

(Date)

Prezenta scrisoare de declarație este furnizată în contextul auditului situațiilor financiare ale Companiei ABC efectuat de dumneavoastră, pentru exercițiul încheiat la 31 decembrie 20XX<sup>57</sup> în scopul exprimării unei opinii dacă situațiile financiare sunt prezentate fidel, sub toate aspectele semnificative (sau *oferă o imagine corectă și fidelă*) în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară.

Confirmăm că (*, în deplină cunoștință de cauză și cu bună credință, și în urma interviurilor pe care le-am considerat necesare în scopul informării noastre adecvate*):

#### *Situațiile financiare*

- Ne-am îndeplinit responsabilitățile, așa cum prevăd termenii misiunii de audit din data de [introduceți data], de întocmire a situațiilor financiare în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară; mai precis, situațiile financiare sunt prezentate fidel (sau *oferă o imagine corectă și fidelă*) în conformitate cu acestea.
- Ipotezele semnificative utilizate de noi în realizarea estimărilor contabile, inclusiv cele evaluate la valoarea justă, sunt rezonabile. (ISA 540)
- Relațiile și tranzacțiile cu părțile afiliate au fost contabilizate și prezentate adecvat în conformitate cu cerințele Standardelor Internaționale de Raportare Financiară. (ISA 550)
- Toate evenimentele ulterioare datei situațiilor financiare și pentru care Standardele Internaționale de Raportare Financiară prevăd ajustarea sau prezentarea au fost ajustate sau prezentate. (ISA 560)
- Efectele denaturărilor necorectate sunt ne semnificative, atât individual cât și cumulativ, pentru situațiile financiare ca întreg. O listă a denaturărilor necorectate este anexată prezentei scrisori de declarație. (ISA 450)
- [Orice alte aspecte pe care auditorul le poate considera adecvate (a se vedea pct. A10 al prezentului ISA).]

#### *Informațiile furnizate*

- V-am furnizat:<sup>58</sup>
  - Acces la toate informațiile de care avem cunoștință că sunt relevante pentru întocmirea situațiilor financiare, precum evidențele, documentația și alte aspecte;

<sup>57</sup> Când auditorul raportează cu privire la mai mult de o perioadă, auditorul ajustează data astfel încât data finală să se refere la toate perioadele acoperite de raportul auditorului.

<sup>58</sup> În cazul în care auditorul a inclus alte aspecte legate de responsabilitățile conducerii în scrisoarea misiunii de audit în conformitate cu ISA 210, Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit, se poate lua în considerare includerea acestor aspecte în declarațiile scrise din partea conducerii sau persoanelor responsabile cu guvernanta.

- Informațiile suplimentare pe care ni le-ați solicitat în scopul auditului; și
- Acces nerestricționat la persoanele din cadrul entității de la care dumneavoastră ați considerat necesar să obțineți probe de audit.
- Toate tranzacțiile au fost înregistrate în înregistrările contabile și sunt reflectate în situațiile financiare.
- V-am prezentat rezultatele evaluării noastre cu privire la riscul ca situațiile financiare să fie denaturate în mod semnificativ ca urmare a fraudei. (ISA 240)
- V-am prezentat toate informațiile cu privire la fraudă sau la fraudă suspectată de care suntem cunoscători, care afectează entitatea și implică:
  - Conducerea;
  - Angajații care dețin roluri semnificative în controlul intern; sau
  - Alte persoane, în cazul în care fraudă ar putea avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare. (ISA 240)
- V-am prezentat toate informațiile cu privire la acuzațiile de fraudă sau fraudă suspectată, care afectează situațiile financiare ale entității și care au fost comunicate de angajați, foști angajați, analiști, autorități de reglementare sau alte persoane. (ISA 240)
- V-am prezentat toate cazurile cunoscute de neconformitate sau neconformitate suspectată cu legile și reglementările, ale căror efecte ar trebui luate în considerare în întocmirea situațiilor financiare. (ISA 250)
- V-am prezentat identitatea părților afiliate entității și toate relațiile și tranzacțiile cu părțile afiliate de care avem cunoștință. (ISA 550)
- [Orice alte aspecte pe care auditorul le poate considera necesare (a se vedea pct. A11 din prezentul ISA).]

## **ISA 600, Considerente speciale – *Audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)***

### **Anexa 1**

(a se vedea pct. A19)

#### **~~Exemplu de opinie cu rezerve în cazul în care echipa misiunii la nivelul grupului nu poate obține probe de audit suficiente și adecvate care să fundamenteze opinia de audit la nivelul grupului~~**

~~În acest exemplu, echipa misiunii la nivelul grupului nu poate obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la o componentă semnificativă contabilizată prin metoda punerii în echivalență (recunoscută ca fiind de 15 milioane de dolari în situația poziției financiare, ceea ce reflectă active totale de 60 de milioane de dolari)~~

~~din cauza faptului că echipa misiunii la nivelul grupului nu a avut acces la înregistrările contabile, la conducerea sau la auditorul componentei.~~

~~Echipa misiunii la nivelul grupului a citit situațiile financiare auditate ale componentei la data de 31 decembrie 20X1, inclusiv raportul auditorului asupra acestora, și a luat în considerare informațiile financiare conexe deținute de conducerea grupului cu privire la componentă.~~

~~În conformitate cu raționamentul partenerului de misiune, efectul asupra situațiilor financiare ale grupului al acestei imposibilități de a obține probe de audit suficiente și adecvate este semnificativ, dar nu este grav~~

### **Exemplu de raport al auditorului în cazul în care echipa misiunii la nivelul grupului nu poate să obțină probe de audit suficiente și adecvate care să fundamenteze opinia de audit la nivelul grupului**

Notă: În cadrul acestui exemplu de raport al auditorului, secțiunea referitoare la Opinie a fost poziționată prima, în conformitate cu ISA 700 (Revizuit), și secțiunea Baza pentru opinie este poziționată imediat după secțiunea referitoare la Opinie. De asemenea, prima și ultima propoziție care a fost inclusă în secțiunea existentă privind responsabilitățile auditorului în vigoare este acum subsumată ca parte a noii secțiuni Baze pentru opinie.

#### **Exemplu—Exemplu de opinie cu rezerve în cazul în care echipa misiunii la nivelul grupului nu poate obține probe de audit suficiente și adecvate care să fundamenteze opinia de audit la nivelul grupului**

**În contextul acestui exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele circumstanțe:**

- **Un audit al unui set complet de situații financiare consolidate ale unei entități, alta decât o entitate cotate utilizând un cadru prezentare fidelă. Auditul este un audit al grupului (adică se aplică ISA 600).**
- **Situațiile financiare consolidate sunt întocmite de către conducerea entității, în conformitate cu IFRS-urile (cadru de raportare cu scop general).**
- **Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare consolidate din ISA 210.**
- **În acest exemplu, Echipa misiunii grupului nu poate obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la o componentă semnificativă contabilizată prin metoda punerii în echivalență (recunoscute ca fiind de 15 milioane \$ în situația poziției financiare, ceea ce reflectă active totale de 60 milioane \$), din cauza faptului că echipa misiunii la nivelul grupului nu a avut acces la înregistrările contabile, la conducerea sau la auditorul componentei.**

- Echipa misiunii la nivelul grupului a citit situațiile financiare auditate ale componentei la data de 31 decembrie 20X1, inclusiv raportul auditorului asupra acestora și a luat în considerare informațiile financiare afezente păstrate de către conducerea grupului în raport cu componenta.
- În opinia partenerului de misiune al grupului, efectul asupra situațiilor financiare ale grupului al acestei imposibilități de a obține probe de audit suficiente și adecvate este semnificativ, dar nu grav.<sup>59</sup>
- Codul Etic al Profesioniștilor Contabili emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili cuprinde toate cerințele etice relevante care se aplică auditului.
- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții, care ar putea genera îndoială semnificativă privind capacitatea entității de a-și continua activitatea, în conformitate cu ISA 570 (Revizuit).
- Auditorului nu i se solicită, și nu a decis altfel, să comunice aspecte cheie de audit în conformitate cu ISA 701.
- Auditorul a obținut toate celelalte informații înainte de data raportului auditorului și opinia cu rezerve cu privire la situațiile financiare consolidate afectează, de asemenea, alte informații.
- Persoanele responsabile de supravegherea situațiilor financiare consolidate sunt diferite de cele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare consolidate.
- În plus față de auditul situațiilor financiare consolidate, auditorul are și alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația locală.

## RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către Acționarii Companiei ABC [sau Către Alt Destinatar Adecvat]

### Raport cu privire la auditul situațiilor financiare consolidate<sup>60</sup>

#### Opinie cu rezerve

Am auditat situațiile ~~anexate~~ financiare consolidate ale companiei ABC și ale filialelor sale (Grupul), care cuprind situația consolidată a poziției financiare la data de 31 decembrie 20X1, precum și situația consolidată a venitului global, situația

<sup>59</sup> În cazul în care, în opinia partenerului echipei misiunii grupului, efectul asupra situațiilor financiare ale grupului a incapacității de a obține suficiente probe de audit adecvate este semnificativ și grav, partenerul de misiune ar declina opinia în conformitate cu ISA 705 (Revizuit).

<sup>60</sup> Subtitlul „Raport cu privire la auditul situațiiloror financiare consolidate” nu este necesar în circumstanțele în care cel de-al doilea subtitlu, „Raport cu privire la alte dispoziții legale și de reglementare” nu este aplicabil.

modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de numerar pentru anul care s-a încheiat, și notele la situațiile financiare, inclusiv un sumar al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative.

În opinia noastră, cu excepția posibilelor efecte ale aspectului descris în secțiunea raportului nostru *Baza pentru opinia cu rezerve*, situațiile financiare consolidate anexate prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative (sau *oferă o imagine reală și fidelă cu privire la*) poziția financiară a Grupului 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 Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri).

## Baza pentru opinia cu rezerve

Investiția companiei ABC în compania XYZ, un asociat străin dobândit în timpul acestui an și contabilizat prin metoda punerii în echivalență, este înregistrată la 15 milioane de dolari în situația consolidată a poziției financiare la 31 decembrie 20X1, iar cota parte a lui ABC din venitul net al XYZ, de 1 milion de dolari, este inclusă în situația consolidată a rezultatului global pentru anul care s-a încheiat la respectiva dată. Nu am putut obține probe de audit suficiente și adecvate cu privire la valoarea contabilă a investiției lui ABC în XYZ la 31 decembrie 20X1 și la cota parte a lui ABC din venitul net al XYZ pentru acest an din cauza faptului că ne-a fost interzis accesul la informațiile financiare, conducerea și auditorii lui XYZ. În consecință, nu am fost în măsură să stabilim dacă erau necesare ajustări ale acestor valori.

Am desfășurat auditul nostru în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA-uri). Responsabilitățile noastre în baza acestor standarde sunt descrise detaliat în secțiunea Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare consolidate din raportul nostru. Suntem independenți față de Grup, în conformitate cu Codul etic al Profesioniștilor Contabili (Codul IESBA) emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili, și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități etice conform Codului IESBA. Credem că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră cu rezerve.

### **Alte informații [sau un alt titlu adecvat, precum „Informații, altele decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea”]**

[Raportare în conformitate cu cerințele de raportare din ISA 720 (Revizuit) - a se vedea Exemplul 6 din Anexa 2 a ISA 720 (Revizuit)]. Ultimul punct al celeilalte secțiuni de informații din Exemplul 6 va fi personalizat pentru a descrie materia specifică care generează opinia cu rezerve care afectează și celelalte informații.]

### **Responsabilitățile Responsabilitatea conducerii<sup>61</sup> și ale persoanelor responsabile cu guvernanta pentru situațiile financiare consolidate<sup>62</sup>**

61 — Sau alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal în anumite jurisdicții.

62 — În aceste exemple de rapoarte ale auditorului, este posibil să fie necesară înlocuirea termenilor "conducere" și "persoanele responsabile cu guvernanta" cu un alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal din respectiva jurisdicție.

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit)]<sup>63</sup>—vezi Exemplul 2 din ISA 700 (Revizuit).]

Conducerea este responsabilă de întocmirea și descrierea fidelă a acestor situații financiare consolidate în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară,<sup>64</sup> și pentru acel control intern pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite întocmirea de situații financiare consolidate care sunt lipsite de orice denaturare semnificativă, cauzată fie de fraudă, fie de eroare.

### **Responsabilitatea—Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare consolidate**

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – vezi Exemplul 2 din ISA 700 (Revizuit). Ultimele două puncte care sunt aplicabile doar pentru auditul entităților cotate nu vor fi incluse.]

Responsabilitatea noastră este de exprima o opinie cu privire la aceste situații financiare consolidate pe baza auditului. Am desfășurat auditul în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit. Aceste standarde prevăd conformitatea cu cerințele etice și planificarea și desfășurarea auditului în vederea obținerii unei asigurări rezonabile cu privire la măsura în care situațiile financiare consolidate sunt lipsite de orice denaturare semnificativă.

Auditul implică efectuarea de proceduri în vederea obținerii de probe de audit cu privire la valorile și prezentările din situațiile financiare consolidate. Procedurile selectate depind de raționamentul auditorului, inclusiv de evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă a situațiilor financiare consolidate, cauzate fie de fraudă, fie de eroare. În efectuarea acestor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate și prezentarea fidelă<sup>65</sup> a situațiilor financiare consolidate, în vederea proiectării de proceduri de audit adecvate date fiind circumstanțele, dar nu în scopul exprimării unei opinii cu privire la eficacitatea controlului intern al entității.<sup>66</sup> Auditul include, de asemenea,

<sup>63</sup> ISA 700 (Revizuit), *Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare*

<sup>64</sup> În cazul în care responsabilitatea conducerii este de a întocmi situații financiare care să ofere o imagine corectă și fidelă, aceasta se poate citi: "Conducerea este responsabilă de întocmirea situațiilor financiare care să ofere o imagine corectă și fidelă în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, precum și pentru acel ..."

<sup>65</sup> În cazul notei de subsol 4, această frază poate fi formulată drept: „La efectuarea acestor evaluări ale riscurilor, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate a situațiilor financiare consolidate, care oferă o imagine corectă și fidelă în aceste circumstanțe, dar nu cu scopul exprimării unei opinii cu privire la eficacitatea controlului intern al entității.”

<sup>66</sup> În situațiile în care auditorul are și responsabilitatea de a exprima o opinie cu privire la eficacitatea controlului intern în legătură cu auditul situațiilor financiare, această frază ar fi formulată după cum urmează: „În efectuarea acestor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea și prezentarea fidelă a situațiilor financiare ale entității, în scopul de a proiecta proceduri de audit adecvate circumstanțelor”. În cazul notei de subsol 4, această frază poate fi formulată drept: „La efectuarea acestor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate a situațiilor financiare consolidate care oferă o imagine corectă și fidelă în vederea proiectării de proceduri de audit adecvate circumstanțelor”.



~~evaluarea gradului de adecvare a politicilor contabile utilizate și a caracterului rezonabil al estimărilor contabile efectuate de către conducere, precum și evaluarea prezentării generale a situațiilor financiare consolidate.~~

~~Considerăm că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a fundamenta opinia noastră de audit cu rezerve.~~

## Raport cu privire la alte dispoziții legale și de reglementare

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) - vezi Exemplul 2 din ISA 700 (Revizuit).]

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

[Semnătura auditorului în numele firmei de audit, în numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție]

[Adresa auditorului]

[Data raportului auditorului]

## ISA 710, Informații comparative – Cifre corespondente și situații financiare comparative

### Cerințe

#### Raportarea auditorului

##### *Cifre corespondente*

Situații financiare neauditate ale perioadei anterioare

14. Dacă situațiile financiare ale perioadei precedente nu au fost auditate, auditorul trebuie să menționeze într-un Paragraf privind alte aspecte din raportul său faptul că cifrele corespondente nu au fost auditate. Cu toate acestea, o asemenea afirmație nu îl exonerează pe auditor de obligația de a obține probe de audit suficiente și adecvate care să ateste că soldurile inițiale nu conțin denaturări care pot afecta în mod semnificativ situațiile financiare ale perioadei curente. (a se vedea pct. A7a)

...

*Situații financiare comparative*

...

16. Atunci când se raportează cu privire la situațiile financiare ale perioadei precedente în corelație cu auditul perioadei curente, dacă opinia auditorului cu privire la situațiile financiare ale perioadei precedente diferă de opinia exprimată anterior de auditor, auditorul trebuie să prezinte motivele substanțiale care stau la baza opiniei diferite într-un Paragraf privind alte aspecte, în conformitate cu ISA 706 (Revizuit).

...

Situații financiare ale perioadei precedente care nu au fost auditate

19. Dacă situațiile financiare ale perioadei precedente nu au fost auditate, auditorul trebuie să menționeze într-un Paragraf privind alte aspecte faptul că situațiile financiare comparative nu sunt auditate. Cu toate acestea, o asemenea afirmație nu îl exonerează pe auditor de obligația de a obține probe de audit suficiente și adecvate care să ateste că soldurile inițiale nu conțin denaturări care ar putea afecta în mod semnificativ situațiile financiare ale perioadei curente. (a se vedea pct. A12)

## Aplicare și alte materiale explicative

### Raportarea auditorului

#### *Cifre corespondente*

Situații financiare neauditate ale perioadei precedente (a se vedea pct. 14)

A7a. Dacă auditorul nu poate să obțină probe de audit suficiente și adecvate cu privire la soldurile inițiale, auditorului i se solicită de ISA 705 (Revizuit)<sup>67</sup> să-și exprime o opinie cu rezerve sau să declare imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la situațiile financiare, după caz, în conformitate cu ISA 705 (Revizuit). Dacă auditorul a întâmpinat dificultăți semnificative în obținerea de probe de audit suficiente și adecvate că soldurile inițiale nu conțin denaturări care afectează în mod semnificativ situațiile financiare ale perioadei curente, auditorul poate considera acest lucru drept un aspect cheie de audit în conformitate cu ISA 701.<sup>68\*</sup>

...

#### *Situații financiare comparative*

...

Situații financiare ale perioadei precedente care nu au fost auditate (a se vedea pct. 19)

A12. Dacă auditorul nu poate să obțină probe de audit suficiente și adecvate cu privire la soldurile inițiale, auditorului i se solicită de ISA 705 (Revizuit) să-și exprime o opinie cu rezerve sau să declare imposibilitatea exprimării unei opinii cu privire la situațiile financiare, după caz, în conformitate cu ISA 705 (Revizuit). Dacă auditorul a întâmpinat dificultăți semnificative în obținerea de probe de audit suficiente și adecvate că soldurile inițiale nu conțin denaturări care afectează în mod semnificativ situațiile financiare ale

<sup>67</sup> ISA 705 (Revizuit), Modificări ale opiniei raportului auditorului independent

<sup>68</sup> ISA 701, Comunicarea aspectelor cheie de audit în raportul auditorului independent

\* Când amendamentele de conformitate intră în vigoare, acest punct va deveni punctul A8 și toate punctele următoare vor fi renumerotate în consecință.

perioadei curente, auditorul poate considera acest lucru drept un aspect cheie de audit în conformitate cu ISA 701.

## Anexă

### Exemple de rapoarte ale auditorului

Notă: În cadrul acestor exemple de rapoarte ale auditorilor, secțiunea referitoare la Opinie a fost poziționată prima, în conformitate cu ISA 700 (Revizuit), și secțiunea Baza pentru opinie este poziționată imediat după secțiunea referitoare la Opinie. De asemenea, prima și ultima propoziție care a fost inclusă în secțiunea existentă privind responsabilitățile auditorului este acum subsumată ca parte a noii secțiuni Baza pentru opinie.

#### Exemplul 1 – Cifre corespondente (a se vedea pct. A5)

**În contextul acestui Raport exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele dintre-circumstanțe descrise la punctul 11(a), după cum urmează:**

- **Un audit al unui set complet de situații financiare consolidate ale unei entități, alta decât o entitate cotate care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică ISA 600<sup>69</sup> nu se aplică).**
- **Situațiile financiare consolidate sunt întocmite de către conducerea entității în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri) (cadru de raportare cu scop general).**
- **Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare consolidate din ISA 210.<sup>70</sup>**
- **Raportul auditorului cu privire la perioada precedente, așa cum a fost emis anterior, conținea o opinie cu rezerve.**
- **Aspectul care a generat modificarea este nerezolvat.**
- **Efectele sau posibilele efecte ale aspectului asupra cifrelor perioadei curente sunt semnificative și necesită o modificare a opiniei auditorului privind cifrele perioadei curente.**
- **Cerințele etice relevante care se aplică auditului sunt cele ale jurisdicției.**
- **Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea, în conformitate cu ISA 570 (Revizuit).<sup>71</sup>**

<sup>69</sup> ISA 600, Considerente speciale – Audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componentelor)

<sup>70</sup> ISA 210, Convenirea asupra termenilor misiunilor de audit

<sup>71</sup> ISA 570 (Revizuit), Continuitatea activității

- **Auditorului nu i se solicită, nici nu a decis altfel, să comunice aspecte cheie de audit în conformitate cu ISA 701<sup>72</sup>.**
- **Auditorul nu a obținut nicio altă informație înainte de data raportului auditorului.**
- **Persoanele responsabile de supravegherea situațiilor financiare sunt diferite de cele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare .**
- **În plus față de auditul situațiilor financiare, auditorul are și alte responsabilități de raportare, prevăzute de legislația locală.**

## RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

**Către Actionarii Companiei ABC [sau Către Alt Destinatar adecvat]**

### **Raport cu privire la auditul situațiilor financiare<sup>73</sup>**

#### **Opinia cu rezerve**

Am auditat situațiile ~~anexate~~ financiare consolidate ale companiei ABC (Compania), care conțin situația poziției financiare consolidate la data de 31 decembrie 20X1, precum și situația veniturii globale, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de numerar pentru anul care s-a încheiat, și notele la situațiile financiare, inclusiv un rezumat al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative.

În opinia noastră, cu excepția posibilelor efecte asupra cifrelor corespondente ale aspectului descris în ~~punctul~~ secțiunea raportului nostru *Baza pentru opinia cu rezerve*, situațiile financiare anexate prezintă în mod fidel, sub toate aspectele semnificative (*sau oferă o imagine corectă și fidelă cu privire la*) poziția financiară a Companiei ABC la 31 decembrie 20X1, și (*la*) performanța financiară și fluxurile sale de trezorerie aferente exercițiului încheiat la data respectivă, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri).

#### **Baza pentru opinia cu rezerve**

Așa cum s-a discutat în nota X la situațiile financiare, nu s-a înregistrat amortizări în situațiile financiare, lucru care constituie o abatere de la ~~Standardele Internaționale de Raportare Financiară~~ IFRS. Acest fapt este rezultatul unei decizii a conducerii luate la începutul exercițiului financiar precedent și care ne-a determinat să modificăm opinia noastră de audit într-una cu rezerve cu privire la situațiile financiare aferente aceluși exercițiu. Pe baza metodei liniare de amortizare și a unor procente anuale de 5 % pentru clădiri și 20 % pentru echipamente, pierderea aferentă exercițiului ar trebui majorată cu XXX în 20X1 și cu XXX în 20X0, imobilizările corporale ar trebui reduse cu valoarea

<sup>72</sup> ISA 701, *Comunicarea aspectelor cheie de audit în raportul auditorului independent*

<sup>73</sup> Subtitlul „Raport cu privire la auditul situațiile financiare” nu este necesar în cazurile în care cel de al doilea subtitlu, „Raport cu privire la alte dispoziții legale și de reglementare”, nu este aplicabil.

amortizării cumulate de xxx în 20X1 și cu XXX în 20X0, iar pierderea cumulată ar trebui majorată cu XXX în 20X1 și cu XXX în 20X0.

Am desfășurat auditul nostru în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA). Responsabilitățile noastre în baza acestor standarde sunt descrise detaliat în secțiunea Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare din raportul nostru. Suntem independenți față de companie, conform cerințelor etice relevante pentru auditul nostru al situațiilor financiare din [jurisdicția], și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități etice conform acestor cerințe. Credem că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră de audit cu rezerve.

### **Responsabilitățile conducerii<sup>74</sup> și ale persoanelor responsabile cu guvernanta pentru situațiile financiare consolidate<sup>75</sup>**

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit)–vezi Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).]

~~Conducerea este responsabilă de întocmirea și prezentarea fidelă a acestor situații financiare în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară,<sup>76</sup> și pentru acel control intern pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite întocmirea de situații financiare care sunt lipsite de orice denaturare semnificativă, cauzată fie de fraudă, fie de eroare.~~

### **Responsabilitățile Responsabilitatea auditorului într-un audit al situațiilor financiare**

[Raportare în conformitate cu cerințele de raportare din ISA 700 (Revizuit) – vezi Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).]

~~Responsabilitatea noastră este de a exprima o opinie cu privire la aceste situații financiare, pe baza auditului. Am desfășurat auditul în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit. Aceste standarde prevăd conformitatea cu cerințele etice și planificarea și desfășurarea auditului în vederea obținerii asigurării rezonabile cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt lipsite de orice denaturare semnificativă.~~

~~Un audit implică efectuarea de proceduri în vederea obținerii de probe de audit cu privire la valorile și prezentările din situațiile financiare. Procedurile selectate depind de raționamentul auditorului, inclusiv de evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, cauzate fie de fraudă, fie de eroare,~~

<sup>74</sup> Sau alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal din jurisdicția specifică.

<sup>75</sup> În aceste exemple de rapoarte ale auditorului, este posibil să fie necesară înlocuirea termenilor "conducere" și "persoanele responsabile cu guvernanta" cu un alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal din respectiva jurisdicție.

<sup>76</sup> În cazul în care responsabilitatea conducerii este de a întocmi situații financiare care să ofere o imagine fidelă, acest lucru se poate citi: "Managementul este responsabil pentru întocmirea situațiilor financiare care să ofere o imagine fidelă în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, precum și pentru o astfel de..."

~~de proiectarea și efectuarea de proceduri de audit ca răspuns la aceste riscuri, și de obținerea de probe de audit suficiente și adecvate pentru a oferi o bază pentru opinia noastră. Riscul de a nu detecta o denaturare semnificativă cauzată de fraudă este mai ridicat decât în cazul uneia cauzată de eroare, deoarece fraudă poate implica complicitate, fals, omisiuni intenționate, interpretări greșite sau neglijaarea controlului intern.~~

~~În efectuarea acestor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate și prezentarea fidelă<sup>77</sup> a situațiilor financiare, în vederea proiectării de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor, dar nu cu scopul exprimării unei opinii cu privire la eficacitatea controlului intern<sup>78</sup> al entității. Un audit include, de asemenea, evaluarea gradului de adecvare a politicilor contabile utilizate și a caracterului rezonabil al estimărilor contabile elaborate de conducere, precum și evaluarea prezentării generale a situațiilor financiare. Credem că probele de audit pe care le am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră de audit cu rezerve.~~

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

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) - vezi Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).]

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

[Semnătura auditorului în numele firmei de audit, în numele personal al auditorului sau ambele după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție]

[Adresa auditorului]

[Data raportului auditorului]

---

<sup>77</sup> În cazul notei de subsol 4, acest lucru se poate citi: "La evaluarea acestor riscuri, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea situațiilor financiare care dau o imagine fidelă, în scopul de a stabili procedurile de audit corespunzătoare în circumstanțele entității, dar nu și în scopul exprimării unei opinii asupra eficienței controlului intern al entității."

<sup>78</sup> În circumstanțele în care auditorul are responsabilitatea de a exprima o opinie cu privire la eficacitatea controlului intern în legătură cu auditul situațiilor financiare, această frază ar fi formulată drept: „În efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea și prezentarea fidelă de către entitate a situațiilor financiare, în vederea proiectării de proceduri de audit adecvate circumstanțelor”. În cazul notei de subsol 4, acest lucru se poate citi: „În efectuarea acelor evaluări ale riscurilor, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate a situațiilor financiare care să ofere o imagine corectă și fidelă, în vederea proiectării de proceduri de audit adecvate circumstanțelor”.

<sup>79</sup> Subtitlul „Raportul privind auditarea situațiilor financiare” este inutilă în circumstanțe când un al doilea subtitlu „Raport asupra altor cerințe legale și de reglementare” nu este aplicabil.

**Exemplul 2 – Cifre Corespondente** (a se vedea pct. A5)

În contextul acestui Raport exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele dintre circumstanțe descrise la punctul 11(b), după cum urmează:

- Un audit al unui set complet de situații financiare consolidate ale unei entități, alta decât o entitate cotate care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică ISA 600 nu se aplică).
- Situațiile financiare consolidate sunt întocmite de către conducerea entității în conformitate cu IFRS-urile (cadru de raportare cu scop general).
- Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210.
- Raportul auditorului cu privire la perioada precedentă, așa cum a fost emis anterior, conținea o opinie cu rezerve.
- Aspectul care a generat modificarea este nerezolvat.
- Efectele sau posibilele efecte ale aspectului asupra cifrelor din perioada curentă nu sunt semnificative, dar necesită o modificare a opiniei auditorului datorită efectelor sau posibilelor efecte ale aspectului nerezolvat asupra comparabilității cifrelor din perioada curentă și a cifrelor corespondente.
- Cerintele etice relevante care se aplică auditului sunt cele ale jurisdicției.
- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea, în conformitate cu ISA 570 (Revizuit).
- Auditorul nu i se solicită, nici nu a decis altfel, să comunice aspecte cheie de audit în conformitate cu ISA 701.
- Auditorul nu a obținut nicio altă informație înainte de data raportului auditorului.
- Persoanele responsabile de supravegherea situațiilor financiare sunt diferite de cele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare.
- În plus față de auditul situațiilor financiare, auditorul are și alte responsabilități de raportare, prevăzute de legislația locală.

**RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT**

Către Acționarii companiei ABC [sau Către alt destinatar adecvat]

**Raport cu privire la auditul situațiilor financiare**<sup>79</sup>

<sup>79</sup> Subtitlul „Raportul privind auditarea situațiilor financiare” este inutilă în circumstanțe când un al doilea subtitlu „Raport asupra altor cerințe legale și de reglementare” nu este aplicabil.

## Opinia cu rezerve

Am auditat situațiile ~~anexate~~ financiare ale companiei ABC (Compania), care conțin situația poziției financiare la data de 31 decembrie 20X1, precum și situația venitului global, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie pentru anul care s-a încheiat, și notele la situațiile financiare, inclusiv un sumar al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative.

În opinia noastră, cu excepția posibilelor efecte asupra cifrelor corespondente ale aspectului descrise în ~~paragraful aferent secțiunea raportului nostru~~ Baza pentru opinia cu rezerve, situațiile financiare ~~anexate~~ prezintă în mod fidel, sub toate aspectele semnificative (sau *oferă o imagine corectă și fidelă cu privire la*) poziția financiară a Companiei ABC la data de 31 decembrie 20X1, și *(la)* performanța financiară și fluxurile sale de trezorerie aferente exercițiului încheiat la data respectivă, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri).

### Baza pentru opinia cu rezerve

Datorită faptului că am fost numiți auditori ai companiei ABC în cursul exercițiului 20X0, nu am avut posibilitatea de a asista la numărarea fizică a stocurilor la începutul acelei perioade sau de a obține informații satisfăcătoare privind cantitățile stocurilor respective folosind metode alternative. Din moment ce stocurile inițiale afectează determinarea rezultatelor operațiunilor, nu am fost în măsură să determinăm dacă pentru 20X0 sunt necesare ajustări ale rezultatului din exploatare și ale rezultatului reportat inițial. Opinia noastră de audit cu privire la situațiile financiare pentru perioada încheiată la 31 decembrie 20X0 a fost modificată în consecință. Opinia noastră cu privire la situațiile financiare ale perioadei curente este și ea modificată, ca urmare a posibilului efect al acestui aspect asupra gradului de comparabilitate a cifrelor din perioada curentă cu cifrele corespondente.

Am desfășurat auditul nostru în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA). Responsabilitățile noastre în baza acestor standarde sunt descrise detaliat în secțiunea Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare din raportul nostru. Suntem independenți față de Companie, conform cerințelor etice relevante pentru auditul nostru al situațiilor financiare din [jurisdicția], și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități etice conform acestor cerințe. Credem că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră de audit cu rezerve.

### Responsabilitățile conducerii și ale persoanelor responsabile cu guvernanta Responsabilitatea pentru situațiile financiare<sup>80</sup>

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – vezi Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).]

<sup>80</sup> Sau alți termeni, care ~~este~~ sunt adecvați în contextul cadrului legal din jurisdicția specifică.



~~Conducerea este responsabilă de întocmirea și prezentarea fidelă a acestor situații financiare în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară<sup>81</sup>, și pentru acel control intern pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite întocmirea de situații financiare care sunt lipsite de orice denaturare semnificativă, cauzată fie de fraudă, fie de eroare.~~

### **Responsabilitățile Responsabilitatea auditorului într-un audit al situațiilor financiare**

*[Raportare în conformitate cu cerințele de raportare din ISA 700 (Revizuit) - vezi Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).]*

~~Responsabilitatea noastră este de a exprima o opinie cu privire la aceste situații financiare consolidate, pe baza auditului nostru. Am desfășurat auditul în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit. Aceste standarde prevăd conformitatea cu cerințele etice și planificarea și desfășurarea auditului în vederea obținerii asigurării rezonabile cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt lipsite de orice denaturare semnificativă.~~

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

*[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – vezi Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).]*

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

*[Semnătura auditorului în numele firmei de audit, în numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție]*

*[Adresa auditorului]*

*[Data raportului auditorului]*

### **Exemplul 3 – Cifre corespondente (a se vedea pct. A7)**

**În contextul acestui Raport exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele dintre circumstanțe descrise la punctul 13, după cum urmează:**

- **Un audit al unui set complet de situații financiare consolidate ale unei entități, alta decât o entitate cotate care utilizează un cadru de prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului. (adică ISA 600 nu se aplică).**
- **Situațiile financiare consolidate sunt întocmite de către conducerea entității în conformitate cu IFRS-uri (cadru de raportare cu scop general).**

<sup>81</sup> În cazul în care responsabilitatea conducerii este de a întocmi situații financiare care să ofere o imagine corectă și fidelă, aceasta se poate citi: „Conducerea este responsabilă pentru întocmirea situațiilor financiare care să ofere o imagine corectă și fidelă în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, precum și pentru acel ...”

- Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare consolidate din ISA 210.
- Auditorul a concluzionat că o opinie fără rezerve (adică „curată”) este adecvată pe baza probelor de audit obținute.
- Cerintele etice relevante care se aplică auditului sunt cele ale jurisdicției.
- Pe baza probelor de audit obținute, a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea, în conformitate cu ISA 570 (Revizuit).
- Auditorul nu i se solicită, nici nu a decis altfel, să comunice aspecte cheie de audit în conformitate cu ISA 701.
- Auditorul a obținut toate celelalte informații înainte de data raportului auditorului și nu a identificat o denaturare semnificativă a altor informații.
- Sunt prezentate cifrele corespondente, și Situațiile financiare ale perioadei precedente au fost auditate de auditorul precedent.
- Auditorului nu îi este interzis prin lege sau reglementări să facă referire la raportul de audit al auditorului precedent cu privire la cifrele corespondente și decide să facă acest lucru.
- Persoanele responsabile de supravegherea situațiilor financiare sunt diferite de cele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare.
- În plus față de auditul situațiilor financiare, auditorul are și alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația locală.

## RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către Acționarii Companiei ABC [sau Către Alt Destinatari adecvat]

### Report cu privire la auditul situațiilor financiare<sup>82</sup>

#### Opinie

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

În opinia noastră, situațiile financiare anexate prezintă în mod fidel, sub toate aspectele semnificative (*sau oferă o imagine corectă și fidelă cu privire la*) poziția financiară a Companiei ABC la 31 decembrie 20X1, și (*la*) performanța financiară și

<sup>82</sup> Subtitlul „Raport cu privire la situațiile financiare” nu este necesar în cazurile în care cel de-al doilea subtitlu, „Raport cu privire la alte dispoziții legale și de reglementare”, nu este aplicabil.

fluxurilor sale de trezorerie aferente exercițiului încheiat la data respectivă, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-uri).

### **Baza pentru opinie**

Am desfășurat auditul nostru în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA). Responsabilitățile noastre în baza acestor standarde sunt descrise detaliat în secțiunea *Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare* din raportul nostru. Suntem independenți față de Companie, conform cerințelor etice relevante pentru auditul nostru al situațiilor financiare din [jurisdicția], și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități etice conform acestor cerințe. Credem că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră de audit.

### **Alte aspecte**

Situațiile financiare ale Companiei ABC aferente exercițiului încheiat la 31 decembrie 20X0 au fost auditate de alt auditor care a exprimat o opinie nemodificată asupra acelor situații la 31 martie 20X1.

### **Alte informații [sau un alt titlu adecvat, precum „Informații, altele decât situațiile financiare și raportul auditorului cu privire la acestea”]**

[Raportare în conformitate cu cerințele de raportare din ISA 720 (Revizuit) - vezi Exemplul 1 din Anexa 2 al ISA 720 (Revizuit).]

### **Responsibilitățile conducerii<sup>83</sup> și ale persoanelor responsabile cu guvernanta** **Responsibilitatea pentru situațiile financiare<sup>84</sup>**

[Raportare în conformitate cu cerințele de raportare din ISA 700 (Revizuit) - vezi Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).]

~~Conducerea este responsabilă de întocmirea și prezentarea fidelă a acestor situații financiare în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară<sup>85</sup>, și pentru acel control intern pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite întocmirea de situații financiare care sunt lipsite de orice denaturare semnificativă, cauzată fie de fraudă, fie de eroare.~~

### **Responsabilitățile Responsabilitatea auditorului într-un audit al situațiilor financiare**

[Raportare în conformitate cu cerințele de raportare din ISA 700 (Revizuit) - vezi Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).]

<sup>83</sup> ~~Sau un alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal din acea jurisdicție.~~

<sup>84</sup> ~~Sau alți termeni care sunt adecvați în contextul cadrului legal din acea jurisdicție.~~

<sup>85</sup> ~~Acele unde responsabilitatea conducerii este aceea de a întocmi situații financiare care să ofere o imagine corectă și fidelă aceasta se poate citi: “Conducerea este responsabilă de întocmirea situațiilor financiare care oferă o imagine corectă și fidelă în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, și pentru ...”~~

~~Responsabilitatea noastră este de a exprima o opinie cu privire la aceste situații financiare, pe baza auditului nostru. Am desfășurat auditul în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit. Aceste standarde prevăd conformitatea cu cerințele etice și planificarea și desfășurarea auditului în vederea obținerii asigurării rezonabile cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt lipsite de orice denaturare semnificativă.~~

~~Un audit implică efectuarea unor proceduri pentru obținerea probelor de audit cu privire la sumele și informațiile prezentate în situațiile financiare. Procedurile selectate depind de raționamentul auditorului, inclusiv de evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, cauzată fie de fraudă, fie de eroare, de proiectarea și desfășurarea de proceduri de audit ca răspuns la aceste riscuri, și de obținerea de probe de audit suficiente și adecvate pentru a oferi o bază pentru opinia noastră. Riscul de a nu detecta o denaturare semnificativă cauzată de fraudă este mai ridicat decât în cazul uneia cauzată de eroare, deoarece fraudă poate implica complicitate, fals, omisiuni intenționate, interpretări greșite sau suprareglarea controlului intern.~~

~~În efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate și prezentarea fidelă<sup>86</sup> a situațiilor financiare, în vederea proiectării de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor, dar nu cu scopul exprimării unei opinii cu privire la eficacitatea controlului intern al entității.<sup>87</sup> Un audit include, de asemenea, evaluarea gradului de adecvare a politicilor contabile utilizate și a caracterului rezonabil al estimărilor contabile elaborate de conducere, precum și evaluarea prezentării generale a situațiilor financiare consolidate. Credem că probele de audit pe care le am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră de audit.~~

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

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) - vezi Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).]

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

<sup>86</sup> ~~În cazul notei de subsol 4, această frază poate fi formulată: „În efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea situațiilor financiare ale entității care oferă o imagine corectă și fidelă în vederea proiectării de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor, dar nu cu scopul exprimării unei opinii cu privire la eficacitatea controlului intern al entității.”~~

<sup>87</sup> ~~În situațiile în care auditorul are și responsabilitatea de a exprima o opinie cu privire la eficacitatea controlului intern, în paralel cu auditul situațiilor financiare, această propoziție ar trebui formulată astfel: „În efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate și prezentarea fidelă a situațiilor financiare în vederea proiectării de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor”. În cazul notei de subsol 13 această frază poate fi citită astfel: „În efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate a situațiilor financiare care oferă o imagine corectă și fidelă în vederea proiectării de proceduri de audit care să corespundă circumstanțelor.”~~

[Semnătura auditorului în numele firmei de audit, numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție]

[Adresa auditorului]

[Data raportului auditorului]

#### Exemplul 4 – Situații financiare comparative (a se vedea pct. A9)

În contextul acestui Raport exemplu de raport al auditorului, se presupun următoarele dintre circumstanțe descrise la punctul 15, după cum urmează:

- Un audit al unui set complet de situații financiare consolidate ale unei entități, alta decât o entitate cotate care utilizează un cadru prezentare fidelă. Auditul nu este un audit al grupului (adică ISA 600 nu se aplică).
- Situațiile financiare consolidate sunt întocmite de către conducerea entității în conformitate cu IFRS-urile (cadru de raportare cu scop general).
- Termenii misiunii de audit reflectă descrierea responsabilității conducerii pentru situațiile financiare din ISA 210.
- Auditorul i se solicită să raporteze atât asupra situațiilor financiare din perioada curentă, cât și asupra situațiilor financiare din perioada precedentă, în paralel cu auditul anului curent.
- Raportul auditorului cu privire la perioada precedentă, așa cum a fost emis anterior, a inclus o opinie cu rezerve.
- Aspectul care a generat modificarea nu este rezolvat.
- Efectele sau posibilele efecte ale aspectului asupra cifrelor din perioada curentă sunt semnificative atât pentru situațiile financiare ale perioadei curente, cât și pentru cele din perioada precedentă și necesită modificarea opiniei auditorului.
- Cerințele etice relevante care se aplică auditului sunt cele ale jurisdicției.
- Pe baza probelor de audit obținute, auditorul a concluzionat că nu există o incertitudine semnificativă cu privire la evenimente sau condiții care ar putea genera îndoieli semnificative privind capacitatea entității de a-și continua activitatea, în conformitate cu ISA 570 (revizuit).
- Auditorul nu i se solicită, nici nu a decis altfel, să comunice aspecte cheie de audit în conformitate cu ISA 701.
- Auditorul nu a obținut nicio altă informație înainte de data raportului auditorului.
- Persoanele responsabile de supravegherea situațiilor financiare sunt diferite de cele responsabile pentru întocmirea situațiilor financiare.
- În plus față de auditul situațiilor financiare, auditorul are și alte responsabilități de raportare prevăzute de legislația locală.

## RAPORTUL AUDITORULUI INDEPENDENT

Către Acționarii Companiei ABC [sau Către Alt Destinatar adecvat]

### Raport cu privire la auditul situațiilor financiare<sup>88</sup>

#### Opinia cu rezerve

Am auditat situațiile financiare ~~anexate~~ ale Companiei ABC, care conțin situația poziției financiare la 31 decembrie 20X1 și 20X0, și situația rezultatului global, situația modificărilor capitalurilor proprii și situația fluxurilor de trezorerie aferente exercițiilor încheiate la datele respective, și notele la situațiile financiare, inclusiv un sumar al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative.

În opinia noastră, cu excepția posibilelor efecte ale aspectului descris în ~~paragraful secțiunea din raportul nostru~~ Baza pentru opinia calificată, situațiile financiare ~~anexate~~ prezintă în mod fidel, sub toate aspectele semnificative (*sau oferă o imagine corectă și fidelă cu privire la*) poziția financiară a Companiei la 31 decembrie 20X1, și (*la*) performanța financiară și fluxurile sale de trezorerie aferente exercițiilor încheiate la acea dată, în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS-urile).

#### Baza pentru opinia cu rezerve

Așa cum s-a discutat în Nota X la situațiile financiare, nu s-au înregistrat amortizări în situațiile financiare, lucru care constituie o abatere de la ~~Internaționale Standardele Internaționale de Raportare Financiară IFRS-uri~~. Pe baza metodei liniare de amortizare și a unor procente anuale de 5% pentru clădiri și 20% pentru echipamente, pierderea aferentă exercițiului ar trebui majorată cu xxx în 20X1 și xxx în 20X0, imobilizările corporale ar trebui reduse cu valoarea amortizării cumulate de xxx pentru 20X1 și xxx pentru 20X0, iar pierderea acumulată ar trebui mărită cu xxx în 20X1 și xxx în 20X0.

Am desfășurat auditul nostru în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (ISA). Responsabilitățile noastre în baza acestor standarde sunt descrise detaliat în secțiunea Responsabilitățile auditorului într-un audit al situațiilor financiare din raportul nostru. Suntem independenți față de Companie, conform cerințelor etice relevante pentru auditul nostru al situațiilor financiare din [jurisdicția], și ne-am îndeplinit celelalte responsabilități etice conformitate acestor cerințe. Credem că probele de audit pe care le-am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră de audit cu rezerve.

---

<sup>89</sup> Subtitlul „Raport cu privire la auditul situațiilor financiare” nu este necesar în cazurile în care cel de al doilea subtitlu, „Raport cu privire la alte dispoziții legale și de reglementare”, nu este aplicabil.

## **Responsabilitățile conducerii<sup>90</sup>—și ale persoanelor responsabile cu guvernanta Responsabilitatea-pentru situațiile financiare<sup>91</sup>**

*[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) – vezi Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).]*

Conducerea este responsabilă de întocmirea și prezentarea fidelă a acestor situații financiare în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară,<sup>92</sup> și pentru acel control intern pe care conducerea îl consideră necesar pentru a permite întocmirea de situații financiare care sunt lipsite de orice denaturare semnificativă, cauzată fie de fraudă, fie de eroare.

## **Responsabilitățile Responsabilitatea auditorului într-un audit al situațiilor financiare**

*[Raportare în conformitate cu cerințele de raportare din ISA 700 (Revizuit) – vezi Figura 1 din ISA 700 (Revizuit).]*

Responsabilitatea noastră este de a exprima o opinie cu privire la aceste situații financiare consolidate, pe baza auditului nostru. Am desfășurat auditul în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit. Aceste standarde prevăd conformitatea cu cerințele etice și planificarea și desfășurarea auditului în vederea obținerii unei asigurări rezonabile cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt lipsite de orice denaturare semnificativă.

Un audit implică efectuarea de proceduri în vederea obținerii de probe de audit cu privire la valorile și prezentările din situațiile financiare. Procedurile selectate depind de raționamentul auditorului, inclusiv de evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, cauzată fie de fraudă, fie de eroare, de proiectarea și desfășurarea de proceduri de audit ca răspuns la acele riscuri și de obținerea de probe audit suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră. Riscul de a nu detecta o denaturare semnificativă cauzată de fraudă este mai ridicat decât în cazul uneia cauzată de eroare, deoarece fraudă poate implica complicitate, fals, omisiuni intenționate, interpretări greșite sau suprareglarea controlului intern.

În efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate și prezentarea fidelă<sup>92</sup> a situațiilor financiare, în vederea proiectării de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor, dar nu cu scopul exprimării unei opinii cu privire la eficacitatea

<sup>90</sup> Sau un alt termen care este adecvat în contextul cadrului legal din jurisdicția specifică.

<sup>91</sup> Când responsabilitatea conducerii este de a întocmi situații financiare care oferă o imagine corectă și fidelă, aceasta poate fi formulat astfel: “Conducerea este responsabilă de întocmirea situațiilor financiare care oferă o imagine corectă și fidelă în conformitate cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, și pentru ...”

<sup>92</sup> În cazul notei de subsol 4, aceasta se poate cita: “În efectuarea acestor evaluări ale riscurilor, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate a situațiilor financiare care oferă o imagine corectă și fidelă în vederea proiectării de proceduri de audit adecvate circumstanțelor, dar nu în scopul exprimării unei opinii cu privire la eficacitatea controlului intern al entității.”

~~controlului intern al entității<sup>93</sup>. Un audit include, de asemenea, evaluarea gradului de adecvare a politicilor contabile utilizate și a caracterului rezonabil al estimărilor contabile efectuate de către conducere, precum și evaluarea prezentării generale a situațiilor financiare. Credem că probele de audit pe care le am obținut sunt suficiente și adecvate pentru a furniza o bază pentru opinia noastră de audit cu rezerve.~~

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

[Raportare în conformitate cu ISA 700 (Revizuit) - vezi Exemplul 1 din ISA 700 (Revizuit).]

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

[Semnătura auditorului în numele firmei de audit, în numele personal al auditorului sau ambele, după cum este adecvat pentru respectiva jurisdicție]

[Adresa auditorului]

[Data raportului auditorului]

## **ISA 800, Considerente speciale - auditul situațiilor financiare întocmite în conformitate cu cadrele de raportare cu scop special**

### **Definiții**

...

- Referirile la „situații financiare”, în contextul prezentului ISA, înseamnă „un set complet de situații financiare cu scop special”, ~~inclusiv notele aferente. Notele aferente constau în mod obișnuit într-un rezumat al politicilor contabile semnificative și alte informații explicative. Cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil determină prezentarea, structura, forma și conținutul situațiilor financiare, precum și ceea ce constituie un set complet de situații financiare.~~

---

<sup>93</sup> În circumstanțele în care auditorul are și responsabilitatea de a exprima o opinie cu privire la eficiența controlului intern, în paralel cu auditul situațiilor financiare, această propoziție ar trebui formulată astfel: „În efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea și prezentarea fidelă a situațiilor financiare, în vederea proiectării de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor”. În cazul notei de subsol 4, această frază poate fi formulată astfel: „În efectuarea acelor evaluări ale riscului, auditorul ia în considerare controlul intern relevant pentru întocmirea de către entitate a situațiilor financiare care oferă o imagine corectă și fidelă în vederea proiectării de proceduri de audit care să fie adecvate circumstanțelor.”



## **ISA 805, Considerente speciale – Audituri ale situațiilor financiare individuale și ale elementelor specifice, ale conturilor sau aspectelor unei situații financiare**

### **Definiții**

...

6. În contextul prezentului ISA, referirea la:
- (a) „Element al unei situații financiare” sau „element” reprezintă un „element, cont sau aspect al unei situații financiare”;
  - (b) „Internaționale de Raportare Financiară” reprezintă Standardele Internaționale de Raportare Financiare (IFRS) emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate; și
  - (c) O situație financiară individuală sau la un element specific al unei situații financiare include ~~notele~~ prezentările aferente. Notele Prezentările aferente cuprind, de obicei, ~~un sumar al politicilor contabile semnificative și alte~~ informații explicative sau alte informații descriptive relevante pentru situația financiară sau pentru element.

### **Aplicare și alte materiale explicative**

#### **Domeniul de aplicare al prezentului ISA (a se vedea pct. 1)**

...

- A2. ISA 200 definește termenul de „situații financiare” drept o reprezentare structurată a informațiilor financiare istorice, inclusiv a prezentărilor ~~notelor~~ aferente, cu scopul de a comunica resursele economice sau obligațiile unei entități la un moment dat în timp sau modificările acestora aferente unei perioade de timp, în conformitate cu un cadru de raportare financiară. Termenul „situații financiare”, se referă, de obicei, la un set complet de situații financiare, așa cum prevăd cerințele cadrului de raportare financiară aplicabil, dar poate, de asemenea, să se refere la o situație financiară individuală. Prezentările cuprind informații explicative sau alte informații descriptive, stabilite în funcție de necesități, autorizate în mod expres sau permise în alt mod de cadrul de raportare financiară aplicabil, într-o situație financiară sau în note, sau încorporate prin referințe încrucișate.<sup>94</sup>

<sup>94</sup> ISA 200, punctul 13 litera (f)

## ISA 810, *Misiuni de raportare cu privire la situațiile financiare sintetizate*

### Cerințe

...

#### Alte informații din documentele care conțin situații financiare sintetizate

24. Auditorul trebuie să citească acele alte informații incluse într-un document care conține situațiile financiare sintetizate și raportul audit aferent pentru a examina dacă există~~identifica o~~ inconsecvență semnificativă între celelalte informații și, dacă există, cu situațiile financiare sintetizate. Dacă, ~~la citirea altor informații,~~ auditorul identifică o inconsecvență semnificativă, auditorul trebuie să determine dacă situațiile financiare sintetizate sau celelalte informații necesită a fi revizuite. Dacă ~~la citirea altor informații,~~ auditorul ia cunoștință de faptul ~~o denaturare aparent semnificativă a faptelor că celelalte informații necesită revizuire,~~ auditorul trebuie să discute aspectul cu membrii conducerii. ( a se vedea pct. A19 )

#### Aplicare și alte materiale explicative

- A19. ISA 720 (Revizuit)<sup>95</sup> conține cerințe și îndrumări ~~privind în ceea ce privește~~ responsabilitățile auditorului referitoare la citirea altor ~~alte informații într-o misiune de audit a situațiilor financiare incluse într-un document care conține situații financiare auditate și raportul de audit aferent și privind răspunsul la inconsecvențe și la o denaturare semnificativă a informațiilor.~~ informații într-o misiune de audit a situațiilor financiare incluse într-un document care conține situații financiare auditate și raportul de audit aferent și privind răspunsul la inconsecvențe și la o denaturare semnificativă a informațiilor. Adaptate în funcție de nevoi în circumstanțele date, acestea pot fi utile în aplicarea cerinței de la punctul 24 .

---

<sup>95</sup> ISA 720 (Revizuit), *Responsabilitățile auditorului cu privire la alte informații din documentele care conțin situații financiare auditate*

IAPN™

ISA™

ISQC™



**International  
Federation  
of Accountants®**



ISBN 978-973-0-14676-9

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