

UNIVERSITATEA HYPERION BUCURESTI  
FILIALA BREAZA

REFERAT  
STANDARDE PROFESIONALE

MASTERANDA:

Breaza  
2009  
STANDARDUL INTERNATIONAL DE AUDIT 330

PROCEDURILE AUDITORULUI CA REACTIE LA RISCURILE EVALUATE

Introducere

1. Scopul acestui Standard International de Audit (ISA) este de a elabora standarde si de a oferi indrumari privind determinarea reactiilor generale si proiectarea si realizarea procedurilor ulterioare de audit care sa raspunda la riscurile evaluate de prezentari eronate semnificative la nivelul situatiilor financiare si la nivelul declaratiilor intr-un audit al situatiilor financiare. Cunoasterea si intelegerea de catre auditor a entitatii si a mediului

acesteia, inclusiv a controlului intern, si evaluarea riscurilor prezentarilor eronate semnificative sunt descrise in ISA 315 „Cunoasterea si intelegerea entitatii si a mediului sau si evaluarea riscurilor de prezentari eronate semnificative”.

2. Ceea ce urmeaza reprezinta o trecere generala in revista a cerintelor acestui standard:

- *Reactiile generale.* Aceasta sectiune cere auditorului sa determine reactiile generale pentru gestionarea riscurilor prezentarilor eronate semnificative la nivelul situatiilor financiare si ofera indrumari privind natura acestor reactii.
- *Procedurile de audit ca reactie la riscurile prezentarilor eronate semnificative la nivelul declaratiilor.* Aceasta sectiune cere auditorului sa proiecteze si sa realizeze proceduri ulterioare de audit, inclusiv testari ale eficacitatii de operare a controalelor, atunci cand acestea sunt rele-vante sau necesare, si proceduri substantive, a caror natura, moment si amploare trebuie sa vina ca reactie in fata riscurilor evaluate de prezentari eronate semnificative la nivelul declaratiilor. In plus, aceasta sectiune include aspectele pe care auditorul le ia in considerare atunci cand sta-bileste natura, momentul si amploarea unor astfel de proceduri de audit.
- *Evaluarea suficientei si caracterului adecvat ale probelor de audit obtinute.* Aceasta sectiune cere ca auditorul sa estimeze daca evaluarea riscului este adecvata si sa concluzioneze daca au fost obtinute probe de audit suficiente si adecvate.
- *Documentatie.* Aceasta sectiune stabileste cerintele privind documentatia.

3. Pentru a reduce riscul de audit la un nivel suficient de scazut, auditorul trebuie sa determine reactiile generale in fata riscurilor evaluate la nivelul situatiilor financiare si trebuie sa proiecteze si sa realizeze proceduri ulterioare de audit pentru a reactiona in fata riscurilor evaluate la nivelul declaratiilor. Reactiile generale si natura, momentul si amploarea procedurilor ulterioare de audit sunt aspecte care tin de rationamentul profesional al auditorului. In plus fata de cerintele acestui ISA, auditorul trebuie sa respecte si cerintele si indrumarile din ISA 240 „Responsabilitatea auditorului de a lua in considerare fraudarea la auditarea situatiilor financiare” atunci cand reactioneaza la riscurile evaluate de prezentari eronate semnificative din cauza fraudei.

### **Reactiile generale**

4. Auditorul trebuie sa determine reactiile generate pentru gestionarea riscurilor prezentarilor eronate semnificative la nivelul situatiilor financiare. Aceste reactii pot include accentuarea pentru echipa de audit a necesitatii de mentinere a scepticismului profesional in colectarea si evaluarea probelor de audit, numirea personalului cu mai multa experienta sau a celui cu capacitati deosebite sau utilizarea expertilor<sup>1</sup>, oferirea unei supravegheri suplimentare sau luarea in calcul a unor elemente suplimentare de imprezibil la selectarea procedurilor ulterioare de audit care vor fi realizate. In plus, auditorul poate aduce modificari generale naturii, momentului sau amplitudinii procedurilor de audit, ca reactie generala, de exemplu, realizarea procedurilor substantive la sfarsitul perioadei in locul unei date interimare.

5. Evaluarea riscurilor prezentarilor eronate semnificative la nivelul situatiilor financiare este afectata de modul in care auditorul cunoaste si intelege mediul de control. Un mediu eficace de control poate permite auditorului sa aiba mai multa incredere in controlul intern si in credibilitatea probelor de audit generate intern, in cadrul entitatii, si deci, de exemplu, poate sa permita auditorului sa realizeze unele proceduri de audit mai degraba la o data interimara decat la sfarsitul perioadei. Daca exista puncte vulnerabile in mediul de control, auditorul realizeaza, de obicei, mai multe proceduri de audit, mai degraba la sfarsitul perioadei decat la

o data interimara, cauta probe de audit mai detaliate din procedurile substantive, modifica natura procedurilor de audit pentru a obtine probe de audit mai convingatoare sau majoreaza numarul de locatii care sunt incluse in aria de aplicabilitate a auditului.

6. Asadar, aceste consideratii au o influenta semnificativa asupra metodei generale a auditorului, de exemplu, un accent pe proceduri substantive (metoda substantiva), sau o metoda care utilizeaza testari ale controalelor, precum si proceduri substantive (o abordare mixta).

Procedurile de audit ca reactie la riscurile prezentarilor eronate semnificative la nivelul declaratiilor

7. Auditorul trebuie sa proiecteze si sa realizeze proceduri ulterioare de audit ale caror natura, moment si amploare reprezinta o reactie la riscurile evaluate de prezentari eronate semnificative la nivelul declaratiilor.

Scopul este acela de a oferi o legatura clara intre natura, momentul si am-ploarea procedurilor ulterioare ale auditorului si evaluarea riscului. In proiectarea procedurilor ulterioare de audit, auditorul ia in considerare as-pecte cum ar fi:

- importanta riscului;
- probabilitatea producerii unei prezentari eronate semnificative;
- caracteristicile claselor de tranzactii, soldurilor conturilor sau prezentarilor de informatii implicate;
- natura controalelor specifice utilizate de catre entitate si, in special, daca acestea sunt manuale sau automate;
- daca auditorul preconizeaza sa obtina probe de audit pentru a stabili daca controalele entitatii sunt eficiente in prevenirea sau detectarea si corectarea prezentarilor eronate semnificative.

Natura procedurilor de audit este de maxima importanta pentru a reactiona in fata riscurilor evaluate.

Evaluarea realizata de auditor cu privire la riscurile identificate la nivelul declaratiilor ofera baza pentru analiza metodei de audit adecvate pentru proiectarea si realizarea procedurilor ulterioare de audit. In unele cazuri, auditorul poate stabili ca realizarea testarilor de controale este singura modalitate de a obtine o reactie eficienta la riscurile evaluate de prezentari eronate semnificative pentru o anumita declaratie. In alte cazuri, auditorul poate sa stabileasca faptul ca realizarea exclusiva a procedurilor substantive este corespunzatoare pentru anumite declaratii si, in concluzie, auditorul exclude efectul controalelor din evaluarea riscurilor relevante. Acest lucru se poate intampla din cauza ca procedurile de evaluare a riscului aparținând auditorului nu au identificat niciun control eficient relevant pentru declaratie sau din cauza ca testarea functionarii eficiente a controalelor este ineficienta. Totusi, auditorul trebuie sa fie convins ca realizarea exclusiva a procedurilor substantive pentru declaratia relevanta este eficienta pentru reducerea riscului prezentarilor eronate semnificative la un nivel suficient de scazut. Adesea, auditorul poate stabili ca o metoda mixta, care utilizeaza si testari ale functionarii eficiente a controalelor si proceduri substantive, este o metoda eficienta.

Indiferent de metoda selectata, auditorul proiecteaza si realizeaza proceduri substantive pentru fiecare clasa semnificativa de tranzactii, solduri ale conturilor si prezentari de informatii, in conformitate cu paragraful 49.

9. In cazul entitatilor foarte mici, este posibil sa nu existe multe activitati de control care sa poata fi identificate de catre auditor. Din acest motiv, este posibil ca procedurile de audit ulterioare ale auditorului sa fie, in principal, proceduri substantive. In astfel de cazuri, in plus fata de aspectele mentionate in paragraful 8 de mai sus, auditorul analizeaza daca, in absenta controalelor, este posibil sa obtina probe de audit suficiente si adecvate.

Luarea in considerare a naturii, momentului si amplitudinii procedurilor ulterioare de audit  
Natura

10. Natura procedurilor ulterioare de audit se refera la scopul lor (testari ale controalelor sau proceduri substantive) si la tipul lor, adica inspectie, observatie, chestionar, confirmare, recalculare, reluarea prestatiilor sau proceduri analitice. Anumite proceduri de audit pot fi mai adecvate pentru anumite declaratii decat altele. De exemplu, in ceea ce priveste veniturile, testarile controalelor pot sa reprezinte cea mai buna reactie la riscurile evaluate de prezentari eronate din declaratia de exhaustivitate, in timp ce procedurile substantive pot sa reprezinte cea mai buna reactie la riscul evaluat de prezentari eronate din declaratia de productie a evenimentelor.

11. Selectia procedurilor de audit realizata de catre auditor se bazeaza pe evaluarea riscului. Cu cat evaluarea auditorului privind riscul este mai exacta, cu atat probele de audit obtinute de auditor din procedurile substantive sunt mai sigure si mai relevante. Aceasta poate afecta atat tipurile de proceduri de audit care trebuie realizate, cat si combinatia lor. De exemplu, auditorul poate confirma exhaustivitatea conditiilor unui contract cu un tert, in plus inspectarea documentului.

12. Pentru stabilirea procedurilor de audit care trebuie realizate, auditorul ia in considerare motivele pentru evaluarea riscului prezentarilor eronate semnificative la nivelul declaratiilor pentru fiecare clasa de tranzactii, solduri ale conturilor si prezentari de informatii. Aceasta include atat luarea in considerare a caracteristicilor specifice fiecarei clase de tranzactii, solduri ale conturilor sau prezentari de informatii (adica riscurile inerente), cat si examinarea faptului daca evaluarea unui risc realizata de auditor ia in considerare controalele entitatii (adica riscul de control). De exemplu, daca auditorul considera ca exista un risc redus de aparitie a unei prezentari eronate semnificative din cauza caracteristicilor specifice ale unei clase de tranzactii, fara a lua in considerare controalele aferente, auditorul poate sa stabileasca faptul ca numai procedurile analitice substantive ofera probe de audit suficiente si adecvate. Pe de alta parte, daca auditorul preconizeaza ca exista un risc redus de aparitie a unei prezentari eronate semnificative deoarece o entitate are controale eficiente, iar auditorul intentioneaza sa proiecteze proceduri substantive pe baza functionarii eficiente a controalelor, auditorul realizeaza testari ale controalelor pentru a obtine probe de audit privind eficacitatea functionarii lor. Acesta poate fi cazul, de exemplu, pentru o clasa de tranzactii cu caracteristici rezonabile uniforme si necomplexe, care sunt procesate si controlate de obicei de sistemul informational al entitatii.

13. Auditorul trebuie sa obtina probe de audit privind exactitatea si exhaustivitatea informatiilor generate de catre sistemul informational al entitatii atunci cand aceste informatii sunt utilizate in realizarea procedurilor de audit. De exemplu, daca auditorul utilizeaza informatii nefinanciare sau date din buget generate de sistemul informational al entitatii pentru a realiza proceduri de audit, cum sunt procedurile analitice substantive sau testarile controalelor, auditorul obtine probe de audit privind exactitatea si exhaustivitatea acestui tip

de informatii. A se vedea ISA 500 „Probe de audit”, paragraful 11, pentru indrumari suplimentare.

### *Momentul de realizare*

14. Momentul de realizare se refera la momentul la care sunt realizate procedurile de audit sau la perioada sau data de la care sunt valabile probele de audit.

15. Auditorul poate realiza testari ale controalelor sau proceduri substantive la o data interimara sau la sfarsitul perioadei. Cu cat riscul de prezentari eronate semnificative este mai mare, cu atat este mai probabil ca auditorul sa decida ca este mai eficace sa realizeze proceduri substantive la un moment cat mai apropiat de sfarsitul perioadei, sau chiar la sfarsitul perioadei, decat sa le realizeze la o data anterioara, sau sa realizeze proceduri de audit neanuntate sau in momente imprezibile (de exemplu, realizarea procedurilor de audit in locatiile selectate in mod inopinat). Pe de alta, parte, realizarea procedurilor de audit inainte de sfarsitul perioadei poate sa ajute auditorul sa identifice aspectele semnificative mai devreme in cursul auditului si, in consecinta, sa le rezolve cu ajutorul conducerii sau sa elaboreze o metoda eficace de audit privind aceste aspecte. Daca auditorul realizeaza testari ale controalelor sau proceduri substantive inainte de sfarsitul perioadei, auditorul ia in considerare | 19. probele suplimentare necesare pentru perioada ramasa.

16. Atunci cand analizeaza momentul in care sa realizeze procedurile de audit, auditorul ia in considerare si aspecte cum ar fi:

- mediul de control;
- momentul in care sunt disponibile informatii relevante (de exemplu, fisierele electronice pot fi, ulterior, modificate sau procedurile care trebuie respectate pot avea loc numai in anumite momente);
- natura riscului (de exemplu, daca exista riscul prezentarii unor venituri supraestimate pentru a se ridica la nivelul asteptarilor privind veniturile prin crearea ulterioara a unor acorduri de vanzari false, este posibil ca auditorul sa doreasca sa examineze contractele disponibile la sfarsitul perioadei);
- perioada sau data la care se refera probele de audit.

17. Anumite proceduri de audit pot fi realizate numai la sfarsitul perioadei sau dupa sfarsitul perioadei, de exemplu, coreland situatiile financiare cu inregistrarile contabile si examinand ajustarile realizate pe parcursul intocmirii situatiilor financiare. Daca exista riscul ca entitatea sa fi incheiat contracte necorespunzatoare de vanzari sau daca este posibil ca tranzactiile sa nu fi fost incheiate la sfarsitul perioadei, auditorul realizeaza proceduri ca reactie la acel risc. De exemplu, atunci cand tranzactiile individuale sunt semnificative sau atunci cand o eroare aparuta la incheierea exercitiului financiar poate duce la o prezentare eronata semnificativa, auditorul inspecteaza, de obicei, tranzactiile care au avut loc aproape de sfarsitul perioadei.

### *Amplourea*

18. Amplourea include cantitatea dintr-o anumita procedura de audit care trebuie realizata, de exemplu, dimensiunea unui esantion sau numarul de observari ale unei activitati de control. Amplourea unei proceduri de audit este stabilita prin ra^ionamentul profesional al auditorului dupa luarea in considerare a pragului de semnificatie, a riscului evaluat si a gradului de

certificare pe care auditorul planifica sa-l obtina. Concret, auditorul mareste de obicei amploarea procedurilor de audit pe masura ce riscul prezentarilor eronate semnificative este mai mare. Totusi, cresterea amplitudinii unei proceduri de audit este eficace numai daca procedura de audit in sine este relevanta pentru riscul specific; asadar, natura procedurii de audit reprezinta eel mai important aspect.

19. Utilizarea tehnicilor de audit asistate de computer (CAAT) ofera posibilitatea unei testari mai extensive a tranzactiilor electronice si a fisierelor conturilor. Astfel de tehnici pot fi utilizate pentru a selecta un esantion din fisierele electronice cheie, pentru a sorta tranzactiile cu anumite caracteristici sau pentru a testa o intreaga populatie in locul unui esantion.

20. De obicei, pot fi obtinute concluzii valide prin utilizarea metodelor care presupun esantionarea. Totusi, atunci cand cantitatea selectiilor facute dintr-o populatie este prea mica, cand metoda de esantionare selectata nu este corespunzatoare pentru a realiza obiectivul specific ale auditului sau

<sup>v</sup> cand exceptiile nu sunt utilizate corespunzator, exista un risc inacceptabil ca acea concluzie a auditorului care se bazeaza pe un esantion sa fie diferita de concluzia obtinuta daca intreaga populatie ar fi fost supusa aceleiasi proceduri de audit. ISA 530 „Esantionarea de audit si alte modalitati de testare” contine indrumari privind utilizarea esantionarii.

21. Acest standard se refera la utilizarea in combinatie a diferitelor proceduri de audit, ca aspect al naturii testarilor, asa cum este discutat mai sus. Totusi, auditorul analizeaza daca amploarea testarilor este corespunzatoare atunci cand realizeaza diferite combinari ale procedurilor de audit.

#### Testarea controalelor

22. Auditorul trebuie sa realizeze testari ale controalelor atunci cand evaluarea riscului realizata de auditor include o prognoza a eficacitatii functionarii controalelor sau atunci cand numai procedurile substantive nu ofera probe de audit suficiente si adecvate la nivelul declaratiilor.

23. Atunci cand evaluarea realizata de auditor privind riscurile prezente-tilor eronate semnificative la nivelul declaratiilor include o prognoza de exploatare eficace a controalelor, auditorul trebuie sa realizeze testari ale controalelor pentru a obtine probe de audit suficiente si adecvate in sensul ca acele controale functionau in mod eficace in momente relevante pe parcursul perioadei care este auditata.

24. Evaluarea realizata de auditor privind riscul prezentarilor eronate semnificative la nivelul declaratiilor poate include o prognoza privind eficacitatea functionarii controalelor, caz in care auditorul realizeaza testari ale controalelor pentru a obtine probe de audit privind functionarea eficace a acestora. Testarile functionarii eficace a controalelor sunt realizate numai referitor la acele controale in legatura cu care auditorul a stabilit ca sunt proiectate in mod adecvat pentru a preveni sau detecta si corecta o prezentare eronata semnificativa dintr-o declaratie. Paragrafele 104-106 ale ISA 315 discuta identificarea controalelor de la nivelul declaratiilor care pot preveni sau detecta si corecta o prezentare eronata semnificativa intr-o clasa de tranzactii, solduri ale conturilor sau informatii prezentate.

25. Atunci cand, in conformitate cu paragraful 115 al ISA 315, auditorul a stabilit ca nu este posibil sa se reduca riscurile prezentarilor eronate *semnificative la nivelul declaratiilor la un*

*nivelsuBcient descazutnumai* prin intermediul probelor de audit obtinute din proceduri substantive, auditorul trebuie sa realizeze testari ale controalelor relevante pentru a obtine probe de audit privind eficacitatea functionarii lor. De exemplu, asa cum este discutat in paragraful 115 al ISA 315, auditorul poate sa sta-bileasca faptul ca este imposibil sa proiecteze proceduri substantive eficiente care, singure, sa ofere probe de audit adecvate si corespunzatoare la nivelul declaratiilor atunci cand entitatea isi desfasoara activitatea utilizand IT si nu este generata si pastrata nicio documentatie privind tranzactiile altfel dec&t prin intermediul sistemului IT.

26. Testarea functionarii eficiente a controalelor difera de obtinerea probelor de audit privind implementarea controalelor. Cand se obtin probe de audit privind implementarea prin realizarea procedurilor de evaluare a riscului, auditorul stabileste ca exista controalele relevante si ca entitatea le utilizeaza. Cand se realizeaza testari ale functionarii eficiente a controalelor, auditorul obtine probe de audit care sa ateste ca aceste controale functioneaza in mod eficiente. Acestea includ obtinerea probelor de audit privind modul in care controalele au fost aplicate in momente relevante pe parcursul perioadei auditate, consecventa cu care sunt aplicate si persoanele care le-au aplicat sau mijloacele prin care au fost aplicate. Daca au fost utilizate controale semnificativ diferite in momente diferite din perioada auditata, auditorul le ia in considerare separat. Auditorul poate stabili ca este eficient sa testeze functionarea eficiente a controalelor in acelasi timp cu evaluarea modului lor de proiectare si cu obtinerea probelor de audit privind implementarea lor.

27. Cu toate ca este posibil ca unele proceduri de evaluare a riscului pe care auditorul le realizeaza pentru a evalua modul de proiectare al controalelor si pentru a stabili daca acestea au fost implementate sa nu fi fost proiectate special ca testari ale controalelor, ele pot, totusi, sa furnizeze probe de audit privind functionarea eficiente a controalelor si, in consecinta, pot servi drer t. testari ale controalelor. De exemplu, este posibil ca auditorul sa fi elaborat chestionare privind utilizarea de catre conducere a bugetelor, sa fi observat comparatia conducerii intre bugetul lunar de cheltuieli si cheltuielile reale si sa fi examinat rapoartele referitoare la investigarea diferentelor dintre sumele din bugete si sumele reale. Aceste proceduri de audit ofera informatii privind modul de proiectare a politicilor entitatii de stabilire a bugetelor si eventualitatea implementarii acestora, si, de asemenea, pot furniza probe dp audit privind eficacitatea functionarii politicilor bugetare in prevenirea sau detectarea prezentarilor eronate semnificative la clasificarea cheltuielilor. In astfel de situatii, auditorul analizeaza daca probele de audit furnizate de catre aceste proceduri de audit sunt suficiente.

#### *Natura testarii controalelor*

28. Auditorul selecteaza procedurile de audit pentru a obtine asigurare privind functionarea eficiente a controalelor. Pe masura ce nivelul de certificare planificat este mai ridicat, auditorul cauta mai multe probe de audit credibile. In cazul in care auditorul adopta o metoda care este alcatuita, in primul rand, din testari ale controalelor, in special ale controalelor aferente acelor riscuri in cazul carora nu este posibil sa se obtina probe de audit suficiente si adecvate numai din procedurile substantive, auditorul realizeaza, de obicei, testari ale controalelor pentru a obtine un nivel mai mare de certificare cu privire la eficacitatea functionarii lor.

29. Auditorul trebuie sa realizeze alte proceduri de audit in combinatie cu chestionarele pentru a testa eficacitatea functionarii controalelor. Cu toate ca difera de cunoasterea si

intelegerea modului de proiectare si implementare a controalelor, testarea functionarii eficiente a controalelor include, de obicei, aceleasi tipuri de proceduri de audit utilizate si pentru evaluarea modului de proiectare si implementare a controalelor si poate, de asemenea, sa includa reluarea de catre auditor a prestatiei de aplicare a controalelor. Intrucat numai chestionarele nu sunt suficiente, auditorul utilizeaza o combinatie a procedurilor de audit pentru a obtine probe de audit suficiente si adecvate privind functionarea eficiente a controalelor. Controalele care fac obiectul testarii prin intermediul chestionarelor combinate cu inspectii sau cu reluari ale prestatiei ofera, de obicei, o mai buna asigurare decat acele controale pentru care probele de audit sunt alcatuite exclusiv din chestionare si observatii. De exemplu, un auditor poate aplica chestionare in legatura cu, si poate observa, procedurile entitatii referitoare la deschiderea corespondentei si la procesarea incasarilor in numerar pentru a testa functionarea eficiente a controalelor in ceea ce priveste incasarile in numerar. Din cauza ca observatia este pertinenta numai la momentul in care este efectuata, auditorul completeaza, de obicei, observatia cu chestionare adresate personalului si poate, de asemenea, sa examineze documentatia cu privire la realizarea unor astfel de controale in alte momente pe parcursul perioadei de audit, pentru a obtine probe de audit suficiente si adecvate.

30. Natura unui anumit control influenteaza tipul procedurii de audit necesare pentru a obtine probe de audit privind functionarea eficiente sau ineficiente a controlului in momente relevante pe parcursul perioadei auditate. Pentru unele controale, functionarea eficiente este evidentiata prin documentatie. In astfel de situatii, auditorul poate decide sa examineze documentatia pentru a obtine probe de audit privind eficienta functionarii. Totusi, pentru alte controale, este posibil ca aceasta documentatie sa nu fie relevanta sau disponibila. De exemplu, este posibil ca documentatia privind functionarea sa nu existe din cauza unor factori din mediul de control, cum ar fi atribuirea autoritatii si responsabilitatii, sau din cauza unor tipuri de activitati de control, cum sunt activitatile de control realizate de calculator. In astfel de situatii probele de audit privind functionarea eficiente pot fi obtinute prin intermediul chestionarelor utilizate in combinatie cu alte proceduri de audit, cum ar fi observatia sau utilizarea CAAT.

31. Atunci cand proiecteaza testari ale controalelor, auditorul ia in considerare necesitatea de a obtine probe de audit care sa sustina functionarea eficiente a controalelor direct aferente declaratiilor, precum si a altor controale indirecte de care depind aceste controale. De exemplu, auditorul poate identifica analiza unui utilizator privind un raport referitor la o exceptie a vanzarilor pe credit peste limita de credit autorizata a unui client ca fiind un control direct aferent unei declaratii. In astfel de cazuri, auditorul analizeaza eficienta examinarii raportului de catre utilizator, precum si controalele aferente exactitatii informatiilor din raport (de exemplu, controale generale IT).

32. In cazul unui control cu aplicare automata, datorita consecventei inerente a procesarii IT, probele de audit privind implementarea controlului, luate in considerare impreuna cu probele de audit obtinute privind eficienta functionarii controalelor generale ale entitatii (si, in special, a controalelor modificarilor), pot furniza probe de audit substantiate privind functionarea sa eficiente pe durata perioadei relevante.

33. Atunci cand reactioneaza conform evaluarii riscului, auditorul poate proiecta o testare a controalelor care sa fie realizata in acelasi timp cu o testare a detaliilor privind aceeasi tranzactie. Obiectivul testarilor controalelor este de a evalua daca un control a functionat in mod eficiente. Obiectivul testarilor detaliilor este de a detecta prezentarile eronate semnificative la nivelul declaratiilor. Cu toate ca aceste obiective sunt diferite, ambele pot fi



atins; •; in acelasi timp prin realizarea unei testari a controalelor si a unei testari a detaliilor pentru aceeasi tranzactie, cunoscute sub denumirea de testare cu dublu scop. De exemplu, auditorul poate examina o factura pentru a stabili daca a fost aprobata si poate furniza probe de audit substantive privind o tranzactie. Auditorul analizeaza cu atentie modul de proiectare si evaluare a unui astfel de testari pentru a atinge ambele obiective.

34. Absenta prezentarii eronate detectate de o procedura substantiva nu furnizeaza probe de audit care sa ateste ca acele controale aferente declaratiei testate sunt eficace. Totusi, prezentarile eronate pe care auditorul le detecteaza prin realizarea procedurilor substantive sunt luate in considerare de catre auditor atunci cand evalueaza functionarea eficace a controalelor aferente. O prezentare eronata semnificativa detectata de catre procedurile auditorului si care nu a fost identificata de catre entitate indica de obicei existenta unei vulnerabilitati semnificative a controlului intern, care este comunicata conducerii si celor insarcinati cu guvernarea.

#### *Momentul de realizare a testarii controalelor*

35. Momentul de realizare a testarilor controalelor depinde de obiectivul auditorului si stabileste perioada in care se poate avea incredere in aceste controale. Daca auditorul testeaza controalele la un anumit moment, auditorul obtine numai probe de audit care atesta ca acele controale au functionat eficace in acel moment. Totusi, daca auditorul testeaza controalele pe parcursul unei perioade, auditorul obtine probe de audit privind functionarea eficace a controalelor pe parcursul acelei perioade.

36. Probele de audit care se refera numai la un anumit moment pot fi suficiente pentru scopul auditorului, de exemplu, atunci cand testeaza controalele entitatii privind numararea stocurilor fizice la sfarsitul perioadei. Daca, pe de altaparte, auditorul solicita probe de audit privind eficacitatea unui control pe parcursul unei perioade de timp, probele de audit aferente numai unui anumit moment ar putea fi insuficiente, iar auditorul completeaza acele testari cu alte testari ale controalelor care sunt capabile sa ofere probe de audit ca acel control a functionat eficace la momente relevante din timpul perioadei auditate. Asemenea testari suplimentare pot consta din testari ale modului in care entitatea monitorizeaza controalele.

37. Atunci cand auditorul obtine probe de audit privind eficacitatea functionarii controalelor pe parcursul unei perioade interimare, auditorul trebuie sa stabileasca probele suplimentare de audit care trebuie obtinute pentru perioada ramasa. Pentru a stabili acest lucru, auditorul ia in considerare importanta riscurilor evaluate de prezentari eronate semnificative la nivelul declaratiilor, controalele specifice care au fost testate pe parcursul perioadei interimare, gradul in care au fost obtinute probe de audit privind functionarea eficace a acelor controale, durata perioadei ramase, masura in care auditorul intentioneaza sa reduca procedurile substantive ulterioare bazate pe credibilitatea controalelor si mediul de control. Auditorul obtine probe de audit privind natura si amploarea oricaror modificari semnificative ale controlului intern, inclusiv privind modificarile survenite in sistemul informational, procese si personal, modificari care au loc ulterior perioadei interimare.

38. Probe suplimentare de audit pot fi obtinute, de exemplu, prin extinderea testarilor privind functionarea eficace a controalelor pe perioada ramasa sau prin testarea modului in care entitatea monitorizeaza controalele.

39. Dacă auditorul planifica să utilizeze probele de audit privind funcționarea eficientă a controalelor care au fost obținute în auditări anterioare, auditorul trebuie să obțină probe de audit privind producerea unor modificări ale respectivelor controale, după încheierea auditului anterior. Auditorul trebuie să obțină probe de audit care să indice dacă asemenea modificări au avut loc prin aplicarea chestionarelor în combinație cu observația sau cu inspecția pentru a confirma cunoașterea și înțelegerea respectivelor controale. Paragraful 23 al ISA 500 arată că auditorul *realizează* proceduri de audit pentru a stabili relevanța continuă a probelor de audit obținute în perioade anterioare atunci când auditorul planifica să utilizeze probele de audit în perioada curentă. De exemplu, este posibil ca la realizarea auditului anterior auditorul să fi stabilit ca un control automat a funcțional corespunzător menirii sale. Auditorul obține probe de audit pentru a stabili dacă au fost realizate modificări ale controlului automat care afectează funcționarea sa eficientă continuă, de exemplu, prin intermediul chestionarelor adresate conducerii și prin inspectarea registrelor care ar putea arăta care sunt controalele care au fost modificate. Luarea în considerare a probelor de audit privind aceste modificări poate susține fie majorarea, fie reducerea probelor de audit care ar trebui obținute în perioada curentă cu privire la funcționarea eficientă a controalelor.

40. Dacă auditorul planifica să se bazeze pe controale care s-au modificat de la ultima lor testare, auditorul trebuie să testeze funcționarea eficientă a unor astfel de controale pe parcursul auditării curente. Modificările pot afecta relevanța probelor de audit obținute în perioade anterioare de așa manieră încât acestea să nu mai constituie o bază pentru încrederea continuă. De exemplu, modificarea unui sistem care oferă unei entități posibilitatea de a primi un nou raport din partea sistemului nu va afecta probabil relevanța probelor de audit din perioada anterioară; totuși, o modificare ce generează o acumulare sau o calculare diferită a datelor afectează această relevanță.

41. Dacă auditorul planifica să se bazeze pe controalele care nu s-au modificat de la ultima lor testare, auditorul trebuie să testeze eficacitatea funcționării unor astfel de controale cel puțin o dată la fiecare trei auditări. Așa cum este indicat în paragrafele 40 și 44, auditorul nu se poate baza pe probele de audit privind eficacitatea funcționării controalelor care au fost obținute în auditări anterioare pentru controalele care s-au modificat de la ultima testare sau pentru controalele care atenuează un risc semnificativ.

Decizia auditorului de a se baza sau nu pe probele de audit obținute în cadrul auditărilor anterioare pentru alte controale ține de raționamentul profesional. În plus, perioada de timp dintre retestările unor astfel de controale este, de asemenea, un aspect care ține de raționamentul profesional, cu condiția ca această perioadă să nu depășească doi ani.

42. Când apreciază dacă este adecvat să utilizeze probe de audit privind funcționarea eficientă a controalelor care au fost obținute în cadrul auditărilor anterioare, precum și perioada de timp care ar putea trece înainte de retestarea unui control, auditorul ia în considerare următoarele:

- eficacitatea altor elemente ale controlului intern, inclusiv mediul de control, monitorizarea de către entitate a controalelor și procesul entității de evaluare a riscului;
- riscurile provenite din caracteristicile controlului, inclusiv dacă aceste controale sunt manuale sau automate (a se vedea ISA 315, paragrafele 57-63, pentru o discuție privind riscurile specifice provenite din elementele manuale sau automate ale controlului);
- eficacitatea controalelor generale IT;
- eficacitatea controlului și aplicarea sa de către entitate, inclusiv natura și amploarea devierilor aplicării controlului față de testările eficacității funcționării în cadrul auditărilor anterioare;

- dacă absența unei modificări a unui anumit control generează un risc din cauza modificărilor de situație;
- riscul prezentărilor eronate semnificative și măsura încrederii în control.

În general, cu cât riscul prezentărilor eronate semnificative este mai mare sau cu cât încrederea în controale este mai mare, cu atât este mai posibil ca perioada de timp care va trece, dacă este cazul, să fie mai mică. Factorii care de obicei duc la reducerea perioadei de timp pentru retestarea controlului sau care au ca rezultat lipsa încrederii în probele de audit obținute în auditări anterioare includ următoarele:

- un mediu de control slab;
- o slabă monitorizare a controalelor;
- un element manual semnificativ pentru controalele relevante;
- modificări de personal care afectează în mod semnificativ aplicarea controlului;
- modificări de situație care indică necesitatea unor modificări ale controlului;
- controale generale IT slabe.

43. Atunci când există o serie de controale pentru care auditorul stabilește că este adecvată să se utilizeze probe de audit obținute în auditări anterioare, auditorul trebuie să testeze eficacitatea funcționării unora dintre aceste controale la fiecare auditare. Scopul acestei cerințe este de a evita posibilitatea ca auditorul să aplice metodele de la paragraful 41 tuturor controalelor pe care auditorul își planifică să se bazeze și să testeze toate aceste controale într-o singură perioadă de audit, fără nicio altă testare a controalelor în următoarele două perioade de audit. Pe lângă furnizarea probelor de audit privind eficacitatea funcționării controalelor care sunt testate în cursul auditării curente, realizarea unor astfel de testări oferă dovezi suplimentare privind eficacitatea continuă a mediului de control și, în concluzie, contribuie la luarea deciziei privind credibilitatea probelor de audit obținute în auditări anterioare. Așadar, atunci când auditorul stabilește, în conformitate cu paragrafele 39-42, că utilizarea probelor de audit obținute în cadrul auditărilor anterioare pentru o anumită serie de controale este corespunzătoare, auditorul planifică testarea unei părți suficiente a controalelor din respectiva populație în fiecare perioadă de audit și, ca cerință minimă, fiecare control este testat cel puțin o dată la trei auditări.

44. Atunci când, în conformitate cu paragraful 108 al ISA 315, auditorul a stabilit că un risc evaluat de prezentări eronate semnificative la nivelul declarațiilor este un risc semnificativ, iar auditorul planifică să se bazeze pe eficacitatea funcționării controalelor menite să atenueze acel risc semnificativ, auditorul trebuie să obțină probe de audit privind eficacitatea funcționării acelor controale din testări ale controalelor realizate în perioada curentă. Cu cât riscul prezentărilor eronate semnificative este mai mare, cu atât sunt necesare mai multe probe de audit care să fie obținute de către auditor și care să ateste că acele controale care sunt relevante funcționează în mod eficace. În consecință, cu toate că auditorul<sup>1</sup> ia adesea în considerare informațiile obținute din auditări anterioare atunci când proiectează testările controalelor pentru a diminua un risc semnificativ, acesta nu se bazează pe probele de audit obținute într-un audit anterior privind eficacitatea funcționării controalelor unor astfel de riscuri, și, în schimb, obține probe de audit privind eficacitatea funcționării controalelor unor astfel de riscuri în perioada curentă.

#### *Complexitatea testărilor controalelor*

45. Auditorul proiectează testări ale controalelor pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate care să ateste că toate controalele operează eficace pe parcursul perioadei luate în

considerare. Aspectele pe care auditorul le poate lua in considerare atunci cand stabileste complexitatea testarilor controalelor realizate de catre auditor includ urmatoarele:

- frecventa realizarii controalelor de catre entitate in decursul perioadei;
- durata de timp din cadrul perioadei de audit in care auditorul se bazeaza pe functionarea eficace a controlului;
- relevanta si credibilitatea probelor de audit care vor fi obtinute pentru a sustine ca acel control previne sau detecteaza si corecteaza prezentarile eronate semnificative la nivelul declaratiilor;
- masura in care probele de audit sunt obtinute din testari ale altor controale aferente declaratiei;
- masura in care auditorul planuieste sa se bazeze pe eficacitatea functionarii controlului atunci cand realizeaza evaluarea riscului (si astfel reduce procedurile substantive bazate pe credibilitatea unui astfel de control);
- abaterile prognozate de la control.

46. Cu cat auditorul se bazeaza mai mult pe eficacitatea functionarii controalelor la evaluarea riscului, cu atat testarea controalelor realizata de catre auditor este mai ampla. In plus, pe masura ce rata prognozata de abatere de la un control creste, auditorul va mari amploarea testarilor controlului. Totusi, auditorul analizeaza daca rata de abatere prognozata indica faptul ca acel control nu va fi suficient pentru a reduce riscul prezentarilor eronate semnificative de la nivelul declaratiilor astfel incat sa-lechivaleze pe eel evaluat de catre auditor. Daca se preconizeaza ca rata de abatere prognozata este prea mare, auditorul poate sa stabileasca faptul ca testarile controalelor pentru o anumita declaratie nu sunt eficace.

47. Datorita consecventei inerente a procesarii IT, este posibil ca auditorul sa nu trebuiasca sa extinda masura in care se testeaza controalele automate. Un control automat trebuie sa functioneze in mod constant, cu exceptia cazului in care programul (inclusiv tabellele, fisierile sau alte date permanente utilizate de catre program) este modificat. Odata ce auditorul a stabilit ca un control automat functioneaza conform menirii sale (aceasta putandu-se realiza atunci cand controlul este implementat initial sau intr-un alt moment), auditorul ia in considerare realizarea unor testari pentru a stabili ca acel control continua sa funcjioneze in mod eficace. Asemenea testari pot include stabilirea faptului ca modificarile programului nu sunt realizate fara a face obiectul controalelor adecvate privind modificarea programelor, ca versiunea autorizata a programului este utilizata pentru procesarea tranzactiilor si ca orice alte controale generate relevante sunt eficace. Asemenea testari pot include si stabilirea faptului *ca* modificarile programului nu au fost realizate, asa cum se poate intampla atunci cand o entitate foloseste aplicatii software gata de utilizare fara a le modifica sau intretine. De exemplu, auditorul poate inspecta registrul administrarii securitatii IT pentru a obtine probe de audit care sa ateste ca nu a existat acces neautorizat pe parcursul perioadei.

#### Proceduri substantive

48. Procedurile substantive sunt realizate pentru a detecta prezentarile eronate semnificative la nivelul declaratiilor si includ testari ale detaliilor claselor de tranzactii, soldurilor conturilor si prezentarilor de informatii, si proceduri analitice substantive. Auditorul planifica si *realizeaza* procedurile substantive astfel meat sa reactioneze in fata evaluarii aferente a riscului prezentarilor eronate semnificative.

49. Indiferent de riscul evaluat de prezentari eronate semnificative, auditorul trebuie sa proiecteze si sa realizeze proceduri substantive pentru fiecare clasa semnificativa de tranzactii, solduri ale conturilor si prezentari de informatii. Aceasta cerinta reflecta faptul ca

evaluarea riscului realizata de auditor tine de rationamentul profesional si ar putea sa nu fie suficient de exacta incat sa identifice toate riscurile prezentarilor eronate semnificative. Mai mult, exista limitari inerente ale controlului intern, inclusiv sustragerea conducerii de la control. In consecinta, in timp ce auditorul poate stabili ca riscul prezentarilor eronate semnificative poate fi redus la un nivel acceptabil numai prin realizarea testarilor controalelor pentru o anumita declaratie referitoare la o clasa de tranzactii, solduri ale conturilor sau prezentari de informatii auditorul *realizeaza* intotdeauna proceduri substantive pentru fiecare clasa semnificativa de tranzactii, solduri ale conturilor si prezentari de informatii.

50. Procedurile substantive ale auditorului trebuie sa includa urmatoarele proceduri de audit aferente procesului de finalizare a situatiilor financiare:

- corelarea situatiilor financiare cu registrele contabile de baza; si
- examinarea inregistrarilor semnificative din jurnalele contabile si a altor ajustari realizate pe parcursul intocmirii situatiilor financiare.

Natura si amploarea examinarii inregistrarilor din jurnalele contabile si a altor ajustari facuta de catre auditor depind de natura si complexitatea procesului de raportare financiara al entitatii si de riscurile asociate de prezentari eronate semnificative.

51. Atunci cand, in conformitate cu paragraful 108 al ISA 315, auditorul a stabilit ca un risc evaluat de prezentari eronate semnificative la nivelul declaratiilor este un risc semnificativ, auditorul trebuie sa realizeze proceduri substantive ca reactie expresa la acel risc. De exemplu, daca auditorul stabileste ca membrii conducerii se afla sub presiuni pentru a veni in intimpinarea asteptarilor referitoare la rezultate, poate exista riscul ca membrii conducerii sa exagereze vanzarile prin recunoasterea necorespunzatoare a veniturilor aferente contractelor de vanzare care au conditii care fac imposibila recunoasterea veniturilor sau prin facturarea vanzarilor inainte de expediere. In aceste situatii, auditorul poate, de exemplu sa proiecteze confirmari externe nu numai pentru a confirma valorile scadente, ci si detaliile contractelor de vanzare, inclusiv data, orice drepturi de returnare si conditiile de livrare. In plus, auditorul poate considera ca este eficace si completeze astfel de confirmari externe cu chestionare pentru personal." nefinanciar din entitate cu privire la orice modificari ale contractelor de vanzare si ale conditiilor de livrare.

52. Atunci cand gestionarea riscurilor semnificative este alcatuita numai din proceduri substantive, procedurile de audit corespunzatoare pentru gestionarea unor astfel de riscuri semnificative sunt alcatuite numai din testari ale detaliilor sau dintr-o combinatie a testarilor detaliilor si a procedurilor analitice substantive. Auditorul ia in considerare indrumarile din paragrafele 53-64 atunci cand proiecteaza natura, momentul si amploarea procedurilor substantive pentru riscurile semnificative. Pentru a obtine probe de audit suficiente si adecvate, procedurile substantive aferente riscurilor semnificative sunt adesea proiectate pentru obtinerea probelor de audit cu un nivel crescut de credibilitate.

#### *Natura procedurilor substantive*

53. Procedurile analitice substantive se aplica, in general, mai usor unui nivel mare al tranzactiilor care tinde sa fie previzibil in decursul timpului. Testarile detaliilor sunt, de obicei, mai adecvate pentru a obtine probe de audit privind anumite declaratii referitoare la soldurile conturilor, inclusiv existenta si evaluarea. In unele situatii auditorul poate stabili ca numai realizarea procedurilor substantive analitice poate fi suficienta pentru a reduce riscul prezentarilor eronate semnificative la un nivel suficient de scazut. De exemplu, auditorul

poate sa stabileasca faptul ca numai *realizarea* procedurilor analitice substantive constituie o reactie fata de riscul evaluat de prezentari eronate semnificative pentru o clasa de tranzactii pentru care evaluarea auditorului privind riscul este sustinuta de obtinerea probelor de audit din realizarea testarilor cu privire la functionarea eficace a controalelor. In alte situatii auditorul poate sa stabileasca faptul ca numai testarile detaliilor sunt corespunzatoare sau ca o combinatie a procedurilor analitice substantive si a testarii detaliilor reactioneaza eel mai bine fata de riscurile evaluate.

54. Auditorul proiecteaza testarile detaliilor care sa constituie reactie la riscurile evaluate in scopul de a obtine probe de audit suficiente si adecvate pentru a atinge nivelul planificat de asigurare la nivelul declaratiilor. Atunci cand proiecteaza procedurile substantive aferente declaratiei de existenta sau de productie, auditorul selecteaza elementele continute in valoarea din situatiile financiare si obtine probele de audit relevante. Pe de alta parte, atunci cand proiecteaza procedurile de audit aferente declaratiei de exhaustivitate, auditorul selecteaza probele de audit care arata ca un anumit element ar trebui inclus in valoarea relevanta din situatiile financiare si cerceteaza daca respectivul element este inclus in mod corespunzator. De exemplu, auditorul ar putea inspecta platile ulterioare in numerar pentru a stabili daca vreo achizitie a fost omisa din conturile de creante.

55. Atunci cand proiecteaza proceduri analitice substantive auditorul ia in consi-derare aspecte precum urmatoarele:

- caracterul adecvat al utilizarii procedurilor analitice substantive in con-textul declaratiilor;
- credibilitatea datelor, fie ele interne sau externe, de la care se porneste in elaborarea prognozei privind valorile inregistrate sau indicii;
- daca prognoza este suficient de exacta pentru a identifica o prezentare eronata semnificativa la nivelul dorit de certificare;
- valoarea oricarei diferente intre valorile inregistrate si valorile prog^ nozate care este acceptabila.

Auditorul ia in considerare testarea controalelor, daca aceasta exista, referitoare la intocmirea de catre entitate a informatiilor utilizate de catre auditor atunci cand aplica procedurile analitice. Atunci cand asemenea controale sunt eficace, auditorul are mai multa incredere in credibilitatea informatiei si, in concluzie, in rezultatele procedurilor analitice. Pe de alta parte, auditorul poate analiza daca informatia a facut obiectul testarii de audit in perioada curenta sau in perioada anterioara. Pentru a stabili procedurile de audit care trebuie aplicate informatiilor pe care se bazeaza prognoza pentru procedurile analitice substantive, auditorul ia in considerare indrumarile din paragraful 11 al ISA 500.

#### *Momentul de realizare al procedurilor substantive*

56. Atunci cand sunt realizate proceduri substantive la o data interimara, auditorul trebuie sa realizeze proceduri substantive suplimentare sau proceduri substantive in combinatie cu testari ale controalelor pentru a acoperi perioada de timp ramasa, care sa ofere o baza rezonabila pentru extinderea concluziilor de audit de la data interimara pana la sfarsitul perioadei.

57. In unele situatii, procedurile substantive pot fi realizate la o data interimara. Acest lucru duce la cresterea riscului ca la sfarsitul perioadei sa existe prezentari eronate semnificative care sa nu fie detectate de catre auditor. Riscul creste pe masura ce perioada ramasa este mai mare. Atunci cand analizeaza posibilitatea de a realiza proceduri substantive la o data interimara auditorul ia in considerare si factori cum ar fi:

- mediul de control si alte controale relevante;
- disponibilitatea informatiilor care sunt necesare auditorului pentru realizarea procedurilor la o data ulterioara;
- obiectivul procedurii substantive;
- riscul evaluat de prezentari eronate semnificative;
- natura clasei de tranzac<sup>ii</sup> sau solduri ale conturilor si declaratiile aferente;
- capacitatea auditorului de a realiza procedurile substantive adecvate sau procedurile substantive combinate cu testari ale controalelor pentru a acoperi perioada ramasa si pentru a reduce riscul ca prezentarile eronate care exista la sfarsitul perioadei sa nu fie detectate.

58. Cu toate ca auditorul nu este obligat sa obtina probe de audit privind eficacitatea functionarii controalelor pentru a avea o baza credibila pentru extinderea concluziilor de audit de la o data interimara pana la sfarsitul perioadei, auditorul va analiza daca realizarea exclusiva a procedurilor substantive este suficienta pentru a acoperi perioada ramasa. Daca auditorul conclu-zioneaza ca numai procedurile substantive nu sunt suficiente, se realizeaza la sfarsitul perioadei testari ale eficacitatii functionarii controalelorrelevante sau proceduri substantive.

59. In situatiile in care auditorul a identificat riscuri de prezentari eronate semnificative datorate fraudei, reactia auditorului fata de respectivele riscuri poate include modificari ale momentului de realizare a procedurilor de audit. De exemplu, auditorul poate concluziona ca, date fiind riscurile de prezentari eronate intentionate sau de manipulare, procedurile de audit pentru extinderea concluziilor de audit de la o data interimara la sfarsitul perioadei nu pot fi eficiente. In astfel de situatii, auditorul poate concluziona ca procedurile substantive trebuie realizate la sfarsitul perioadei sau aproape de sfarsitul perioadei pentru a reactiona la un risc identificat de prezentari eronate semnificative datorat fraudei (a se vedea ISA 240).

60. De obicei, auditorul compara si reconciliaza informatiile privind soldul la sfarsitul perioadei cu informatiile comparabile de la data interimara pentru a identifica valorile care par a fi neobisnuite, examineaza aceste valori si realizeaza proceduri analitice substantive sau testari ale detaliilor pentru a testa perioada care intervine intre cele doua date. Cand auditorul planifica sa realizeze proceduri analitice substantive privind perioada care intervine intre cele doua date, auditorul analizeaza daca soldurile de la sfarsitul perioadei pentru anumite clase de tranzactii sau solduri ale conturilor sunt previzibile in mod rezonabil in ceea ce priveste valoarea, importanta relativa si alcatuirea. Auditorul analizeaza caracterul adecvat al procedurilor entitatii pentru analiza si ajustarea acestor clase de tranzactii sau solduri ale conturilor la date interimare pentru stabilirea inchiderilor contabile cores-punzatoare. In plus, auditorul *analizeaza daca* sistemul informational relevant pentru raportarea financiara va oferi informatii privind soldurile conturilor la sfarsitul perioadei si tranzactiile din perioada ramasa, informatii care sa fie suficiente pentru a permite investigarea: tranzactiilor sau inregistrarilor neobisnuite semnificative (inclusiv a celor de la sfarsitul perioadei sau din apropierea acestuia); altor cauze ale variatiilor semnificative sau ale varia-tiilor prognozate care nu au avut loc; si modificarilor compozitiei claselor de tranzactii sau solduri ale conturilor. Procedurile substantive aferente perioadei ramase depind de realizarea sau nu a testarilor controalelor de catre auditor.

61. Daca sunt detectate prezentari eronate in clasele de tranzactii sau solduri ale conturilor la data interimara, de obicei, auditorul modifica evaluarea aferenta a riscului si natura, momentul sau amploarea planificate ale procedurilor substantive care acopera perioada

ramasa si care sunt aferente unor astfel de clase de tranzactii sau solduri ale conturilor, sau extinde sau repeta aceste proceduri de audit la sfarsitul perioadei.

62. Utilizarea probelor de audit obtinute in urma realizarii procedurilor substantive intr-un audit anterior nu este suficienta pentru a gestiona un risc de prezentare eronata semnificativa din perioada curenta. In cele mai multe cazuri, probele de audit obtinute din realizarea procedurilor substantive cu ocazia unui audit anterior ofera putine probe de audit pentru perioada curenta sau nu le ofera deloc. Pentru ca probele de audit obtinute cu ocazia unui audit anterior sa poata fi utilizate in perioada curenta ca probe de audit substantive, probele de audit si aspectul aferent acestora nu trebuie sa fi suferit modificari fundamentale. Un exemplu de probe de audit obtinute din realizarea procedurilor substantive cu ocazia unui audit anterior care ar putea fi relevante in anul curent este opinia juridica privind structura titularizarii, care nu a suferit modificari in timpul perioadei curente. Asa cum este cerut de paragraful 23 al ISA 500, daca auditorul planifica sa utilizeze probe de audit obtinute din realizarea procedurilor substantive cu ocazia unui audit anterior, auditorul realizeaza proceduri de audit in timpul perioadei curente pentru a stabili relevanta continua a probelor de audit.

#### *Amploarea procedurilor substantive efectuate*

63. Cu cat riscul prezentarilor eronate semnificative este mai mare, cu atat amploarea procedurilor substantive este mai mare. Intrucat riscul prezentarilor eronate semnificative tine cont de controlul intern, amploarea procedurilor substantive poate fi marita ca urmare a obtinerii unor rezultate nesatisfacatoare in urma testelor eficacitatii functionarii controalelor. Totusi, cresterea amplitudinii unei proceduri de audit este adecvata numai daca procedura de audit in sine este relevanta pentru riscul specific.

64. Atunci cand se proiecteaza testarile detaliilor, amploarea testarii este de obicei conceputa in functie de dimensiunea esantionului, care este influentata de riscul prezentarilor eronate semnificative. Totusi, auditorul ia, de ase-menea, in considerare si alte aspecte, inclusiv daca este mai eficace sa se utilizeze alte modalitati selective de testare, cum ar fi selectarea elementelor mari sau neobisnuite din cadrul unei populatii, fata de realizarea unei esantionari reprezentative sau a unei stratificari a populatiei in subpopulatii omogene pentru realizarea esantionarii. ISA 530 confine indrumari privind utilizarea esantionarii si alte modalitati de selectare a elementelor pentru testare. Atunci cand proiecteaza procedurile analitice substantive, auditorul ia in considerare valoarea diferentei fata de prognoze care poate fi acceptata fara investigatii suplimentare. Aceasta consideratie este influentata, in primul rand, de pragul de semnificatie si de consecventa cu nivelul dorit de certificate. Stabilirea acestei valori presupune luarea in considerare a posibilitatii ca o combinatie a prezentarilor eronate in anumite solduri ale conturilor, clase de tranzactii sau prezentari de informatii sa se cumuleze pana la nivelul unei valori inacceptabile. Atunci cand proiecteaza procedurile analitice substantive, auditorul majoreaza nivelul dorit de certificare pe masura ce riscul prezentarilor eronate semnificative creste. ISA 520 „Proceduri analitice” contine indrumari privind aplicarea procedurilor analitice pe parcursul unui audit.

#### *Caracterul adecvat al prezentarii si descrierii de informatii*

65. Auditorul trebuie sa realizeze proceduri de audit pentru a evalua daca prezentarea generala a situatiilor financiare, inclusiv prezentarile aferente de informatii, este in conformitate cu cadrul general aplicabil pentru raportarea financiara. Auditorul analizeaza daca situatiile financiare individuate sunt prezentate intr-o modalitate care reflecta clasificarea



si descnerea adecvata a informatiilor financiare. Prezentarea situatiilor financiare in conformitate cu cadrul general aplicabil pentru raportarea financiara include, de asemenea, prezentari adecvate de informatii privind aspectele semnificative. Aceste aspecte se refera la forma, modul de prezentare si continutul situatiilor financiare si ale notelor anexate acestora, inclusiv, de exemplu, la terminologia utilizata, la cantitatea de detalii oferite, la clasificarea elementelor in situatii si la bazele pentru valorile prezentate. Auditorul analizeaza daca membrii conducerii ar fi trebuit sa furnizeze informatii privind un anumit aspect, tinand cont de circumstantele si faptele pe care le cunoaste auditorul la momentul respectiv. Atunci cand realizeaza evaluarea prezentarii generale a situatiilor financiare, inclusiv a prezentarilor aferente de informatii, auditorul *analizeaza* riscul evaluat al prezentarilor eronate semnificative la nivelul declaratiilor. A se vedea paragraful 17 al ISA 500 pentru o descriere a declaratiilor aferente prezentarii si descrierii de informatii.

Evaluarea suficientei si a caracterului adecvat al probelor de audit obtinute

66. Pe baza procedurilor de audit realizate si pe baza probelor de audit obtinute, auditorul trebuie sa analizeze daca evaluarea riscurilor prezentarilor eronate semnificative la nivelul declaratiilor este adecvata.

67. Un audit al situatiilor financiare este un proces cumulativ si iterativ. Pe masura ce auditorul realizeaza procedurile de audit planificate, probele de audit obtinute pot determina auditorul sa modifice natura, momentul sau amploarea altor proceduri de audit planificate. Pot fi supuse atentiei auditorului informatii care difera in mod semnificativ de informatiile pe care s-a fundamentat evaluarea riscului. De exemplu, amploarea prezentarilor eronate pe care auditorul le detecteaza prin realizarea procedurilor substantive poate influenta rationamentul profesional al auditorului cu privire la evaluarea riscului si poate indica o vulnerabilitate semnificativa a controlului intern. In plus, procedurile analitice realizate in etapa examinarii generale de audit pot indica un risc anterior nerecunoscut de prezentari eronate semnificative. In astfel de situatii, este posibil ca auditorul sa fie nevoit sa reevalueze procedurile de audit planificate, pe baza consideratiilor revizuite privind riscurile evaluate, pentru toate sau pentru o parte a claselor de tran-zactii, soldurilor conturilor sau prezentarilor de informatii si pentru decla-ratiile aferente. Paragraful 119 al ISA 315 confine indrumari privind revizuirea evaluarii realizate de auditor privind riscurile.

68. Conceptul eficacitatii functionarii controalelor recunoaste ca se pot produce anumite abateri privind modul de aplicare a controalelor de catre entitate. Abaterile de la controalele stabilite pot fi cauzate de factori cum sunt modi-ficarile din cadrul personalului-cheie, fluctuatiile sezoniere semnificative in volumul tranzactiilor si erorile umane. Atunci cand sunt detectate ase-menea abateri pe parcursul realizarii testarilor controalelor, auditorul creeaza chestionare specifice pentru a cunoaste si a intelege aceste aspecte si eventualele consecinte ale acestora, de exemplu, cu privire la momentul aparitiei modificarilor de personal cu functii-cheie in controlul intern. Auditorul stabileste daca testarile controalelor realizate ofera o baza corespunzatoare pentru credibilitatea controalelor, daca sunt necesare testari suplimentare ale controalelor sau daca eventualele riscuri de prezentari eronate trebuie sa fie combatusa utilizand proceduri substantive.

69. Auditorul nu poate considera ca un eveniment de frauda sau eroare este unul izolat si, in concluzie, analizeaza modul in care detectarea unei prezentari eronate influenteaza riscurile evaluate ale prezentarilor eronate semnificative. Inainte de incheierea auditului, auditorul evalueaza daca riscul de audit a fost redus la un nivel acceptabil si daca este posibil sa fie

necesara reanalizarea naturii, momentului si amplitudinii procedurilor de audit. Auditorul reanalizeaza, de exemplu, urmatoarele:

- natura, momentul si amploarea procedurilor substantive;
- probele de audit privind eficacitatea functionarii controalelor relevante, inclusiv procesul entitatii de evaluare a riscului.

70. Auditorul trebuie sa decida daca au fost obtinute probe de audit suficiente si adecvate pentru a reduce riscul prezentarii eronate semnificative din situatiile financiare la un nivel acceptabil. In elaborarea unei opinii, auditorul ia in considerare toate probele de audit relevante, indiferent daca acestea par sa sustina sau sa contrazica declaratiile din situatiile financiare.

71. Caracterul suficient si adecvat al probelor de audit care sustin concluziile auditorului pe parcursul auditului reprezinta un aspect care tine de rationamentul profesional. Rationamentul profesional al auditorului cu privire la ceea ce constituie probe de audit suficiente si adecvate este influentat de factori cum ar fi:

- importanta eventualelor prezentari eronate din declaratie si posibilitatea ca aceasta sa aiba un efect semnificativ asupra situatiilor financiare, separat sau impreuna cu alte eventuale *prezentari eronate*;
- eficacitatea reactiilor si controalelor conducerii pentru gestionarea riscurilor;
- experienta acumulata pe parcursul auditarilor anterioare referitor la eventuale prezentari eronate similare;
- rezultatele procedurilor de audit realizate, inclusiv daca asemenea proceduri de audit au dus la identificarea unor anumite cazuri de frauda sau erori;
- sursa si credibilitatea informatiilor disponibile;
- elocventa probelor de audit;
- cunoasterea si intelegerea entitatii si a mediului sau, inclusiv a controlului sau intern.

72. Daca auditorul nu a obtinut probe de audit suficiente si adecvate referitoare la o declaratie semnificativa din situatiile financiare, auditorul trebuie sa incerce sa obtina probe de audit suplimentare. Daca auditorul nu poate sa obtina probe de audit suficiente si adecvate, auditorul trebuie sa exprime o opinie calificata sau un refuz de certificare.

## Documentatie

73 Auditorul trebuie sa documenteze reactiile generate pentru gestionarea riscurilor evaluate ale prezentarilor eronate semnificative la nivelul situatiilor financiare, precum si natura, momentul si amploarea procedurilor ulterioare de audit, legatura dintre aceste proceduri si riscurile evaluate la nivelul declaratiilor si rezultatele procedurilor de audit. In plus, daca auditorul planifica sa utilizeze probe de audit privind eficacitatea functionarii controalelor care au fost obtinute cu ocazia auditarilor anterioare, auditorul trebuie sa documenteze concluziile obtinute referitoare la credibilitatea unor astfel de controale care au fost testate cu ocazia unui audit anterior. Modalitatea in care aceste aspecte sunt documentate se bazeaza pe rationamentul profesional al auditorului. ISA 230 „Documentatia de audit” stabileste standarde si ofera indrumari privind documentatia in contextul auditarii situatiilor financiare.

## Data intrarii in vigoare

74. Acest ISA intra in vigoare pentru situatiile financiare pentru perioade cu incepere de la 15 decembrie 2004.

Perspectiva sectorului public

1. *Atunci cand se efectueaza auditarea entitatilor din sectorul public, auditorul ia in considerare cadrul legislativ si orice alte reglementari, ordonante sau directive ministeriale relevante care influenteaza mandatul auditorului si orice alte cerinje speciale de audit. Acest factor poate influenta, de exemplu, libertatea de actiune a auditorului la stabilirea pragului de semnificatie si; rationamentele privind natura si aria de aplicabilitate a procedurilor de audit care vor fi aplicate. Este posibil sa fie necesar ca paragraful 3 a'. acestui ISA sa fie aplicat numai dupa luarea in considerare a unor astfel de restrictii.*

## STANDARDUL INTERNATIONAL DE AUDIT 402

### CONSIDERENTE DE AUDIT LEGATE DE ENTITATILE CARE UTILIZEAZA ORGANIZATII PRESTATOARE DE SERVICII

Introducere

1. Scopul acestui Standard International de Audit (ISA) este de a elabora standarde si de a oferi indrumari unui auditor pentru situatia in care entitatea colaboreaza cu o organizatie prestatoare de servicii. Acest ISA descrie, de asemenea, rapoartele auditorului pentru organizatia prestatoare de servicii care pot fi obtinute de auditorii entitatii.
2. Auditorul trebuie sa analizeze modul in care colaborarea entitatii cu o organizatie prestatoare de servicii afecteaza controlul intern, astfel incat sa identifice si sa evalueze riscul prezentarilor eronate semnificative si sa proiecteze si sa realizeze proceduri ulterioare de audit.
3. Un client poate sa colaboreze cu o organizatie prestatoare de servicii, cum ar fi una care executa tranzactii si mentine inregistrările contabile sau care inregistreaza tranzactiile si proceseaza datele aferente (de exemplu, o organizatie prestatoare de servicii privind sistemele computerizate). Daca entitatea colaboreaza cu o organizatie prestatoare de servicii, este posibil ca anumite politici, proceduri si inregistrari pastrate de organizatia prestatoare de servicii sa fie relevante pentru auditarea situatiilor financiare ale clientului.

Considerente ale auditorului

4. O organizatie prestatoare de servicii poate implementa si executa politici si proceduri care afecteaza controlul intern al entitatii. Aceste politici si proceduri sunt separate din punct de vedere fizic si operational de entitate. Atunci cand serviciile oferite de o organizatie prestatoare de servicii sunt limitate la inregistrarea si procesarea tranzactiilor entitatii, iar

entitatea pas-treaza autorizarea si intretinerea responsabilitatii, entitatea poate s2 fie capa-bila sa implementeze politici si proceduri eficiente in cadrul organizatiei sale. Cand organizatia prestatoare de servicii executa tranzactiile entitatii si pas-treaza responsabilitatea, entitatea poate considera ca este necesar sa se bazeze pe politicile si procedurile organizatiei prestatoare de servicii.

5. Pentru a cunoaste si a intelege entitatea si mediul sau, auditorul trebuie sa stabileasca importanta activitatilor organizatiei prestatoare de servicii pentru entitate si pentru relevanta auditului. Pentru a realiza acest lucru, auditorul ajunge sa cunoasca si sa inteleaga in mod corespunzator urmatoarele, dupa caz:

- natura serviciilor oferite de organizatia prestatoare de servicii;
- conditiile contractuale si relatia dintre entitate si organizatia prestatoare de servicii;
- masura in care controlul intern al entitatii interactioneaza cu sistemele in cadrul organizatiei prestatoare de servicii;
- controlul intern al entitatii relevant pentru activitatile organizatiei prestatoare de servicii, cum ar fi:
  - cele care sunt aplicate tranzactiilor procesate de catre organizatia prestatoare de servicii;
  - modul in care entitatea identifica si gestioneaza riscurile aferente utilizarii organizatiei prestatoare de servicii;
  - capacitatea organizatiei prestatoare de servicii si soliditatea financiara, inclusiv eventualul efect al esecului organizatiei prestatoare de servicii asupra entitatii;
  - informatii privind organizatia prestatoare de servicii, cum sunt cele reflectate in manualele utilizatorului si manualele tehnice;
  - informatiile disponibile privind controalele relevante pentru sistemul informational al organizatiei prestatoare de servicii, cum ar fi controalele generale IT si controalele aplicatiilor.

6. Auditorul ia, de asemenea, in considerare existenta rapoartelor unor terți din partea auditorilor organizatiei prestatoare de servicii, din partea auditorilor interni sau a agentilor de reglementare, ca modalitati de a obtine informatii privind controlul intern al organizatiei prestatoare de servicii, pre-cum si functionarea si eficacitatea sa. Atunci cand auditorul intentioneaza sa utilizeze activitatea auditorului intern, ISA 610 „Analiza activitatii de audit intern” ofera indrumari privind evaluarea caracterului adecvat al activitatii auditorului intern pentru scopurile auditorului.

6a. Cunoasterea si intelegerea obtinute pot determina auditorul sa decida ca evaluarea riscului de control al riscului de prezentari eronate semnificative nu va fi afectata de controalele organizatiei prestatoare de servicii; daca acest lucru se intampla, nu este necesara luarea in considerare in continuare a acestui ISA.

7. Daca auditorul concluzioneaza ca activitatile organizatiei prestatoare de servicii sunt semnificative pentru entitate si relevante pentru audit, auditorul trebuie sa obtina o cunoastere si o intelegere suficiente ale entitatii si ale mediului sau, inclusiv ale controlului sau intern, pentru a identifica si a evalua riscurile prezentarilor eronate semnificative si pentru a proiecta proceduri ulterioare de audit ca reactie fata de riscurile evaluate. Auditorul evalueaza riscul prezentarii eronate semnificative la nivelul situatiilor financiare si la nivelul declaratiilor pentru clase de tranzactii, solduri ale conturilor si prezentari de informatii.

8. In cazul in care cunoasterea si intelegerea obtinute sunt insuficiente, auditorul va analiza necesitatea de a solicita organizatiei prestatoare de servicii sa dispuna ca auditorul sau sa realizeze astfel de proceduri de evaluare a riscului pentru a prezenta informatiile necesare sau

necesitatea de a vizita organizatia prestatoare de servicii pentru a obtine informatiile. Un auditor care doreste sa viziteze o organizatie prestatoare de servicii poate sa solicite entitatii sa solicite organizatiei prestatoare de servicii sa ofere auditorului accesul la informatiile necesare.

9. Auditorul poate obtine o cunoastere si o intelegere suficiente ale controlului intern influentat de organizatia prestatoare de servicii prin lecturarea raportului teitului apartinand auditorului organizatiei prestatoare de servicii. In plus, atunci cand evalueaza riscurile prezentarilor eronate semnificative, pentru declaratii afectate de controalele interne ale organizatiei prestatoare de servicii, auditorul poate sa utilizeze, de asemenea, raportul auditorului organizatiei prestatoare de servicii. Daca auditorul utilizeaza raportul de audit al unei organizatii prestatoare de servicii, auditorul trebuie sa ia in considerare realizarea de chestionare referitoare la competenta profesionala a respectivului auditor, in contextul misiunii specifice asumate de catre auditorul organizatiei prestatoare de servicii.

10. Auditorul obtine probe de audit privind eficacitatea functionarii controalelor atunci cand evaluarea riscului realizata de catre auditor include o prognoza a eficacitatii functionarii controalelor organizatiei prestatoare de servicii sau atunci cand numai procedurile substantive nu ofera probe de audit suficiente si adecvate la nivelul declaratiilor. Auditorul poate concluziona ca obtinerea unor probe de audit din testari ale controalelor ar putea fi eficiente. Probele de audit privind eficacitatea functionarii controalelor pot fi obtinute prin urmatoarele:

- realizarea testarilor controalelor entitatii privind activitatile organizatiei prestatoare de servicii;
- obtinerea raportului auditorului organizatiei prestatoare de servicii care exprima o opinie privind eficacitatea functionarii controlului intern al organizatiei prestatoare de servicii pentru activitatile organizatiei prestatoare de servicii care sunt relevante pentru audit;
- vizitarea organizatiei prestatoare de servicii si realizarea testarii centrelor.

Raportul auditorului organizatiei prestatoare de servicii

11. Atunci cand utilizeaza raportul auditorului organizatiei prestatoare de servicii, auditorul trebuie sa analizeze natura si continutul respectivului raport.

12. Raportul auditorului organizatiei prestatoare de servicii poate fi de obicei de doua tipuri, dupa cum urmeaza:

*Tipul A - Raport privind proiectarea si implementarea controlului intern*

- (a) o descriere a controlului intern al organizatiei prestatoare de servicii, de obicei intocmita de conducerea organizatiei prestatoare de servicii; si
- (b) o opinie a auditorului organizatiei prestatoare de servicii in sensul ca: (i) descrierea de mai sus este corecta;
- (ii) controlul intern este proiectat corespunzator pentru a atinge obiectivele declarate; si
- (iii) controalele interne au fost implementate.

*Tipul B-Raport privind proiectarea, implementarea si eficacitatea functionarii controlului intern*

- (a) o descriere a controlului intern al organizatiei prestatoare de servicii, de obicei intocmita de conducerea organizatiei prestatoare de servicii;

- (b) o opinie a auditorului organizatiei prestatoare de servicii in sensul ca: (i) descrierea de mai sus este corecta;
- (ii) controlul intern este proiectat corespunzator pentru a atinge obiectivele declarate;
- (iii) controalele interne au fost implementate; si
- (iv) controalele interne functioneaza in mod eficace pe baza rezultatelor obtinute din testarile controalelor. In plus fata de opinia privind eficacitatea functionarii, auditorul organizatiei prestatoare de servicii trebuie sa identifice testarile controalelor realizate si rezultatele aferente.

Raportul auditorului organizatiei prestatoare de servicii va contine, de obicei, limitari privind utilizarea sa (in general pentru conducere, pentru organizatia prestatoare de servicii si clientii sai si pentru auditorii entitatii).

13. Auditorul trebuie sa analizeze aria de aplicabilitate a activitatilor desfasurate de catre auditorul organizatiei prestatoare de servicii si trebuie sa evalueze utilitatea si caracterul adecvat al rapoartelor emise de catre auditorul organizatiei prestatoare de servicii.

14. In timp ce rapoartele de tip A li pot fi utile auditorului pentru cunoasterea si intelegerea controlului intern, auditorul nu va utiliza aceste rapoarte ca probe de audit privind eficacitatea functionarii controalelor.

15. Din contra, rapoartele de tip B pot oferi astfel de probe de audit deoarece testarile controalelor au fost realizate. Cand un raport de tip B urmeaza sa fie utilizat ca proba de audit privind eficacitatea functionarii controalelor, auditorul analizeaza daca acele controale testate de catre auditorul organizatiei prestatoare de servicii sunt relevante pentru tranzactiile entitatii, soldurile conturilor si prezentarile de informatii si pentru declaratiile aferente, si daca testarile controalelor realizate de catre auditorul organizatiei prestatoare de servicii si rezultatele acestora sunt adecvate. In ceea ce priveste adecvarea, doua dintre aprecierile-cheie sunt durata perioadei acoperite de testarile auditorului organizatiei prestatoare de servicii si durata de timp care a trecut de la realizarea respectivelor testari.

16. Pentru testarile specifice ale controalelor si pentru rezultatele relevante auditorul trebuie sa analizeze daca natura, momentul si amploarea unor astfel de testari ofera probe de audit suficiente si adecvate referitoare la eficacitatea functionarii controlului intern, astfel incat sa sustina evaluarea auditorului privind riscurile prezentarii eronate semnificative.

17. Auditorul unei organizatii prestatoare de servicii poate fi angajat in realizarea unor proceduri substantive care sunt utile pentru auditorul entitatii. Aceste misiuni pot presupune realizarea de proceduri convenite de comun acord de catre entitate si auditorul sau si de catre organizatia prestatoare de servicii si auditorul sau.

18. Cand auditorul utilizeaza raportul auditorului organizatiei prestatoare de servicii, raportul auditorului entitatii nu trebuie sa contina referinta la raportul auditorului organizatiei prestatoare de servicii.

## STANDARDUL INTERNATIONAL DE AUDIT 500 PROBE DE AUDIT

### Introducere

1. Scopul acestui Standard International de Audit (ISA) este de a elabora standarde si de a oferi indrumari referitoare la ceea ce constituie probe pentru auditarea situatiilor financiare, la cantitatea si calitatea probelor de audit care trebuie obtinute si la procedurile de audit pe care le utilizeaza auditorii pentru obtinerea probelor de audit.

2. Auditorul trebuie sa obtina probe de audit suficiente si adecvate pentru a fi capabil sa traga concluzii rezonabile pe care sa isi bazeze opinia de audit.

#### Conceptul de probe de audit

3. „Probele de audit” reprezinta toate informatiile utilizate de catre auditor pentru a ajunge la concluzia pe care se bazeaza opinia de audit si includ informatiile cuprinse in inregistrarile contabile care stau la baza situatiilor financiare si alte informatii. Nu se cere auditorilor sa abordeze toate informatiile care pot exista. Probele de audit, care au o natura cumulativa, includ probele de audit obtinute din proceduri de audit realizate pe parcursul auditului si pot include probe de audit obtinute din alte surse, cum ar fi auditari anterioare si procedurile firmei de control al calitatii pentru acceptarea clientului si pentru continuitate.

4. Inregistrarile contabile includ, in general, inregistrarile intrarilor initiale: mregistrari de sustinere, cum sunt cecurile si inregistrarile transferurilor: electronice de fonduri; facturile; contractele; cartea mare si cea a filialelor. Inregistrari in jurnalele contabile si alte ajustari ale situatiilor financiare care nu sunt reflectate in inregistrarile din jurnalele contabile oficiale: s: inregistrari cum sunt foile de lucru si tabelele care prezinta alocarea costurilor, calculele, reconcilierile si furnizarile de informatii. Inregistrarile in registrele contabile sunt adesea initiale, realizate, procesate si raportate in format electronic. In plus, inregistrarile contabile pot face parte din sisteme integrate care au o baza de date comuna si sustin toate aspectele legate de raportarea financiara a entitatii, operatiunile si obiectivele de conformitate ale acesteia.

5. Conducerea este raspunzatoare pentru intocmirea situatiilor financiare pe baza inregistrarilor contabile ale entitatii. Auditorul obtine o serie de probe de audit prin testarea mregistrarilor contabile, de exemplu, prin analiza si examinare, reluand procedurile urmate in procesul raportarii financiare si reconciliind tipurile corelate si aplicatiile informatiilor similare. Prin realizarea acestor proceduri de audit, auditorul poate sa stabileasca daca inregistrarile contabile au consecventa interna si poate sa probeze situatiile financiare. Totusi, intrucat inregistrarile contabile, considerate separat, nu ofera suficiente probe de audit pe care sa se fundamenteze o opinie de audit referitoare la situatiile financiare, auditorul obtine si alte probe de audit.

6. Alte informatii care pot fi utilizate de catre auditor drept probe de audit sunt procesele verbale ale intrunirilor; confirmarile din partea tertilor; rapoartele analistilor; datele comparabile despre concurenta (comparare); manualele de control; informatiile obtinute de catre auditor din proceduri de audit cum sunt chestionarele, observatia si inspectia; si alte

informatii elaborate de catre auditor sau disponibile auditorului care permit acestuia sa ajunga la o concluzie printr-un rationament valid.

Probe de audit suficiente si adecvate

7. Suficienta masoara cantitatea probelor de audit. Caracterul adecvat al probelor de audit este masura calitatii probelor de audit, adica relevanta si credibilitatea lor pentru sustinerea claselor de tranzactii, a soldurilor conturilor si furnizarilor de informatii si a declaratiilor aferente, sau detectarea prezentarilor eronate din acestea. Cantitatea probelor de audit necesare este afectata de riscul prezentarilor eronate (cu cat este mai mare riscul, cu atat cantitatea de probe de audit care pot fi necesare este mai mare) si, de ase-menea, de calitatea unor astfel de probe de audit (cu cat este mai mare calitatea, cu atat cantitatea de probe de audit necesare este mai mica). In consecinta, suficienta si caracterul adecvat al probelor de audit sunt interde-pendente. Totusi, numai obtinerea unei cantitati mai mari de probe de audit nu va compensa slaba calitate a acestora.

8. Un set prestabilit de proceduri de audit poate oferi probe de audit care sunt relevante pentru anumite declaratii, dar nu si pentru altele. De exemplu, cercetarea inregistrarilor si documentelor aferente incasarii creantelor dupa finalul perioadei poate furniza probe de audit privind atat existenta, cat si evaluarea, dar nu neaparat caracterul adecvat al mchiderilor de la sfarsitul perioadei. Pe de alta parte, auditorul obtine adesea probe de audit din surse diferite sau probe de o natura diferita care sunt relevante pentru aceeasi declaratie. De exemplu, auditorul poate analiza maturizarea conturilor de creante si incasarea ulterioara a creantelor pentru a obtine probe de audit aferente evaluarii provizionului pentru conturi indoielnice. Mai mult, ob{ i-nerek probelor de audit aferente unei anumite declaratii, de exemplu, existenta fizica a stocurilor, nu reprezinta un substitut pentru otyinerea probelor de audit cu privire la o alta declaratie, cum ar fi evaluarea stocurilor.

9. Credibilitatea probelor de audit este influentata de sursa si natura acestora si depinde de imprejurarile individuale in care acestea sunt obtinute. Pot fi facute generalizari privind credibilitatea diferitelor tipuri de probe de audit; totusi, in legatura cu aceste generalizari pot aparea exceptii importante. Chiar si atunci cand probele de audit sunt obtinute din surse externe entitatii, pot exista imprejurari care pot afecta credibilitatea informatiilor obtinute. De exemplu, dovezile de audit obtinute dintr-o sursa externa independents pot sa nu fie credibile daca sursa nu este in cunostinta de cauza. Recunoscand totodata cS pot exista exceptii, pot fi utile urmatoarele generalizari privind probele de audit:

- Probele de audit sunt mai credibile atunci cand sunt otyinute dintr-o sursa independenta, din exteriorul entitatii.
- Probele de audit care sunt generate la nivel intern sunt mai credibile atunci cand controalele aferente impuse de catre entitate sunt eficace.
- Probele de audit obtinute direct de catre auditor (de exemplu, observarea aplicarii controlului) sunt mai credibile decat probele de audit obtinute indirect sau prin deductie (de exemplu, chestionari privind aplicarea controlului).
- Probele de audit sunt mai credibile atunci cand exista sub forma de documente, fie pe suport de hartie, electronic sau pe alt suport (de exemplu, o inregistrare scrisa a unei intalniri este mai credibila decat o relatate orala ulterioara a problemelor discutate).
- Probele de audit oferite de documente originale sunt mai credibile decat probele de audit oferite de fotocopii sau faxuri.



10. Un audit rareori presupune autentificarea documentelor, iar auditorul nu are pregătire de expert în astfel de autentificări, și nici nu se așteaptă acest lucru. Totuși, auditorul analizează credibilitatea informațiilor care vor fi utilizate ca probe de audit, de exemplu, fotocopii, faxuri, documente sub formă de filme, digitale sau electronice, inclusiv controlul întocmirii și păstrării acestora, acolo unde acest lucru este relevant.

11. Când informațiile generate de către entitate sunt utilizate de către auditor pentru a realiza proceduri de audit, auditorul trebuie să obțină probe de audit privind exactitatea și exhaustivitatea informațiilor. Pentru

ca auditorul să obțină probe de audit credibile, informațiile pe care se bazează procedurile de audit trebuie să fie suficient de complete și exacte. De exemplu, în auditarea veniturilor prin aplicarea preturilor standard la volumul vânzărilor din înregistrări, auditorul ține cont de exactitatea informațiilor referitoare la pret și de exhaustivitatea și exactitatea datelor privind volumul vânzărilor. Obținerea probelor de audit privind exhaustivitatea și exactitatea informațiilor generate de sistemul de informații al entității poate fi realizată în același timp cu procedura de audit în sine care se aplică informațiilor, atunci când obținerea unor astfel de probe de audit este o parte integrantă a procedurii de audit în sine. În alte situații, este posibil ca auditorul să fi obținut probe de audit privind exactitatea și exhaustivitatea unor astfel de informații prin testarea controalelor cu privire la generarea și întreținerea informației. Totuși, în unele situații auditorul poate decide că sunt necesare proceduri suplimentare de audit. De exemplu, aceste proceduri suplimentare pot include utilizarea tehnicilor de audit computerizate (CAAT) pentru a recalcula informațiile.

În general, auditorul obține o mai bună asigurare din probele de audit constante obținute din surse diferite sau din probe care au o natură diferită decât din elementele de probe de audit considerate individuale. În plus, obținerea probelor de audit din surse diferite sau a probelor cu o natură diferită poate arăta că un element individual de probă de audit nu este credibil. De exemplu, coroborarea informațiilor obținute dintr-o sursă independentă de entitate poate crește asigurarea pe care auditorul o obține din declarațiile conducerii. Dimpotrivă, când probele de audit obținute dintr-o sursă sunt inconsecvente cu cele obținute dintr-o altă, auditorul stabilește procedurile suplimentare de audit necesare pentru a soluționa inconsecvența.

Auditorul ia în considerare relația dintre costul obținerii probelor de audit și utilitatea informațiilor obținute. Totuși, aspectele privind dificultățile sau cheltuielile implicate nu sunt, în sine, o bază validă pentru omiterea unei proceduri de audit pentru care nu există alternativă.

În formarea opiniei de audit, auditorul nu examinează toate informațiile disponibile deoarece în mod normal concluziile pot fi obținute și prin utilizarea metodelor de esanționare și a altor modalități de selectare a elementelor pentru testare. De asemenea, de obicei, auditorul consideră că este necesar să se bazeze pe probe de audit care sunt mai degrabă convingătoare decât concludente; totuși, pentru a obține o asigurare rezonabilă, auditorul nu se mulțumește cu probe de audit care sunt mai puțin decât convingătoare. Auditorul utilizează raționamentul și scepticismul profesional atunci când evaluează cantitatea și calitatea probelor de audit și astfel, suficiența și caracterul lor adecvat în susținerea opiniei de audit.

#### Utilizarea declarațiilor în obținerea probelor de audit

15. Conducerea este răspunzătoare pentru prezentarea justă a situațiilor financiare care reflectă natura și operațiunile entității. Pentru a declara că situațiile financiare oferă o perspectivă fidelă și justă (sau sunt prezentate corect, din toate punctele de vedere semnificative) în conformitate cu cadrul general aplicabil pentru raportarea financiară, conducerea face declarații implicite sau explicite privind recunoașterea, evaluarea,

prezentarea si furnizarea informatiilor privind diferitele elemente ale situatiilor financiare si prezentarile aferente.

16. Auditorul trebuie sa utilizeze declaratii sufficient de detaliate pentru clasele de tranzactii, soldurile conturilor, si prezentari si descrieri de informatii astfel incat sa formeze o baza pentru evaluarea riscului prezentarilor eronate semnificative si pentru proiectarea si realizarea procedurilor de audit ulterioare. Auditorul utilizeaza declaratiile in evaluarea riscurilor prin luarea in considerare a diferitelor tipuri de eventuale prezentari eronate care pot avea loc, astfel proiectand proceduri de audit ca reactie la riscurile evaluate. Alte IS A-uri abordeaza situatii specifice in care auditorul trebuie sa obtina probe de audit la nivelul declaratiilor.

17. Declaratiile utilizate de catre auditor se impart in urmatoarele categorii:

(a) declaratii privind clasele de tranzactii si evenimente pentru perioada supusa auditului:

(i) productie - tranzactiile si evenimentele care au fost inregistrate sau au produs si se refera la entitate;

(ii) exhaustivitate - toate tranzactiile si evenimentele care trebuiau consemnate au fost inregistrate;

(iii) exactitate - valorile si alte date aferente tranzactiilor si evenimentelor consemnate au fost inregistrate corespunzator;

(iv) sfarsitul exercitiului financiar - tranzactiile si evenimentele au fost inregistrate in perioada contabila corecta;

(v) clasificare - tranzactiile si evenimentele au fost inregistrate in conturile corespunzatoare.

(b) declaratii privind soldurile conturilor la sfarsitul perioadei:

(i) existenta - exista activele, datoriile si participarile la capitalurile proprii;

(ii) drepturi si obligatii - entitatea detine sau controleaza drepturile aferente activelor, iar datoriile sunt obligatiile entitatii;

(iii) exhaustivitate - toate activele, datoriile si participarile la capitalurile proprii care trebuiau inregistrate au fost inregistrate;

(iv) evaluare si alocare - activele, datoriile si participarile la capitalurile proprii sunt incluse in situatiile financiare cu valori corespunzatoare si orice ajustari din evaluare sau alocare sunt consemnate in mod corespunzator;

(c) declaratii privind prezentarea si descrierea informatiilor:

(i) productie, drepturi si obligatii - evenimentele, tranzactiile si alte aspecte despre care au fost prezentate informatii au avut loc si se refera la entitate;

(ii) exhaustivitate - toate prezentarile de informatii care trebuiau incluse in situatiile financiare au fost incluse in acestea;

(iii) clasificare si inteligibilitate - informatiile financiare sunt prezentate si descrise intr-o modalitate corespunzatoare, iar prezentarile de informatii au o exprimare clara;

(iv) exactitate si evaluare - informatiile financiare si de alt tip sunt prezentate intr-o maniera justa si la valorile corespunzatoare.

18. Auditorul poate utiliza declaratiile in modalitatile descrise mai sus sau poate sa modifice exprimarea cu conditia ca toate aspectele descrise mai sus sa fie acoperite. De exemplu, auditorul poate alege sa combine declaratiile despre tranzactii si evenimente cu declaratiile despre soldurile conturilor. Ca un alt exemplu, nu poate exista o declaratie diferita pentru incheierea tranzactiilor si evenimentelor atunci cand declaratiile privind producerea si

exhaustivitatea includ consideratii corespunzatoare privind inregistrarea tranzac^iilor in perioada contabila corecta.

Proceduri de audit pentru obtinerea probelor de audit

19. Pentru a ajunge la o concluzie rezonabila pe care sa isi bazeze opinia de audit, auditorul obtine probe de audit prin realizarea procedurilor de audit in scopul:

(a) cunoasterii si intelegerii entitatii si a mediului sau, inclusiv a controlului sau intern, pentru a evalua riscul prezentarilor eronate semnificative la nivelul situatiilor financiare si al declaratiilor (procedurile de audit realizate in acest scop sunt denumite in ISA-uri „proceduri de evaluare a riscurilor”);

(b) atunci cand este necesar sau atunci cand auditorul a stabilit acest lucru, in scopul de a testa functionarea eficace a controalelor in prevenirea sau detectarea si corectarea prezentarilor eronate semnificative la nivelul declaratiilor (procedurile de audit realizate in acest scop sunt denumite in ISA-uri „testari ale controalelor”);

(c) detectarii prezentarilor eronate semnificative la nivelul declaratiilor (procedurile de audit realizate in acest scop sunt numite in ISA-uri „proceduri substantive” si includ teste ale detaliilor claselor de tran-zactii, soldurilor conturilor si prezentarilor de informatii, si proceduri substantive analitice).

20. Auditorul va realiza intotdeauna procedurile de evaluare a riscului pentru a oferi o baza satisfacatoare pentru evaluarea riscurilor la nivelul situatiilor financiare si al declaratiilor. Totusi, procedurile de evaluare a riscului, in sine, nu ofera probe de audit suficiente si adecvate pe care sa se bazeze o opinie de audit si sunt completate de alte proceduri de audit sub forma testarilor controalelor, atunci cand este necesar, si de proceduri substantive.

21. Testarea controalelor este necesara in doua situatii. Cand evaluarea facuta de catre auditor cu privire la rise include o prognoza a eficacitatii functionarii controalelor, auditorul trebuie sa testeze acele controale pentru a sustine evaluarea riscului. In plus, atunci cand procedurile substantive in sine nu ofera probe de audit suficiente si adecvate, auditorul trebuie sa realizeze testari ale controalelor pentru a obtine probe de audit privind eficacitate-a functionarii lor.

22. Auditorul planifica si realizeaza procedurile substantive ca reactie la evaluarea aferenta a riscurilor prezentarilor eronate semnificative, ceea ce include rezultatele testarilor controalelor, daca acestea exista. Totusi, evaluarea facuta riscului de catre auditor implica rationamentul profesional s este posibil sa nu fie suficient de exacta pentru a identifica toate riscurile oe prezentari eronate semnificative. Mai mult, exista limitari inerente ak controlului intern, inclusiv riscul ca membrii conducerii sa se sustraga cot-trolului, posibilitatea existentei erorilor umane si efectul modificariicr sistemului. Asadar, procedurile substantive pentru clasele de tranzactii, soldurile conturilor si prezentarile de informatii semnificative sunt intotdeauna necesare pentru a obtine probe de audit suficiente si adecvate.

23. Auditorul utilizeaza unul sau mai multe tipuri de proceduri de audit, descrise in paragrafele 26-38 de mai jos. Aceste proceduri de audit sau o combinatie a lor pot fi utilizate ca proceduri de evaluare a riscului, testari ale controalelor sau proceduri substantive, in functie de contextul in care sunt aplicate de catre auditor. In anumite situatii, probele de audit

obținute din auditări ante-rioare pot oferi probe de audit atunci când auditorul realizează procedurile de audit pentru a stabili relevanța lor continuă.

24. Natura și momentul procedurilor de audit care vor fi utilizate pot fi influențate de faptul că unele date contabile și alte informații pot fi disponibile numai în format electronic sau numai în anumite momente sau perioade de timp. Documentele-sursă, cum ar fi ordinele de cumpărare, foile de expediție, facturile și cecurile, pot fi înlocuite cu mesaje electronice. De exemplu, entitățile pot utiliza comerțul electronic sau sistemele de procesare a imaginilor. În comerțul electronic, entitatea și clienții sau furnizorii săi utilizează computere conectate printr-o rețea publică, cum ar fi Internetul, pentru a efectua tranzacții electronice. Tranzacțiile referitoare la achiziții, transport, expediție, încălzire și plată de numerar sunt adesea efectuate în totalitate prin intermediul schimbului de mesaje electronice între părți. În sistemele de procesare a imaginilor, documentele sunt scanate și convertite în imagini electronice pentru a facilita arhivarea și obținerea de referințe, iar documentele-sursă pot să nu mai fie păstrate după conversie. Anumite informații electronice pot exista la un anumit moment. Totuși, este posibil ca acest tip de informații să nu mai poată fi recuperat după o anumită perioadă de timp dacă fișierele sunt modificate și nu există copii de siguranță ale acestora. Politicile unei entități privind păstrarea datelor pot stabili ca auditorul să solicite păstrarea unor informații pentru analiză sau pentru realizarea procedurilor de audit în momentul în care informațiile sunt disponibile.

25. Atunci când informațiile sunt în format electronic, auditorul poate realiza unele dintre procedurile de audit descrise mai jos prin intermediul CAAT.

#### Examinarea înregistrărilor sau documentelor

26. Examinarea constă în studierea înregistrărilor sau documentelor, fie ele interne sau externe, pe suport de hârtie, electronic sau pe alt suport. Examinarea înregistrărilor și documentelor oferă probe de audit cu diverse grade de credibilitate, în funcție de natura și sursa lor, iar în cazul înregistrărilor și documentelor interne, în funcție de eficacitatea controalelor cu privire la generarea lor. Un exemplu de examinare utilizată ca testare a controalelor este examinarea înregistrărilor sau documentelor care constituie probe pentru autorizare.

27. Unele documente reprezintă probe de audit directe privind existența unui activ, de exemplu, un document care reprezintă un instrument financiar, cum ar fi o acțiune sau o obligațiune. Examinarea unor astfel de documente nu oferă neapărat probe de audit privind proprietatea sau valoarea. Mai mult, examinarea unui contract semnat poate oferi probe de audit relevante cu privire la modul în care entitatea aplică politicile contabile, cum ar fi recunoașterea veniturilor.

#### Inspectarea imobilizărilor corporale

28. Inspectarea imobilizărilor corporale constă în examinarea fizică a activelor. Inspectarea imobilizărilor corporale poate oferi probe de audit credibile în ceea ce privește existența acestora, dar nu neapărat și în ceea ce privește drepturile și obligațiile entității sau evaluarea activelor. Inspectarea elementelor individuale de stocuri de obicei însoțește observarea numărării stocurilor.

#### Observația

29. Observatia consta in monitorizarea unui proces sau a unei proceduri realizate de alte persoane. Exemplele includ observarea numararii stocurilor de catre personalul entitatii si observarea realizarii activitatilor de control. Observatia ofera probe de audit privind realizarea unui proces sau a unei proceduri, dar este limitata la acel moment din timp la care observatia are loc si de faptul ca, prin constientizarea observarii, modul de realizare a proceselor si proce-durilor poate fi influentat. Pentru indrumari suplimentare privind observarea numararii stocurilor, a se vedea ISA 501 „Probe de audit - Consideratii suplimentare privind elemente specifice”.

#### Chestionarea

30. Chestionarea consta in cautarea informatiilor in randul persoanelor informate atat din domeniul financiar, cat si din eel nefmanciar, in interiorul entitati: sau in afara entitatii. Chestionarea este o procedura de audit care este utilizaU extensiv pe parcursul auditului si este, adesea, complementara realizarii altor proceduri de audit. Chestionarele variaza de la chestionare scrise oficiale pana la chestionare verbale neoficiale. Evaluarea raspunsurilor la chestionare reprezinta o parte integranta a procesului de chestionare.

31. Raspunsurile la chestionare pot oferi auditorului informatii pe care nu le detinea anterior sau probe de audit coroborate. Pe de alta parte, raspunsurile pot oferi informatii care difera in mod semnificativ de alte informatii pe care auditorul le-a obtinut, de exemplu, informatii privind posibilitatea ca membrii conducerii sa se sustraga controalelor. In unele cazuri, raspunsurile la chestionare ofera auditorului o baza pentru modificarea sau realizarea unor proceduri suplimentare de audit.

32. Pentru a obtine probe de audit suficiente si adecvate auditorul realizeaza si proceduri de audit pe langa utih'zarea chestionarului. In general, chestionarele in sine nu ofera suficiente probe de audit pentru a detecta o prezentare eronata semnificativa la nivelul declaratiilor. Mai mult, chestionarele in sine nu sunt suficiente pentru a testa eficacitatea functionarii controalelor.

33. Cu toate ca o coroborare a probelor obtinute prin chestionare este, adesea, de o importanta majora, in cazul chestionarelor privind intentia conducerii informatiile disponibile pentru a sustine intentia conducerii pot fi limitate. In aceste cazuri, cunoasterea si intelegerea istoricului conducerii referitor la realizarea intentiilor sale cu privire la active sau datorii, motivele declarate de conducere pentru alegerea unei anumite modalitati de actiune si capacitatea conducerii de a urmari o anumita actiune pot oferi informatii relevante privind intentia conducerii.

34. Cu privire la anumite aspecte, auditorul obtine declaratii sense de la conducere pentru a confirma raspunsurile la chestionarele verbale. De exemplu, auditorul obtine, de obicei, declaratii scrise de la conducere privind aspecte semnificative atunci cand nu se preconizeaza in mod rezonabil existenfa altor probe de audit suficiente si adecvate sau atunci cand celelalte probe de audit obtinute sunt de calitate inferioara. A se vedea ISA 580 „Declaratiile conducerii” pentru mdrumari suplimentare privind declaratiile scrise.

## Confirmarea

55. Confirmarea, care este un tip special de chestionare, este procesul de obtinere a unei declaratii privind informatiile sau privind o conditie existenta direct de la un tert. De exemplu, auditorul poate cauta Confirmarea directa a creantelor prin comunicarea cu debitorii. Confirmarile sunt adesea utilizate in legatura cu soldurile conturilor si componentele acestora, dar nu trebuie limitate la aceste elemente. De exemplu, auditorul poate solicita confirmarea conditiilor acordurilor sau tranzactiilor pe care o entitate le are cu tertii; cererea de confirmare este proiectata pentru a cerceta daca au fost facute modificari ale acordului si, daca da, care sunt detaliile relevante. Confirmarile sunt, de asemenea, utilizate pentru a obtine probe de audit privind absenta anumitor conditii, de exemplu, absenta unui „acord secundar” care ar putea influenta recunoasterea veniturilor. A se vedea ISA 505 „Confirmari externe” pentru indrumari suplimentare privind confirmarile.

## Recalcularea

36. Recalcularea consta in verificarea exactitatii matematice a documentelor sau inregistrarilor. Recalculările pot fi realizate prin intermediul tehnologiei informatiilor, de exemplu, prin obtinerea unui fisier electronic de la entitate si utilizand CAAT pentru a verifica exactitatea rezumarii fisierului.

## Reluarea prestatiei

37. Reluarea prestatiei reprezinta executarea de catre auditor, in mod independent, a procedurilor sau controalelor care au fost initial realizate ca parte a controlului intern al entitatii, fie manual, fie prin utilizarea CAAT, de exemplu, reluarea clasificarii cronologice a conturilor de creante.

## Proceduri analitice

38. Procedurile analitice constau in evaluari ale informatiilor financiare realizate prin intermediul unui studiu al relatiilor plauzibile atlt mtre datele financiare. cat si intre datele nefinanciare. Procedurile analitice cuprind, de asemenea, investigarea fluctuatiilor identificate si a relatiilor inconsecvente cu alte informatii relevante sau care deviaza semnificativ de la valorile prognozate A se vedea ISA 520 „Proceduri analitice” pentru indrumari suplimentare privind procedurile analitice.

## Data intrarii in vigoare

39. Acest ISA va intra in vigoare pentru auditarea situatiilor financiare pentru perioade cu incepere de la 15 decembrie 2004.

## Perspectiva sectorului public

1. *In realizarea auditdrilor entitdtilor din sectorul public, auditorul ia in considerare cadrul legislativ si orice alte reglementdri, ordonante sau directive ministeriale relevante care influenteazd mandatul auditorului, precum si orice alte cerinte speciale de audit. In declaratiile privind situatiile financiare, conducerea declarad ca tranzactiile si evenimentele au fast conforme cu legislatia sau autoritatea corespunzdtoare, in plus fata de declaratiile prevdzutq in paragraful 15 al acestui ISA.*

STANDARDUL INTERNATIONAL DE AUDIT 501  
PROBE DE AUDIT – CONSIDERATII SUPLIMENTARE PRIVIND ELEMENTELE  
SPECIFICE

Introducere

1. Scopul acestui Standard International de Audit (ISA) este de a elabora standarde si de a oferi indrumari suplimentare fata de cele continute in ISA 500 „Probe de audit” referitoare la anumite solduri specifice din situatiile financiare si alte prezentari de informatii.
2. Aplicarea standardelor si indrumarilor prezentate in acest ISA va ajuta auditorul sa obtina probe de audit referitoare la soldurile specifice ale contu-rilor din situatiile financiare si la alte informatii prezentate.
3. Acest ISA cuprinde urmatoarele parti:
  - (a) prezenta la numararea fizica a stocurilor;
  - (b) inlocuirea de catre ISA 505 - Partea B a fost eliminata;
  - (c) chestionarea privind litigiile si revendicarile;
  - (d) evaluarea si prezentarea informatiilor privind investitiile pe termen lung;
  - (e) informatii pe segment.

Partea A: Prezenta la numararea fizica a stocurilor

4. In general, conducerea stabileste procedurile conform carora stocurile sunt numarate fizic eel putin o data pe an pentru a servi ca baza pentru intocmirea situatiilor financiare sau pentru a stabili credibilitatea sistemului stocului permanent.
5. Cand stocurile sunt semniflcative pentru situatiile financiare, auditorul trebuie sa obtina probe de audit suficiente si adecvate privind existenta si starea acestora prin participarea la numararea fizica a stocurilor, cu exceptia cazului cand acest lucru este imposibil. Participarea auditorului serveste drept test al controalelor sau ca o procedura substantiva privind stocurile, in functie de evaluarea facuta de auditor riscului si de metoda planificata. O astfel de participare da auditorului posibilitatea de a inspecta stocurile, de a observa conformitatea cu procedurile conducerii privind inregistrarea si controlarea rezultatelor numaratorii si de a obtine probe de audit privind credibilitatea procedurilor conducerii.
6. Daca auditorul nu poate participa la data planificata la numararea fizica a stocurilor din cauza unor situatii neprevazute, acesta trebuie sa intreprinda sau sa observe anumite numaratori fizice la o data alter-nativa si, atunci cand este necesar, sa realizeze procedurile de audit pentru tranzactiile care au intervenit intre timp.
7. Cand participarea este imposibila din cauza unor factori cum sunt natura si locatia stocurilor, auditorul trebuie sa anaiizeze daca procedurile alternative ofera probe de audit suficiente si adecvate privind existenta si starea stocurilor pentru a concluziona ca nu este necesar ca auditorul sa faca referire la o limitare a ariei de aplicabilitate. De exemplu,

documentatia vanzarii ulterioare a anumitor elemente de stocuri dobandite sau achizitionate anterior numaratorii fizice a stocurilor poate oferi probe de audit suficiente si adecvate.

8. La planificarea participarii la numararea fizica a stocurilor sau la procedurile alternative auditorul ia in considerare urmatoarele:

- riscurile prezentarilor eronate semnificative aferente stocurilor;
- natura controlului intern aferent stocurilor;
- daca se preconizeaza implementarea procedurilor adecvate si instructiunile corespunzatoare emise pentru numararea fizica a stocurilor;
- momentul de realizare a numaratorii;
- locatiile in care sunt pastrate stocurile;
- daca este necesara asistenta din partea unui expert.

9. Atunci cand cantitatile urmeaza a fi stabilite prin numararea fizica a stocurilor si auditorul participa la o astfel de numaratoare, sau atunci cand entitate-i utilizeaza un sistem permanent si auditorul participa la numaratoare o data sau de mai multe ori pe an, auditorul, in mod normal, va observa procedurile de numarare si va realiza numaratori de testare.

10. Daca entitatea utilizeaza anumite proceduri pentru a estima cantitatea fizica cum ar fi estimarea unei cantitati de carbunej auditorul trebuie sa fie convins de caracterul rezonabil al acestor proceduri.

11. Atunci cand stocurile sunt situate in mai multe locatii, auditorul va analiza locatia in care participarea este adecvata luand in considerare pragul de semnificatie al stocurilor si riscul prezentarilor eronate semnificative in diferite locatii.

12. Auditorul va analiza instructiunile conducerii cu privire la:

(a) aplicarea activitatilor de control, de exemplu, colectarea foilor de inventar utilizate, inregistrarea foilor de inventar neutilizate si procedurile de numarare si renumarare;

(b) identificarea exacta a etapei de finalizare a activitatii in curs de desfasurare, a elementelor cu rotatie lenta, invecchite sau alterate si a stocurilor aflate in proprietatea unor terti, de exemplu, in consignatie; si

(c) daca sunt facute aranjamentele necesare pentru mutarea stocurilor intre diverse zone si expedierea si primirea stocurilor inainte si dupa data incheierii exercitiului financiar.

13. Pentru a obtine probe de audit care sa ateste ca activitatile de control ale conducerii sunt implementate corespunzator, auditorul va observa procedurile aplicate de catre angajati si va realiza numaratori de testare. La efectuarea numaratorilor de testare, auditorul va realiza proceduri care sa vizeze atat exhaustivitatea, cat si exactitatea inregistrarilor de numarare prin urmarirea elementelor selectate din inregistrari in stocurile fizice si prin urmarirea elementelor selectate din stocurile fizice in inregistrarile referitoare la numarare. Auditorul analizeaza masura in care copii ale unor astfel de inregistrari referitoare la numarare trebuie pastrate pentru proceduri ulterioare de audit si pentru comparatie.

14. Auditorul va lua, de asemenea, in considerare procedurile de la incheierea exercitiului financiar, inclusiv detalii ale fluctuatiilor stocurilor imediat inainte de, in timpul si dupa numaratoare, astfel incat contabilizarea unor astfel de fluctuatii poate fi verificata la o data ulterioara.



15. Din motive practice, numărarea fizică a stocurilor poate fi realizată la o altă dată decât la sfârșitul perioadei. De obicei, acest lucru este adecvat scopurilor de audit numai atunci când entitatea a elaborat și a implementat controale privind modificările stocurilor. Auditorul va stabili dacă, prin realizarea procedurilor corespunzătoare de audit, modificările stocurilor între data numărării și sfârșitul perioadei sunt corect înregistrate.

16. Când entitatea utilizează un sistem al stocului permanent care este folosit pentru a stabili soldul la sfârșitul perioadei, auditorul va evalua dacă, prin realizarea unor proceduri suplimentare, sunt înțelese motivele existentei oricăror diferențe semnificative între numărarea fizică și înregistrările stocului permanent și dacă înregistrările sunt ajustate în mod corespunzător.

17. Auditorul realizează procedurile de audit asupra listei finale a stocurilor pentru a stabili dacă reflectă exact numărarea reală a stocurilor.

18. Atunci când stocurile se află în custodia și sub controlul unui tert, auditorul, de obicei, va obține o confirmare directă de la respectivul tert referitor la cantitățile și starea stocurilor deținute în numele entității. În funcție de pragul de semnificație al acestor stocuri, auditorul va lua în considerare și următoarele:

- integritatea și independența tertului;
- observarea sau aranjarea ca un alt auditor să observe numărarea fizică a stocurilor;
- obținerea unui alt raport de audit cu privire la gradul de adecvare al controlului intern al tertului pentru a se asigura că stocurile sunt corect numărate și protejate în mod adecvat;
- examinarea documentației privind stocurile deținute de terti, de exemplu, notele de intrare, sau obținerea confirmării de la alte părți atunci când aceste stocuri au fost depuse drept garanție.

Partea B: Inlocuită de ISA 505  
(paragrafele 19-30 au fost eliminate)

Partea C: Proceduri privind litigiile și revendicările

31. Litigiile și revendicările care implică entitatea pot avea un efect semnificativ asupra situațiilor financiare și deci este posibil să fie necesar să fie prezentate și/sau descrise în situațiile financiare.

32. Auditorul trebuie să realizeze procedurile de audit pentru a lua cunoștință de orice litigiu și orice revendicare ce implică entitatea și care ar putea duce la o prezentare eronată semnificativă a situațiilor financiare. Aceste proceduri includ următoarele:

- chestionarea corespunzătoare a conducerii, inclusiv obținerea declarațiilor;
- examinarea proceselor-verbale ale celor însărcinați cu guvernarea și a corespondentei cu consilierul juridic al entității;
- examinarea conturilor de cheltuieli juridice;
- utilizarea oricăror informații obținute referitoare la activitatea entității, inclusiv a informațiilor obținute din discuții cu departamentul juridic al entității.

33. Când auditorul evaluează un risc al prezentării eronate semnificative privind litigiile sau revendicările care au fost identificate sau când auditorul consideră că acestea ar putea exista,

el trebuie sa incerce sa co-munice in mod direct cu consilierul juridic al entitatii. Aceste comunicari il vor ajuta sa obtina probe de audit suficiente si adecvate pentru a stabili daca eventualele litigii si revendicari importante sunt cunoscute si daca estimarile conducerii referitoare la implicatiile financiare, inclusiv costurile, sunt credibile. Cand auditorul stabileste ca riscul prezentarilor eronate semnificative este un rise semnificativ, auditorul evalueaza modul de proiectare al controalelor aferente ale entitatii si stabileste daca acestea au fost implementate. Paragrafele 108-114 ale ISA 315 „Cunoasterea si mte-legerea entitatii si a mediului sau si evaluarea riscurilor de prezentari eronate semnificative” ofera indrumari suplimentare privind stabilirea riscurilor semnificative.

34. Scrisoarea, care trebuie intocmita de catre conducere si expediata de catre auditor, trebuie sa solicite consilierului juridic al entitatii sa comu-nice direct cu auditorul. Cand se considera ca este putin probabil ca acest consilier juridic sa raspunda la un chestionar general, scrisoarea va cuprinde, in general, urmatoarele:

- o lista a litigiilor si revendicarilor;
- evaluarea conducerii referitoare la rezultatul litigiilor sau revendicarilor si estimarea sa privind implicatiile financiare, inclusiv costurile implicate;
- o solicitare catre consilierul juridic al entitatii de a confirma caracterul rezonabil al evaluarilor conducerii si de a oferi auditorului informatii suplimentare in cazul in care consilierul juridic al entitatii considera ca lista este incompleta sau incorecta.

35. Auditorul analizeaza situatia problemelor juridice existente pana la data raportului de audit. In unele situatii, este posibil ca auditorul sa aiba nevoie de informatii actualizate de la consilierul juridic al entitatii.

36. In anumite situatii, de exemplu, cand auditorul stabileste ca problema re-prezinta un rise semnificativ, ca problema este complexa sau ca exista un dezacordintre conducere si consilierul juridic, poate fi necesar ca auditoru<sup>1</sup> sa se intalneasca cu consilierul juridic al entitatii pentru a discuta posibilul rezultat al litigiilor si revendicarilor. Acest tip de intalniri va avea loc cu permisiunea conducerii si, preferabil, in prezenfa unui reprezentant al conducerii.

37. Daca membrii conducerii refuza sa ii acorde auditorului permisiunea de a discuta cu un consilier juridic al entitatii, acest fapt reprezinta o limitare a ariei de aplicabilitate si trebuie, de obicei, sa duca la o opinie calificata sau la un refuz de certificare. Atunci cand consilierul juridic al entitatii refuza sa raspunda intr-un mod corespunzator, iar auditorul nu poate obtine probe de audit suficiente si adecvate prin aplicarea procedurilor alternative de audit, auditorul va analiza daca exista o limitare a ariei de aplicabilitate care ar putea sa duca la o opinie calificata sau la un refuz de certificare.

#### Partea D: Evaluarea si prezentarea informatiilor privind investitiile pe termen lung

38. Cand investitiile pe termen lung sunt semnificative pentru situatiile financiare, auditorul trebuie sa obtina suficiente probe adecvate de audit privind evaluarea si prezentarea informatiilor referitoare la acestea.

39. Procedurile de audit privind investitiile pe termen lung includ, de obicei, obtinerea probelor de audit care sa ateste daca entitatea are sau nu capacitatea de a continua detinerea investitiilor pe termen lung, discutia cu membrii conducerii referitoare la intentia entitatii de a pastra investitiile pe termen lung si obtinerea unor declaratii sense in acest sens.

40. Alte proceduri de audit includ, in mod normal, luarea in considerare a siruatiilor financiare aferente si a altor informatii, cum ar fi cotarile de pe piata. care ofera un indiciu al valorii, si compararea acestor valori cu valoarea contabila a investitiilor de pana la data raportului auditorului.

41. Daca aceste valori nu depasesc valorile contabile, auditorul va analiza daca este necesara o reducere a valorii contabile. Daca exista incertitudini privind recuperarea valorii contabile, auditorul va analiza daca au fost realizate ajustari si/sau prezentari de informatii corespunzatoare.

#### Partea E: Informatii pe segment

42. Cand informatiile pe segment sunt semnificative pentru situatiile financiare, auditorul trebuie sa obtina suficiente probe adecvate de audit privind prezentarea si descrierea de informatii in conformitate cu cadrul general de raportare financiara aplicabil.

43. Auditorul apreciaza informatiile pe segment in raport cu situatiile financiare in ansamblu si, in general, nu este necesar sa se aplice proceduri de audit care ar fi necesare pentru a exprima o parere privind informatiile pe segment in sine. Totusi, conceptul pragului de semnificatie cuprinde atat factorii cantitativi, cat si pe cei calitativi, iar procedurile auditorului recunosc acest fapt.

44. Procedurile de audit privind informatiile pe segment sunt, in general, alcatuite din proceduri analitice si alte proceduri de audit care sunt adecvate in situatiile respective.

45. Auditorul va discuta cu membrii conducerii metodele utilizate in stabilirea informatiilor pe segment, va aprecia daca este posibil ca din aceste metode sa rezulte prezentari de informatii in conformitate cu cadrul general de raportare financiara aplicabil si va realiza procedurile de audit prin aplicarea acestor metode. Auditorul va lua in considerare vanzarile, transferurile intre segmente, eliminarea sumelor dintre segmente, comparatiile cu bugetele si alte rezultate prognozate, de exemplu, profiturile din exploatare ca procent din vanzari si alocarea activelor si costurilor intre segmente, inclusiv consecventa fata de perioadele anterioare si caracterul adecvat al informatiilor prezentate cu privire la inconsecvente.

## STANDARDUL INTERNATIONAL DE AUDIT 510

### MISIUNI INITIALE - SOLDURI DE DESCHIDERE

#### Introducere

1. Scopul acestui Standard International de Audit (ISA) este de a elabora standarde si de a oferi indrumari privind soldurile de deschidere atunci cind situatiile financiare sunt auditate pentru prima data sau cand situatiile financiare ale perioadei anterioare au fost auditate de catre un alt auditor. Acesta ISA va fi luat in considerare, de asemenea, si atunci cand auditorul ia in considerare : •-tinta de contingentele si angajamentele existente la inceputul perioadei. Indrumari privind cerintele de audit si de raportare referitoare la situatiile financiare comparative sunt oferite in ISA 710 „Informatii comparative;

2. Pentru misiunile initiate de audit, auditorul trebuie sa obtina suficiente probe adecvate de audit ca:

(a) Soldurile de deschidere nu contin prezentari eronate care a fi in mod semnificativ situatiile financiare ale perioadei curent.

(b) Soldurile de inchidere ale perioadei anterioare au fost corect in perioada curenta sau ca, atunci cand este cazul, au fost retratate

(c) Sunt aplicate in mod constant politici contabile adecva: modificarile politicilor contabile au fost corect in prezentate, iar informatiile au fost adecvat furnizate.

3. Termenul de „solduri de deschidere” se refera la acele solduri ale conturilor care exista la inceputul perioadei. Soldurile de deschidere au la de inchidere ale perioadei anterioare si reflecta efectele:

(a) tranzactiilor din perioadele anterioare; si

(b) politicilor contabile aplicate in perioada anterioara.

In cazul unei misiuni initiate de audit, auditorul nu a obtinut de audit care sa sprijine astfel de solduri de deschidere.

Proceduri de audit

4. Suficienta si caracterul adecvat al probelor de audit pe care sa le obtina referitor la soldurile de deschidere depind de

- politicile contabile adoptate de entitate;
- daca situatiile financiare ale perioadei anterioare\* au fost da, daca raportul auditorului a fost modificat;

- natura conturilor si riscul prezentarilor eronate semnificative in situatiile financiare ale perioadei curente;

- pragul de semnificatie al soldurilor de deschidere aferente situatiilor financiare ale perioadei curente.

5. Auditorul trebuie sa analizeze daca soldurile de deschidere reflecta aplicarea politicilor contabile adecvate si daca acele politici sunt aplicate in mod constant in situatiile financiare ale perioadei curente. Atunci cand exista modificari ale politicilor contabile sau ale aplicarii acestora, auditorul va analiza daca acestea sunt adecvate si corespunzator inregistrate, prezentate si comunicate.

6. In cazul in care situatiile financiare ale perioadei anterioare au fost auditate de alt auditor, auditorul curent poate sa fie capabil sa obtina suficiente probe adecvate de audit privind soldurile de deschidere prin analizarea documentelor de lucru ale auditorului precedent. In aceste situatii, auditorul curent va lua, de asemenea, in considerare competenta profesionala si independenta auditorului precedent. Daca raportul auditorului din perioada anterioara a fost modificat, auditorul va acorda o atentie deosebita in perioada curenta aspectului care a condus la respectiva modificare.

7. Înainte de a comunica cu auditorul precedent, auditorul curent trebuie să ia în considerare *Codul etic al profesioniștilor contabili* emis de Federația Internațională a Contabililor.

Atunci când situațiile financiare ale perioadei anterioare nu au fost auditate sau atunci când auditorul nu este convins de utilizarea procedurilor de audit descrise în paragraful 6, auditorul trebuie să realizeze alte proceduri de audit, cum sunt cele discutate în paragrafele 9 și 10.

Pentru activele și datoriile curente, se pot obține de obicei unele probe de audit prin intermediul procedurilor de audit ale perioadei curente. De exemplu, încasarea (plata) conturilor de deschidere de creanțe (conturilor de deschidere de datorii) pe parcursul perioadei curente va oferi o serie de probe de audit privind existența acestora, drepturile și obligațiile, exhaustivitatea și evaluarea la începutul perioadei. Totuși, în cazul stocurilor este mai dificil pentru auditor să fie convins cu privire la stocurile deținute la începutul perioadei. Așadar, de obicei, sunt necesare proceduri de audit suplimentare, cum ar fi observarea stocurilor fizice curente și reconcilierea acestora cu cantitățile de deschidere ale stocurilor, realizarea de proceduri de audit privind evaluarea elementelor de deschidere ale stocurilor și realizarea procedurilor de audit privind profitul brut și închiderea exercitiului financiar. O combinație a acestor proceduri de audit poate oferi suficiente probe adecvate de audit.

10. Pentru activele imobilizate și datoriile pe termen lung, cum sunt imobilizările, investițiile și împrumuturile pe termen lung, auditorul examinează, de obicei înregistrările contabile și alte informații care stau la baza soldurilor de deschidere. În anumite cazuri, auditorul poate obține confirmarea soldurilor de deschidere de la terți, de exemplu, pentru împrumuturile pe termen lung și pentru investiții. În alte cazuri, este posibil să fie necesar ca auditorul să realizeze proceduri suplimentare de audit.

#### Concluzii și rapoarte de audit

11. Dacă, după realizarea procedurilor de audit, inclusiv a celor prezentate mai sus, auditorul nu poate să obțină suficiente probe adecvate de audit privind soldurile de deschidere, raportul de audit trebuie să includă:

(a) o opinie calificată, de exemplu:

„Nu am observat număratoarea stocurilor fizice prezentate la valoare\* de XXX la data de 31 decembrie 19X1, deoarece data respectivă a fost anterioară numirii noastre ca auditori. Nu ne-am convins în ceea ce privește cantitățile stocurilor la respectivă dată prin utilizarea altor proceduri de audit.

După părerea noastră, cu excepția efectelor unor ajustări, dacă acestea există, care ar fi putut fi necesare în cazul în care am fi putut observa numărarea stocurilor fizice și am fi fost convinși cu privire la soldurile de deschidere ale stocurilor, situațiile financiare oferă o perspectivă fidelă și justă (sau prezintă corect, din toate punctele de vedere) asupra poziției financiare a ... la data de 31 decembrie 19X2 și asupra rezultatelor operațiunilor și fluxurilor sale de trezorerie pentru anul încheiat în conformitate cu ...”;

(b) un refuz de certificare; sau

(c) în jurisdicțiile în care acest lucru este permis, o opinie calificată sau un refuz de certificare privind rezultatele operațiunilor și • opinie necalificată privind poziția financiară, de exemplu:

„Nu am observat număratoarea stocurilor fizice prezentate la valoarea de XXX la data de 31 decembrie 19X1, deoarece data respectivă a fost anterioară numirii noastre ca auditori. Nu ne-am convins în ceea ce privește cantitățile stocurilor la respectivă dată prin utilizarea altor proceduri de audit.

Din cauza importanței aspectelor de mai sus referitor la rezultatele operațiilor Companiei pentru anul încheiat la 31 decembrie 19X2, nu ne aflăm în poziția de a exprima o opinie privind rezultatele operațiilor sale și fluxurile sale de trezorerie pentru anul încheiat și prin urmare nu vom exprima o astfel de opinie.

După părerea noastră, bilanțul oferă o imagine fidelă și justă („sau prezintă corect, din toate punctele de vedere”) asupra poziției financiare a Companiei la 31 decembrie 19X2, în conformitate cu ...”.

12. Dacă soldurile de deschidere conțin prezentări eronate care ar putea afecta în mod semnificativ situațiile financiare ale perioadei curente, auditorul va informa conducerea și, după primirea autorizării din partea conducerii, auditorul precedent, dacă acesta a existat. Dacă efectul prezentării eronate nu este înregistrat corespunzător și nu este prezentat și comunicat adecvat, auditorul trebuie să exprime o opinie calificată sau o opinie contrară, după cum este cazul.

13. Dacă politicile contabile ale perioadei curente nu au fost aplicate în mod constant cu privire la soldurile de deschidere și dacă modificarea nu a fost înregistrată corespunzător și nu este prezentată și comunicată adecvat, auditorul trebuie să exprime o opinie calificată sau o opinie contrară, după cum este cazul.

14. Dacă raportul de audit din perioada anterioară și a fost modificat, auditorul va analiza efectul acestei modificări asupra situațiilor financiare din perioada curentă. De exemplu, dacă a existat o limitare a ariei de aplicabilitate, cum ar fi una cauzată de imposibilitatea de a stabili stocurile de deschidere ale perioadei anterioare, este posibil ca auditorul să nu fie nevoit să exprime o opinie calificată sau un refuz de certificare pentru auditul perioadei curente. Totuși, dacă o modificare privind situațiile financiare ale perioadei anterioare rămâne relevantă și semnificativă pentru situațiile financiare ale perioadei curente, auditorul trebuie să modifice corespunzător raportul actual al auditorului.