

1.2. Etapele misiunii de audit

Noțiunea de misiune își are originile în latinescul „*Mittere*” care înseamnă „a trimite”. Prin urmare prin *misiune de audit intern*, în accepțiunea noastră, se înțelege o funcție temporară și determinată prin care o structură de autoritate (Direcția Audit Intern) își investește reprezentanții pentru a duce la îndeplinire anumite obiective fixate.

Funcția este temporară deoarece funcția permanentă de audit intern se compune dintr-o succesiune neîntreruptă de misiuni de audit intern.

Domeniul de aplicare al unei misiuni de audit este definit de două dimensiuni: *obiectul și funcția*.

Obiectul permite realizarea distincției între misiuni clasice (de sistem, al performanței și regularitate) și misiuni specifice (internaționale, audit ad-hoc de regularitate, auditul procedurilor de achiziții publice, auditul lichidărilor gestionare etc.).

Funcția delimitează misiunile de audit intern în misiuni uni-funcționale și în misiuni pluri-funcționale.

Misiunea uni-funcțională vizează verificarea și analiza unei singure funcțiuni a entității auditate (financiar-contabil, personal, logistică, IT etc.).

Misiunile pluri-funcționale sunt cele în care auditorii analizează și verifică mai multe funcțiuni sau toate funcțiunile specifice entității auditate. Acest tip de misiuni prezintă marele avantaj că oferă o imagine de ansamblu asupra entității respective și asupra calității gestionării acesteia.

După ce am ajuns să cunoaștem și să înțelegem obiectul și funcția ce definesc domeniul de aplicare a auditului intern, apare firească întrebarea: care este durata unei misiuni de audit intern? Răspunsul la această

întrebare este unul singur, dar nu foarte precis și ar putea fi exprimat astfel: atât cât este necesar pentru realizarea obiectivului (obiectivelor) misiunii de audit intern.

Pornind de la observația anterioară, putem face o distincție între misiunile scurte (o lună de zile) și misiunile lungi (cu o durată de cel puțin trei luni de zile).

Misiunile lungi sunt cele care presupun parcurgerea tuturor etapelor procesului metodologic și utilizarea unui număr mare și divers de instrumente și tehnici de audit.

Misiunile scurte vizează atingerea obiectivului de auditat fixat chiar dacă prioritatea aceasta se realizează prin condensarea sau parcurgerea mai rapidă a unor etape procedurale.

Este foarte important de specificat faptul că o misiune de audit poate fi planificată ca o misiune scurtă, știind cu exactitate când începe, dar nu știm cu certitudine când se încheie, aceasta realizându-se în funcție de complexitatea obiectivelor și a problematicii care solicită echipa de auditori. De asemenea, depinde în măsură esențială și de nivelul asigurării cu resursele materiale și umane necesare.

Ne exprimăm convingerea că indiferent de durata misiunii de audit, prin urmare indiferent de maniera de parcurgere mai condensată sau nu a etapelor procedurale ale metodologiei de audit intern, aceasta trebuie respectată în mod invariabil și fără excepții.

1.3. Cele trei etape fundamentale ale metodologiei de audit intern

Cele trei etape fundamentale ale metodologiei de desfășurare a misiunii de audit intern sunt:

- etapa de pregătire a misiunii de audit intern;
- etapa de realizare a misiunii de audit intern;

– etapa de încheiere a misiunii de audit intern.

În etapa de pregătire a misiunii de audit intern, auditorii desfășoară activitățile specifice etapei atât

la sediul structurii de audit intern, cât și la sediul entității auditate. Această etapă solicită din partea auditorilor o mare capacitate de învățare și înțelegere, o bună cunoaștere a domeniului care urmează să fie auditat, precum și o excelentă asimilare a informațiilor esențiale ce caracterizează procesele și fenomenele specifice entității auditate. Parcurgerea acestei etape pune la încercare calitățile de sinteză și imaginație ale auditorilor interni. Această etapă se poate defini ca fiind perioada în care echipa de auditori realizează toate lucrările specifice și necesare unei bune realizări a misiunii de audit.

În etapa de realizare a misiunii de audit intern, auditorii se află în cea mai mare parte a timpului la sediul entității auditate, întoarcerile la birou fiind foarte rare sau chiar inexistente. Această etapă solicită mai mult abilitățile de observație, dialog și comunicare ale auditorilor. Reușita acestei etape depinde de modul în care auditorul reușește să se facă înțeles de către reprezentanții entității auditate și să se integreze în mediul organizațional respectiv. În această etapă auditorul își formulează și sintetizează observațiile și constatările care îi vor permite să elaboreze recomandările și soluțiile care să conducă la gestionarea legală și eficientă a riscurilor asociate disfuncțiilor identificate. Este perioada în care se recoltează roadele misiunii de audit.

În etapa de încheiere a misiunii de audit intern, auditorii se află atât la sediul entității auditate dar revin în cele din urmă la sediul structurii de audit intern. Etapa necesită o mare capacitate de sinteză, precum și aptitudini dezvoltate de redactare și comunicare. Este etapa în care auditorii își prezintă rezultatele activității, fiind momentul prelucrării acestora.

Pentru o mai bună înțelegere a conținutului fiecărei etape, derularea misiunii de audit public intern poate fi sintetizată conform schemei următoare:

Etapele realizării auditului de calitate sunt următoarele:

a) Pregătire. Timpul necesar pentru audit este în funcție de importanța cabinetului și se stabilește numai după completarea și analiza chestionarului de anchetă. Cabinetul ales pentru auditul de calitate este informat prin scrisoare, cu cel puțin 60 zile înainte de data fixată pentru începerea auditului. Scrisoarea este însoțită de un chestionar care cuprinde un ansamblu de informații referitoare, pe de o parte, la organizarea generală a cabinetului, la misiunile pe care acesta le derulează, iar pe de altă parte la respectarea obligațiilor de membru.

Chestionarul completat trebuie retrimis filialei, în termen de 30 zile de la data primirii lui. O dată cu returnarea chestionarului, cabinetul poate cere să beneficieze de dispozițiile prezentului regulament referitoare la recuzarea auditorului, caz în care auditul va fi realizat prin auditori din afara razei de activitate a filialei, prin grija DUANPAC.

b) Modalități de audit. Fiecare misiune de audit de calitate cuprinde trei faze complementare: audit structural, audit tehnic și audit de conformitate. Auditul de calitate se efectuează conform Ghidului aprobat de Consiliul Superior al Corpului.

Auditul structural constă într-un diagnostic de organizare a cabinetului în scopul aprecierii dacă modul de organizare asigură îndeplinirea de misiuni conform normelor, regulilor și uzanțelor profesionale, emise sau recunoscute de Corp, scoțând în relief atât

aspectele pozitive, cât și lipsurile în ceea ce privește metodele și procedurile existente în cabinet.

Auditul tehnic constă în revederea unui număr de dosare de lucru și permite aprecierea calității metodelor efectiv puse în lucru de cabinet. Alegerea dosarelor se face pe baza concluziilor și informațiilor rezultate din auditul structural. Auditul tehnic se face prin referire la normele și regulile în vigoare, precum și la uzanțele profesionale.

Auditul de conformitate constă în verificarea modului în care cabinetul își îndeplinește obligațiile de membru cu privire la formarea și dezvoltarea profesională, depunerea declarațiilor anuale, plata obligațiilor financiare.

c) Raportare

La sfârșitul unei misiuni de audit de calitate, auditorii întocmesc o notă de sinteză care se trimite cabinetului auditat. Cabinetul dispune de un termen de 30 zile pentru a prezenta, în scris, auditorilor observațiile sale.

Raportul de audit este întocmit de auditori și are ca anexe nota de sinteză și eventualele observații ale cabinetului. Raportul scoate în evidență lipsurile descoperite în cursul auditului efectuat și abaterile grave și repetate de la reglementările profesionale. Raportul trebuie să cuprindă și recomandări sau alte măsuri de remediere a deficiențelor.

Raportul, anexele și dosarul de audit sunt trimise DUANPAC, în termen de 15 zile de la expirarea perioadei în care cabinetul avea posibilitatea să depună observații.

După verificarea raportului de audit și a notei de sinteză, DUANPAC formulează recomandări către filială, iar după aprobarea acestora, trimite președintelui consiliului filialei dosarul privind auditul efectuat. Președintele consiliului filialei decide în legătură cu modul de valorificare și comunicare a rezultatelor auditului de calitate, după cum urmează:

- poate trimite cabinetului auditat o scrisoare de concluzii fără observații;
- poate trimite cabinetului auditat o scrisoare de concluzii cu simple observații, anexând eventual o convocare la biroul președintelui
- poate trimite cabinetului auditat o scrisoare de concluzii cu observații, însoțită de o decizie de organizare a unui nou audit după un an, pentru a se asigura că s-a ținut seama de observațiile făcute.

Dosarul de audit, concluziile președintelui filialei și raportul auditorului sunt păstrate la dosarul cabinetului respectiv existent la filială, până la data la care cabinetul va face obiectul unui nou audit de calitate. În cazul unor repetări ale abaterilor constatate, președintele consiliului filialei va sesiza comisia de disciplină a filialei Corpului.

METODOLOGIA AUDITULUI FINANCIAR.

Auditul financiar conduce la certificarea conturilor ca misiune legală sau contractuală. Opinia auditorului trebuie centrată asupra regularității, a sincerității și imaginii fidele. Etapele și tehnica auditului financiar ce conduc la diagnosticul de certificare au părți comune strict identice, valabile cu aceeași semnificație pentru toți auditorii lumii economice dezvoltate.

Aceste similitudini implicite sau explicite sunt determinate de asumarea misiunii prin instanțe profesionale de reglementare care au calitatea de membri ai IFAC (International Federation of Accountants) – organism internațional ce are ca obiectiv armonizarea metodelor auditului financiar.

Auditorii nu lucrează ca efect al hazardului sau grație inspirației și rutinei.

Acestia au obligația să respecte o metodologie care cuprinde etape de lucru și tehnici sau procedee de investigație pentru fiecare din aceste etape.

Cunoașterea perfectă a entității auditate, cu toate antecedentele și nevoile agregate în detalii semnificative permite evitarea imaginării de situații particulare uzuale sau recursul la soluții ce ar putea fi ulterior contestate.

Orice auditor ce urmărește certificarea trebuie să parcurgă 6 etape principale :

- (1) acceptarea misiunii,
- (2) orientare și planificare,
- (3) aprecierea controlului intern,
- (4) controlul conturilor,
- (5) sistematizarea lucrărilor pentru încheierea misiunii,
- (6) rapoarte.

În termenii procesului bazat pe acte, proceduri și competențe se pot formaliza 10 etape distincte :

- (1) programarea activității,
- (2) delimitarea obiectivelor în ordinea importanței,
- (3) certificarea dovezilor obiective legate de realizarea demersului de control,
- (4) aplicarea tehnicilor, procedurilor, mijloacelor pentru efectuarea sistematică a controlului,
- (5) formalizarea procedurilor și notificarea constatărilor,
- (6) stabilirea abaterilor,
- (7) stabilirea legală a răspunderilor (materială, administrativă, civilă, comercială, penală) pentru faptele constatate ce reprezintă abateri de la normele de drept și de la referențialul misiunii,
- (8) dispunerea de măsuri pentru remedierea deficiențelor,
- (9) încheierea și comunicarea actelor de control,
- (10) utilizarea actelor de control pentru decizii în scopul îmbunătățirii continue a calității mediului întreprinderii și a performanțelor.

Auditorul utilizează în fiecare din aceste etape una sau mai multe tehnici de lucru. Auditorul poate fi pus în situația să deceleze fraude sau iregularități, dar misiunea sa nu trebuie pusă sub semnul intenției de suspiciune, ori a prezumției că trebuie să descopere malversațiuni.

Obligația este de a certifica constatările cu dovezi clare, de a căuta probe obiective, de a promova recursul pentru certificarea adevărului, iar în situația erorilor și greșelilor de a extinde eșantioanele de probă, de a recurge la auditul de gestiune.

1. Acceptarea misiunii.

Obiectivul primei etape este de a permite auditorului să stabilească pe baza propriilor aptitudini și motivații dacă este capabil să ducă la bun sfârșit misiunea încredințată. Auditorul trebuie să examineze următoarele circumstanțe :

(1) acceptarea misiunii nu îl poate face să-și piardă independența : verifică dacă nu este în una din situațiile de incompatibilitate sau de interdicție prevăzute de lege.

(2) Dispune de competențele necesare pentru a duce misiunea la bun sfârșit.

(3) Dispune de resursele necesare, de personal adecvat și de timpul necesar.

Acceptarea misiunii se poate concretiza prin semnătura dată pe scrisoarea de misiune. În condiții de contract părțile sunt obligate să descrie drepturile și obligațiile aferente misiunii, să descrie munca ce trebuie finalizată, costurile, durata misiunii, care sunt actele, registrele și evidențele pe care clientul trebuie să le pună la dispoziția auditorului.

Comentariile metodologice la recomandările internaționale de audit IFAC emise în 1996, referitoare la termenii și condițiile misiunii de audit (terms of audit engagements) indică : “ este în interesul clientului și al auditorului să încheie o scrisoare de misiune (audit engagement letter) de preferință înainte de debutul misiunii, pentru a evita orice neînțelegere ulterioară. Această scrisoare confirmă acceptarea de către auditor a nominalizării sale și descrie obiectivele, așteptările și responsabilitățile față de client, precum și forma raportului”.

CECCAR a preluat termenii și condițiile misiunii de audit în Norma de audit 21, aplicabilă din 1999.

2. Orientarea și planificarea misiunii.

Auditorul trebuie să ia în calcul orizontul de timp necesar pentru rezolvarea competentă și de calitate a misiunii, iar această sarcină implică orientarea și planificarea misiunii acceptate, asigurarea că întreprinderea are disponibilitate – că nu există posibilitatea unor juxtapuneri în acte și cifre, că ansamblul comunității de indivizi și sistemele de organizare proprii întreprinderii sunt compatibile cu procedurile și metodele ce urmează a fi aplicate.

Auditorul, trebuie în această etapă de orientare și de planificare :

1. să își asigure o cunoaștere generală a întreprinderii, a gradului și specificului dezvoltării funcțiilor de activitate, având ca obiectiv identificarea riscurilor proprii, grefate pe particularitățile întreprinderii.

2. Să identifice sistemele și domeniile semnificative, pentru care exist obiective clare, să stabilească elementele asupra cărora se va concentra demersul operațional de audit.

3. Să întocmească și să pună în lucru planul misiunii, având ca scop punerea de acord între obiective, proceduri, scopuri și așteptări – și calendarul de detaliu al muncii de audit.

Cunoașterea generală a întreprinderii și a domeniilor prioritare de dezvoltare.

Norma internațională de audit 310-2 relativă la cunoașterea activității întreprinderii (knowledge of the business) precizează că pentru realizarea unui audit

asupra situațiilor financiare (audit of financial statements) auditorul trebuie să aibă o cunoaștere suficientă a activităților entității, care să permită identificarea și înțelegerea adecvată a evenimentelor, operațiilor și practicilor entității, care - înțelese și judecate adecvat pot avea o incidență semnificativă asupra situațiilor financiare, asupra examenului activității și asupra raportului de audit.

În această etapă auditorul caută să colecteze cât mai multe informații, încercând să cunoască mediul realităților, pentru a detecta riscuri de analiză asupra cărora să orienteze misiunea.

Tehnicile utilizate sunt legate de :

- (1) dialog și interviu (chestionar) – întreținere cu cât mai multe persoane, care pot da relații despre realitățile întreprinderii,
- (2) analiza documentației interne și externe,
- (3) vizite la fața locului.

Demersul de cercetare a realității nu urmărește miezul fierbinte al proceselor, ci formarea unei convingeri asupra realității faptice dincolo de cifrele pe care auditorul are misiunea de a le certifica.

Trecerea facilă peste această etapă ar putea determina un recul de apreciere, ori formalizarea de opinii nefundamentate.

Identificarea domeniilor și sistemelor semnificative.

Având certitudinea cunoașterii generale a întreprinderii, auditorul trebuie mai apoi să identifice sistemele și domeniile semnificative, având ca obiectiv determinarea elementelor asupra cărora își va concentra misiunea : în fapt auditorul nu verifică toate conturile sau toate sistemele de înregistrare, ci numai pe acelea estimate semnificative și necesare pentru fundamentarea obiectivă a opiniei sale. Auditorul trebuie să orienteze controlul în scopul surprinderii adecvate – reprezentative – pe cât posibil completă a posturilor și operațiilor care sunt a priori grevate de riscuri. Pentru aceasta, auditorul trebuie să determine pragul de semnificație care permite :

1. Concentrarea activității asupra elementelor semnificative și asupra cifrelor care depășesc pragul de semnificație.
2. Evitarea muncii inutile, evitarea erorilor și a cifrelor aflate sub pragul de semnificație.

Desigur, există riscul de nedetectare a unei erori semnificative, deoarece este posibil ca uneori auditorul să aleagă o procedură de control inadecvată. Existența unui risc de nedetectare a unei erori semnificative este un fapt indisociabil naturii muncii depuse de auditor.

Planul misiunii de audit.

Comentariul Normei internaționale 300-4 IFAC relative la planificarea activității auditorului prescrie : “ o planificare adecvată a muncii de audit permite distribuția judicioasă a atenției asupra aspectelor esențiale de audit, identificarea problemelor potențiale și rezolvarea rapidă a sarcinilor; faptul în sine facilitează atribuirea de sarcini către colaboratori, coordonarea muncii efectuate în echipă.” Norma 300 – 10 precizează : “Auditorul trebuie să elaboreze și să documenteze un program de lucru definind natura, calendarul și finalitatea procedurilor de audit necesare pentru punerea în lucru a planului de audit (overall audit plan)”.

3. Aprecierea controlului intern.

Auditorul are, după etapa precedentă de identificat sistemele semnificative în funcție de aprecierea procedurilor de control intern. Aprecierea controlului intern permite fixarea numărului de controale directe de efectuat și furnizează auditorului indiciile necesare pentru recomandările de ameliorare a procedurilor în cazul detectării punctelor slabe.

Prezentarea controlului intern.

Controlul intern este un sistem de organizare și de executare permanentă a procedurilor de supraveghere, anticipare, evaluare, coordonare și asistare a deciziilor de gestiune și management.

Câmpul de aplicare a controlului intern este centrat pe sistemele de contabilitate, de producere, interpretare, analiză și stocare a informațiilor, urmărind evitarea erorilor, a fraudelor, dar și integritatea, materialitatea, costurile, randamentul și eficiența utilizării resurselor. Câmpul extins cuprinde toate aspectele întreprinderii traduse prin relații de echilibru de tip utilizări – resurse, urmărind standardizarea și certificarea calității, pentru ameliorarea performanțelor de management.

Integrat auditului financiar, sistemul de control intern este un sistem de organizare care administrează proceduri contabile de tratare a informațiilor, de verificare și certificare a concordanței și corelațiilor pentru :

1. Control factic, inventar, verificare și inspecție materială asupra integrității resurselor.
2. Prevedere și delegare de autoritate, din partea instanțelor publice, pe baza executării permanente a unei misiuni imperative, - care decurge în mod expres din aplicarea legii, legalitatea faptelor.
3. Supraveghere standardizată, testarea și reglarea performanțelor, prin măsurarea calitativă a proceselor în condiții standard.
4. Integrare și interpretare de soluții și variante prin care conducerea întreprinderii urmărește ameliorarea performanțelor, utilizează proceduri de administrare eficiente și ia decizii în condiții de certitudine.

Gestiune consistă sub semnul unei organizații în realizarea de obiective anticipate, prestabilite – prin combinarea rațională de mijloace, urmărind reducerea riscurilor, controlul costurilor, strategia de dezvoltare durabilă.

Controlul intern de gestiune reprezintă procesul unitar, complex și integrat prin care responsabilitatea umană motivată de interese apreciază, demonstrează și argumentează dacă resursele economice sunt obținute și utilizate cu eficiență și eficacitate.

Teoretic și metodologic sunt recunoscute cel puțin 6 sisteme de control :

1. Controlul invizibil – medierea dintre autoritate și responsabilitate – pe baza competențelor umane și a distribuirii de sarcini – remunerând competiția și valoarea, sancționând abateri.
2. Control organizațional – sistemul clasic de evaluare, certificare, coordonare și control prin transmiterea de sarcini și urmărirea rezolvării acestora.
3. Control operațional – bazat pe ierarhie și rețea, urmărind construirea de modele operaționale ce verifică stări de echilibru, stările unui sistem controlabil ce poate fi adaptat la perioade scurte.
4. Control contractual – considerând procesele întreprinderii tranzacții, drepturi și obligații, costuri și avantaje.

5. Control informațional – prelucrarea, stocarea, analiza și interpretarea informațiilor reconstituie o strategie a dezvoltării.

6. Control integrat de gestiune – se bazează pe modelare, strategie, bugete, planning.

Din perspectiva controlului definirea unei strategii inserează în același plan acțiunea și decizia prin proceduri adaptate cu roluri operaționale, care trebuie să argumenteze cine face ce, când, cum, în ce scop.

Aprecierea controlului intern în raport cu demersul de audit.

Aprecierea controlului intern se face asupra operațiilor curente și repetitive (cumpărări, vânzări, plăți, operații bancare, ș.a.). Pentru operațiile punctuale sau excepționale – investiții importante, creșteri de capital – sunt verificate direct, în măsura în care există justificările necesare.

FAZA	OBIECTUL	PERSOANE INTERESATE	PROCESE	MIJLOACE
Planificare	Definirea structurii întreprinderii	Direcția generală	Politici de întreprindere gestiunea adecvată a resurselor	Plan strategic
Bugetare	Traducere concretă a structurilor operaționale	Servicii executive	Obiective pe termen lung traduse în programe de acțiune anuale	Plan operațional prin metode de previziune
Acțiune	Atingerea obiectivelor	Toate compartimentele funcțional – operaționale	Programele anuale sunt defalcate în obiective pe termen scurt, iar acestea sunt distribuite operațional pe centre de execuție	Tehnici de bugetare și modelare Echilibru stabil utilizări resurse
Supra veghere	Traducerea rezultatelor în termeni cantitativi, arbitrarea adecvată a divergențelor dintre previziuni și realizări, explicarea și motivarea înregistrării diferențelor	Compartimentul funcțional control de gestiune	Integrare execuție, măsura și interpretarea rezultatelor	Conturi, contabilitate analitică, analiză, Gestiune

Corecție	Stabilirea de măsură, de modificare obiective, modelarea acțiunilor viitoare	de de	Serviciile operaționale	Pe baza rezultatelor se interpretează și se analizează ecarturile și se stabilesc acțiuni corective pentru îmbunătățirea activității	Tabloul de bord
----------	--	----------	----------------------------	---	--------------------

Obiectul aprecierii controlului intern este cu rol dublu :

- pe de o parte, fiabilitatea procedurilor conduce auditorul la efectuarea de sondaje directe – controlul direct al conturilor.
- Existența procedurilor prea puțin fiabile incită la teste de validare exhaustive cu volum mare de lucru.
- Ineficacitatea eventuală a procedurilor conduce auditorul la situația recomandărilor de ameliorare, cu un cost rezonabil, având ca obiectiv eliminarea tuturor surselor de risc evitabil.
- Punerea în lucru de proceduri adecvate contribuie la ameliorarea activității și performanțelor și în același timp, pregătește condițiile favorabile pentru o viitoare misiune.

4. Controlul conturilor.

Controlul direct al conturilor consistă în aplicarea procedurilor de verificare a concordanței,- control aritmetic, documentar, cronologic, corelații, punctaje – între cifrele din conturile anuale și diverse acte, situații, registre, balanțe, fișe, foi de lucru, acte cumulative, care servesc ca probă justificativă. Norma internațională IFAC 500 – 2 indică : “ auditorul trebuie să reunească elemente probante suficiente și adecvate pentru a obține concluzii rezonabile cu ajutorul cărora să –și fundamenteze opinia “(the auditor should obtain sufficient appropriate audit evidence to be able to draw reasonable conclusion on which to base the audit opinion).

Nu există o normă unică de audit care să indice numărul de controale directe sau teste care trebuie spuse în lucru pentru o bună sau slabă calitate a procedurilor de control, sau funcție de pragul de semnificație : auditorul trebuie să judece singur criteriile și condițiile de lucru.

Orientarea controlului se face în funcție de semnificația riscurilor.

Controlul prin sondaj – un număr redus de controale ar trebui estimat în măsura în care există suficiente probe de control intern extins.

Auditorul va proceda la lărgirea câmpului de investigație dacă nu au existat proceduri fiabile de control intern, sau dacă, deși acestea au existat, nu au fost aplicate ori respectate consecvent.

Norma internațională 500 –19 referitoare la colectarea elementelor probante precizează : auditorul aplică una sau mai multe proceduri urmărind reunirea de elemente probante : inspecție, observație, cerere de confirmare, calcul prin proceduri analitice. Norma 500 – 16 precizează : elementele probante sunt elocvente și sigure în măsura în care, informații preluate din surse diferite se coroborează și permit certificarea acelorși ipoteze.

Observația, inspecția, controlul faptic prin inventar.

Această tehnică tradițională are 4 semnificații distincte :

1. Certificarea reală a unui activ măsurabil.
2. Controlul etalonării standardizate a mijloacelor și instrumentelor de măsurare, cântărire.
3. Verificarea contabilă a concordanței calculelor aritmetice dintre cantități, prețuri de referință și valori (scriptice și factice).
4. Verificarea amănunțită a situației contabile a unui cont, concordanța dintre existent inițial, rulaje, rulaje cumulate, totaluri de sume și existent final; punctaj analitic, componența sumelor, concordanța dintre analitice și sintetic, confirmare legală a realității și concordanței.

Confirmarea directă cu înscrisuri de la terți.

Confirmarea directă se referă la obținerea de la terți parteneri de afaceri a situațiilor nominale – informații, solduri, copia unor acte, contracte, exemplare de control a actelor reciproce – ceea ce are calitatea de probă.

Auditorul obține aceste acte prin corespondență oficială și nu va recurge niciodată la tratamente prin intermediar.

Examenul documentelor create, prelucrate sau arhivate de întreprindere.

Auditorul trebuie să aplice proceduri de control documentar, de clasare cronologică și sistematică a documentelor, operațional, după natură, legate de ciclurile de operații, pe obiecte, pe corespondenți sau combinat.

Auditorul stabilește eșantioanele reprezentative și va proceda la verificări prin sondaj. Sondajul este concludent cu cât numărul de documente controlate este mai mare.

Procedee de analiză.

Se referă la estimări, comparații, calculul ratelor, fluctuații și tendințe sau, după caz regruparea datelor pentru verificarea coerenței între :

- cifrele din conturile anuale și realitățile tratate în contabilitate;
- Cifrele conturilor anuale, activitatea din trecut și previziunile pentru viitor.

5.Lucrările pentru finalizarea misiunii.

Înainte de formularea opiniei sale asupra conturilor anuale, auditorul procedează la efectuarea de lucrări ce îi dau posibilitatea să se asigure că a obținut toate informațiile necesare.

Examenul de ansamblu al conturilor anuale.

Examenul de ansamblu al conturilor anuale are ca obiect verificarea sistematică a coerenței dintre cifrele transpuse în raportările financiare, ținând cont de particularitățile sectorului economic și de mediul economic propriu întreprinderii. Raportările financiare se referă la situația patrimonială, contul de rezultate, situația fluxurilor de numerar, situația modificărilor capitalului propriu, anexe și note – ca un tot unitar.

Examenul de ansamblu presupune verificarea respectării dispozițiilor legale și reglementare, măsura în care informațiile divulgate corespund pragului de semnificație (importanța semnificativă).

Evenimente ulterioare închiderii exercițiului.

Expresia “evenimente ulterioare” face referire la evenimentele cu importanță semnificativă cunoscute sau intervenite ulterior datei de închidere a exercițiului financiar. Dacă evenimentul are legătură cu o situație existentă la închidere, conturile anuale trebuie ajustate.

Dacă evenimentul nu are o legătură cu condițiile existente la data închiderii, atunci bilanțul și contul de rezultate nu trebuie ajustate, dar trebuie divulgate informațiile necesare pentru ca utilizatorii să beneficieze de o informare pe cât posibil completă.

Scrisoarea de afirmare.

Scrisoarea de afirmare este un document ce recapitulează într-o manieră completă, la sfârșitul lucrărilor de audit, a declarațiilor conducerii executive, având un dublu rol :

1. În scrisoarea de afirmare, direcția întreprinderii recunoaște responsabilitatea sa în materie de stabilire a situației conturilor anuale. Norma internațională IFAC 580 –3 relativă la declarațiile direcției executive (management representations) indică : auditorul trebuie să se asigure că direcția executivă ia act de responsabilitatea sa în pregătirea și prezentarea sinceră a situațiilor financiare, conforme cu referențialul contabil identificat, care trebuie să aprobe situațiile financiare astfel stabilite.”

2. Auditorul are dreptul legal să utilizeze, atunci când nu are alte mijloace la dispoziție – declarații și note ale direcției executive – ca element de colectare a probelor. Norma internațională IFAC 580 – 4 indică : în măsura în care nu există în mod rezonabil alte elemente probante, suficiente și adecvate, auditorul poate obține declarații scrise ale conducerii (written representation from management) asupra tuturor aspectelor semnificative subliniate în situațiile financiare.

Declarațiile făcute de direcție nu se pot substitui elementelor probante ce rezultă ca probe evidente din acte, registre și evidențe – sau care pot fi cerute expres de la terți.

În mod explicit sau implicit, în una din următoarele situații auditorul este îndreptățit să ceară scrisoare de afirmare :

1. Direcția întreprinderii a pus la dispoziția auditorului ansamblul actelor și registrelor contabile, toate documentele aferente, rapoarte interne, acte de control de gestiune, acte bugetare, contracte, corespondență, procese verbale ale ședințelor executive și AGA - pentru toate aspectele având incidență semnificativă asupra conturilor anuale.
2. Direcția întreprinderii nu are cunoștință despre iregularități sau malversațiuni comise sub semnul entității, prin implicarea membrilor direcției sau a angajaților – cu incidență semnificativă asupra securității sistemelor de control intern sau asupra legalității și obiectivității prezentării conturilor.
3. Direcția întreprinderii nu are cunoștință despre acte de încălcare a legii, contravenții și infracțiuni, omisiuni de nerespectare, neaplicare sau încălcare a legii, reglementărilor, clauzelor contractuale, dispozițiilor și deciziilor interne – cu incidență asupra faptelor care pot modifica situația conturilor.
4. Direcția întreprinderii nu are cunoștință ulterior datei de închidere a conturilor de intervenția unor evenimente care necesită ajustarea conturilor.

6. Rapoartele de audit

Auditul contractual se finalizează cu scrisoare de misiune.

Auditul legal se încheie cu 2 rapoarte : raportul general (consolidat), respectiv raportul modificat.

Raportul general.

Raportul general trebuie să asigure certificarea regularității, a sincerității și imaginii fidele a conturilor anuale. Raportul general trebuie întocmit obligatoriu în

conformitate cu unul din cele 8 modele anexate Normei internaționale CNCC 2501 emisă în 1998.

Auditorul semnează pentru certificare, ceea ce implică responsabilitatea efectuării misiunii sale în conformitate cu normele profesiei, prin asigurarea rezonabilă a faptului că asupra conturilor anuale nu sunt grevate anomalii semnificative.

Raportul cuprinde două părți semnificative: prima – relativă la exprimarea opiniei asupra conturilor anuale, a doua relativă la justificarea verificărilor specifice și a informațiilor impuse de lege și de normele de reglementare.

Exprimarea opiniei asupra conturilor anuale se poate face: fără rezerve, cu rezerve, respectiv refuz de certificare. Certificarea fără rezerve este rezultatul îndeplinirii misiunii fără obiecțiuni, conturile sunt sincere, semnificative, fidele.

Certificarea cu rezerve poate avea 2 cauze : dezacordul și limitarea.

Auditorul este în dezacord dacă un fapt economic sau juridic nu este tradus în mod corespunzător în conturile anuale.

Limitarea apare atunci când auditorul nu a putut pune în lucru toate diligențele pe care le-a estimat ca necesare.

Refuzul de certificare poate avea trei cauze: dezacordul, limitarea, existența de incertitudini grave și multiple cu riscul de a afecta semnificativ imaginea proiectată prin conturile anuale.

Rapoarte modificate.

În cadrul verificării contabile și a sistemului de control intern, auditorul are posibilitatea să descopere deficiențe care trebuie remediate. Pentru aceasta are obligația întocmirii de rapoarte scrise către conducere, care trebuie să-și asume responsabilitatea remedierii adecvate a deficiențelor. Aplicarea recomandărilor are ca efect ameliorarea performanțelor.