

International Auditing and  
Assurance Standards Board®

Supliment la Manualul  
de Reglementări Internaționale  
de Control al Calității, Audit,  
Revizuire, Alte Servicii de Asigurare  
și Servicii Conexes

*Ediția 2020*  
*Volumul III*

Elaborat inițial de:

IAASB

International Auditing  
and Assurance  
Standards Board®

Tradus și republicat de:

*CF*

CAMERA AUDITORILOR FINANCIARI  
DIN  
ROMANIA

București, 2022

Structurile și procesele care sprijină operațiunile IAASB sunt facilitate de către Federația Internațională a Contabililor® sau IFAC®.

IAASB și IFAC nu își asumă responsabilitatea pentru pierderea cauzată oricărei persoane care acționează sau decide să nu acționeze în baza materialului din această publicație, indiferent dacă respectiva pierdere este cauzată de neglijență sau din alte motive.

Standardele Internaționale de Audit, Standardele Internaționale privind Misiunile de Asigurare, Standardele Internaționale privind Misiunile de Revizuire, Standardele Internaționale privind Managementul Calității, Standardele Internaționale privind Serviciile Conexe, Standardele Internaționale privind Controlul Calității, Notele Internaționale de Practică privind Auditul, Proiectele de expunere, Documentele de consultare și alte publicații IAASB sunt publicate de, și sub dreptul de autor al IFAC.

Drepturi de autor © Aprilie 2021 ale IFAC. Toate drepturile rezervate. Această publicație poate fi descărcată pentru uz personal și necomercial (ca referință profesională sau în scop de cercetare) sau poate fi achiziționată de pe [www.iaasb.org](http://www.iaasb.org). Este necesară permisiunea scrisă pentru traducerea, reproducerea, stocarea, transmiterea sau pentru utilizarea, în scopuri similare, a acestui document.

„Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare”, „Standardele Internaționale de Audit”, „Standardele Internaționale privind Misiunile de Asigurare”, „Standardele Internaționale privind Misiunile de Revizuire”, „Standardele Internaționale privind Managementul Calității”, „Standardele Internaționale privind Serviciile Conexe”, „Standardele Internaționale privind Controlul Calității”, „Notele Internaționale de Practică privind Auditul”, „IAASB”, „ISA”, „ISAE”, „ISRE”, „ISRS”, „ISQC”, „ISQM”, „IAPN” și logo-ul IAASB sunt mărci comerciale ale IFAC, sau mărci comerciale înregistrate și mărci de serviciu ale IFAC în Statele Unite și în alte țări.

Pentru informații privind drepturile de autor, mărcile comerciale și permisiuni, vă rugăm să accesați [permissions](http://permissions) sau să contactați [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).



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

**Mărci comerciale, mărci comerciale înregistrate și  
mărci de serviciu**

Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare®

IAASB®



Standardele Internaționale de Audit®

Standardele Internaționale privind Misiunile de Asigurare™

Standardele Internaționale privind Misiunile de Revizuire™

Standardele Internaționale privind Serviciile Conex™

Standardele Internaționale privind Controlul Calității™

Standardele Internaționale privind Managementul Calității™

Notele Internaționale de Practică privind Auditul™

ISA®

ISAE™

ISRE™

ISRS™

ISQC™

ISQM™

IAPN™

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

**PARTEA III**

**CUPRINS**

---

	Pagina
<b>CALITATEA AUDITULUI</b>	
Cadru pentru calitatea auditului: elemente-cheie care alcătuiesc un mediu pentru calitatea auditului .....	1–67
<b>CADRU DE ASIGURARE</b>	
Cadru internațional pentru misiunile de asigurare modificat .....	68–100

---

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

### **Viziunea IAASB privind Cadrul pentru calitatea auditului**

Obiectivele Cadrului pentru calitatea auditului includ:

- Creșterea gradului de conștientizare cu privire la elementele-cheie ale calității auditului.
- Încurajarea principalelor părți interesate să exploreze modalitățile de îmbunătățire a calității auditului.
- Facilitarea unui dialog mai amplu pe acest subiect între principalele părți interesate.

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

Auditorii trebuie să se conformeze cu standardele de audit relevante și cu standardele de control al calității din cadrul firmelor de audit, precum și cu cerințele etice și alte cerințe de reglementare. Cadru nu înlocuiește aceste standarde și nici nu stabilește standarde suplimentare sau cerințe pentru desfășurarea misiunilor de audit.

## Cuvânt-înainte

Informațiile financiare trebuie să fie relevante, prompte și credibile pentru a răspunde nevoilor utilizatorilor. Legile și reglementările naționale, precum și părțile interesate ale unei entități impun adesea efectuarea unui audit extern asupra anumitor elemente ale informațiilor financiare pentru a asigura utilizatorii că informațiile respective sunt de încredere. Pentru ca obiectivul unui audit extern să fie îndeplinit, utilizatorii situațiilor financiare auditate trebuie să aibă încredere că auditorul și-a desfășurat activitatea la un standard corespunzător și că a fost efectuat un „audit de calitate”.

Termenul „calitatea auditului” este utilizat frecvent în dezbaterile dintre părțile interesate, în comunicările organismelor de reglementare, autorităților de elaborare a standardelor, firmelor de audit și ale altor părți, precum și în cercetare și în elaborarea de politici. Calitatea auditului este un subiect complex și, așa cum se descrie în Anexa 1, nu există o definiție sau o analiză aferentă acestuia care să fie universal recunoscută.

Din acest motiv, Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB) a elaborat un Cadru pentru calitatea auditului (Cadru) care descrie factorii asociați datelor de intrare, procesului și rezultatelor care contribuie la calitatea auditului la nivelul misiunii, al firmei de audit și la nivel național, pentru auditurile situațiilor financiare. Cadru demonstrează, de asemenea, importanța unor interacțiuni adecvate între părțile interesate și importanța diversilor factori contextuali.

IAASB consideră că un astfel de Cadru este în interesul public deoarece acesta:

- Va încuraja firmele naționale de audit, rețelele internaționale de firme de audit și organizațiile profesionale de contabilitate să reflecteze asupra modului în care poate fi îmbunătățită calitatea auditului și în care pot fi comunicate mai bine informațiile privind calitatea auditului,
- Va crește gradul de conștientizare și înțelegere în rândul părților interesate a elementelor esențiale pentru calitatea auditului,
- Le va permite părților interesate să recunoască factorii care ar putea necesita o atenție deosebită în vederea creșterii calității auditului. De exemplu, Cadru ar putea fi utilizat drept mijloc de informare a persoanelor responsabile cu guvernarea cu privire la calitatea auditului și de încurajare a acestora să își evalueze rolul în creșterea calității auditului,
- Va sprijini acțiunile de standardizare, atât la nivel internațional, cât și național. De exemplu, IAASB va utiliza Cadru la revizuirea Standardului Internațional privind Controlul Calității (ISQC) 1<sup>1</sup> și a Standardelor Internaționale de Audit (ISA-uri). Acesta poate fi util, de asemenea, Consiliului pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili (IESBA) și Consiliului pentru Standarde Internaționale de Educație Contabilă (IAESB) în determinarea îmbunătățirilor care ar putea fi aduse îndrumărilor lor cu valoare de normă,

---

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

- Va facilita dialogul și consolidarea relațiilor profesionale dintre IAASB și principalele părți interesate, precum și în rândul principalelor părți interesate,
- Va stimula cercetarea academică pe această temă și
- Va ajuta persoanele care se pregătesc pentru specializarea în audit să înțeleagă mai bine bazele profesiei pe care doresc să o urmeze.

**CUPRINS**

---

	Pagina
Prezentare generală .....	5
1 Factori asociați datelor de intrare.....	9
2 Factori asociați procesului .....	12
3 Factori asociați rezultatelor.....	13
4 Interacțiuni-cheie în cadrul lanțului de distribuție a raportării financiare ..	19
5 Factori contextuali .....	26
Anexa 1 Complexitatea definirii calității auditului	
Anexa 2 Atributele calitative ale factorilor asociați datelor de intrare și procesului	

---



## Prezentare generală

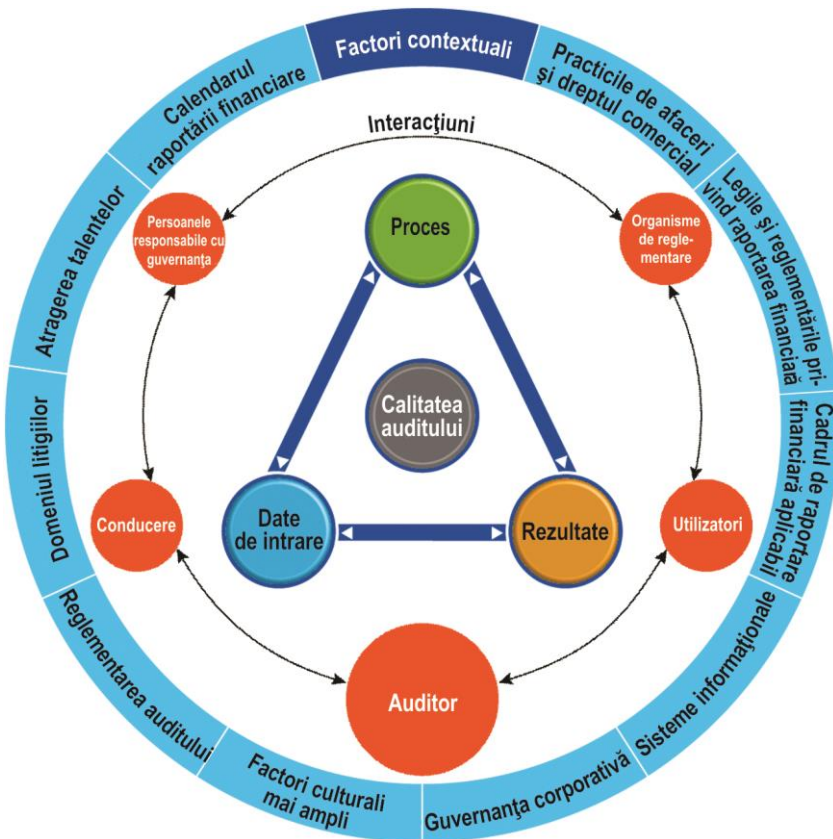
1. Termenul **calitatea auditului** înglobează elementele-cheie care asigură un mediu ce maximizează probabilitatea desfășurării unor audituri de calitate în mod consecvent.
2. Obiectivul unui audit al situațiilor financiare este ca auditorul să își formeze o opinie asupra situațiilor financiare, bazată pe obținerea de probe de audit suficiente și adecvate cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt lipsite de denaturări semnificative, și să raporteze conform constatărilor sale. **Un audit de calitate** este probabil să fi fost realizat de către o echipă a misiunii care:
  - A dat dovadă de valorile, etica și atitudinea adecvate,
  - A deținut suficiente cunoștințe, abilități și experiență și a dispus de suficient timp pentru a desfășura activitatea de audit,
  - A aplicat un proces de audit riguros și proceduri de control al calității în conformitate cu legislația, reglementările și standardele aplicabile,
  - A furnizat rapoarte utile și prompte și
  - A interacționat corespunzător cu părțile interesate relevante.
3. Responsabilitatea pentru desfășurarea unui audit de calitate al situațiilor financiare revine auditorului. Cu toate acestea, calitatea auditului este mai ușor de obținut într-un mediu în care există sprijin din partea participanților din lanțul de distribuție a raportării financiare și interacțiuni corespunzătoare în rândul acestora.
4. Cadru are scopul de a crește gradul de conștientizare cu privire la elementele-cheie ale calității auditului, încurajând astfel auditorii, firmele de audit și alte părți interesate să se autoanalizeze cu privire la măsura în care pot contribui mai mult la creșterea calității auditurilor în mediile lor de activitate specifice.
5. Cadru se aplică auditurilor tuturor entităților, indiferent de dimensiunea, tipul și complexitatea lor. Acesta se aplică, de asemenea, tuturor firmelor de audit, indiferent de dimensiune, inclusiv firmelor de audit care fac parte dintr-o rețea sau o asociație. Cu toate acestea, atributele calitative ale auditului descrise în acest Cadru variază ca importanță și au un impact diferit asupra calității auditului.
6. Auditorii trebuie să se conformeze cu standardele de audit relevante și cu standardele de control al calității pentru firmele de audit, precum și cu cerințele etice și alte cerințe de reglementare. În mod special, ISQC 1<sup>1</sup> tratează responsabilitățile unei firme în ceea ce privește sistemul său de control al calității pentru audituri. Cadru nu înlocuiește aceste standarde și nici nu stabilește standarde suplimentare sau cerințe procedurale pentru desfășurarea misiunilor de audit.

---

1 ISQC 1 prevede ca firmele de audit să instituie și să mențină un sistem de control al calității care să le ofere asigurarea rezonabilă că firmele și personalul acestora se conformează standardelor profesionale și cerințelor legale și de reglementare aplicabile; și că rapoartele emise de firme sau de partenerii de misiune corespund circumstanțelor.

7. Deși calitatea unui audit individual va fi influențată de datele de intrare, procesele, rezultatele și interacțiunile descrise în acest Cadru, Cadru pentru calitatea auditului, în sine, nu este suficient pentru evaluarea calității unui audit individual. Aceasta deoarece este necesar să fie analizate în detaliu aspecte precum natura, plasarea în timp și amploarea probelor de audit obținute ca răspuns la riscurile de denaturare semnificativă dintr-o anumită entitate, gradul de adecvare a raționamentelor de audit relevante efectuate și conformitatea cu standardele relevante.
8. Cadru distinge următoarele elemente:
  - a. Datele de intrare
  - b. Procesul
  - c. Rezultatele
  - d. Interacțiunile-cheie din cadrul lanțului de distribuție a raportării financiare
  - e. Factorii contextuali

Cadru poate fi ilustrat după cum urmează:



**Datele de intrare**

9. Datele de intrare sunt grupate în următorii factori aferenți datelor de intrare:
  - a. Valorile, etica și atitudinile auditorilor, care, la rândul lor, sunt influențate de cultura preponderentă din cadrul firmei de audit și
  - b. Cunoștințele, competențele și experiența auditorilor și timpul care le este alocat pentru efectuarea auditului.
10. Atributele calitative din cadrul acestor factori aferenți datelor de intrare sunt grupate în continuare în cele care se aplică direct:
  - a. La nivelul misiunii de audit,
  - b. La nivelul unei firme de audit și, prin urmare, se aplică indirect tuturor auditurilor desfășurate de acea firmă de audit și
  - c. La nivel național (sau de jurisdicție) și, prin urmare, se aplică indirect tuturor firmelor de audit care își desfășoară activitatea în acea țară și auditurilor efectuate de acestea.
11. Anexa 2 descrie mai detaliat atributele calitative ale factorilor aferenți datelor de intrare la nivelul misiunii, al firmei și la nivel național.
12. Datele de intrare în cazul calității auditului vor fi influențate de contextul în care este efectuat un audit, de interacțiunile dintre principalele părți interesate și de rezultatele obținute. De exemplu, legile și reglementările (contextul) pot prevedea rapoarte specifice (rezultatele) care influențează competențele (datele de intrare) utilizate.

**Procesul**

13. Rigurozitatea procesului de audit și a procedurilor de control al calității influențează calitatea auditului. Anexa 2 descrie mai detaliat atributele calitative ale acestui factor aferent procesului la nivelul misiunii, al firmei și la nivel național.

**Rezultatele**

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

**Interacțiunile-cheie din cadrul lanțului de distribuție a raportării financiare**

16. Deși fiecare parte interesată separată din lanțul de distribuție a raportării financiare are un rol important în sprijinirea calității ridicate a raportării financiare, modul în care părțile interesate interacționează poate avea un impact deosebit asupra calității auditului. Aceste interacțiuni, inclusiv comunicările formale și informale, vor fi influențate de contextul în care este efectuat auditul și vor permite existența unei relații dinamice între datele de intrare și rezultate. De exemplu, discuțiile din cadrul etapei de planificare dintre auditor și comitetul de audit al unei companii cotate pot influența utilizarea unor aptitudini specializate (date de intrare) și forma și conținutul raportului auditorului către persoanele responsabile cu governanța (rezultatul). Dimpotrivă, în cazul societăților private, proprietarii se pot afla în imediata apropiere pe parcursul auditului. În astfel de circumstanțe, pot avea loc comunicări informale frecvente, care contribuie la calitatea auditului.

**Factorii contextuali**

17. Există un număr de factori de mediu – sau contextuali –, precum legile și reglementările și governanța corporativă, care au potențialul de a influența natura și calitatea raportării financiare și, în mod direct sau indirect, calitatea auditului. După caz, auditorii răspund la acești factori atunci când stabilesc cea mai bună modalitate de a obține probe de audit suficiente și adecvate.

## 1. Factori asociați datelor de intrare

1. Auditurile de calitate presupun auditori:
  - Care dau dovadă de valorile, etica și atitudinile corespunzătoare și
  - Care au suficiente cunoștințe, competențe și experiență și dispun de suficient timp pentru a desfășura activitatea de audit.
2. Atributele-cheie care influențează calitatea auditului sunt descrise mai jos. Aceste atribute se aplică la nivelul misiunii de audit, al firmei de audit și la nivel național (de jurisdicție)<sup>2</sup>. Fiecare atribut și nivel este descris în secțiuni separate.

### 1.1 Valori, etică și atitudini – la nivelul misiunii (A se vedea punctele 2-16 din Anexa 2)

3. Partenerul misiunii de audit<sup>3</sup> este responsabil pentru o misiune de audit și, prin urmare, este direct responsabil pentru calitatea auditului. În plus față de asumarea responsabilității pentru desfășurarea auditului, partenerul misiunii de audit joacă un rol critic în asigurarea faptului că echipa misiunii dă dovadă de valorile, etica și atitudinile necesare în vederea desfășurării unui audit de calitate.

Atributele-cheie sunt:

- Echipa misiunii recunoaște: că auditul este efectuat în interesul public general; și importanța conformității cu cerințele etice<sup>4</sup>.
- Echipa misiunii dă dovadă de obiectivitate și integritate.
- Echipa misiunii este independentă.
- Echipa misiunii dă dovadă de competență profesională și atenția cuvenită.
- Echipa misiunii dă dovadă de scepticism profesional.

### 1.2 Valori, etică și atitudini – la nivelul firmei (A se vedea punctele 17-32 din Anexa 2)

4. Cultura din cadrul firmei de audit are o influență importantă asupra valorilor, eticii și atitudinilor partenerilor de audit și ale altor membri ai echipei misiunii, deoarece mediul în care lucrează echipa misiunii poate afecta semnificativ mentalitatea partenerilor și a angajaților și, în consecință, modul în care aceștia își exercită responsabilitățile. Deși auditul are scopul de a proteja interesul public,

2 O jurisdicție poate fi mai mare sau mai mică decât o țară. În unele zone ale lumii, unele aspecte ale reglementării auditului acoperă mai multe țări. În unele țări, aspectele reglementării auditului intră în atribuțiile unor unități administrative mai mici, precum statele sau provinciile.

3 În sectorul public, termenii „client”, „misiune”, „partener de misiune” și „firmă” trebuie interpretați, după caz, ca făcând referire la termenii echivalenți lor din sectorul public, așa cum sunt definiți în Standardul Internațional al Instituțiilor Supreme de Audit (ISSAI) 40, Controlul Calității pentru Instituțiile Supreme de Audit, Secțiunea 7.

4 *Codul etic pentru profesioniștii contabili* emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili (Codul IESBA) identifică cinci principii fundamentale de etică profesională pentru profesioniștii contabili: integritate, obiectivitate, competență profesională și atenția cuvenită, confidențialitate și conduită profesională.

firmele de audit sunt adesea entități comerciale. Cultura din fiecare firmă va constitui un factor important în determinarea modului în care partenerii și angajații săi își vor desfășura activitatea în interesul public, îndeplinind, în același timp, obiectivele comerciale ale firmei.

5. Atributele-cheie aferente creării unei culturi în care se pune preț pe calitatea auditului sunt:

- Există structuri de guvernare care instituie un „ton la vârf” adecvat și al căror obiectiv este protejarea independenței firmei.
- Sunt promovate caracteristicile personale necesare prin sisteme de evaluare și recompensă care sprijină calitatea auditului.
- Considerentele de natură financiară nu atrag acțiuni și decizii care afectează calitatea auditului.
- Firma pune accentul pe importanța asigurării unor oportunități de dezvoltare profesională continuă pentru parteneri și angajați și a accesului la suport tehnic de înaltă calitate.
- Firma promovează o cultură bazată pe consultări în ceea ce privește problemele dificile.
- Există sisteme bine puse la punct de luare a deciziilor cu privire la acceptarea clienților și continuarea relațiilor cu aceștia.

1.3 **Valori, etică și atitudini – la nivel național** (A se vedea punctele 33-40 din Anexa 2)

6. Activitățile naționale de reglementare a auditului au o influență importantă asupra culturii din cadrul firmelor și asupra valorilor, eticii și atitudinilor partenerilor de audit și ale altor membri ai echipei misiunii. Atributele-cheie sunt:

- Sunt promulgate cerințe etice ce clarifică atât principiile etice fundamentale, cât și cerințele specifice aplicabile.
- Organismele de reglementare, autoritățile naționale de elaborare a standardelor și organizațiile profesionale de contabilitate joacă un rol activ în asigurarea faptului că principiile etice sunt înțelese și cerințele sunt aplicate consecvent.
- Informațiile relevante referitoare la deciziile de acceptare a clienților sunt diseminate între firmele de audit.

1.4 **Cunoștințe, competențe, experiență și timp alocat – la nivelul misiunii** (A se vedea punctele 41-58 din Anexa 2)

7. Partenerul misiunii de audit trebuie să se convingă de faptul că echipa misiunii deține, în mod colectiv, competențele corespunzătoare și că echipa dispune de suficient timp pentru a putea obține probe de audit suficiente și adecvate înainte de emiterea opiniei de audit.

8. Atributele-cheie sunt:
- Partenerii și angajații dispun de competențele necesare.
  - Partenerii și angajații înțeleg activitatea entității.
  - Partenerii și angajații realizează raționamente rezonabile.
  - Partenerul misiunii de audit este implicat activ în evaluarea riscului, planificarea, supervizarea și revizuirea activității desfășurate.
  - Angajații care efectuează activități de audit detaliate „la fața locului” dețin suficientă experiență, activitatea lor este coordonată, supervizată și revizuită corespunzător și există un grad rezonabil de continuitate a angajaților.
  - Partenerii și angajații dispun de suficient timp pentru desfășurarea auditului în mod eficace.
  - Partenerul misiunii de audit și alți membri cu experiență ai echipei misiunii sunt ușor de contactat de către conducere și persoanele responsabile cu guvernarea.
- 1.5 **Cunoștințe, competențe, experiență și timp alocat – la nivelul firmei** (A se vedea punctele 59-70 din Anexa 2)
9. Politicile și procedurile firmei de audit vor influența nivelul cunoștințelor și experienței de care partenerii misiunii de audit și alți membri ai echipei misiunii trebuie să dea dovadă, precum și timpul de care aceștia dispun pentru desfășurarea activității de audit necesare. Atributele-cheie sunt:
- Partenerii și angajații dispun de suficient timp pentru a trata chestiunile dificile pe măsură ce acestea apar.
  - Echipele misiunii sunt structurate corespunzător.
  - Partenerii și angajații cu mai multă experiență oferă angajaților cu mai puțină experiență evaluări prompte și o instruire sau o formare „la locul de muncă” adecvate.
  - Partenerii de audit și angajații specializați pe audit beneficiază de suficientă formare pe probleme de audit, contabilitate și, după caz, privind aspecte aferente sectoarelor de activitate specializate.
- 1.6 **Cunoștințe, competențe, experiență și timp alocat – la nivel național** (A se vedea punctele 71-80 din Anexa 2)
10. Activitățile naționale pot influența competențele auditorilor. Atributele-cheie sunt:
- Există proceduri bine puse la punct pentru autorizarea firmelor de audit/auditorilor individuali.
  - Cerințele de educație sunt clar definite și se dispune de resursele necesare pentru o formare eficace.

- Există aranjamente pentru informarea auditorilor cu privire la chestiunile curente și furnizarea acestora de formare profesională în ceea ce privește noile cerințe de contabilitate, audit sau reglementare.
- Poziția propice a profesiei de audit îi permite acesteia să atragă și să păstreze în rândul său persoane care dispun de calitățile corespunzătoare.

## 2. Factori asociați procesului

11. Auditurile de calitate presupun ca auditorii să aplice un proces de audit riguros și proceduri de control al calității care sunt conforme cu legile, reglementările și standardele aplicabile.
- 2.1 **Procesul de audit și procedurile de control al calității – la nivelul misiunii**  
(A se vedea punctele 81-93 din Anexa 2)
12. Auditurile trebuie să fie efectuate în conformitate cu standardele de audit și fac obiectul procedurilor de control al calității de la nivelul firmei de audit, care se conformează cu ISQC 1. Acestea constituie bazele unei abordări structurate în ce privește evaluarea riscurilor, planificarea, efectuarea procedurilor de audit și, în final, formularea și exprimarea unei opinii. Uneori, metodologiile și politicile și procedurile interne ale firmelor de audit oferă îndrumări mai specifice legate de aspecte cum ar fi cine desfășoară activități specifice, cerințele de consultare internă și formatul documentației.
13. Deși standardele de audit și metodologia firmei de audit vor contura procesul de audit, modul în care acest proces este pus în practică se va ajusta în funcție de fiecare audit în parte. Atributele-cheie sunt:
  - Echipa misiunii se conformează cu standardele de audit, legile și reglementările relevante și procedurile de control al calității din cadrul firmei de audit.
  - Echipa misiunii utilizează corespunzător tehnologia informației.
  - Există o interacțiune eficientă cu celelalte părți implicate în audit.
  - Există aranjamente corespunzătoare cu conducerea în vederea realizării unui proces de audit eficient și eficient.
- 2.2 **Procesul de audit și procedurile de control al calității – la nivelul firmei**  
(A se vedea punctele 94-111 din Anexa 2)
14. Politicile și procedurile firmei de audit vor influența procesul de audit. Atributele-cheie care contribuie la calitatea auditului sunt:
  - Metodologia de audit este adaptată la evoluțiile din standardele profesionale și la constatările în urma revizuirilor interne ale controlului calității și a inspecțiilor externe.
  - Metodologia de audit încurajează membrii individuali ai echipelor să dea dovadă de scepticism profesional și să își exercite raționamentul profesional în mod corespunzător.



- Metodologia prevede o supraveghere și o revizuire eficace ale activității de audit.
- Metodologia prevede o documentație de audit adecvată.
- Sunt instituite proceduri riguroase de control al calității, iar calitatea auditului este monitorizată și sunt luate măsurile corelative corespunzătoare.
- Dacă este cazul, sunt efectuate revizuirii eficace ale controlului calității misiunii (RCCM-uri).

### 2.3 **Procesul de audit și procedurile de control al calității – la nivel național** (A se vedea punctele 112-119 din Anexa 2)

15. Activitățile de reglementare a auditului la nivel național pot influența procesul de audit.
16. ISA-urile sunt emise de IAASB. Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili (IESBA) stabilește standarde de etică de înaltă calitate pentru profesioniștii contabili prin elaborarea unui Cod etic pentru profesioniștii contabili robust și adecvat la nivel internațional. Consiliul pentru Standarde Internaționale de Educație Contabilă (IAESB) dezvoltă și consolidează educația profesională contabilă – care cuprinde competența tehnică, precum și competențele profesionale, valorile, etica și atitudinile profesioniștilor contabili – prin promulgarea Standardelor Internaționale de Educație (IES-uri). Aceste standarde sunt adoptate la scară largă la nivel național. Atributele-cheie sunt:
  - Sunt promulgate standarde de audit și alte standarde care clarifică obiectivele de bază, precum și cerințele specifice aplicabile.
  - Organismele responsabile pentru inspecțiile de audit externe analizează atributele relevante ale calității auditului, atât în cadrul firmelor de audit, cât și la nivelul misiunilor de audit individuale.
  - Există sisteme eficace pentru investigarea acuzațiilor referitoare la eșecurile în ce privește auditul și luarea de măsuri disciplinare atunci când este cazul.

## 3. **Factori asociați rezultatelor**

17. Părți interesate diferite primesc rezultate diferite în urma unui audit. Este probabil ca aceste rezultate să fie evaluate în funcție de utilitate și de promptitudine și să fie considerate aspecte ale calității auditului. De asemenea, rezultatele pot:
  - Furniza informații mai detaliate cu privire la calitatea auditului. De exemplu, este probabil ca rapoartele organismelor de reglementare să descrie deficiențele identificate în urma activităților de inspecție și
  - Influența direct calitatea auditului. De exemplu, responsabilitatea specifică de a raporta asupra unui aspect, precum eficacitatea controalelor interne, poate duce la o activitate mai susținută în acel domeniu.

18. Unele părți interesate, în special conducerea, persoanele responsabile cu guvernanta și unele organisme de reglementare, au perspective mai directe asupra unora dintre datele de intrare care contribuie la calitatea auditului și sunt, așadar, mai în măsură să o evalueze, cel puțin parțial. Rezultatele obținute de la aceste alte părți interesate, de exemplu, informațiile furnizate de comitetele de audit, pot furniza utilizatorilor externi informații utile privind calitatea auditului.
19. Rezultatele relevante pot include:

Nivel	Rezultate
<p>3.1 <b>La nivelul misiunii</b></p>	<p><b>De la auditor</b></p> <p>3.1.1 Rapoartele auditorului către utilizatorii situațiilor financiare auditate</p> <p>3.1.2 Rapoartele auditorului către persoanele responsabile cu guvernanta</p> <p>3.1.3 Rapoartele auditorului către conducere</p> <p>3.1.4 Rapoartele auditorului către organismele de reglementare financiară și prudențială</p> <p><b>De la entitate</b></p> <p>3.1.5 Situațiile financiare auditate</p> <p>3.1.6 Rapoarte de la persoanele responsabile cu guvernanta, inclusiv comitetele de audit</p> <p><b>De la organismele de reglementare a auditului</b></p> <p>3.1.7 Organisme de reglementare care furnizează informații privind auditurile individuale</p>
<p>3.2 <b>La nivelul firmei și la nivel național</b></p>	<p><b>De la firma de audit</b></p> <p>3.2.1 Rapoarte de transparență</p> <p>3.2.2 Rapoarte anuale și alte rapoarte</p> <p><b>De la organismele de reglementare a auditului</b></p> <p>3.2.3 Furnizarea unei imagini de ansamblu asupra rezultatelor inspecțiilor firmelor de audit</p>

3.1 **Rezultatele obținute – la nivelul misiunii**

3.1.1 *Rapoartele auditorului către utilizatorii situațiilor financiare auditate*

20. Principalul rezultat al unui audit constă în opinia unui auditor care le oferă utilizatorilor încredere în fiabilitatea situațiilor financiare auditate. Pentru majoritatea utilizatorilor, absența unei opinii modificate a auditorului reprezintă un semn important cu privire la credibilitatea informațiilor financiare. Valoarea

acestui semn poate fi influențată de un număr de factori, inclusiv reputația firmei de audit<sup>5</sup> care a efectuat auditul, și de ipoteza privind eficacitatea procesului de audit utilizată.

21. Raportul de audit îi dă auditorului ocazia de a furniza utilizatorilor informații în care le oferă acestora detalii cu privire la activitatea și constatările sale și, prin urmare, cu privire la calitatea auditului efectuat. Cu toate acestea, auditorii nu profită mereu de această ocazie și, de-a lungul anilor, raportul auditorului a fost standardizat. Cu excepția situațiilor în care opinia auditorului este modificată, de obicei nu se furnizează informații cu privire la activitatea și constatările auditorului.
  22. Pe lângă detalierea informațiilor cuprinse în raportul auditorului, utilitatea raportului poate fi sporită și prin includerea unei asigurări suplimentare privind aspecte specifice conform legilor sau reglementărilor. În unele cazuri, o astfel de asigurare poate fi furnizată fără a extinde aria de aplicare a auditului (de exemplu, confirmarea că auditorul a primit din partea conducerii toate informațiile și explicațiile prevăzute). În alte cazuri, aria de aplicare a auditului trebuie extinsă (de exemplu, furnizarea unei asigurări cu privire la eficacitatea controalelor interne asupra raportării financiare).
  23. Mai multe informații despre audit sunt de obicei furnizate de auditorii din sectorul public, fie în raportul principal al auditorului, fie într-un raport suplimentar care este accesibil public. În plus, auditorii din sectorul public își desfășoară uneori activitatea într-un mediu care permite accesul cetățenilor la documente oficiale. Această libertate a informațiilor poate determina auditorul din sectorul public să prezinte informații mai detaliate cu privire la auditurile sale, de exemplu, cu privire la riscurile de afaceri și controalele interne ale unei entități.
- 3.1.2 *Rapoartele auditorului către persoanele responsabile cu guvernanta*
24. Standardele de audit impun, de obicei, auditorului să comunice prompt cu persoanele responsabile cu guvernanta pe probleme specifice. De exemplu, ISA-urile<sup>6</sup> prevăd comunicarea pe marginea:
    - Responsabilităților auditorului.
    - Arii de aplicare planificate și a plasării în timp ale auditului.
    - Informațiilor privind amenințările la adresa obiectivității auditorului și măsurile de protecție aferente care au fost aplicate.
    - Constatărilor semnificative în urma auditului.
  25. Aceste aspecte sunt adesea tratate în rapoartele scrise adresate persoanelor responsabile cu guvernanta. Cu toate acestea, se estimează că cerințele standardelor

5 Reputația firmei de audit nu este tratată în mod specific în Cadru, deoarece nu reprezintă un element al calității auditului, ci ceva ce poate să reiasă din furnizarea consecventă a unor audituri de calitate. Există un număr de factori care influențează reputația unei firme, printre care dimensiunea sa, activitățile sale de marketing și gradul în care poate fi afectată negativ de litigii sau acțiuni de reglementare.

6 ISA 260 (Revizuit), *Comunicarea cu persoanele responsabile cu guvernanta*.

de audit generează discuții mai ample și mai aprofundate între auditor și persoanele responsabile cu guvernanta. Este probabil ca persoanele responsabile cu guvernanta să evalueze calitatea și plasarea în timp atât a rapoartelor scrise, cât și a comunicărilor mai puțin formale atunci când analizează calitatea auditului la nivel general.

26. În ceea ce privește calitatea și utilitatea comunicărilor, persoanele responsabile cu guvernanta apreciază în mod deosebit comunicările auditorului care furnizează:
- Informații obiective referitoare la performanța conducerii în îndeplinirea responsabilităților sale pentru întocmirea situațiilor financiare,
  - Informații despre practicile de raportare financiară ale entității, inclusiv despre funcționarea controalelor interne,
  - Recomandări pentru îmbunătățirea procesului de raportare financiară al entității și
  - Informații care să le permită să își îndeplinească în mod eficace responsabilitățile legate de guvernanta.

### 3.1.3 *Rapoartele auditorului către conducere*

27. Pe parcursul auditului, auditorul va avea, de asemenea, comunicări ample cu conducerea. Multe dintre aceste comunicări sunt informale, dar uneori auditorul poate decide, sau conducerea poate solicita, ca auditorul să își oficializeze observațiile sub forma unui raport scris. În astfel de situații, este probabil ca o atenție deosebită să fie acordată de conducere valorii percepute și plasării în timp ale acestor rapoarte atunci când aceasta analizează calitatea generală a auditului.
28. Pe lângă comunicările pe probleme de raportare financiară, conducerea poate aprecia în mod deosebit:
- Opiniile și recomandările privind îmbunătățirea anumitor aspecte ale activității și sistemelor entității,
  - Observațiile pe marginea aspectelor de reglementare și
  - Perspectivele globale asupra chestiunilor sau tendințelor semnificative din sectorul de activitate.
29. Conducerea poate aprecia consultanța de afaceri furnizată de auditor, în special în cazul entităților mici, unde resursele pot fi limitate. În astfel de situații, auditorul trebuie să fie conștient de amenințările la adresa independenței care pot surveni.

### 3.1.4 *Rapoartele auditorului către organismele de reglementare financiară și prudențială*

30. Legile sau reglementările naționale pot impune auditorului să comunice cu organismele de reglementare financiară sau prudențială fie în mod regulat, fie în situații speciale. Cerințele naționale variază, dar pot include:

- Furnizarea de asigurare privind aspectele procesului de raportare financiară, de exemplu, controlul intern.
- Raportarea aspectelor despre care organismele de reglementare consideră că este probabil să aibă o importanță semnificativă pentru ele.
- Raportarea acțiunilor ilegale, inclusiv a suspiciunilor de spălare a banilor.

31. În astfel de circumstanțe, este probabil ca organismele de reglementare să acorde o atenție deosebită valorii percepute și plasării în timp ale acestor rapoarte atunci când analizează calitatea generală a auditului.

### 3.1.5 *Situațiile financiare auditate*

32. Asigurarea mărește credibilitatea raportării financiare și poate duce la îmbunătățirea calității raportării financiare. De exemplu, auditul poate avea drept rezultat modificarea versiunii preliminare a situațiilor financiare de către conducere. Aceste modificări pot fi de natură cantitativă sau calitativă, cum ar fi clarificarea prezentărilor de informații din notele la situațiile financiare. Deși aceste modificări nu sunt de obicei transparente pentru utilizatori, confrunțați cu ceea ce percep a fi situații financiare de înaltă calitate, utilizatorii pot presupune că a fost efectuat un audit de calitate. Contrariul este probabil, de asemenea, valabil, de exemplu, confrunțați cu situații financiare care conțin greșeli aritmetice, inconsecvențe și prezentări de informații greu de înțeles, în absența unui raport de audit cu rezerve, utilizatorii pot concluziona că a fost efectuat un audit de o calitate precară.

33. În unele jurisdicții, entitățile trebuie să retrateze situațiile financiare auditate despre care s-a constatat că ar conține denaturări semnificative. Necesitatea ca o entitate să-și retrateze situațiile financiare poate, în funcție de motivele retratării, să determine utilizatorii să considere că a existat un eșec în ce privește auditul.

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

34. În mai multe țări, persoanele responsabile cu guvernanta – mai precis, comitetele de audit ale companiilor cotate – au responsabilități specifice privind un anumit grad de supraveghere a auditorului sau unele aspecte ale procesului de audit. Deși este probabil ca utilizatorii să concluzioneze că o implicare activă a unui comitet de audit de înaltă calitate va avea un impact pozitiv asupra calității auditului, gradul în care comitetele de audit le comunică utilizatorilor modul în care și-au îndeplinit responsabilitățile variază considerabil.

35. Există potențial pentru o prezentare mai amplă a activităților comitetelor de audit atât în beneficiul calității reale a auditului, cât și al percepției utilizatorului asupra acesteia. În consecință, unele țări explorează activ dacă să includă în rapoartele anuale mai multe informații referitoare la activitățile comitetelor de audit cu privire la auditul extern.

### 3.1.7 *Organisme de reglementare care furnizează informații privind auditurile individuale*

36. În unele țări, organismele de reglementare a auditului pun rezultatele inspecțiilor asupra auditurilor individuale la dispoziția comitetelor de audit relevante, deși aceste informații nu sunt de obicei disponibile public.

## 3.2 **Rezultatele obținute – la nivelul firmei și la nivel național**

### 3.2.1 *Rapoarte de transparență*

37. Firmele de audit pot furniza informații generale privind calitatea auditului. Mai multe țări au introdus cerințe pentru firmele de audit pentru a furniza rapoarte de transparență care oferă informații despre governanța firmei de audit și sistemele de control al calității.<sup>7</sup> Publicarea unor astfel de informații îi poate ajuta pe acei utilizatori ai situațiilor financiare auditate care nu au legătură cu procesul de audit să înțeleagă caracteristicile firmelor de audit individuale și factorii promotori ai calității auditului din acele firme. Atunci când principalele părți interesate nu pot evalua calitatea auditului în mod direct, aceste informații pot ajuta entitățile la selectarea unei noi firme de audit.

38. Rapoartele de transparență oferă, de asemenea, firmelor de audit ocazia să se remarce prin evidențierea aspectelor deosebite din politicile și abordările lor privind auditul și, prin urmare, să concureze pe aspecte ce țin de calitatea auditului. Publicarea de informații despre, de exemplu, procesele și practicile de control al calității, de asigurare a independenței și de governanță ale firmei reprezintă un stimulent clar pentru toți cei din cadrul firmei de audit de a respecta atât spiritul, cât și litera angajamentelor firmei.

### 3.2.2 *Rapoarte anuale și alte rapoarte*

39. Unele firme de audit publică rapoarte anuale. Rapoartele anuale oferă acestor organisme ocazia să descrie indicatorii-cheie de performanță în relație cu calitatea auditului și inițiativele derulate pentru creșterea calității. Astfel de informații le pot ajuta pe acestea să se remarce în ceea ce privește calitatea auditului.

40. Mai mult, organismele de audit din sectorul public pot publica alte rapoarte care conțin concluziile generale în urma seriei de audituri pe care le desfășoară, identificând deficiențele comune în materie de governanță, contabilitate și raportare. Aceste rapoarte pot include recomandări de modificare a legilor și reglementărilor generale privind entitățile de stat.

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

41. În multe țări, organismele de reglementare a auditului raportează anual cu privire la rezultatul activităților de inspecție a auditului. Nivelul de detaliere al acestor

---

7 De exemplu, pentru statele membre ale Uniunii Europene, directiva privind auditul statutar prevede ca firmele care auditează entități de interes public să prezinte anual informații specifice privind structura juridică a firmelor de audit, orice rețea din care fac parte, sistemele de governanță corporativă și control al calității, informații financiare și informații despre baza de remunerație a partenerilor.

rapoarte variază. În unele țări, rapoartele cumulează rezultatele inspecțiilor tuturor firmelor de audit; în alte țări sunt publicate rapoarte pentru firme de audit separate.

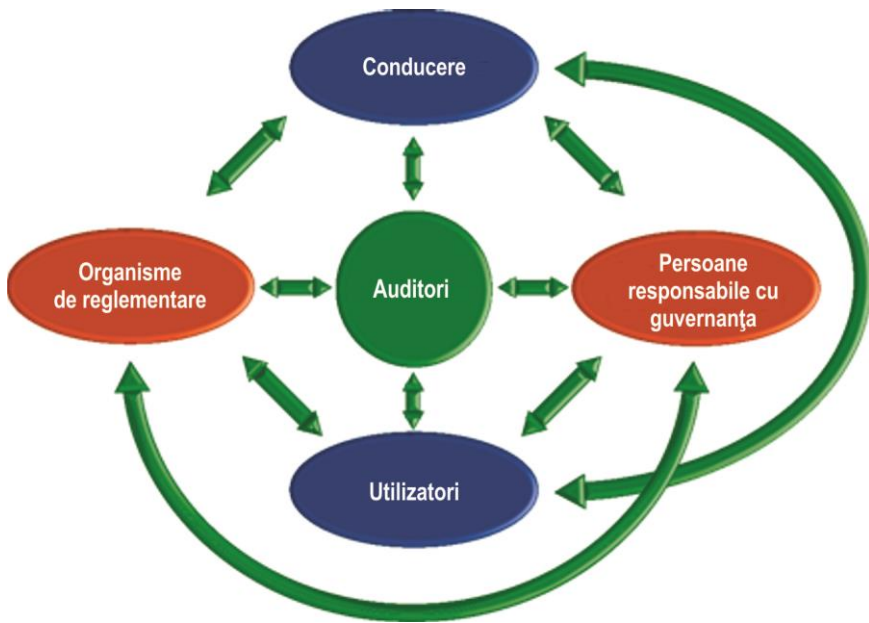
42. Publicarea rapoartelor privind inspecțiile firmelor de audit individuale poate avea un rol important în ceea ce privește sporirea calității auditului, inclusiv modul în care principalele părți interesate (în special investitorii și utilizatorii rapoartelor de audit) percep calitatea auditului. Părerile privind beneficiile pentru organismele de reglementare a auditului ale raportării publice cu privire la firmele de audit individuale sunt împărțite. Unii consideră că transparența constatărilor în urma inspecțiilor firmelor de audit individuale va ajuta persoanele responsabile cu guvernanta să își îndeplinească responsabilitățile și va avea un impact pozitiv asupra calității auditului stimulând firmele să prezinte îmbunătățirile calității muncii lor de la un an la altul. Alții consideră că raportarea publică a constatărilor specifice firmelor de audit poate determina firmele de audit să adopte o abordare mai defensivă atunci când răspund la constatării inspecțiilor, în detrimentul calității auditului.

#### 4. Interacțiuni-cheie în cadrul lanțului de distribuție a raportării financiare

43. În raportul său din 2008 *Lanțul de distribuție a raportării financiare: Perspective și direcții actuale*<sup>8</sup>, Federația Internațională a Contabililor (IFAC) descrie lanțul de distribuție a raportării financiare drept „persoanele și procesele implicate în întocmirea, aprobarea, auditul, analiza și utilizarea rapoartelor financiare”.
44. IFAC a observat că toate verigile din lanț trebuie să fie de înaltă calitate și strâns legate pentru a furniza o raportare financiară de înaltă calitate. Deși fiecare verigă separată din lanțul de distribuție are un rol important în susținerea raportării financiare de înaltă calitate, natura legăturilor sau a interacțiunilor dintre verigi poate avea un impact deosebit asupra calității auditului.
45. Prin intermediul acestor interacțiuni, care includ atât comunicări formale, cât și informale, participanții din lanțul de distribuție pot influența comportamentul și opiniile celorlalți și, deci, pot contribui la îmbunătățirea calității auditului. Natura și amploarea interacțiunilor vor fi influențate atât de obiectivele persoanelor implicate, cât și de contextul în care au loc interacțiunile.
46. Interacțiunile descrise în secțiunile următoare sunt interacțiuni unul la unul. Totuși, ar putea fi benefice pentru calitatea auditului întâlnirile dintre auditori și principalele părți interesate în vederea discutării aspectelor relevante pentru calitatea auditului.
47. Unele dintre cele mai importante interacțiuni<sup>9</sup> legate de calitatea auditului sunt descrise mai jos.

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

9 Această secțiune tratează doar interacțiunile externe – adică cele din afara echipei misiunii de audit. Interacțiunile din cadrul echipei misiunii de audit sunt tratate în Secțiunea 1: Date de intrare.



#### 4.1 Interacțiunile dintre auditori și conducere<sup>10</sup>

48. Conducerea este responsabilă pentru întocmirea situațiilor financiare și pentru controlul intern necesar pentru a garanta că informațiile utilizate pentru întocmirea situațiilor financiare sunt credibile și disponibile în timp util. Conducerea este, de asemenea, responsabilă pentru asigurarea faptului că situațiile financiare se conformează cadrului de raportare financiară aplicabil și, acolo unde este relevant, reprezintă tranzacțiile și evenimentele aferente într-o manieră care asigură prezentarea fidelă.
49. Accesul deplin și în timp util la informațiile și persoanele relevante atât din cadrul, cât și din afara entității îl ajută pe auditor să obțină probe de audit. O relație deschisă și constructivă îl ajută pe auditor să identifice, să evalueze și să răspundă la riscurile de denaturare semnificativă, în special în raport cu tranzacțiile complexe sau neobișnuite ori cu aspectele care implică un raționament semnificativ sau incertitudini. În absența cooperării și a unui dialog deschis, este puțin probabil ca un audit de calitate să fie desfășurat eficient.
50. Pentru a sprijini eficacitatea auditului, este probabil ca auditorul să discute cu conducerea într-un stadiu incipient al auditului despre nevoile sale de informații și să convină asupra unui program corespunzător. De asemenea, este probabil ca auditorul să discute cu conducerea despre constatările în urma auditului, pe măsură ce acestea survin, astfel încât conducerea să poată furniza explicații prompte sau să efectueze analize suplimentare, dacă este cazul.

<sup>10</sup> În cazul multor entități mici este greu de făcut diferența între conducere și persoanele responsabile cu guvernanta. De regulă, un proprietar-administrator va îndeplini ambele roluri.



51. O relație deschisă și constructivă între auditor și conducere ajută, de asemenea, la crearea unui mediu în care conducerea poate beneficia de pe urma observațiilor auditorilor pe probleme precum:
- Posibile îmbunătățiri ale practicilor de raportare financiară ale entității.
  - Posibile îmbunătățiri în controlul intern asupra raportării financiare.
  - Noi cerințe de raportare financiară.
  - Perspective asupra chestiunilor legate de sectorul de activitate.
  - Observații asupra aspectelor juridice și de reglementare.
52. Trebuie făcută diferența dintre o relație deschisă și constructivă între auditor și conducere și o relație excesiv de familiară, care poate apărea în cazul auditorilor care petrec perioade prelungite pe parcursul anului la același client de audit. Este esențial pentru calitatea auditului ca auditorii să rămână sceptici și obiectivi și să fie pregătiți să pună la îndoială credibilitatea informațiilor pe care le primesc.
- 4.2 Interacțiunile dintre auditori și persoanele responsabile cu guvernanta**
53. Persoanele responsabile cu guvernanta sunt responsabile pentru supravegherea conducerii strategice a entității și a obligațiilor acesteia privind răspunderea. Această responsabilitate include supravegherea procesului de raportare financiară al entității. În companiile cotate și în alte entități mari, o mare parte din activitatea de supraveghere a procesului de raportare financiară al entității este deseori efectuată de un comitet de audit.
54. O comunicare bilaterală eficientă cu auditorii poate ajuta persoanele responsabile cu guvernanta la îndeplinirea acestor responsabilități. Mai precis, persoanele responsabile cu guvernanta pot beneficia de pe urma opiniilor auditorului cu privire la aspecte precum riscurile legate de raportarea financiară cu care se confruntă entitatea, principalele secțiuni din situațiile financiare în care este necesar raționamentul conducerii și al opiniilor privind calitatea procesului de raportare financiară al entității, inclusiv deficiențele din controalele sale financiare interne. Aceste informații pot ajuta persoanele responsabile cu guvernanta să concluzioneze cu privire la prezentarea fidelă a situațiilor financiare, în special în cazul în care conducerea nu a luat măsuri pentru a trata preocupările semnalate de auditor.
55. Auditorul trebuie să comunice cu persoanele responsabile cu guvernanta (inclusiv cu comitetul de audit, dacă există) despre aspectele legate de planificare și constatările semnificative. Uneori, comunicarea eficientă este facilitată dacă cel puțin o ședință, sau o parte dintr-o ședință, are loc fără participarea conducerii. În cazul entităților mici, comunicarea dintre auditor și persoanele responsabile cu guvernanta este adesea probabil să fie mai frecventă și mai puțin formală.
56. Persoanele responsabile cu guvernanta sunt, de asemenea, în măsură să influențeze calitatea auditului prin:

- Furnizarea unor opinii cu privire la riscurile legate de raportarea financiară și la aspectele activității care necesită o atenție deosebită pe parcursul auditului,
- Analizarea măsurii în care vor fi alocate suficiente resurse de audit pentru ca auditul să fie efectuat eficient și a măsurii în care onorariul de audit reflectă în mod corect acest lucru,
- Examinarea problemelor legate de independență și evaluarea modului în care acestea au fost soluționate,
- Evaluarea modului în care auditorul a intervievat conducerea pe parcursul auditului, în special în ceea ce privește evaluarea riscului de fraudă, estimările și ipotezele conducerii și alegerea politicilor contabile și
- Crearea unui mediu în care conducerea să nu se opună atunci când este intervievată de auditori și să nu fie exagerat de defensivă atunci când se discută aspecte dificile sau controversate.

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

57. În unele țări, cadrul de reglementare oferă utilizatorilor ocazia de a interacționa într-o anumită măsură cu auditorii. De exemplu, în mai multe jurisdicții, propunerile privind desemnarea, redeseemnarea sau înlocuirea auditorului unei entități trebuie să fie aprobate de acționarii entității în cadrul adunării generale. În adunarea generală, acționarii pot avea, de asemenea, dreptul de a adresa întrebări auditorului cu privire la orice aspecte semnificative referitoare la audit. Aceste interacțiuni pot reprezenta pentru auditori o motivație suplimentară pentru a desfășura audituri de calitate.
58. Utilizatorii ar putea dori, de asemenea, să examineze motivul schimbării auditorului. Această examinare poate fi facilitată prin publicarea în timp util a informațiilor cu privire la motivele înlocuirii.
59. Auditorii din sectorul public au adesea contact direct cu utilizatorii principali ai situațiilor financiare. Nu este neobișnuit ca auditorii să susțină prezentări cu privire la constatările lor în fața organelor legislative sau a ministerelor (în cazul agențiilor guvernamentale sau al companiilor deținute de stat) și să le furnizeze:
- Perspective obiective și neutre din punct de vedere politic cu privire la operațiunile și practicile de raportare financiară ale entității și
  - Recomandări constructive și oportune cu privire la domeniile de performanță (inclusiv raportul calitate-preț) și conformitatea cu mandatele relevante.
- Astfel de prezentări pot furniza auditorilor mai multe informații cu privire la așteptările utilizatorilor principali ai situațiilor financiare și pot oferi utilizatorilor principali ocazia de a evalua calitatea auditului.
60. Profesia de audit, în special organizațiile profesionale de contabilitate, poate organiza uneori forumuri, conferințe și alte întâlniri și discuții la nivel înalt, unde auditorii pot intra în contact cu grupuri de utilizatori ai situațiilor financiare pentru a discuta aspecte relevante pentru calitatea auditului.

#### 4.4 Interacțiunile dintre auditori și organismele de reglementare

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

##### 4.4.1 Organismele de reglementare financiară și prudențială

62. În multe privințe, organismele de reglementare financiară și prudențială și auditorii au preocupări complementare, deși se pot axa pe aspecte diferite. Prin urmare, un schimb de informații adecvat între aceste părți poate consolida procesul de reglementare și, totodată, poate contribui la calitatea auditului.

63. Auditul este important pentru organismele de reglementare financiară și prudențială. Aceste organisme de reglementare prevăd, în general, ca situațiile financiare ale entităților relevante să fie auditate și uneori extind aria de aplicare a auditului pentru a include aspecte precum eficacitatea sistemului de control financiar intern al companiei. Mai mult, acestea solicită uneori auditorilor să obțină asigurare cu privire la aspecte specifice.

64. Pe lângă responsabilitățile formale de raportare, organismele de reglementare financiară și prudențială ar putea dori să fie informate cu privire la aspectele de care auditorul ia cunoștință pe parcursul desfășurării auditului. În cazul organismelor de reglementare bancară, aceasta poate include aspecte precum:

- Informații care indică neîndeplinirea uneia dintre cerințele unei licențe bancare.
- Informații care pot indica o încălcare gravă a legilor și reglementărilor.
- Schimbări nefavorabile semnificative ale riscurilor privind activitatea băncii și probleme legate de continuitatea activității.

65. Organismele de reglementare financiară și prudențială dețin uneori informații care, dacă ar fi cunoscute de auditor, ar influența aria de aplicare a auditului și posibil concluziile auditorului și opinia de audit.

##### 4.4.2 Organismele de reglementare a auditului<sup>11</sup>

66. În multe țări, crearea unor organisme de reglementare a auditului independente, responsabile cu inspectarea firmelor de audit și a auditorilor individuale, reprezintă o oportunitate atât pentru creșterea calității auditului, cât și pentru sporirea transparenței calității auditului din perspectiva utilizatorilor.

11 Organismele de audit din sectorul public nu se află de obicei sub supraveghere externă reglementată. Acestea răspund în fața parlamentului, a structurilor legislative sau echivalentelor acestora, care ocazional pot aduce în discuție calitatea activităților de audit.

67. O comunicare deschisă între firmele de audit și organismele de reglementare a auditului va ajuta organismele de reglementare să își deruleze activitățile în mod eficiente. Mai mult, comunicarea clară a constatărilor inspecțiilor de audit va permite firmelor de audit să înțeleagă mai bine cauzele principale ale deficiențelor identificate și să răspundă la acestea în mod constructiv.
68. Dialogul dintre organismele de reglementare a auditului din diferite țări, în scopul promovării consecvenței abordărilor privind inspecția, ar putea crește calitatea globală a auditului.<sup>12</sup>
- 4.5 Interacțiunile dintre conducere și persoanele responsabile cu guvernarea**
69. Un angajament ferm de onestitate și integritate din cadrul unei entități are un efect pozitiv asupra calității și credibilității procesului său de raportare financiară. O astfel de cultură, instituită și cultivată de persoanele responsabile cu guvernarea în colaborare cu conducerea superioară, promovează dezvoltarea și menținerea politicilor și proceselor contabile corespunzătoare, precum și schimbul deschis de informații necesare unei raportări financiare de înaltă calitate.
70. Pentru a realiza acest lucru, persoanele responsabile cu guvernarea depind de o relație transparentă și constructivă cu conducerea care le ajută să se achite de responsabilitatea de supraveghere a procesului de raportare financiară. Aceasta presupune disponibilitatea conducerii de a discuta cu persoanele responsabile cu guvernarea aspecte precum:
- Problemele identificate și posibil semnificative referitoare la raportarea financiară și reglementările financiare.
  - Ipotezele pe care se bazează raționamentele contabile semnificative implicate în procesul de raportare financiară.
  - Domeniile în care procesul de raportare financiară poate fi îmbunătățit.
71. Dacă auditorul are îndoieli cu privire la relația dintre conducere și persoanele responsabile cu guvernarea, acesta trebuie să fie atent în special la deficiențele semnificative din controlul intern, erorile din procesul de raportare financiară și riscurile de fraudă. De asemenea, este important ca auditorul să încerce să înțeleagă motivele din spatele unei relații deficitare, dat fiind că natura oricărui răspuns de audit va depinde de circumstanțe. De exemplu, un răspuns de audit în cazul în care persoanele responsabile cu guvernarea au îndoieli în privința integrității conducerii va diferi de unul în cazul în care conducerea manifestă rezerve cu privire la competența persoanelor responsabile cu guvernarea.
72. În situații extreme, când auditorul are îngrijorări serioase cu privire la relația

---

12 În context internațional, activitățile Forumului Internațional al Organismelor Independente de Reglementare a Auditului (IFIAR) facilitează schimbul de cunoștințe și promovează o mai bună coordonare între organismele de reglementare a auditului. *Principiile Fundamentale pentru Organismele Independente de Reglementare a Auditului* ale IFIAR menționează că „principiile sunt menite să sprijine cooperarea dintre organismele de reglementare și promovează o mai bună consecvență a supravegherii auditului”. Mai multe informații despre activitățile sale sunt disponibile pe site-ul propriu: [www.ifiar.org](http://www.ifiar.org).

dintre conducere și persoanele responsabile cu guvernanta, auditorul analizează dacă poate fi efectuat un audit eficient și eficace și, prin urmare, dacă să continue relația cu clientul.

#### 4.6 **Interacțiunile dintre conducere și organismele de reglementare**

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

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

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

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

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

76. La fel ca în cazul conducerii, măsura în care organismele de reglementare financiară interacționează cu persoanele responsabile cu guvernanta variază în funcție de țară și de sectorul de activitate.

77. Deși până în prezent au avut loc relativ puține interacțiuni între organismele de reglementare a auditului și persoanele responsabile cu guvernanta, potențialul pentru acestea există. De exemplu, în unele jurisdicții, organismele de reglementare a auditului comunică, sau solicită auditorilor să comunice, constatările inspecțiilor auditurilor individuale către persoanele responsabile cu guvernanta din cadrul entităților relevante. Mai mult, inspectorii de audit ar putea cere părerea persoanelor responsabile cu guvernanta cu privire la calitatea auditurilor individuale ca parte a activităților lor de inspecție.

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

78. În mai multe țări, persoanele responsabile cu guvernarea, inclusiv comitetele de audit, acolo unde există, au responsabilități specifice privind un anumit grad de supraveghere a auditorilor sau a aspectelor procesului de audit. Percepțiile utilizatorilor asupra calității auditului ar putea fi îmbunătățite prin implicarea activă a unui comitet de audit transparent și de înaltă calitate. Cu toate acestea, gradul în care persoanele responsabile cu guvernarea comunică utilizatorilor modul în care și-au îndeplinit responsabilitățile variază în mod considerabil.

#### 4.10 **Interacțiunile dintre organismele de reglementare și utilizatorii situațiilor financiare**

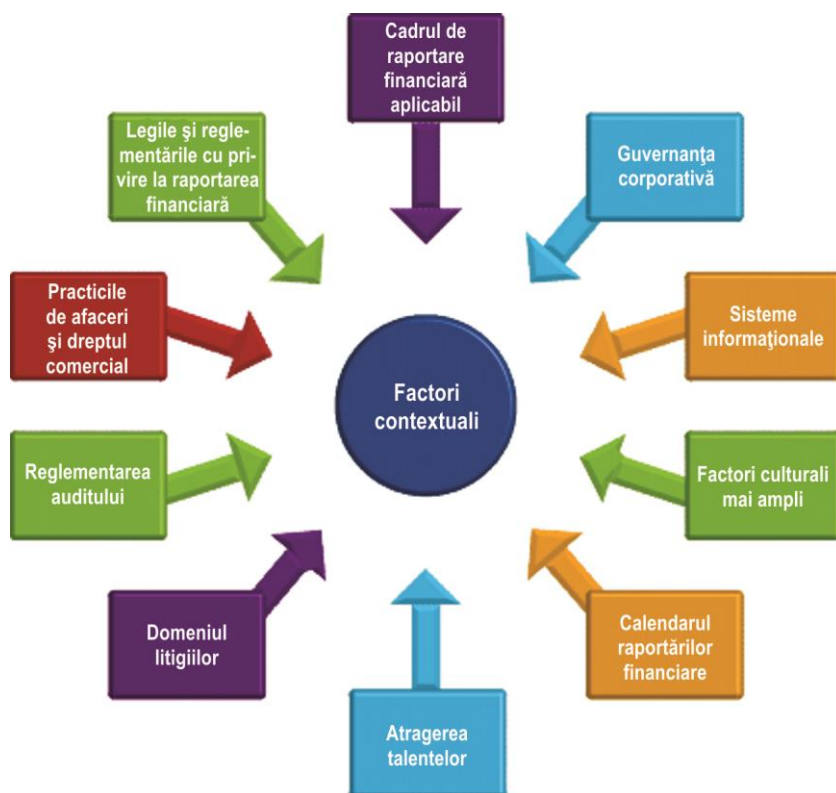
79. Inspecția externă a calității auditului are loc într-un număr din ce în ce mai mare de țări ca parte a structurilor independente de supraveghere a auditului. Organismele de reglementare a auditului prezintă de obicei rapoarte publice asupra activităților lor, în termeni generali, și aceasta poate da utilizatorilor o impresie generală asupra calității auditului. Unele organisme de supraveghere prezintă rapoarte publice cu privire la constatările lor referitoare la firmele de audit individuale și acestea vor oferi utilizatorilor informații mai specifice.

### 5. **Factori contextuali**

80. Mediul în care se desfășoară raportarea financiară și auditul variază în funcție de țară. În unele țări, practicile de afaceri pot fi relativ informale și dreptul comercial poate fi mai puțin dezvoltat. În astfel de țări, raportarea financiară externă poate fi limitată, iar așteptările utilizatorilor cu privire la aceasta pot fi reduse. Pe măsură ce o țară se dezvoltă și, mai precis, pe măsură ce companiile cresc ca dimensiune și au nevoie de finanțare de pe piețele de capital, mediul devine mai complex. Raportarea financiară devine mai importantă și așteptările utilizatorului cu privire la viteza și credibilitatea acesteia cresc în permanență. În consecință, legile, cerințele de raportare financiară și procesele de guvernare corporativă evoluează.

81. Colectiv, acești factori de mediu – sau factori contextuali – pot influența natura și calitatea raportării financiare și, în mod direct sau indirect, calitatea auditului. După caz, auditorii răspund la acești factori atunci când stabilesc cea mai bună modalitate de a obține probe de audit suficiente și adecvate.

82. Factorii contextuali includ:



### 5.1 **Practicile de afaceri și dreptul comercial**

83. Caracterul formal al modului în care se desfășoară afacerile va fi influențat de obiceiurile naționale și dreptul comercial. În unele medii naționale, de exemplu, entitățile pot fi obișnuite să încheie tranzacții cu alte părți în mod informal, bazându-se pe relații de încredere. Există medii în care partenerii comerciali implică în primul rând părți afiliate, precum entitățile deținute de rude ale conducerii sau entitățile controlate de stat.
84. Dreptul comercial va afecta gradul de formalitate cu care companiile încheie tranzacții. Mai precis, dreptul contractual determină când se stabilesc drepturi sau se creează obligații pe măsură ce tranzacțiile sunt finalizate. Acolo unde dreptul comercial este mai puțin dezvoltat, poate fi problematic pentru conducere să își impună dreptul de proprietate și să evalueze caracterul adecvat al provizioanelor pentru datorii.
85. În unele situații, termenii și condițiile tranzacțiilor pot fi vagi sau neregistrate și acordurile pot fi modificate pe cale verbală. În astfel de situații, responsabilitățile vor fi dificil de atribuit și eficacitatea sistemelor de control intern va fi redusă, creându-se oportunități pentru fraudă și corupție. În aceste circumstanțe, în lipsa unei documentații adecvate, persoanele responsabile cu guvernanta vor avea

dificultăți în înțelegerea fondului economic al tranzacțiilor și în determinarea măsurii în care acestea au fost contabilizate integral și în mod corespunzător.

86. Atitudinile cu privire la conformitatea fiscală variază, de asemenea. În unele medii, conducerea poate încerca să minimizeze datoriile fiscale prin măsuri precum amânarea emiterii de facturi chiar și atunci când obligațiile de executare au fost îndeplinite. În alte medii pot fi păstrate mai multe seturi de evidențe contabile – unul prezentând poziția „economică”, iar celălalt poziția „fiscală” – fapt ce poate crea confuzii. Astfel de circumstanțe pot genera situații complexe și presupun utilizarea unor rezerve pentru datoriile fiscale contingente, care sunt de regulă destul de greu de evaluat.

## 5.2 Legile și reglementările cu privire la raportarea financiară

87. Legile și reglementările cu privire la raportarea financiară sunt, de obicei, elaborate ca răspuns la responsabilitatea pe care companiile o au față de părțile interesate. În cazul companiilor cotate în care proprietarii și conducerea nu se află în proximitate, reglementările și prezentările de informații pentru raportarea financiară au rolul de a proteja interesele acționarilor care nu au acces la informațiile financiare interne. În schimb, în alte entități, amploarea reglementărilor și prezentărilor de informații pentru raportarea financiară poate fi setată la un nivel inferior, dat fiind faptul că părțile interesate pot fi implicate în conducerea companiei și, prin urmare, au acces la informațiile interne.
88. Pe lângă faptul că furnizează un cadru general pentru modul de desfășurare a afacerilor, legile și reglementările pot influența direct natura și amploarea informațiilor de raportare financiară furnizate grupurilor specifice de părți interesate, în special dacă sunt aplicate riguros. În aceste circumstanțe, legile și reglementările pot fi utile pentru:
- Definirea responsabilităților conducerii în legătură cu raportarea financiară,
  - Prevederea unor măsuri punitive care pot fi luate împotriva conducerii pentru raportarea financiară frauduloasă,
  - Încurajarea conformității cu cerințele de raportare financiară prin intermediul mecanismelor de supervizare și aplicare,
  - Impunerea unor obligații care să asigure cooperarea deplină a conducerii cu auditorii, inclusiv asigurarea accesului și a tuturor informațiilor necesare auditorilor și
  - Prevederea unor măsuri punitive împotriva conducerii pentru furnizarea către auditori a unor informații care pot induce în eroare.
89. Totuși, nici cele mai stricte legi și reglementări nu pot elimina complet atitudinile necorespunzătoare față de conformitate sau practicile de afaceri lipsite de etică. În consecință, cadrul legal și de reglementare poate influența în mod limitat comportamentul conducerii.



### 5.3 Cadrul de raportare financiară aplicabil

90. Cadrul de raportare financiară este un factor esențial în ce privește calitatea raportării financiare. Un cadru clar ajută conducerea la luarea deciziilor contabile și asigură consecvența în aplicare. Cu toate acestea, un cadru de raportare financiară prea complex poate îngreuna înțelegerea cerințelor de contabilitate de către conducere și modul în care persoanele responsabile cu guvernanta exercită o supraveghere eficace a procesului de raportare financiară.
91. Aceste dificultăți sunt exacerbate de modificările frecvente în materie de raportare financiară și cerințe de prezentare a informațiilor care pot, cel puțin pe termen scurt, crește posibilitatea apariției unor inconsecvențe mai mari în modul de aplicare a standardelor de către diferite entități.
92. Natura și complexitatea cadrului de raportare financiară pot influența, de asemenea, percepția asupra calității auditului. Pe de o parte, unii consideră că un cadru de raportare financiară care se bazează în mod excesiv pe principii permite conducerii prea multă libertate în contabilizarea tranzacțiilor în așa fel încât să corespundă obiectivelor sale, acestea devenind pentru auditor dificil de contestat. Pe de altă parte, alții sunt de părere că o prea mare atenție acordată regulilor încurajează o abordare strictă de conformitate față de raportarea financiară, ceea ce poate însemna că este dificil pentru auditori să se concentreze pe fondul tranzacțiilor și să testeze prezentarea fidelă a situațiilor financiare.
93. În ultimii ani, progresele în materie de raportare financiară s-au axat din ce în ce mai mult pe satisfacerea nevoilor utilizatorilor de informații financiare care sunt mai „relevante”, chiar dacă aceste informații pot fi mai subiective și mai puțin „credibile”. Aceasta a dus în special la o tendință de a opta pentru evaluări la valoarea justă și alte estimări, care pot implica o incertitudine de evaluare semnificativă. Prezentările referitoare la ipotezele de bază utilizate și incertitudinea de evaluare (de exemplu, analize ale sensibilității) reprezintă o parte integrantă a reprezentării fidele a acestor valori în situațiile financiare. Unele dintre aceste prezentări sunt însă de natură calitativă, precum strategiile de acoperire împotriva riscurilor și cele de gestionare a riscurilor. Ca rezultat, unii pun la îndoială măsura în care aceste informații financiare pot fi auditate, ele fiind mai greu de verificat în mod obiectiv decât elemente ale situațiilor financiare precum numerarul. Provocările în materie de audit includ următoarele:
- Asigurarea faptului că o parte corespunzătoare din timpul membrilor cu experiență ai echipei misiunii este alocată coordonării, supervizării și revizuirii activității de audit, în loc ca aceștia să petreacă exagerat de mult timp tratând aspecte contabile complexe.
  - Colectarea informațiilor necesare și realizarea raționamentelor corespunzătoare atunci când deciziile privind recunoașterea, evaluarea și prezentarea informațiilor se pot baza, în mare măsură, pe exercitarea de către conducere a raționamentului în aplicarea cerințelor de raportare financiară relevante, în special dacă acestea presupun ipoteze, probabilități, așteptări orientate spre viitor sau utilizarea unor modele complexe.

- Confirmarea intenției conducerii, în special în cazul în care conducerea nu s-a confruntat în trecut cu situații identice, atunci când cadrul de raportare financiară aplicabil permite tratamente contabile alternative în funcție de intențiile entității (de exemplu, dacă o investiție este deținută în vederea tranzacționării sau păstrată până la scadență).
- Verificarea valorilor juste ale instrumentelor financiare atunci când nu există o piață activă și evaluările se bazează pe date de intrare neobservabile. În astfel de circumstanțe, calculele valorii juste pot implica modele complexe și ipoteze bazate foarte mult pe raționament, adesea fiind necesare cunoștințe specializate.
- Cadrele de raportare financiară nu stabilesc, de obicei, cerințe și îndrumări privind obținerea de către conducere a unor probe adecvate care să sprijine raționamentele sale contabile și documentarea acestora.

94. Măsura în care sunt necesare estimări contabile care implică o incertitudine de evaluare semnificativă poate varia în funcție de sectorul de activitate în care entitatea își desfășoară activitatea și de mediul economic general:

- Unele companii au un ciclu de afaceri destul de scurt, iar bunurile sau serviciile sunt produse și vândute relativ repede. În aceste companii există o corelație destul de strânsă între profituri și numerar. În altele, ciclul de afaceri este mult mai lung și este nevoie de un grad mai mare de estimare.
- Unele companii, precum băncile, tranzacționează activ instrumente financiare, în timp ce altele le utilizează foarte rar.
- În perioadele economice nefavorabile pot fi necesare estimări ale valorilor realizabile și rezerve pentru depreciere. În aceste circumstanțe vor exista probabil și riscuri sporite privind continuitatea activității partenerilor comerciali, precum și a entității.

#### 5.4 Sistemele informaționale

95. Este nevoie de sisteme informaționale solide pentru a susține raportarea financiară de înaltă calitate. Unele jurisdicții au cerințe legale și standarde specifice cu privire la contabilitatea entității și alte sisteme și controale interne aferente. În multe jurisdicții acestea nu sunt însă prezente. Pot exista, de asemenea, legi sau reglementări specifice privind analizarea de către auditor a sistemelor informaționale, dar, chiar dacă nu există, natura și calitatea sistemelor informaționale ale entității vor afecta natura, plasarea în timp și amploarea probelor de audit obținute.

96. Activitatea desfășurată de entitățile mici este uneori mai puțin complexă, cu puține surse de venit și activități. În astfel de cazuri, sistemele contabile sunt de obicei simple și utilizează o tehnologie relativ mai puțin complicată, iar uneori controalele interne formale pot fi limitate.

97. Deși sistemele contabile de bază ale multor entități pot fi bine controlate și fiabile, cerințele de raportare financiară impun includerea tot mai multor

informații suplimentare, în special în cazul notelor la situațiile financiare. Adesea va fi necesar ca informațiile referitoare la aspecte precum valorile juste ale activelor și indicatorii-cheie de performanță nefinanciară să fie obținute printr-o activitate distinctă sau prin intermediul unor sisteme care, de regulă, nu fac parte din sistemul contabil. Se poate ca aceste informații să nu fie la fel de bine controlate ca informațiile din sistemele contabile, iar acest lucru poate afecta calitatea generală a raportării financiare.

98. Sistemele informaționale sunt de obicei computerizate. Deși sistemele computerizate procesează, de obicei, informațiile cu acuratețe, ele pot întâmpina deficiențe sistemice, probleme de securitate și probleme de continuitate. Structurile de guvernare corporativă eficiente vor impune adesea auditorilor interni să ofere persoanelor responsabile cu guvernarea sau conducerii, după caz, o asigurare cu privire la fiabilitatea sistemelor informaționale ale entității.
99. Importanța sistemelor informaționale se extinde dincolo de raportarea financiară, iar companiile depind din ce în ce mai mult de sisteme complexe și de tehnologia care stă la baza lor. De exemplu:
  - Mulți producători depind de procese automatizate pentru a-și gestiona procesele de producție în condiții de timp minim („just-in-time”).
  - Mulți comercianți cu amănuntul depind de sisteme automatizate pentru stocuri și distribuție.
  - Unii dintre comercianții cu amănuntul fac afaceri exclusiv online.
  - Majoritatea instituțiilor financiare și companiilor de telecomunicații și multe entități importante din sectorul public se bazează pe sisteme automatizate pentru derularea și procesarea unor volume mari de tranzacții cu viteză și acuratețe, deseori la scară globală.
100. O eroare a sistemelor automatizate în cadrul entităților dependente de IT poate avea drept rezultat costuri semnificative pentru companie și, în cazuri extreme, chiar falimentul.

## 5.5 Guvernanța corporativă

101. Fără a aduce atingere cerințelor detaliate ale cadrului de raportare financiară aplicabil, calitatea raportării financiare are la bază motivația conducerii pentru a prezenta informații financiare corecte și credibile și deținerea cunoștințelor și competențele relevante în acest sens.
102. Supravegherea conducerii de către persoanele responsabile cu guvernarea stabilește așteptările legate de comportament și oferă conducerii motivația pentru a-și îndeplini responsabilitățile. Practicile de guvernare corporativă solide pot avea un impact pozitiv asupra credibilității informațiilor financiare întocmite de o entitate.
103. Comitete de audit există în multe entități – în special în entitățile mari – și pot contribui la consolidarea guvernării corporative, în special atunci când membrii acestora sunt independenți de conducere și dețin un nivel corespunzător de

cunoștințe financiare. Diferențele privind fermitatea structurilor de guvernare corporativă pot influența abordarea față de audit, precum și interacțiunile cu membrii conducerii și persoanele responsabile cu guvernarea.

104. O guvernare eficientă este deopotrivă importantă pentru entitățile mici, cu toate că profilurile drepturilor de proprietate pot însemna că structurile de guvernare corporativă formale nu sunt la fel de relevante, iar comitetele de audit sunt mai rar întâlnite. În cazul multor entități mici este greu de făcut diferența între conducere și persoanele responsabile cu guvernarea; un proprietar-administrator va îndeplini ambele roluri.
105. Este posibil ca percepția utilizatorilor privind calitatea raportării financiare a unei entități să crească dacă aceștia cred despre comitetele de audit că sunt formate din membri care sunt independenți de conducere și dețin un nivel corespunzător de cunoștințe financiare. De asemenea, este probabil ca încrederea utilizatorilor să crească dacă li se aduc la cunoștință, poate sub forma unui raport anual, activitățile pe care comitetul de audit le-a desfășurat, principalele aspecte care au fost abordate și fundamentele concluziilor acestuia.
106. Ca parte a structurilor lor de guvernare și control intern, multe entități mai mari instituie o funcție de audit intern. Deși obiectivele și aria de aplicare ale unei funcții de audit intern variază foarte mult, acestea includ de obicei activități de asigurare și consultanță cu scopul de a evalua și îmbunătăți eficacitatea proceselor de guvernare, gestionare a riscurilor și control intern ale entității. Persoanele responsabile cu guvernarea pot răspunde de supravegherea funcției de audit intern și vor fi probabil interesate să se asigure că există o interacțiune corespunzătoare între activitatea auditorului extern și funcția de audit intern.
107. Atitudinea conducerii unei entități, de obicei a directorilor unei companii, față de auditul extern este de o importanță fundamentală. Unii pot considera auditul extern doar o necesitate ca urmare a reglementărilor, al cărei cost trebuie minimizat. Alții pot aprecia auditul ca pe un proces riguros care le oferă încrederea că informațiile financiare publicate sunt credibile și ocazia de a obține comentarii pertinente din partea unui observator independent în cunoștință de cauză cu privire la riscurile cu care se confruntă entitatea, mediul său de control și procesul său de raportare financiară. Persoanele responsabile cu guvernarea din cadrul unei entități pot avea o influență pozitivă asupra calității unui audit dacă dau dovadă de un interes activ față de activitatea auditorului și iau măsuri atunci când nu consideră că a fost asigurată o calitate corespunzătoare.
108. În entitățile mai mari, în special în companiile cotate, există adesea comitete de audit pentru a supraveghea relația dintre entitate și auditor. Aceasta poate include desemnarea auditorului, evaluarea independenței auditorului (inclusiv furnizarea altor servicii decât cele de audit) și aprobarea onorariilor de audit. Atât timp cât sunt motivate să maximizeze calitatea unui audit mai degrabă decât să minimizeze costurile, comitetele de audit oferă un mijloc de a facilita alocarea pentru audit a unor resurse suficiente și corespunzătoare.

109. Unele comitete de audit au, de asemenea, responsabilitatea de a examina calitatea auditului în mod direct și desfășoară această activitate ca parte a procesului de redenumire a auditorilor sau atunci când analizează onorariile de audit. Această activitate poate fi înlesnită dacă un comitet de audit dispune de un proces formal și de criterii formale pentru descrierea atributelor calității auditului. Examinarea calității auditului de către comitetul de audit va fi influențată de interacțiunile cu auditorul (a se vedea punctele 53-56) și, mai ales, de evaluarea scepticismului profesional aplicat.
110. Există de obicei o legătură între calitatea unui audit și calitatea și cantitatea resurselor utilizate în desfășurarea sa; aceasta va fi de regulă reflectată în onorariul de audit. Totuși, un onorariu de audit scăzut nu poate justifica niciodată nealocarea unor resurse corespunzătoare pentru audit și incapacitatea de a obține probe de audit suficiente și adecvate. Este importantă analizarea de către comitetele de audit a măsurii în care este alocat suficient timp pentru audit. Acest lucru se aplică mai ales atunci când onorariile de audit sunt negociate direct cu conducerea. Conducerea are adesea o influență majoră în determinarea onorariilor de audit și poate avea o perspectivă diferită asupra calității auditului față de cea a comitetului de audit.

## 5.6 Factori culturali mai amplii

111. Mentalitățile naționale ar putea afecta direct atitudinile și acțiunile tuturor părților interesate implicate în lanțul de distribuție a raportării financiare și indirect natura și amploarea cerințelor de contabilitate și ale legilor și reglementărilor aplicabile.
112. Aspectele culturale includ:
- Atitudinile față de autoritate – nivelul de inegalitate în cadrul diferitelor societăți („distanța față de putere”) variază și acest fapt poate afecta modul în care persoanele mai puțin experimentate interacționează cu persoanele cu mai multă experiență și viceversa.
  - Evitarea incertitudinii – modul în care indivizii tratează incertitudinea variază și acest fapt le poate afecta nevoia de organizare și reacția față de situațiile dezorganizate.
  - Comportamentul colectiv – măsura în care o societate se așteaptă ca persoanele să acționeze colectiv sau independent.
  - Transparența – valoarea stabilită de societate cu privire la ceea ce reprezintă echilibrul corect dintre transparență și confidențialitate.
113. Aceste aspecte culturale pot influența obiectivitatea și scepticismul profesional și modul în care indivizii lucrează împreună, fac raționamente și comunică unii cu alții.
114. Diferențele în ce privește practicile de afaceri și factorii culturali pot constitui provocări practice atât pentru entitățile multinaționale, cât și pentru auditorii lor. Conducerea grupului poate decide să ia măsuri specifice pentru a atenua efectele acestor provocări prin implementarea și menținerea unor controale eficace asupra

raportării financiare la nivelul grupului. Aceste acțiuni pot include, de exemplu:

- Politici și proceduri consecvente în toate țările în care operează grupul.
- Programe la nivelul grupului, precum coduri de conduită și programe de prevenire a fraudelor.
- Auditori interni care să evalueze acuratețea și exhaustivitatea informațiilor financiare primite de la componente.
- Monitorizarea la nivel central a operațiunilor componentelor și a rezultatelor financiare ale acestora.
- Vizite periodice din partea conducerii grupului în vederea întăririi relațiilor.
- Detașări de personal.

Înțelegerea diferențelor din practicile de afaceri și factorii culturali mai generali ajută auditorul grupului la planificarea și desfășurarea unui audit al grupului în jurisdicții diferite.

#### 5.6.1 *Atitudinile față de autoritate*

115. În unele culturi, puterea este distribuită între persoanele din cadrul unei ierarhii în mod diferențiat, ceea ce poate afecta comportamentul și comunicările. De exemplu, în unele culturi poate fi considerată o lipsă de respect din partea angajaților mai puțin experimentați să conteste opiniile persoanelor cu mai multă experiență. Respectul exagerat față de autoritate poate influența atât disponibilitatea contabililor mai puțin experimentați din entitate de a semnala probleme supervisorilor lor, cât și relațiile de muncă din cadrul echipei misiunii.
116. Auditul este un proces care presupune o echipă a misiunii care cooperează și comunică în mod clar cu nivelurile superioare, dar și cu cele inferioare din cadrul echipei. Acesta necesită, de asemenea, un spirit sceptic. În culturile în care puterea este distribuită diferențiat, poate fi dificil pentru auditorii mai puțin experimentați să îi conteste direct pe cei care dețin autoritatea. În astfel de situații, auditorii pot decide să extindă examinarea documentației mai degrabă decât să conteste direct conducerea prin intermediul interviurilor.

#### 5.6.2 *Evitarea incertitudinii*

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

### 5.6.3 *Comportamentul colectiv*

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

### 5.6.4 *Transparența*

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

## 5.7 **Reglementarea auditului**

121. Reglementarea presupune autorizarea firmelor și a persoanelor fizice pentru a desfășura audituri, desemnarea unor standarde, inspectarea calității auditurilor și implementarea unor acțiuni disciplinare în eventualitatea neconformității cu standardele și a eșecurilor în ce privește auditul. Aceste funcții sunt de obicei îndeplinite la nivel național de organisme de reglementare independente, organizații profesionale de contabilitate sau o combinație a celor două.
122. Legislația și standardele de etică și de audit reprezintă fundamentul multor aspecte privind reglementarea. În timp ce standardele de audit și de etică sunt prescrise la nivel național, din ce în ce mai multe standarde naționale au la bază standardele internaționale stabilite de IAASB și IESBA.
123. Cerințele standardelor de audit și ale altor standarde relevante sunt mai eficiente dacă sunt aplicate corect. Aceasta implică statutul legal al standardelor, inspectarea auditurilor, investigarea acuzațiilor referitoare la eșecurile în ce privește auditul și, după caz, impunerea unor măsuri disciplinare.
124. Inspectarea auditurilor este de obicei efectuată la nivel național de către o firmă de audit distinctă (o evaluare inter pares), o organizație profesională de contabilitate (căreia uneori această responsabilitate îi este delegată de către un organism de reglementare) sau de către organisme de reglementare a auditului independente. Legile și reglementările prevăd, din ce în ce mai mult, ca inspectarea auditurilor companiilor cotate și, uneori, ale altor entități de interes public să fie efectuată de către un organism de reglementare a auditului independent.
125. Inspecțiile de audit reprezintă un mecanism important de evaluare a conformității auditorilor cu standardele de audit și, în funcție de mandat, a altor aspecte privind calitatea auditului. Măsurile luate de firmele de audit pentru abordarea

deficiențelor identificate de inspectorii de audit pot conduce la îmbunătățirea calității auditului. Pe parcursul unei perioade de timp, constatările relevante în urma inspecțiilor de audit trebuie înregistrate și transmise autorităților de elaborare a standardelor.

126. Rezultatele inspecțiilor de audit sunt deseori publicate. Publicarea rezultatelor inspecțiilor de audit va duce la o mai bună cunoaștere a problemelor legate de calitatea auditului în rândul părților interesate.
127. Existența unor sisteme disciplinare eficiente oferă altor părți interesate încredere în calitatea auditului, reprezentând totodată pentru firmele de audit un stimulente pentru a se conforma cu standardele aplicabile. Sistemele disciplinare eficiente presupun existența unui mandat clar și a unor resurse suficiente pentru ca persoanele responsabile de investigație și disciplină să își poată desfășura activitatea.

### 5.8 Domeniul litigiilor

128. Pe lângă costurile directe suportate pentru desfășurarea unui audit, există posibilitatea ca firmei de audit să i se impună să plătească anumite compensații unei părți litigante pentru consecințele unui eșec în ce privește auditul. Riscul de litigiu și impactul acestuia asupra calității auditului variază în funcție de țară.
129. Unii consideră că riscul de litigiu va îmbunătăți calitatea auditului deoarece auditorul va fi nevoit să minimizeze posibilitatea unui eșec în ce privește auditul. Alții sunt de părere că riscul de litigiu va avea un efect negativ asupra calității auditului deoarece va duce la o mentalitate axată pe completarea unei „liste de verificare”, mai degrabă decât la deschiderea de a lua în calcul moduri inovative de abordare a riscului de audit, și că va descuraja persoanele talentate să se alăture profesiei de audit sau să rămână în cadrul acesteia.

### 5.9 Atragerea talentelor

130. Auditul este o activitate intelectuală solicitantă care necesită aplicarea unui bun raționament, un spirit iscoditor și un volum considerabil de cunoștințe economice, de raportare financiară și de audit. Deși profesia încearcă să înzestreze auditorii cu competențele necesare, eficacitatea acestui demers va fi inevitabil influențată de valoarea candidaților.
131. În multe țări, absolvenții de studii superioare reprezintă o sursă importantă de candidați și mulți dintre aceștia vor fi specializați în contabilitate și comerț. Acest fond poate asigura atât cunoștințele relevante, cât și atitudinile etice corespunzătoare.
132. Recrutarea în profesia de audit a unor angajați având calitatea corespunzătoare este esențială pentru calitatea auditului. Atractivitatea profesiei contabile trebuie comunicată potențialilor candidați cât mai devreme posibil. Cu toate acestea, atractivitatea profesiei de audit diferă în funcție de țară și va fi influențată de factori precum reputația și statutul profesiei, precum și de factori mai direcți, cum ar fi nivelurile de remunerare comparativă și percepțiile cu privire la efortul de



lucru probabil. Dacă există un deficit de potențiali candidați care să dețină educația corespunzătoare, poate fi dificil să se recruteze candidați având calitatea corespunzătoare.

#### 5.10 **Calendarul raportărilor financiare**

133. Perioada de timp în care trebuie finalizat auditul poate influența procesele de raportare financiară și modul în care conducerea și persoanele responsabile cu guvernanta aprobă situațiile financiare. Apariția în multe jurisdicții a regimurilor de raportare accelerată limitează, de asemenea, măsura în care auditorul poate efectua o activitate detaliată după finalul perioadei de raportare. Ca urmare, a devenit din ce în ce mai necesar ca auditorul să se bazeze pe sistemele de control intern și să efectueze proceduri de audit înainte de finalul perioadei.
134. Momentul întocmirii informațiilor financiare este, de asemenea, influențat de nevoia companiilor cotate de a publica estimările câștigurilor sau rezultatele preliminare într-o fază incipientă. În unele jurisdicții, auditorii trebuie să fie de acord cu publicarea acestor informații sau să efectueze activități specifice aferente. Avantajul acestui fapt este că auditorul va avea încredere în rezultatele financiare înainte ca informațiile să fie publicate, dar presupune o mai mare presiune din punctul de vedere al timpului.
135. Termenele de raportare pot fi mai puțin împovărătoare pentru auditurile entităților mici decât ale celor cotate, permițând astfel auditorilor să beneficieze de pe urma probelor obținute pe baza evenimentelor și tranzacțiilor ulterioare datei bilanțului. Mai mult, este o practică mai rar întâlnită ca entitățile mici să publice estimări ale câștigurilor înainte de finalizarea auditului. Totuși, nu este ceva neobișnuit ca entitățile mici să furnizeze băncilor și altor furnizori de capital situații financiare anuale, lunare sau trimestriale care nu au fost auditate.

## Anexa 1

### Complexitatea definirii calității auditului

1. Termenul „calitatea auditului” este utilizat frecvent în dezbaterile dintre părțile interesate, în comunicările organismelor de reglementare, autorităților de elaborare a standardelor, firmelor de audit și altor părți, precum și în cercetare și în elaborarea de politici. Calitatea auditului este un subiect complex și nu există o definiție sau o analiză aferentă care să fie universal recunoscută.
2. Scopul unui audit este de a crește gradul de încredere a utilizatorilor vizați în situațiile financiare. Acest scop poate fi atins dacă auditorii obțin probe de audit suficiente și adecvate pentru a exprima o opinie cu privire la măsura în care situațiile financiare sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil. Adesea, acea opinie se referă la măsura în care situațiile financiare „prezintă fidel, sub toate aspectele semnificative” sau oferă „o imagine fidelă” a poziției financiare a entității la finalul perioadei și a rezultatelor și fluxurilor sale de trezorerie aferente perioadei, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil.
3. În timp ce legislația națională și standardele de contabilitate prevăd criteriile de „prezentare fidelă”, multe aspecte ale procesului de raportare financiară și, prin urmare, auditul situațiilor financiare presupun exercitarea raționamentului.
4. Standardele de audit oferă o bază importantă în sprijinul calității auditului. În special, ISA-urile emise de IAASB descriu obiectivele<sup>1</sup> auditorului și stabilesc cerințe minime. Cu toate acestea, majoritatea cerințelor ISA-urilor fie prevăd un cadru pentru raționamentele efectuate într-un audit, fie necesită raționament pentru a fi aplicate corespunzător.
5. Auditul este așadar o disciplină care se bazează pe persoane competente care își utilizează experiența și aplică principiile integrității și obiectivității și scepticismul profesional pentru a putea efectua raționamente adecvate, sprijinite de faptele și circumstanțele misiunii. Calități precum perseverența și rigurozitatea sunt, de asemenea, importante pentru a garanta efectuarea modificărilor necesare în situațiile financiare sau, când aceste modificări nu sunt efectuate, pentru a garanta exprimarea unei opinii cu rezerve corespunzătoare în raportul auditorului.

---

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

În efectuarea unui audit al situațiilor financiare, obiectivele generale ale auditorului sunt:

- (a) Să obțină o asigurare rezonabilă cu privire la măsura în care situațiile financiare ca întreg sunt lipsite de denaturări semnificative, cauzate fie de fraudă, fie de eroare, astfel încât să poată exprima o opinie privind măsura în care situațiile financiare sunt întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil și
- (b) Să raporteze cu privire la situațiile financiare și să comunice după cum este prevăzut în ISA-uri, conform constatărilor auditorului.

6. În plus față de natura aspectelor din situațiile financiare de bază, care implică utilizarea raționamentului, există un număr de factori care fac problematice descrierea și evaluarea calității auditului, inclusiv faptul că:
- Existența sau lipsa denaturărilor semnificative în (din) cadrul situațiilor financiare auditate oferă doar o perspectivă parțială asupra calității auditului.
  - Auditurile variază și ceea ce se consideră a fi probe de audit suficiente și adecvate pentru a sprijini o opinie de audit implică, într-o anumită măsură, utilizarea raționamentului.
  - Perspectivele asupra calității auditului variază în rândul părților interesate.
  - Există o transparență limitată cu privire la activitatea efectuată și constatările auditului.

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

7. Dat fiind obiectivul unui audit, existența unor denaturări semnificative în cadrul situațiilor financiare, care nu au fost detectate pe parcursul auditului, poate indica un eșec în ce privește auditul. Cu toate acestea, absența unor denaturări semnificative din situațiile financiare nu poate să constituie, în sine, singura măsură a calității auditului, deoarece se poate să nu fi existat nicio denaturare semnificativă de detectat.
8. Chiar și existența unei denaturări semnificative nedetectate în situațiile financiare auditate poate să nu indice neapărat o calitate slabă a auditului, dat fiind faptul că auditurile sunt proiectate pentru a obține asigurări rezonabile, nu absolute, că situațiile financiare nu conțin denaturări semnificative. Diferența dintre asigurarea absolută și cea rezonabilă este relevantă în special atunci când denaturările rezultă din fraude care au fost ascunse prin fals, complicitate și interpretări în mod intenționat eronate.
9. Modelul de audit reflectă limitările inerente ale unui audit și are drept scop obținerea unei asigurări rezonabile, și nu absolute, ceea ce înseamnă că există posibilitatea unor denaturări semnificative nedetectate. Dacă ulterior sunt identificate denaturări semnificative care nu au fost detectate pe parcursul auditului, poate fi dificil de determinat dacă acestea nu au fost detectate ca urmare a modelului general de audit sau a unor deficiențe în calitatea auditului individual respectiv.
10. Conceptele de „probe de audit suficiente și adecvate” și „asigurare rezonabilă” sunt strâns legate. Niciunul dintre acestea nu poate fi definit cu precizie, dar ambele trebuie luate în considerare în contextul standardelor aplicabile și al practicilor stabilite.

*Auditurile variază și ceea ce se consideră a fi probe de audit suficiente și adecvate pentru a sprijini o opinie de audit se bazează, într-o anumită măsură, pe raționament*

11. Nu există două entități absolut identice și, prin urmare, activitatea de audit și raționamentele necesare vor varia corespunzător. Ceea ce se consideră „probe de audit suficiente și adecvate” ține așadar, într-o anumită măsură, de raționamentul profesional, reflectând dimensiunea, natura și complexitatea entității, sectorul de activitate și cadrul de reglementare asociat în care aceasta își desfășoară activitatea, precum și evaluarea de către auditor a riscurilor ca situațiile financiare întocmite de conducere să fie denaturate semnificativ.
12. Firmele de audit sunt, de regulă, entități cu scop lucrativ și de obicei există o legătură între rentabilitatea unei firme de audit și relația dintre onorariile de audit percepute și costurile implicate în a obține probe de audit suficiente și adecvate. Aceasta poate determina terțele părți să considere că, fără a aduce atingere aplicării standardelor de audit și cerințelor etice, pe termen scurt poate exista un stimulent ca firmele de audit să își limiteze activitatea efectuată, recunoscând, totodată, că pe termen lung calitatea susținută a auditului este necesară pentru a proteja reputația firmei de audit și pentru a evita acțiunile de reglementare sau juridice dăunătoare. De asemenea, în sectorul public, deși organismele de audit din sectorul public sunt entități fără scop lucrativ, constrângerile bugetare pot genera provocări suplimentare în ceea ce privește garantarea efectuării unui volum de activitate corespunzător.

*Perspectivile asupra calității auditului variază în rândul părților interesate*

13. Perspectivile asupra calității auditului variază în rândul părților interesate. Acest lucru nu este, în sine, surprinzător, deoarece măsura în care acestea sunt implicate în, și au acces direct la, informațiile relevante pentru un audit variază foarte mult; iar valoarea atribuită unui audit variază în rândul diferitelor părți interesate.
14. Părțile interesate din entitățile cotate nu au acces la comunicările de audit, cu excepția celor disponibile public. În schimb, părțile interesate din alte entități pot avea deseori acces direct la auditori și primesc atât comunicări oficiale, cât și neoficiale, ceea ce influențează direct perspectivele lor asupra calității auditului.
15. Unii utilizatori ai situațiilor financiare pot considera calitatea auditului drept maximizarea volumului probelor de audit obținute și a chestionării conducerii. Analizarea calității auditului exclusiv din această perspectivă ar sugera că nivelul calității unui audit crește cu cât sunt alocate mai multe resurse (atât în termeni cantitativi, cât și calitativi) pentru acesta.
16. Conducerea poate avea un interes în a se asigura de limitarea costurilor auditului, de finalizarea auditului cât mai repede posibil și de minimizarea perturbării operațiunilor în curs ale entității. Analizând calitatea auditului din această perspectivă, conducerea poate sugera minimizarea resurselor alocate pentru un audit.
17. Punerea în balanță a acestor perspective diferite sugerează că un audit de calitate presupune un audit eficace care să fie efectuat în mod eficient, în timp util și

contra unui onorariu rezonabil. Există, totuși, un grad de subiectivitate în ceea ce privește termenii „eficient”, „eficace”, „în timp util” și „rezonabil.” Persoanele responsabile cu guvernarea, inclusiv comitetele de audit, sunt deseori în măsură să analizeze aceste aspecte. Din acest motiv, în multe țări, comitetele de audit au responsabilități referitoare la analizarea calității auditului și aprobarea sau recomandarea spre aprobare a desemnării auditorului și a onorariilor de audit.

*Există o transparență limitată cu privire la activitatea de audit efectuată și constatările auditului*

18. Multe servicii sunt relativ transparente pentru cei pentru care sunt prestate, iar utilizatorii pot evalua direct calitatea lor. Totuși, multe părți interesate, inclusiv acționarii companiilor cotate sau finanțatorii oricăror companii, nu au de obicei cunoștințe detaliate referitoare la activitatea efectuată în cadrul auditului și la aspectele care au fost identificate și tratate. Prin urmare, de cele mai multe ori, utilizatorii rapoartelor financiare, care sunt externi entității în curs de auditare, nu pot evalua direct calitatea auditului.
19. În raportul auditorului ar putea fi furnizate informații despre activitatea și constatările acestuia. Totuși, multe rapoarte ale auditorilor sunt standardizate și, cu excepția circumstanțelor relativ neobișnuite în care opinia auditorului este modificată, de regulă nu sunt furnizate informații despre activitatea și constatările auditorului.
20. Utilizatorii au chestionat IAASB cu privire la măsura în care ar trebui furnizate mai multe informații în rapoartele auditorilor și IAASB a răspuns propunând modificări în structura, formularea și conținutul raportului de audit, inclusiv, pentru auditurile companiilor cotate, inserarea secțiunii Aspecte-cheie de audit. IAASB speră că modificările aduse raportului auditorului și, mai ales, includerea Aspectelor-cheie de audit vor furniza informații utile utilizatorilor situațiilor financiare, care îi vor ajuta să înțeleagă mai bine acele aspecte care, conform raționamentului profesional al auditorului, sunt de importanță majoră pentru audit.
21. IAASB speră că inițiativa sa cu privire la raportul auditorului va furniza utilizatorilor perspective cu privire la calitatea auditului, în special dacă există oportunitatea unor discuții ulterioare în acest sens cu auditorul sau comitetele de audit. Totuși, IAASB recunoaște că, în mod inevitabil, aceste informații suplimentare vor constitui doar o parte relativ mică din informațiile totale cunoscute de către auditor și care pot fi relevante pentru o mai bună apreciere a calității auditului.

**Anexa 2****Atributele calitative ale factorilor asociați datelor de intrare și procesului**

1. Această Anexă conține descrieri suplimentare ale atributelor calitative ale factorilor asociați datelor de intrare și procesului. Aceste atribute calitative se aplică la nivelul misiunii de audit, la nivelul firmei de audit și la nivel național (sau jurisdicțional).

**Factori asociați datelor de intrare****1.1 Valori, etică și atitudini – la nivelul misiunii****2. Atributele-cheie sunt:**

- Echipa misiunii recunoaște: că auditul este efectuat în interesul public general; și importanța conformității cu cerințele etice.
- Echipa misiunii dă dovadă de obiectivitate și integritate.
- Echipa misiunii este independentă.
- Echipa misiunii dă dovadă de competență profesională și atenția cuvenită.
- Echipa misiunii dă dovadă de scepticism profesional.

**1.1.1 *Echipa misiunii recunoaște: că auditul este efectuat în interesul public general; și importanța conformității cu cerințele etice***

3. Echipa misiunii își asumă angajamentul de a efectua auditul în interesul părților interesate ale entității și în interesul public general. Natura și amploarea interesului public pot varia în funcție de natura entității. Cu toate acestea, în cazul tuturor auditurilor, echipa misiunii trebuie să aibă o atitudine fermă și proactivă față de conducerea entității, să își exprime viguros opiniile și să cerceteze aspectele până când ajunge la concluziile corespunzătoare.

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

4. Principiul obiectivității impune auditorilor să nu-și compromită raționamentul profesional sau cel de afaceri din cauza subiectivismului, conflictelor de interese sau influenței nejustificate a altor părți.<sup>1</sup>
5. Nevoia ca în special auditorii să fie obiectivi se datorează faptului că multe dintre aspectele importante implicate în întocmirea situațiilor financiare presupun utilizarea raționamentului. Puține elemente incluse în situațiile financiare pot fi evaluate cu certitudine și multe implică estimări și, prin urmare, utilizarea raționamentului. Auditorii trebuie să fie obiectivi atunci când evaluează raționamentele conducerii pentru a reduce riscul ca situațiile financiare să fie

---

1 *Codul etic pentru profesioniștii contabili* al Consiliului pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili (Codul IESBA), punctul 120.1

denaturate semnificativ prin subiectivismul conducerii, fie intenționat, fie accidental.

6. Integritatea este o precondiție pentru toți cei care acționează în interesul public. Este esențial ca echipa misiunii să acționeze cu integritate, și să existe percepția că acționează astfel, ceea ce presupune nu doar onestitate, ci și o gamă largă de calități conexe, precum corectitudine, sinceritate și curaj.

### 1.1.3 *Echipa misiunii este independentă*

7. Independența este necesară pentru a proteja membrii individuali ai echipei misiunii sau firma de audit de influențe care pot compromite raționamentele profesionale și pentru a-i ajuta să acționeze cu integritate și să dea dovadă de obiectivitate și scepticism profesional. De asemenea, este necesar să se evite faptele și circumstanțele care sunt atât de importante încât ar fi probabil ca o terță parte rezonabilă și în cunoștință de cauză să concluzioneze că integritatea, obiectivitatea sau scepticismul profesional al firmei sau al unui membru al echipei misiunii a fost compromis(ă).

8. Amenințările la adresa independenței auditorului pot include:

- Existența unor interese financiare între auditor și entitatea auditată. Deținerea unui interes financiar într-un client de audit poate crea o amenințare de interes personal.
- Relații de afaceri între auditor și entitatea auditată. O relație de afaceri apropiată între firma de audit, ori un membru al echipei misiunii sau o rudă imediată și entitate poate crea amenințări de interes propriu sau de intimidare.
- Furnizarea de alte servicii decât cele de audit clienților de audit. Firmele de audit au furnizat, în mod tradițional, clienților lor de audit o gamă de alte servicii decât cele de audit care sunt consecvente cu competențele și cunoștințele lor. Furnizarea altor servicii decât cele de audit poate, totuși, genera amenințări la adresa independenței. Acestea sunt cel mai adesea amenințări de autorevizuire, de interes propriu și de reprezentare.
- Partenerii și angajații ar putea crede că remunerația lor și chiar carierele lor în cadrul firmei de audit depind de păstrarea unui client de audit, generând o amenințare de familiaritate sau de interes propriu.
- Situațiile în care un fost membru al echipei misiunii, sau un fost partener al firmei s-a alăturat entității auditate într-o poziție din care poate exercita o influență semnificativă asupra întocmirii registrelor contabile și a situațiilor financiare. Acestea sunt cel mai adesea amenințări de familiaritate, de interes propriu și de intimidare.

9. O amenințare de familiaritate poate fi cauzată, de asemenea, de utilizarea aceluiași personal cu experiență într-o misiune de audit pentru o perioadă de timp îndelungată. Totuși, cunoștințele anterioare acumulate cu privire la entitate și activitatea sa pot fi benefice pentru calitatea auditului, deoarece vor îmbunătăți

evaluarea de către auditor a riscurilor și răspunsul său la acestea. Acest lucru poate duce, de asemenea, la eficiență și la cele mai pertinente recomandări pentru îmbunătățirea anumitor sectoare ale operațiunilor economice ale unei entități.

10. Potențialele beneficii asupra calității auditului trebuie puse în balanță cu amenințările la adresa independenței auditorului care pot apărea ca urmare a cunoștințelor detaliate ale personalului cu experiență cu privire la entitate și activitatea sa, rezultate din implicarea acestuia în audit timp de mai mulți ani. Pentru a trata această amenințare, Codul IESBA prevede ca partenerii cheie de audit ai entităților de interes public să se schimbe (sau „să se rotească”) după șapte ani; cerințele etice sau cele legale din anumite țări impun o perioadă de rotație mai scurtă. Unii consideră că, pe lângă rotația partenerilor misiunii de audit, percepția referitoare la independența auditorului ar fi îmbunătățită dacă firma de audit în sine ar fi schimbată periodic. Alții consideră că menținerea aceleiași firme va ajuta auditorii să înțeleagă activitatea și sistemele entității, ducând la răspunsuri eficiente la riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare, precum și la eficiența auditului.
  11. Analizarea amenințărilor și a măsurilor de protecție atunci când se determină independența auditurilor din sectorul public este la fel de importantă ca în cazul auditurilor din sectorul privat. Unele dintre potențialele amenințări pot varia însă. De exemplu, este mai puțin probabil ca auditorii din sectorul public să aibă interese financiare directe în entitățile pe care le auditează.
  12. Auditorul este deseori văzut drept un consultant fiscal și un consultant de afaceri valoros pentru entitate și, de regulă, există comunicări directe frecvente cu conducerea superioară, permițându-i auditorului să fie bine informat cu privire la evoluția activităților. Aceasta îi oferă auditorului cunoștințe aprofundate atât cu privire la procesul de raportare financiară al clientului, cât și cu privire la sectorul său de activitate, dar poate fi considerată și o amenințare la adresa independenței.
- 1.1.4 *Echipele misiunii să dovedească competență profesională și atenția cuvenită*
13. Competența profesională și atenția cuvenită presupun ca toți membrii echipei misiunii:
    - Să își dezvolte și să își mențină cunoștințele și aptitudinile profesionale la un nivel adecvat,
    - Să acționeze cu atenție, rigurozitate și în timp util și
    - Să acționeze conștiincios, în conformitate cu standardele tehnice și profesionale aplicabile.
- 1.1.5 *Echipele misiunii să dovedească scepticism profesional*
14. Scepticismul profesional este o atitudine care presupune aplicarea unui spirit critic în contextul unei înțelegeri adecvate a entității, a activității sale comerciale și a mediului în care aceasta își desfășoară activitatea. Această înțelegere, alături de o experiență și cunoștințe economice mai generale, îi permite auditorului să evalueze riscurile de denaturare semnificativă din situațiile financiare ale unei



entități, să evalueze suficiența și gradul de adecvare ale probelor de audit și să poată formula concluziile corespunzătoare.

15. Scepticismul profesional este un aspect important al raționamentului auditorului cu privire la planificarea, efectuarea și evaluarea rezultatelor unui audit. Cu excepția cazului în care auditorii sunt pregătiți să conteste aserțiunile conducerii (inclusiv atunci când conducerea a utilizat un expert), ei nu vor împiedica tentativele de fraudă și nici nu vor putea concluziona cu certitudine dacă situațiile financiare ale unei entități sunt prezentate fidel în conformitate cu cadrul de raportare financiară.
16. Scepticismul profesional presupune ca toți membrii echipei misiunii:
  - Să dea dovadă de spirit critic și să fie dispuși să conteste aserțiunile conducerii,
  - Să evalueze critic informațiile și explicațiile obținute pe parcursul activității lor,
  - Să caute să înțeleagă motivațiile conducerii pentru posibila denaturare a situațiilor financiare,
  - Să rămână receptivi,
  - Să conteste raționamentele altor membri ai echipei misiunii,
  - Să dea dovadă de încredere atunci când contestă conducerea și să investigheze cu perseverență până când ajung la o concluzie și
  - Să acorde atenție probelor care sunt inconsecvente cu alte probe obținute sau pun sub semnul întrebării credibilitatea documentelor și răspunsurile la interviuri.

## 1.2 Valori, etică și atitudini – la nivelul firmei

17. Atributele-cheie sunt:
  - Există structuri de guvernare care instituie un „ton la vârf” adecvat și al căror obiectiv este protejarea independenței firmei.
  - Sunt promovate caracteristicile personale necesare prin evaluări și sisteme de recompensă care sprijină calitatea auditului.
  - Considerentele de natură financiară nu atrag acțiuni și decizii care afectează calitatea auditului.
  - Firma pune accentul pe importanța asigurării unor oportunități de dezvoltare profesională continuă pentru parteneri și angajați și a accesului la suport tehnic de înaltă calitate.
  - Firma promovează o cultură bazată pe consultări în ce privește problemele dificile.
  - Există sisteme bine puse la punct de luare a deciziilor cu privire la acceptarea clienților și continuarea relațiilor cu aceștia.

- 1.2.1 *Există structuri de guvernanză care instituie un „ton la vârf” adecvat și al căror obiectiv este protejarea independenței firmei*
18. Este important ca o firmă de audit să dispună de structuri de guvernanză interne robuste în vederea protejării aspectelor de interes public ale funcției de audit și pentru a evita ca interesele comerciale ale firmei să afecteze negativ calitatea auditului, de exemplu, prin promovarea necorespunzătoare a altor domenii de practică (precum fiscalitate, finanțe corporative și consultanță) în detrimentul calității auditului.
19. Conducerea firmei are un rol esențial în promovarea unei culturi care subliniază rolul auditului în ce privește interesul public și importanța calității auditului din această perspectivă, inclusiv în evitarea situațiilor care ar putea compromite obiectivitatea sau independența firmei. Comunicarea periodică a comportamentelor dorite creează un mediu adecvat în cadrul firmei de audit, care include încurajarea aderării la principiile ce stau la baza cerințelor de etică aplicabile auditorilor.
20. Practicienii individuali au control direct asupra culturii din firma lor și, în practicile mici și mijlocii (PMM-uri), un număr mic de parteneri pot avea o influență foarte directă asupra factorilor asociați datelor de intrare, cum ar fi structurile de guvernanză, consultarea și activitățile de monitorizare. În funcție de tonul instituit, aceasta ar putea constitui atât un punct forte, cât și un punct slab al mediului existent într-o firmă mică.
- 1.2.2 *Sunt promovate caracteristicile personale necesare prin sisteme de evaluare și recompensă care sprijină calitatea auditului*
21. Sistemele de evaluare și recompensă pot încuraja și dezvolta caracteristici și comportamente personale corespunzătoare, inclusiv integritatea, obiectivitatea, competența profesională și atenția cuvenită. Aceasta presupune înglobarea acestor caracteristici în criteriile de selecție în vederea recrutării, în procesele de avansare și remunerare și în programele de formare, prin utilizarea unor cadre de competență adecvate.
22. Cadrele de competență ar putea fi elaborate cel mai bine pornind de la domeniile de competență din IES-uri, ceea ce ar promova armonizarea cadrelor la nivelul firmelor de audit.
23. Firma își evaluează periodic partenerii și angajații în raport cu dezvoltarea competențelor în vederea sprijinirii calității auditului. În acest context, firmele de audit se asigură că partenerii și angajații nu vor fi penalizați dacă adoptă o poziție fermă pe probleme de audit, chiar dacă această poziție poate pune în pericol relația cu un client. Concluziile formulate sunt utilizate ca bază pentru deciziile de avansare și remunerare, precum și pentru alte acțiuni care pot fi întreprinse de firmele de audit atunci când performanța partenerilor sau a angajaților nu a îndeplinit standardele așteptate.

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

24. Considerentele de natură financiară, atât la nivelul firmei (precum obiectivele financiare pe care o firmă le stabilește pentru marja profitului de obținut din activitatea de audit și disponibilitatea de a investi în formare și sisteme de asistență aferente auditului), cât și la nivelul misiunii (precum relația dintre onorariul de audit și costul care stă la baza activității efectuate), nu ar trebui să împiedice desfășurarea unui audit robust care răspunde interesului public.

25. De asemenea, nu ar trebui să existe, în detrimentul calității auditului:

- Accent pe obținerea misiunilor de audit și păstrarea clienților de audit, în special contra unor onorarii nerealist de scăzute,
- Accent pe promovarea altor servicii decât cele de audit pentru entitățile pe care firma le auditează sau
- Reducerea costurilor (inclusiv prin reducerea numărului de parteneri și angajați) în firma de audit (de exemplu, pe timp de recesiune economică).

1.2.4 *Firma pune accentul pe importanța asigurării unor oportunități de dezvoltare profesională continuă pentru parteneri și angajați și a accesului la suport tehnic de înaltă calitate*

26. Procesul de audit necesită cunoașterea unui număr considerabil de domenii tehnice, printre care raportare financiară, standarde de etică și de audit și legi și reglementări corporative și fiscale. Este important ca firmele de audit să dispună de structuri de asistență tehnică menite să îi ajute pe partenerii și angajații individuali să fie la zi cu evoluțiile din aceste domenii și să le furnizeze sprijin în domeniile complexe.

27. Calitatea auditului poate fi îmbunătățită, de asemenea, dacă este dezvoltată o infrastructură informațională care îi permite firmei să susțină raționamentele de audit (de exemplu, prin crearea unor baze de date de afaceri, respectiv referitoare la sectorul de activitate), să urmărească și să trateze corespunzător aspectele privind independența, să planifice și să gestioneze în mod eficace rotația partenerilor în cadrul misiunilor de audit.

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

1.2.5 *Firma promovează o cultură bazată pe consultări în ce privește problemele dificile*

29. O cultură care încurajează consultarea este importantă pentru toate firmele de audit, inclusiv pentru practicienii individuali. Auditul necesită deseori luarea unor

decizii și efectuarea unor raționamente dificile. Angajații vor discuta aceste aspecte în cadrul echipei misiunii și cu partenerul misiunii de audit. Partenerii misiunii de audit discută deciziile și raționamentele dificile cu alți parteneri sau cu specialiștii tehnici și cântăresc atent sfaturile primite. Pentru ca acest proces să funcționeze în mod eficace, este important să existe o cultură care încurajează consultarea și în care cei implicați au suficient timp disponibil pentru a trata adecvat problemele pe măsură ce apar.

30. Atunci când resursele interne pot fi limitate, pot fi disponibile resurse tehnice externe prin intermediul organizațiilor lor profesionale de contabilitate, al relațiilor de colaborare cu alte firme sau al organizațiilor terțe care dispun de resursele potrivite.

1.2.6 *Există sisteme bine puse la punct de luare a deciziilor cu privire la acceptarea clienților și continuarea relațiilor cu aceștia*

31. Înainte de acceptarea unei misiuni de audit, și ulterior anual, este important ca firmele de audit să analizeze dacă au competența, capacitatea și resursele necesare pentru a efectua misiunea. Acest lucru se referă la măsura în care firma se poate conforma cerințelor de etică relevante.

32. Deși auditorii trebuie să își exercite scepticismul profesional, auditul presupune, de asemenea, un grad de încredere în conducere. O conducere lipsită de integritate, prin definiție, nu prezintă credibilitate. Sistemele eficiente de acceptare a clientului și de continuare a relațiilor cu acesta evaluează, așadar, dacă există informații care sugerează o lipsă de integritate din partea conducerii în așa măsură încât nu ar fi posibilă efectuarea unui audit de calitate. Prin urmare, deținerea unui sistem riguros de acceptare a clientului și de continuare a relațiilor cu acesta este importantă pentru a ajuta o firmă de audit să evite misiunile cu riscuri mari de fraudă sau acte ilegale și, în consecință, să își mențină reputația în ceea ce privește furnizarea unor audituri de calitate.

1.3 **Valori, etică și atitudini – la nivel național**

33. Atributele-cheie sunt:

- Sunt promulgate cerințe etice ce clarifică atât principiile etice fundamentale, cât și cerințele specifice aplicabile.
- Organismele de reglementare, autoritățile naționale de elaborare a standardelor și organizațiile profesionale de contabilitate joacă un rol activ în asigurarea faptului că principiile etice sunt înțelese și cerințele sunt aplicate consecvent.
- Informațiile relevante referitoare la deciziile de acceptare a clienților sunt diseminate între firmele de audit.

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

34. Cerințele etice pot fi impuse prin legi ori reglementări sau pot fi mandatate prin intermediul organizațiilor profesionale de contabilitate. IFAC impune organisme-

lor sale membre să ia măsuri în vederea adoptării și implementării Codului IESBA în jurisdicțiile lor și să ajute la implementarea sa, în funcție de responsabilitățile organismelor membre pe plan național. În unele țări, Codul IESBA este completat de cerințe naționale suplimentare, firmele de audit și entitățile de audit din sectorul public având opțiunea de a impune partenerilor și angajaților lor cerințe mai stricte.

35. Cerințele etice nu pot trata toate situațiile posibile. Prin urmare, auditorii trebuie să cunoască atât cerințele, cât și principiile fundamentale care stau la baza lor pentru a înțelege modul în care acestea trebuie puse în practică. Înțelegerea modului în care aceste principii trebuie aplicate poate fi dezvoltată prin comunicări interne în cadrul firmei de audit, prin îndrumare sau formare la locul de muncă și prin observarea modului în care acționează angajații cu mai multă experiență.
36. Codul IESBA stabilește și impune auditorilor să se conformeze cu următoarele principii fundamentale de etică profesională:<sup>2</sup>
- Integritate – să fie direcți și onești în toate relațiile profesionale și de afaceri. Integritatea implică, de asemenea, corectitudine și bună credință.<sup>3</sup>
  - Obiectivitate – să nu permită subiectivismului, conflictelor de interese sau influenței nejustificate exercitate de alte părți să prevaleze asupra raționamentului profesional sau de afaceri.
  - Competență profesională și atenție cuvenită – să își mențină cunoștințele și aptitudinile profesionale la nivelul necesar pentru a se asigura că un client sau un angajator primește servicii profesionale competente bazate pe ultimele evoluții din practică, legislație și tehnică și să acționeze cu diligență și în conformitate cu standardele tehnice și profesionale aplicabile.
  - Confidențialitate – să respecte confidențialitatea informațiilor dobândite ca urmare a relațiilor profesionale și de afaceri și, prin urmare, să nu divulge astfel de informații către terțe părți fără o autorizare specifică și adecvată, cu excepția cazului în care există un drept sau o obligație legal(ă) sau profesional(ă) de a dezvălui aceste informații, și nici să nu folosească aceste informații în avantajul personal sau al unor terțe părți.
  - Conduită profesională – să respecte legile și reglementările relevante și să evite orice acțiune care discreditează profesia.
37. Mai mult, Codul IESBA cuprinde cerințe suplimentare privind independența auditorului și descrie abordarea pe care auditorii trebuie să o adopte, inclusiv:
- Identificarea amenințărilor la adresa independenței,
  - Evaluarea importanței amenințărilor identificate și
  - Aplicarea măsurilor de protecție, după caz, pentru eliminarea amenințărilor sau reducerea lor până la un nivel acceptabil.

2 Codul IESBA, punctul 100.5

3 Codul IESBA, Secțiunea 110.1

38. Codul IESBA prevede că atunci când auditorii apreciază că nu sunt disponibile sau nu pot fi aplicate măsuri de protecție adecvate pentru a elimina sau a reduce amenințările până la un nivel acceptabil, profesionistul contabil trebuie să elimine circumstanța sau relația care generează amenințările ori să refuze sau să înceteze misiunea de audit<sup>4</sup>. În unele situații, Codul IESBA recunoaște faptul că amenințarea generată poate fi atât de importantă încât nicio măsură de protecție nu ar putea să o reducă până la un nivel acceptabil; și, în consecință, auditorului i se interzice desfășurarea auditului.
- 1.3.2 *Organismele de reglementare, autoritățile naționale de elaborare a standardelor și organizațiile profesionale de contabilitate joacă un rol activ în asigurarea faptului că principiile etice sunt înțelese și cerințele sunt aplicate consecvent*
39. Aplicarea consecventă a cerințelor etice și a principiilor care stau la baza lor este facilitată prin îndrumare, formare și activități de asistență furnizate de către organismele de reglementare, autoritățile naționale de elaborare a standardelor, organizațiile profesionale de contabilitate și alții. Acestea pot include emiterea de materiale de îndrumare precum răspunsuri la întrebările cel mai des întâlnite, precum și organizarea de prezentări și ateliere.
- 1.3.3 *Informațiile relevante referitoare la deciziile de acceptare a clienților sunt diseminate între firmele de audit*
40. Firmele de audit individuale vor lua decizii cu privire la acceptarea unui client de audit nou sau la continuarea relației cu unul existent. Firmele pot alege să nu continue relația cu un client de audit dacă au îngrijorări cu privire la practicile sale de raportare financiară sau la integritatea conducerii. În astfel de circumstanțe, este important ca celelalte firme de audit care sunt invitate la licitația pentru audit să fie la curent cu aceste informații.
- 1.4 **Cunoștințe, aptitudini, experiență și timp alocat – la nivelul misiunii**
41. Atributele-cheie sunt:
- Partenerii și angajații dispun de competențele necesare.
  - Partenerii și angajații înțeleg activitatea entității.
  - Partenerii și angajații realizează raționamente rezonabile.
  - Partenerul misiunii de audit este implicat activ în evaluarea riscului, planificarea, supervizarea și revizuirea activității desfășurate.
  - Angajații care efectuează activități de audit detaliate „la fața locului” dețin suficientă experiență, activitatea lor este coordonată, supervizată și revizuită corespunzător și există un grad rezonabil de continuitate a angajaților.
  - Partenerii și angajații dispun de suficient timp pentru desfășurarea auditului în mod eficace.

---

4 Codul IESBA, punctul 290.7. Organismele de audit din sectorul public nu au de obicei posibilitatea de a se retrage dintr-o misiune de audit.

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

#### 1.4.1 Partenerii și angajații dispun de competențele necesare

42. Deși nu se poate aștepta ca toți membrii echipei să aibă același nivel de cunoștințe și experiență, partenerul misiunii de audit are responsabilitatea de a se asigura că echipa dispune, în mod colectiv, de competențele necesare și că specialiștii sau experții externi sunt suficient de implicați pentru a face față circumstanțelor misiunii. De exemplu, poate fi nevoie de competențe în ceea ce privește aspecte precum:
- Evaluarea instrumentelor financiare complexe, a terenurilor și clădirilor, a imobilizărilor necorporale, a activelor dobândite și datoriilor asumate în urma combinărilor de întreprinderi și a activelor care ar putea fi depreciate.
  - Calcularea actuarială a datoriilor asociate contractelor de asigurare sau planurilor de beneficii ale angajaților.
  - Estimarea rezervelor de petrol și gaz.
  - Evaluarea datoriilor de mediu și a costurilor de decontaminare a terenului.
  - Interpretarea contractelor, legilor și reglementărilor.
  - Analiza aspectelor de conformitate fiscală complexe sau neobișnuite.
  - Sistemele informaționale ale entității, în special dacă entitatea este considerată a fi dependentă de tehnologia informației.
43. Competențele pot fi obținute fie din cadrul firmei de audit, fie din surse externe. Dacă sunt implicați specialiști sau experți, este important, la fel ca în cazul celorlalți membri ai echipei misiunii, ca activitatea lor să fie coordonată, supervizată și revizuită corespunzător.
44. Dezvoltarea corespunzătoare a cunoștințelor și aptitudinilor profesionale începe cu dezvoltarea profesională inițială a candidatului la titlul de profesionist contabil.<sup>5</sup> Apoi, specializarea suplimentară a profesionistului contabil în vederea desfășurării rolului de auditor este realizată prin dezvoltarea profesională continuă și experiența suplimentară în activitatea de audit. Dezvoltarea profesională continuă a competenței profesionale și învățarea pe tot parcursul vieții sunt esențiale dacă auditorii doresc să continue să răspundă așteptărilor clienților lor și publicului.<sup>6</sup>

5 Domeniile de competență și obiectivele educaționale pentru profesionistul contabil aspirant sunt prevăzute în IES 2, *Dezvoltarea profesională inițială – competențe tehnice*; IES 3, *Dezvoltarea profesională inițială – aptitudini profesionale*; și IES 4, *Dezvoltarea profesională inițială – valori, etică și atitudini profesionale*, în timp ce domeniile de competență și obiectivele educaționale pentru partenerul de misiune sunt prevăzute în IES 8, *Dezvoltarea profesională a partenerilor de misiune responsabili pentru auditurile situațiilor financiare*.

6 IAESB lucrează la revizuirea IES 8. Este probabil ca acesta să recunoască necesitatea îmbunătățirii permanente a competenței auditorului identificând mai întâi obiectivele educaționale și apoi prevăzând dezvoltarea profesională continuă în domeniile de competență necesare pentru partenerii de misiune care sunt responsabili pentru auditurile situațiilor financiare.

#### 1.4.2 *Partenerii și angajații înțeleg activitatea entității*

45. O bună înțelegere a entității, a activității sale și a sectorului său de activitate reprezintă cheia pentru ca auditorul să poată evalua riscurile de denaturare semnificativă din situațiile financiare astfel încât să poată orienta corespunzător procedurile de audit și analiza rezultatelor acestora. Aceasta este, de asemenea, necesară pentru exercitarea scepticismului profesional și pentru capacitatea de a realiza raționamente de audit corespunzătoare.
46. Cunoașterea sectorului de activitate, inclusiv cunoașterea reglementărilor și aspectelor contabile relevante, poate fi deosebit de importantă pentru clienții din sectorul serviciilor financiare, de exemplu. Totuși, este important ca domeniile de cunoștințe să nu fie atât de limitate încât să împiedice auditorul să perceapă problemele mai ample. Auditorii pot dobândi cunoștințe comerciale generale prin desfășurarea altor activități decât cele de audit și prin expunerea la clienți diferiți din sectoare de activitate diferite. Acest lucru permite auditorilor să se detașeze de caracteristicile activității unei anumite entități și să reflecteze la cunoștințele lor mai generale în materie de probleme de afaceri, riscuri și sisteme de control.
47. Auditurile entităților mici sunt deseori efectuate la fața locului de personal cu experiență care a lucrat timp de mulți ani cu entitatea. Deși acest personal are de obicei cunoștințe detaliate despre activitatea comercială a entității, pot exista amenințări la adresa obiectivității sale și a scepticismului său profesional.

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

48. Auditorii își folosesc experiența și principiile de integritate, obiectivitate și scepticism profesional pentru a realiza raționamente profesionale rezonabile care sunt susținute de faptele și circumstanțele misiunii.
49. Realizarea unor raționamente rezonabile poate presupune parteneri și angajați care:
- Identifică problema,
  - Pun în aplicare cunoștințe de afaceri, de contabilitate și raportare financiară și de tehnologie a informației,
  - Analizează subiectul și examinează diferite perspective,
  - Evaluează alternativele în contextul faptelor și circumstanțelor relevante,
  - Analizează dacă a fost urmat un proces adecvat în formularea unei concluzii și dacă există probe de audit suficiente și adecvate pentru a sprijini acea concluzie,
  - Se consultă, dacă este cazul și
  - Documentează concluzia și argumentele pentru aceasta.



- 1.4.4 *Partenerul misiunii de audit este implicat activ în evaluarea riscului, planificarea, supervizarea și revizuirea activității desfășurate*
50. Dat fiind faptul că partenerii de misiune răspund de auditurile pe care le desfășoară, este important ca aceștia să fie direct implicați în planificarea auditului, evaluarea probelor obținute și formularea concluziilor finale.
51. Deși o mare parte din activitatea de audit detaliată poate fi delegată angajaților cu mai puțină experiență, accesibilitatea partenerilor misiunii de audit le permite acestora să furnizeze informații prompte pe măsură ce auditul avansează.
52. Unii consideră că ar trebui prevăzută pentru toate entitățile prezentarea numelui partenerului de misiune în raportul de audit, deoarece i-ar atribui partenerului de misiune un simț de răspundere individuală mai mare, mai ales având în vedere că această persoană poartă responsabilitatea finală pentru derularea auditului. În multe jurisdicții această cerință există deja, de regulă fiind prevăzută necesitatea unei semnături personale. Alții sunt de părere că o astfel de cerință nu ar avea niciun impact asupra simțului de răspundere al unui partener de misiune. Posibilele dificultăți cauzate de o asemenea cerință includ percepția reducerii responsabilității firmei și o potențială răspundere legală mai mare pentru partenerul de misiune în anumite jurisdicții.
- 1.4.5 *Angajații care efectuează activități de audit detaliate „la fața locului” dețin suficientă experiență, activitatea lor este coordonată, supervizată și revizuită corespunzător și există un grad rezonabil de continuitate a angajaților*
53. Structura multor firme de audit, în special a firmelor de audit mai mari, este ierarhică – deseori descrisă drept o „structură de tip piramidă” –, iar stabilirea multor echipe de misiune pentru misiunile individuale reflectă această structură. Prin urmare, o mare parte din activitatea de audit detaliată „la fața locului” va fi probabil efectuată de angajați care sunt relativ lipsiți de experiență; mulți dintre aceștia ar putea fi încă în curs de obținere a unei calificări contabile. Cu toate acestea, în general este nevoie de experiență pentru ca angajații să poată realiza raționamente profesionale rezonabile.
54. Mai mult decât atât, desemnarea aceluiași angajați în cadrul unui audit, în fiecare an, îi poate ajuta pe aceștia să înțeleagă activitatea și sistemele entității, fapt deseori considerat pozitiv de către conducere și persoanele responsabile cu guvernarea. Unii cred că acest lucru poate duce la răspunsuri eficiente la riscurile de denaturare semnificativă din situațiile financiare, precum și la eficiența auditului. Totuși, implicarea prelungită poate avea drept rezultat o lipsă de scepticism profesional și amenințări la adresa independenței auditorului.
55. În multe țări, organismele de audit din sectorul public trebuie să se încadreze în limite fixe în privința cheltuielilor cu resursele umane. Pot exista, de asemenea, reglementări care afectează recrutarea angajaților și salariile care pot fi oferite. Aceasta poate însemna că este problematic pentru unele organisme de audit să recruteze și să păstreze un număr suficient de angajați de înaltă calitate care să asigure calitatea auditului în mod consecvent.

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

56. Partenerii și angajații au deseori și alte responsabilități în afară de auditarea unei singure entități, iar auditurile pot fi desfășurate pe fondul unor calendare foarte aglomerate. Planificarea este importantă, atât la nivelul unei misiuni individuale de audit, cât și la nivelul firmei de audit, pentru a se asigura că sunt disponibile resurse adecvate pentru a obține probe de audit suficiente și adecvate și pentru a se interacționa în mod corespunzător cu conducerea și cu persoanele responsabile cu guvernanta.
57. Firmele de audit sunt de regulă entități cu scop lucrativ, iar rentabilitatea unei firme de audit este influențată de relația dintre onorariile de audit percepute și costurile implicate în obținerea de probe de audit suficiente și adecvate. Partenerii misiunii de audit răspund de regulă, în cadrul firmelor lor de audit, de rentabilitatea financiară a auditurilor pe care le efectuează și, dacă onorariile de audit sunt restricționate de conducere, acest fapt poate pune presiune pe echipa misiunii pentru a modifica natura și plasarea în timp a procedurilor de audit și pentru a reduce testarea. Aceasta, la rândul său, poate amenința calitatea auditului.<sup>7</sup>

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

58. Este important ca partenerul misiunii de audit să poată fi ușor de contactat de conducerea superioară și de persoanele responsabile cu guvernanta. Comunicarea periodică îi permite partenerului misiunii de audit să fie bine informat cu privire la evoluțiile din activitatea entității, precum și să abordeze la timp problemele cu privire la misiunea de audit.

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

#### 59. Atributele-cheie sunt:

- Partenerii și angajații dispun de suficient timp pentru a trata chestiunile dificile pe măsură ce acestea apar.
- Echipele misiunii sunt structurate corespunzător.
- Partenerii și angajații cu mai multă experiență oferă angajaților cu mai puțină experiență evaluări prompte și o instruire sau o formare „la locul de muncă” adecvate.
- Partenerii de audit și angajații specializați pe audit beneficiază de suficientă formare pe probleme de audit, contabilitate și, după caz, privind aspecte aferente sectoarelor de activitate specializate.

---

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

1.5.1 *Partenerii și angajații dispun de suficient timp pentru a trata chestiunile dificile pe măsură ce acestea apar*

60. Partenerii și angajații cu experiență sunt adesea implicați în mai multe misiuni de audit ale căror calendare de raportare sunt adesea similare. Aceasta poate duce la perioade de activitate aglomerate. Partenerii și angajații cu experiență efectuează adesea alte servicii decât cele de audit pentru clienți sau alte activități în cadrul firmei de audit. Este important ca firmele să anticipeze, pe cât posibil, și să gestioneze posibilele conflicte legate de timp atunci când alocă responsabilitățile. Conducerea firmei monitorizează proactiv volumul de activitate pentru a reduce riscul ca o povară inacceptabilă să fie pusă pe umerii partenerilor sau angajaților individuali.

1.5.2 *Echipele misiunii sunt structurate corespunzător*

61. Alocarea resurselor umane ține cont de riscuri. Există pericolul ca cei mai competenți parteneri și angajați să fie alocați celor mai prestigioși clienți de mari dimensiuni ai firmei și, în consecință, să nu fie disponibili să auditeze alți clienți, în cazul cărora riscurile ca situațiile financiare să fie denaturate semnificativ pot fi mai mari.

62. Alocarea corespunzătoare a resurselor ajută echipele misiunii să dispună de competențele și timpul necesare pentru a desfășura audituri specifice. Aceasta presupune alocarea unor parteneri și angajați care au atât cunoștințe adecvate cu privire la sectorul de activitate al clientului și cadrul său de raportare financiară aplicabil, cât și suficient timp pentru a putea efectua audituri de calitate.

63. Alocarea resurselor presupune ca firma să adune informații cu privire la:

- Cunoștințe, aptitudini și experiență,
- Timpul necesar estimat și
- Perioadele de serviciu – pentru a facilita conformitatea cu cerințele etice, de exemplu, în ceea ce privește rotația partenerilor de audit.

64. Auditurile entităților mici nu sunt obligatorii în unele țări. Aceasta poate însemna că în aceste țări este problematic pentru PMM-urile care au doar un număr redus de clienți de audit să își păstreze partenerii și angajații cu experiență și cunoștințe de audit relevante.

1.5.3 *Partenerii și angajații cu mai multă experiență oferă angajaților cu mai puțină experiență evaluări prompte și o instruire sau o formare „la locul de muncă” adecvate*

65. Procesul de evaluare a performanțelor din cadrul unei firme de audit este un aspect important în ce privește dezvoltarea capacității unui individ. Deși este dificil de evaluat, calitatea auditului poate fi îmbunătățită dacă este abordată, în mod expres, în evaluarea atât a performanțelor partenerilor, cât și ale angajaților. Aceasta poate fi utilizată pentru promovarea exercitării unui raționament de audit corect, inclusiv a consultării pe probleme dificile.

66. Este util să se facă o distincție între asigurarea unei evaluări periodice a performanțelor angajaților și oferirea de instruire și formare la locul de muncă. Deși evaluările pot fi utilizate în vederea identificării unei aptitudini sau competențe importante care necesită îmbunătățiri, instruirea sau formarea la locul de muncă poate fi utilizată pentru a ajuta un individ să își dezvolte acea aptitudine sau competență. Instruirea și formarea la locul de muncă pot fi deosebit de importante pentru dezvoltarea unor caracteristici personale fundamentale ca integritatea, obiectivitatea, rigurozitatea, scepticismul profesional și perseverența, precum și pentru a-i ajuta pe angajații cu mai puțină experiență să trateze aspectele de audit cu care nu sunt familiarizați.
67. Asigurarea unei instruiți eficiente presupune aptitudini, experiență și cunoștințe suplimentare, iar firmele de audit nu dispun de un număr nelimitat de persoane cu competențele corespunzătoare. Timpul acelor persoane ar putea fi deja rezervat. Este important ca firmele să își stimuleze angajații mai experimentați să aloce timpul necesar îndeplinirii în mod eficiente a acestui rol important de pregătire a angajaților și, ca parte a procesului de evaluare a activității, să îi evalueze în ceea ce privește îndeplinirea acestei sarcini.
- 1.5.4 *Partenerii de audit și angajații specializați pe audit beneficiază de suficientă formare pe probleme de audit, contabilitate și, după caz, privind aspecte aferente sectoarelor de activitate specializate*
68. Profesia încearcă să înzestreze auditorii cu competențele necesare prin dezvoltarea profesională inițială (DPI), care cuprinde formarea în ce privește aptitudinile și valorile tehnice și profesionale, etica și atitudinile și experiența practică, și cerințe privind dezvoltarea profesională continuă (DPC).
69. Firmele asigură în general formarea în ce privește aspectele tehnice ale auditului și cerințele aferente metodologiilor de audit proprii. Firmele furnizează, de asemenea, experiența practică esențială prin includerea stagiilor în echipele misiunii care desfășoară activități de audit.<sup>8</sup> Combinarea dobândirii de cunoștințe despre aspectele tehnice ale auditului cu cea a experienței practice este importantă deoarece pregătirea formală este doar o parte a procesului prin care auditorii își dezvoltă aptitudinile și experiența.
70. Organizațiile profesionale de contabilitate care sunt membre ale IFAC au cerințe referitoare la DPC, iar programele de dezvoltare utilizate de către firme sunt menite să consolideze competențele profesioniștilor din domeniul auditului. Aceste programe tratează deseori o gamă largă de domenii relevante pentru activitatea entității ca întreg, precum managementul proiectelor, tehnologia informației și aptitudinile de comunicare. Este important ca firmele să acorde timp, resurse și importanță suficiente formării pe probleme de audit și contabilitate, inclusiv, după caz, pe probleme aferente sectoarelor de activitate specializate, astfel încât să asigure aptitudinile tehnice necesare sprijinirii calității auditului.

---

<sup>8</sup> IES 8, punctele 54 și 59, stabilește cerințe privind experiența practică pentru profesioniștii din domeniul auditului.

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

71. Atributele-cheie sunt:

- Există proceduri bine puse la punct pentru autorizarea firmelor de audit/auditorilor individuali.
- Cerințele de educație sunt clar definite și se dispune de resursele necesare pentru o formare eficientă.
- Există angajamente privind informarea auditorilor cu privire la chestiunile curente și furnizarea acestora de formare profesională în ceea ce privește noile cerințe de contabilitate, audit sau reglementare.
- Poziția propice a profesiei de audit îi permite acestuia să atragă și să păstreze în rândul său persoane care dispun de calitățile corespunzătoare.

1.6.1 *Există proceduri bine puse la punct pentru autorizarea firmelor de audit/auditorilor individuali*

72. Auditul este o activitate de interes public care trebuie să fie efectuată de persoane calificate corespunzător și care lucrează într-un mediu adecvat. Pentru atingerea acestui obiectiv, vor exista de obicei proceduri naționale de autorizare a firmelor de audit sau a auditorilor individuali pentru desfășurarea auditurilor. Adesea, o autoritate competentă va ține un registru al firmelor și persoanelor fizice autorizate. Autoritățile vor avea adesea competența de a retrage autorizarea în circumstanțe clar definite.

1.6.2 *Cerințele de educație sunt clar definite și se dispune de resursele necesare pentru o formare eficientă*

73. Criteriile pentru obținerea autorizării vor presupune, de regulă, cerințe de educație atât pentru DPI, cât și pentru DPC. Calitatea auditului va fi facilitată dacă cerințele de educație sunt clar definite și se alocă suficiente resurse pentru asigurarea unei formări eficiente.

74. Aptitudinile profesionale descrise în IES-uri subliniază competențele necesare pentru a sprijini calitatea auditului. Aceste competențe se dezvoltă printr-o combinație între formarea teoretică și experiența practică și prin instruirea din cadrul firmelor de audit. IES-urile sunt concepute pentru organismele membre IFAC (care pot fi responsabile pentru formarea teoretică), dar nu se aplică direct firmelor de audit (care asigură experiența practică și instruirea). Ar putea fi în sprijinul calității auditului ca atât organizațiile de formare, cât și firmele de audit să utilizeze același cadru de competențe.

1.6.3 *Există angajamente privind informarea auditorilor cu privire la chestiunile curente și furnizarea acestora de formare profesională în ceea ce privește noile cerințe de contabilitate, audit sau reglementare*

75. Pe lângă formarea aferentă DPI a unui auditor, existența într-o țară a unor angajamente corespunzătoare cu privire la DPC este un factor important care contribuie la calitatea auditului. DPC trebuie furnizată pentru ca auditorii mai

experimentați să continue să își dezvolte aptitudinile și cunoștințele despre audit și să rămână informați despre modificările cerințelor contabile și de reglementare.

76. DPC este deosebit de importantă atunci când apar modificări majore ale cerințelor referitoare la raportarea financiară și audit. Aceasta constituie o oportunitate pentru a-i pune la curent pe auditori cu privire la noile cerințe tehnice, de a le explica obiectivele acestor modificări și de a facilita înțelegerea acestora astfel încât noile cerințe să fie implementate într-un mod eficace din punct de vedere al costurilor.
- 1.6.4 *Poziția propice a profesiei de audit îi permite acesteia să atragă și să păstreze în rândul său persoane care dispun de calitățile corespunzătoare*
77. Competențele partenerilor și angajaților specializați pe audit sunt un factor decisiv care stă la baza calității auditului. Deși formarea este importantă, unele dintre calitățile necesare sunt, până la un anumit punct, inerente unei persoane. Prin urmare, este important ca persoanele cu calitățile corespunzătoare să fie atrase de o carieră în profesia de audit.
78. Este probabil să existe mai mulți factori care vor influența persoanele atrase de o carieră în profesia de audit, inclusiv:
- Statutul profesiei de audit pe plan național,
  - Percepțiile cu privire la oportunitățile privind cariera și stimulentele salariale,
  - Natura activității, inclusiv rolul său în raport cu interesul public și
  - Calitatea formării oferite.
79. Aceiași factori vor influența probabil deciziile individuale de a rămâne în profesia de audit și de a urma o carieră îndelungată în audit. În unele țări, mulți profesioniști contabili tind să părăsească firmele de audit și să opteze pentru locuri de muncă în cadrul unor întreprinderi. Deși acest lucru poate avea un impact benefic asupra raportării financiare, el poate limita numărul de angajați cu experiență disponibili pentru firmele de audit și poate pune în pericol calitatea auditului.
80. Statutul profesiei de audit pe plan național poate influența, de asemenea, respectul de care se bucură auditorii și, prin urmare, eficacitatea funcției de audit. În mediile în care profesia de audit nu se bucură de respectul convenit sau nu dispune de autoritatea adecvată, auditorii se vor afla într-o poziție inferioară față de conducere. În astfel de circumstanțe, vor fi mai scăzute șansele ca auditorii să interogheze conducerea pe marginea unor aspecte semnificative sau să își susțină cu fermitate punctul de vedere în privința unor aspecte de audit semnificative. Dimpotrivă, acolo unde profesia este deosebit de apreciată sau îi este conferită autoritatea corespunzătoare prin mecanisme relevante, va fi mai ușor pentru auditori să își demonstreze scepticismul profesional și să desfășoare misiuni de audit bine puse la punct.

**Factori asociați procesului****1.7 Procesul de audit și procedurile de control al calității – la nivelul misiunii**

81. Atributele-cheie sunt:

- Echipa misiunii se conformează cu standardele de audit, legile și reglementările relevante și procedurile de control al calității din cadrul firmei de audit.
- Echipa misiunii utilizează corespunzător tehnologia informației.
- Există o interacțiune eficientă cu celelalte părți implicate în audit.
- Există aranjamente corespunzătoare cu conducerea în vederea realizării unui proces de audit eficient și eficient.

1.7.1 *Echipa misiunii se conformează cu standardele de audit, legile și reglementările relevante și procedurile de control al calității din cadrul firmei de audit*

82. Standardele de audit au un rol fundamental în consolidarea calității auditului și a încrederii utilizatorilor în audit. ISA-urile au rolul de a sprijini auditorul în obținerea unei asigurări rezonabile și îi impun acestuia să își exercite raționamentul profesional și să își păstreze scepticismul profesional pe parcursul planificării și desfășurării auditului și, printre altele:

- Să identifice și să evalueze riscurile de denaturare semnificativă, cauzată fie de fraudă, fie de eroare, pe baza înțelegerii entității și a mediului său, inclusiv a controlului intern al entității,
- Să obțină probe de audit suficiente și adecvate privind măsura în care există denaturări semnificative, prin elaborarea și implementarea unor răspunsuri adecvate la acele riscuri și
- Să își formeze o opinie cu privire la situațiile financiare în baza concluziilor trase din probele de audit obținute.

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

84. Auditorilor li se impune adesea prin legile sau reglementările naționale să se conformeze cu standardele de audit. Totuși, standardele de audit nu definesc toate aspectele procesului de audit, iar firmele de audit au de regulă metodologii care conțin specificații suplimentare. Chiar și în interiorul structurii create de standardele de audit și de metodologiile firmei, există flexibilitate pentru echipa misiunii în ceea ce privește activitatea de audit specifică ce urmează a fi efectuată, modul în care aceasta se derulează în practică și natura și plasarea în

timp a interacțiunilor cu conducerea. Modul în care activitatea este efectuată în practică poate fi un factor important atât în ce privește eficiența, cât și eficacitatea.

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

85. Utilizarea și complexitatea în creștere ale sistemelor informaționale computerizate oferă auditorilor oportunitatea de a colecta probe de audit mai eficiente și totodată mai eficiente; de exemplu, prin utilizarea tehnicilor de audit asistate de calculator, inclusiv interogarea fișierelor și utilizarea datelor de testare. Avantajul acestor tehnici este că prin intermediul lor se poate obține o acoperire mai mare a tranzacțiilor și a controalelor. Totuși, utilizarea acestor tehnici presupune uneori implicarea unor specialiști, ceea ce poate însemna consum de timp, în special în primul an în care sunt contractate serviciile acestora.
86. Platformele de tehnologie a informației din cadrul firmelor de audit influențează modul în care auditorii desfășoară un audit și înregistrează activitatea desfășurată. Din ce în ce mai des sunt puse la dispoziție programe informatice de audit care să asiste echipele misiunii în aplicarea metodologiei firmei. Deși acest lucru poate duce la eficiență și îmbunătățirea proceselor de control al calității, utilizarea lor poate genera riscuri pentru calitatea auditului, precum:
- Riscul de a acorda o importanță exagerată conformității cu programele informatice de audit ale firmei de audit în loc de a încuraja analizarea caracteristicilor unice ale entității auditate și
  - Riscul ca noii angajați să petreacă prea mult timp învățând cum să utilizeze programele informatice de audit ale firmei în loc să înțeleagă conceptele de audit.
87. Deși existența unor parteneri și angajați cu experiență care revizuiesc activitatea de audit de la distanță ar putea reduce oportunitățile de îndrumare și formare la locul de muncă, aceasta are posibile beneficii precum:
- Posibilitatea unei revizuirii mai eficiente a activității de audit în cazul în care membrii echipei misiunii lucrează în locații diferite sau pe fusuri orare diferite și
  - Furnizarea unor mijloace mai eficiente de realizare a unor revizuirii suplimentare ale activității de audit, după ce au fost efectuate revizuirile inițiale.
88. Tehnologia informației influențează, de asemenea, modul în care comunică auditorii, atât în cadrul echipelor misiunii, cât și cu conducerea și persoanele responsabile cu guvernanta. De exemplu, e-mailul și alte instrumente de automatizare a serviciilor profesionale sunt utilizate din ce în ce mai des. În timp ce e-mailul duce în general la creșterea accesibilității, mai ales la nivel internațional, acesta poate avea unele limitări. Mai precis, există mai puține șanse de a obține probe de audit utile în urma comunicărilor purtate prin e-mail decât în urma unor interacțiuni mai fructuoase prin intermediul unei discuții deschise mai complete cu conducerea. De asemenea, în funcție de circumstanțe, e-mailurile pot



permite conducerii să furnizeze mai ușor răspunsuri incorecte sau incomplete la întrebările auditorului sau să fie mai puțin deschisă în ceea ce privește furnizarea informațiilor în cazul în care are motive să acționeze astfel.

### 1.7.3 *Există o interacțiune eficace cu celelalte părți implicate în audit*

89. Majoritatea entităților mari vor avea divizii, filiale, asocieri în participație sau entități în care s-a investit, contabilizate prin metoda punerii în echivalență (componente), una sau mai multe componente fiind auditate frecvent de alte echipe ale misiunii decât echipa misiunii la nivelul grupului. Dacă nu există o interacțiune eficace între echipa misiunii la nivelul grupului și auditorii componentelor, există riscul ca echipa misiunii la nivelul grupului să nu poată obține probe de audit suficiente și adecvate pentru fundamentarea opiniei de audit la nivelul grupului. Comunicarea clară și în timp util a cerințelor echipei misiunii la nivelul grupului formează baza unei comunicări reciproce eficace între echipa misiunii la nivelul grupului și auditorul componente.<sup>9</sup>
90. Alte părți implicate în audit ar putea include specialiști și experți (de exemplu, specialiști în IT) sau, în contextul grupului, auditorii componentelor. Atunci când alte părți sunt implicate în audit, este important ca:
- Echipa misiunii să comunice clar cu acestea cu privire la activitatea ce urmează a fi efectuată,
  - Celelalte părți implicate să comunice clar constatările în urma activității efectuate și
  - Echipa misiunii să determine dacă activitatea efectuată corespunde obiectivului său și să reacționeze corespunzător la constatări.
91. Multe entități mari vor avea o funcție de audit intern. Existența unei interacțiuni eficace între auditorii interni și cei externi este probabil să fie importantă atât pentru eficiența, cât și pentru eficacitatea auditului. De exemplu, este probabil ca funcția de audit intern să fi obținut informații despre operațiunile și riscurile de afaceri ale entității care se vor dovedi valoroase pentru înțelegerea de către auditor a entității și a evaluărilor riscurilor sau a altor aspecte de audit.
92. Conducerea grupului se așteaptă, de obicei, ca auditorul grupului să coordoneze în mod eficient activitatea desfășurată în legătură cu componentele. Unii sunt de părere că acest lucru poate fi facilitat dacă auditurile componentelor sunt desfășurate de aceeași firmă de audit sau de firme din cadrul aceleiași rețele sau asociații de audit. Acoperirea geografică a firmei și, prin urmare, capacitatea sa de a furniza o acoperire de audit pentru filiale și alte componente ale grupului poate fi deci importantă. Alții consideră că implicarea mai multor firme de audit diferite în auditul unui grup oferă posibilitatea examinării mai multor opinii cu privire la riscurile entității și a răspunsurilor de audit adecvate.

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

1.7.4 *Există aranjamente corespunzătoare cu conducerea în vederea realizării unui proces de audit eficient și eficace*

93. Conducerea poate avea un interes în a se asigura că auditul este finalizat cât mai repede posibil și că perturbarea operațiunilor în curs ale entității este minimizată. Eficiența și eficacitatea procesului de audit pot fi sporite prin:

- O planificare riguroasă, inclusiv, după caz, convenirea împreună cu conducerea asupra nevoilor informaționale și calendarului auditorului,
- Un dialog prompt cu conducerea în vederea rezolvării problemelor identificate pe parcursul auditului,
- Depunerea de eforturi în vederea respectării calendarelor și a termenelor de raportare convenite și
- Evitarea, pe cât posibil, a interviurii conducerii pe același subiect de către membri diferiți ai echipei misiunii.

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

94. Atributele-cheie sunt:

- Metodologia de audit este adaptată la evoluțiile din standardele profesionale și la constatările în urma revizuirilor interne ale controlului calității și a inspecțiilor externe.
- Metodologia de audit încurajează membrii individuali ai echipelor să dea dovadă de scepticism profesional și să își exercite raționamentul profesional în mod corespunzător.
- Metodologia prevede o supraveghere și o revizuire eficace ale activității de audit.
- Metodologia prevede o documentație de audit adecvată.
- Sunt instituite proceduri riguroase de control al calității, iar calitatea auditului este monitorizată și sunt luate măsurile corelative corespunzătoare.
- Dacă este cazul, sunt efectuate revizuri eficace ale controlului calității misiunii (RCCM-uri).

1.8.1 *Metodologia de audit este adaptată la evoluțiile din standardele profesionale și la constatările în urma revizuirilor interne ale controlului calității și a inspecțiilor externe*

95. Este important ca metodologia de audit a firmei de audit să nu stagneze, ci să evolueze odată cu modificările standardelor profesionale și ale mediului de afaceri și ca metodologia și instrumentele de audit ale firmei să fie îmbunătățite permanent și în timp util, pentru a răspunde constatărilor în urma revizuirilor interne și inspecțiilor de reglementare.

96. Pentru a-și demonstra angajamentul față de îmbunătățirea continuă, firmele de audit pot desfășura o analiză utilă a cauzelor primare, ca răspuns la constatările

inspecțiilor interne și externe, pentru a identifica orice probleme sistemice și pentru a răspunde adecvat luând măsuri în vederea îmbunătățirii metodologiilor și proceselor lor.

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

97. Majoritatea firmelor de audit utilizează metodologii pentru a sprijini angajații în realizarea unui audit eficient și eficace și pentru procesele de control al calității. Aceste metodologii presupun uneori utilizarea unui program informatic de audit care stă la baza deciziilor și generează documente de lucru electronice care pot fi vizualizate din alte locații aflate la distanță.

98. Aceste metodologii pot reprezenta un mecanism eficace de realizare a unei conformități consecvente cu standardele de audit și de verificare a măsurii în care au fost urmate toate etapele necesare din procesul de audit. Metodologiile facilitează, de asemenea, documentarea și, dacă sunt în format electronic, schimbul rapid de informații, inclusiv cu specialiștii aflați la distanță.

99. Totuși, există un risc ca volumul prea mare de norme din cadrul metodologiilor de audit să aibă implicații negative pentru alte elemente ale calității auditului. Metodologiile cu un volum mare de norme pot fi rezultatul amenințării cu litigii sau al unor abordări orientate spre conformitatea cu reglementările și inspecțiile de audit. Exemplele de riscuri pentru calitatea auditului includ:

- Dacă se pune prea mult accentul pe conformitatea cu o metodologie având un volum mare de norme, există riscul să nu se acorde suficientă atenție adaptării de către angajații cu experiență a procedurilor de audit specificate la circumstanțele date și analizării măsurii în care trebuie efectuate proceduri suplimentare.
- Un accent excesiv pe procesul de audit poate distrage atenția de la partenerii și angajații de audit cu experiență care realizează raționamente importante.
- Reducerea excesivă a libertății de acțiune a angajaților poate afecta negativ motivația acestora și îi poate determina să nu urmeze o carieră în audit.
- Posibila distanțare atât a partenerilor, cât și a angajaților față de compania auditată.

1.8.3 *Metodologia prevede o supraveghere și o revizuire eficace ale activității de audit*

100. O mare parte din activitatea de audit detaliată poate fi efectuată de angajați care au relativ mai puțină experiență. În astfel de circumstanțe, este esențial ca activitatea, indiferent că este efectuată „la fața locului” sau în altă parte, inclusiv că este externalizată, să fie supervizată și revizuită de angajați, un manager și parteneri cu experiență.

101. Unele metodologii moderne oferă oportunitatea unei revizuirii electronice, de la distanță, a documentelor de lucru, ceea ce poate permite ca problemele de audit să fie diseminate și analizate eficient, în special când sunt implicate țări diferite și

fusuri orare diferite. Totuși, este posibil ca revizuirile de la distanță să nu constituie totdeauna o modalitate eficace: de a evalua dacă angajații au desfășurat auditul cu conștiinciozitate și au demonstrat un nivel corespunzător de scepticism profesional; și de a dezvolta aptitudinile și competențele angajaților mai puțin experimentați.

#### 1.8.4 Metodologia prevede o documentație de audit adecvată

102. Documentația de audit îndeplinește mai multe roluri, printre care:

- Sprijină echipa misiunii în planificarea și efectuarea auditului.
- Ajută membrii echipei misiunii responsabili pentru supervizare în coordonarea și supervizarea activității de audit.
- Permite echipei misiunii să răspundă pentru propria activitate.
- Ține evidența aspectelor de importanță permanentă pentru auditurile viitoare.
- Permite efectuarea unor revizuri ale controlului calității și inspecții în interiorul firmei, precum și a unor inspecții externe în conformitate cu cerințele legale, de reglementare și alte cerințe aplicabile.

103. Documentarea argumentelor aferente raționamentelor de audit semnificative poate crește rigurozitatea și, prin urmare, calitatea aceluia raționament. Este probabil ca procesul de documentare a problemelor și a modului în care au fost rezolvate să crească rigurozitatea procesului de reflecție a auditorului și validitatea concluziilor formulate.

#### 1.8.5 Sunt instituite proceduri riguroase de control al calității, iar calitatea auditului este monitorizată și sunt luate măsurile corelative corespunzătoare

104. Trebuie instituite proceduri de control al calității pentru a furniza firmei de audit asigurarea că:

- Firma se conformează cu standardele profesionale și cerințele legale și de reglementare aplicabile și
- Rapoartele emise de către firmă sau de către partenerii de misiune sunt adecvate în circumstanțele date.<sup>10</sup>

105. Procedurile de control al calității vor include monitorizarea și luarea de măsuri de remediere, dacă este cazul. Auditul presupune conformitatea cu standardele și cu politicile și procedurile interne ale firmei. Acesta presupune, de asemenea, decizii și raționamente dificile exercitate de angajați cu diferite niveluri de experiență, uneori sub presiunea timpului.

106. Monitorizarea calității auditului în cadrul unei firme de audit este un aspect important al identificării riscurilor și oportunităților emergente și al asigurării

---

10 IAASB a emis ISQC 1, care stabilește acele activități pentru care firmele trebuie să elaboreze politici și proceduri și, prin urmare, să îndeplinească acest obiectiv.

faptului că standardele sunt respectate și că partenerii și angajații își desfășoară corespunzător activitatea.

107. Unele firme de audit activează pe plan internațional printr-o rețea de firme. Firmele din rețea împărtășesc deseori metodologii și politici și proceduri de control al calității și de monitorizare comune. Unele rețele împărtășesc, de asemenea, îndrumări referitoare la valori, etică și atitudini și au programe pentru dezvoltarea cunoștințelor și a experienței partenerilor și angajaților.
108. Pe lângă procesele interne de monitorizare a calității auditului, auditurile pot face obiectul revizuirii externe. Rezultatele acestor revizuiți (inclusiv ale inspecțiilor efectuate de organisme de reglementare a auditului independente) furnizează un feedback important care duce la acțiuni ce contribuie la creșterea calității auditului.
109. Pe lângă tratarea oricăror deficiențe care au fost identificate în auditurile individuale, este important ca firmele de audit să ia măsurile corespunzătoare prin care să trateze problemele de ordin sistemic relevate de activitățile de monitorizare interne și externe.

#### 1.8.6 *Dacă este cazul, sunt efectuate revizuiți eficiente ale controlului calității misiunii (RCCM-uri)*

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

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

112. Atributele-cheie sunt:
  - Sunt promulgate standarde de audit și alte standarde care clarifică obiectivele de bază, precum și cerințele specifice aplicabile.
  - Organismele responsabile pentru inspecțiile de audit externe analizează atributele relevante ale calității auditului, atât în cadrul firmelor de audit, cât și la nivelul misiunilor de audit individuale.
  - Există sisteme eficiente pentru investigarea acuzațiilor referitoare la eșecurile în ce privește auditul și luarea de măsuri disciplinare atunci când este cazul.

- 1.9.1 *Sunt promulgate standarde de audit și alte standarde care clarifică obiectivele de bază, precum și cerințele specifice aplicabile*
113. Cerințele de audit și alte cerințe pot fi impuse prin legi sau reglementări ori pot fi mandatate prin intermediul organizațiilor profesionale de contabilitate de la nivel național. Este important ca aceste cerințe să fie de înaltă calitate și să prezinte clar obiectivele de bază. ISA-urile, așa cum sunt emise de IAASB, conțin obiective, cerințe și materiale privind aplicarea și alte materiale explicative.
114. IESBA stabilește standarde de etică de înaltă calitate pentru profesioniștii contabili prin elaborarea unui Cod etic pentru profesioniștii contabili robust și adecvat la nivel internațional. IAESB dezvoltă și îmbunătățește educația profesională contabilă – înglobând competența tehnică, precum și aptitudinile, valorile, etica și atitudinile profesionale ale profesioniștilor contabili – prin promulgarea Standardelor Internaționale de Educație (IES-uri). Aceste standarde sunt adoptate la scară largă la nivel național.
115. Este important ca standardele să fie revizuite ca răspuns la feedbackul primit cu privire la utilizarea și implementarea lor. Cu toate acestea, este important ca autoritățile de elaborare a standardelor să fie conștiente de impactul pe care revizuirea periodică a standardelor îl poate avea asupra formării auditorilor și a nevoilor legate de implementare, aferente utilizării standardelor. IFAC impune organismelor sale membre să ia măsuri în vederea adoptării și implementării ISA-urilor, a Codului etic pentru profesioniștii contabili și a IES-urilor în jurisdicțiile lor și să ajute la implementarea acestora, în funcție de responsabilitățile organismelor membre pe plan național. În unele țări, ISA-urile sunt modificate pentru a reflecta cerințele naționale sau sunt completate de cerințe naționale suplimentare.
- 1.9.2 *Organismele responsabile pentru inspecțiile de audit externe analizează atributele relevante ale calității auditului, atât în cadrul firmelor de audit, cât și la nivelul misiunilor de audit individuale*
116. Inspecțiile de audit externe oferă o oportunitate pentru evaluarea conformității auditorilor cu standardele de audit și, în funcție de mandat, a altor aspecte privind calitatea auditului. Măsurile luate de firmele de audit pentru a trata constatările identificate de inspectorii de audit pot duce la îmbunătățirea eficacității auditului și, dacă rezultatele inspecțiilor de audit sunt făcute publice, vor duce la o mai bună cunoaștere a aspectelor legate de calitatea auditului în rândul părților interesate. De-a lungul unei perioade de timp, constatările inspecțiilor de audit externe trebuie analizate și trebuie trimis un feedback către autoritățile de elaborare a standardelor.
- 1.9.3 *Există sisteme eficiente pentru investigarea acuzațiilor referitoare la eșecurile în ce privește auditul și luarea de măsuri disciplinare atunci când este cazul*
117. Investigațiile și acțiunile disciplinare pot fi derulate de către organizațiile profesionale de contabilitate. Totuși, ca în cazul inspecției de audit, în cazul companiilor cotate și al altor entități de interes public, acestea sunt din ce în ce mai des efectuate de organisme de reglementare a auditului independente.

118. Eșecurile în ce privește auditul pot fi dificil de definit, în special deoarece o mare parte a auditului presupune exercitarea raționamentului, iar criteriile din legi și reglementări sunt uneori vagi și dificil de pus în aplicare. Eficacitatea activităților disciplinare este sporită atunci când sunt stabilite criterii clare referitoare la ceea ce reprezintă un eșec în ce privește auditul.
119. Autoritățile trebuie să dispună, de asemenea, de o gamă de sancțiuni pe care să le poată aplica, inclusiv autoritatea de a retrage autorizația firmelor de audit sau a auditorilor individuali în circumstanțe prestabilite. Deși aceste măsuri pot fi adecvate în cazuri extreme, procesul de reglementare este îmbunătățit atunci când sunt, de asemenea, disponibile sancțiuni proporționale în cazul unor chestiuni mai puțin grave. Acestea pot include amenzi și formare suplimentară obligatorie.

# CADRUL INTERNAȚIONAL PENTRU MISIUNILE DE ASIGURARE

## CUPRINS

---

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

---



## Introducere

1. Prezentul Cadru este emis cu scopul exclusiv de a facilita înțelegerea elementelor și a obiectivelor unei misiuni de asigurare, precum și a misiunilor cărora li se aplică Standardele Internaționale de Audit (ISA-urile), Standardele Internaționale privind Misiunile de Revizuire (ISRE-urile) și Standardele Internaționale privind Misiunile de Asigurare (ISAE-urile) (denumite în continuare standarde de asigurare).
2. Acest Cadru nu reprezintă un standard și, în consecință, nu stabilește cerințe (sau principii de bază ori proceduri esențiale) pentru desfășurarea auditurilor, a revizuirilor sau a altor misiuni de asigurare.<sup>1</sup> Prin urmare, un raport de asigurare nu poate să susțină că o misiune a fost efectuată în conformitate cu acest Cadru, ci trebuie, mai degrabă, să facă referire la standardele de asigurare relevante. Standardele de asigurare conțin obiective, cerințe, materiale privind aplicarea și alte materiale explicative, materiale introductive și definiții care sunt consecvente cu prezentul Cadru și care trebuie aplicate în misiunile de audit, de revizuire și în alte misiuni de asigurare. Anexa 1 ilustrează sfera de acoperire a reglementărilor emise de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB) și relațiile dintre ele, respectiv relațiile dintre ele și *Codul etic internațional pentru profesioniștii contabili (inclusiv Standardele internaționale privind independența)* emis de Consiliul pentru Standarde Internaționale de Etică pentru Contabili (Codul IESBA).
3. Prezentul Cadru oferă un sistem de referință pentru:
  - (a) Practicienii care desfășoară misiuni de asigurare,
  - (b) Alte persoane implicate în misiunile de asigurare, inclusiv utilizatorii vizați ai unui raport de asigurare și persoanele care contractează un practician („partea contractantă”) și
  - (c) IAASB, în elaborarea standardelor de asigurare, a notelor de practică și a altor materiale.
4. Mai jos este inclusă o prezentare generală a acestui Cadru:
  - *Introducere:* Prezentul Cadru tratează misiunile de asigurare efectuate de practicieni.
  - *Descrierea misiunilor de asigurare:* Această secțiune descrie misiunile de asigurare și face o distincție între misiunile directe și misiunile de atestare și între misiunile de asigurare rezonabilă și misiunile de asigurare limitată.
  - *Aria de aplicare a Cadrului:* Această secțiune face o distincție între misiunile de asigurare și alte misiuni, precum misiunile de consultanță.

1 A se vedea *Prefața la reglementările internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte misiuni de asigurare și servicii conexe.*

- *Condiții preliminare pentru o misiune de asigurare:* Această secțiune prezintă condițiile preliminare care trebuie îndeplinite înainte ca un practician să accepte o misiune de asigurare.
- *Elemente ale unei misiuni de asigurare:* Această secțiune identifică și discută cele cinci elemente comune ale misiunilor de asigurare: o relație tripartită; un subiect implicit; criterii; probe; și un raport de asigurare. În plus, explică diferențele importante dintre misiunile de asigurare rezonabilă și misiunile de asigurare limitată. De asemenea, această secțiune discută, de exemplu, variația semnificativă a subiectelor implicite ale misiunilor de asigurare, caracteristicile prevăzute pentru criteriile adecvate, rolul riscului și al pragului de semnificație în misiunile de asigurare și modul în care sunt exprimate concluziile în misiunile de asigurare rezonabilă și în misiunile de asigurare limitată.
- *Alte aspecte:* Această secțiune discută alte responsabilități de comunicare decât cele care vizează raportul de asigurare al practicianului, precum și documentația și implicațiile asocierii unui practician cu un subiect implicit sau cu informațiile specifice.

## Principii etice și standarde de control al calității

5. Controlul calității în cadrul firmelor care efectuează misiuni de asigurare și conformitatea cu principiile etice, inclusiv cu cerințele privind independența, sunt recunoscute pe scară largă ca fiind în interesul public și ca parte integrantă a unor misiuni de asigurare de înaltă calitate. Asemenea misiuni se efectuează în conformitate cu standardele de asigurare, care pleacă de la următoarele premise:
  - (a) Membrii echipei misiunii și partenerul de revizuire a controlului calității misiunii (în cazul misiunilor în care a fost desemnată o astfel de persoană) fac obiectul prevederilor Codului IESBA cu privire la misiunile de asigurare, al altor cerințe profesionale, ori al cerințelor din legi sau reglementări, care sunt cel puțin la fel de stricte și
  - (b) Practicianul care efectuează misiunea este membru al unei firme care face obiectul ISQC 1<sup>2</sup> sau al altor cerințe profesionale, ori al cerințelor din legi sau reglementări, cu privire la responsabilitatea firmei privind propriul sistem de control al calității, care sunt cel puțin la fel de stricte ca ISQC 1.

### *Codul IESBA*

6. Codul IESBA stabilește următoarele principii fundamentale de etică, respectiv:
  - (a) Integritatea,
  - (b) Obiectivitatea,

---

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

- (c) Competența profesională și atenția cuvenită,
- (d) Confidențialitatea și
- (e) Conduita profesională.

Principiile fundamentale de etică stabilesc standardele de conduită pentru profesioniștii contabili.

7. Codul IESBA furnizează un cadru conceptual pe care profesioniștii contabili să îl aplice pentru a identifica, a evalua și a elimina amenințările la adresa conformității cu principiile fundamentale.
8. Codul IESBA stabilește cerințe și materiale privind aplicarea pentru diferite subiecte. Conform Codului IESBA, independența cuprinde atât independența în gândire, cât și independența percepută. Independența protejează capacitatea de a formula o concluzie de asigurare fără a fi afectat de influențe care ar putea compromite respectiva concluzie. Independența sporește capacitatea de a acționa cu integritate, de a fi obiectiv și de a menține o atitudine de scepticism profesional.

### *ISQC 1*

9. ISQC 1 tratează responsabilitățile firmei de a institui și menține un sistem de control al calității pentru misiunile de asigurare. Conformitatea cu ISQC 1 impune, printre altele, ca firma să instituie și să mențină un sistem de control al calității care include politici și proceduri ce tratează fiecare dintre următoarele elemente, precum și să documenteze aceste politici și proceduri și să le comunice personalului firmei:
  - (a) Responsabilitățile conducerii privind calitatea în cadrul firmei,
  - (b) Cerințele etice relevante,
  - (c) Acceptarea și continuarea relațiilor cu clienții și ale misiunilor specifice,
  - (d) Resursele umane,
  - (e) Efectuarea misiunilor și
  - (f) Monitorizarea.

### **Descrierea misiunilor de asigurare**

10. O misiune de asigurare este o misiune în care un practician își propune să obțină probe suficiente și adecvate pentru a exprima o concluzie care are ca scop creșterea gradului de încredere a utilizatorilor vizați, alții decât partea responsabilă, în legătură cu rezultatul măsurării sau evaluării unui subiect implicit în raport cu criteriile.
11. Rezultatul măsurării sau evaluării unui subiect implicit este reprezentat de informațiile generate prin aplicarea criteriilor pentru subiectul implicit. De exemplu:

- Situațiile financiare (rezultatul) sunt generate în urma evaluării poziției financiare, performanței financiare și fluxurilor de trezorerie (subiectul implicit) ale unei entități prin aplicarea unui cadru de raportare financiară (criteriile).
- O declarație cu privire la eficacitatea controlului intern (rezultatul) este generată în urma evaluării eficacității procesului de control intern al unei entități (subiectul implicit) prin aplicarea criteriilor relevante.
- Parametrii de performanță specifici ai entității (rezultatul) sunt generați în urma evaluării diferitelor aspecte ale performanței (subiectul implicit) prin aplicarea metodologiilor de evaluare relevante (criteriile).
- O declarație privind gazele cu efect de seră (rezultatul) este generată în urma măsurării emisiilor de gaze cu efect de seră ale unei entități (subiectul implicit) prin aplicarea protocoalelor de recunoaștere, măsurare și prezentare (criteriile).
- O declarație privind conformitatea (rezultatul) este generată în urma evaluării conformității unei entități (subiectul implicit) cu legile și reglementările (criteriile), de exemplu.

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

## Misiuni de atestare și misiuni directe

12. În cadrul unei misiuni de atestare, o altă parte decât practicianul măsoară sau evaluează subiectul implicit în raport cu criteriile. De asemenea, adeseori o altă parte decât practicianul prezintă informațiile specifice rezultate într-un raport sau într-o declarație. Totuși, în unele cazuri, informațiile specifice pot fi prezentate de practician în raportul de asigurare. Concluzia practicianului tratează măsura în care informațiile specifice nu conțin denaturări semnificative (a se vedea, de asemenea, punctul 85).
13. În cadrul unei misiuni directe, practicianul măsoară sau evaluează subiectul implicit în raport cu criteriile. În plus, practicianul aplică aptitudini și tehnici de asigurare pentru a obține probe suficiente și adecvate în legătură cu rezultatul măsurărilor sau evaluărilor subiectului implicit în raport cu criteriile. Practicianul poate obține astfel de probe concomitent cu măsurarea sau evaluarea subiectului implicit, dar acestea pot fi obținute, de asemenea, înainte sau după efectuarea măsurării sau evaluării. Într-o misiune directă, concluzia practicianului tratează rezultatul raportat al măsurării sau evaluării subiectului implicit în raport cu criteriile și este formulată în termenii subiectului implicit și ai criteriilor. În unele misiuni directe, concluzia practicianului constă în, sau face parte din, informațiile specifice (a se vedea, de asemenea, Anexa 2).

## Misiuni de asigurare rezonabilă și misiuni de asigurare limitată

14. Într-o misiune de asigurare rezonabilă, practicianul reduce riscul misiunii la un nivel acceptabil de scăzut în circumstanțele misiunii, ca bază pentru concluzia sa. Concluzia practicianului este exprimată într-o formă care redă opinia acestuia cu privire la rezultatul măsurării sau evaluării subiectului implicit în raport cu criteriile.
15. Într-o misiune de asigurare limitată, practicianul reduce riscul misiunii la un nivel acceptabil în circumstanțele misiunii, dar în care acel risc este mai mare decât în cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă, ca bază pentru exprimarea unei concluzii într-o formă care arată dacă, pe baza procedurilor efectuate și a probelor obținute, practicianul a identificat un anumit (anumite) aspect(e) care îl determină să considere că informațiile specifice sunt denaturate semnificativ. Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor efectuate într-o misiune de asigurare limitată sunt limitate în comparație cu cele necesare într-o misiune de asigurare rezonabilă, însă sunt planificate în așa fel încât să se obțină un nivel de asigurare care, potrivit raționamentului profesional al practicianului, este pertinent. Pentru a fi pertinent, nivelul de asigurare obținut de practician ar trebui să sporească încrederea utilizatorilor vizați în informațiile specifice într-o măsură care să fie în mod clar relevantă.
16. În gama misiunilor de asigurare limitată, ceea ce reprezintă o asigurare pertinentă poate varia de la un nivel situat imediat deasupra unei asigurări care este probabil să sporească încrederea utilizatorilor vizați în informațiile specifice într-o măsură care este în mod clar relevantă și până la un nivel situat imediat sub o asigurare rezonabilă. Ceea ce poate fi pertinent într-o anumită misiune ține de un raționament care se încadrează în acest interval și care depinde de circumstanțele misiunii, inclusiv de nevoile de informații ale utilizatorilor vizați ca grup, de criterii și de subiectul implicit al misiunii. În anumite cazuri, consecințele pe care primirea unei concluzii neadecvate le-ar avea pentru utilizatorii vizați pot fi atât de însemnate, încât să fie nevoie de o misiune de asigurare rezonabilă pentru ca practicianul să obțină o asigurare pertinentă în respectivele circumstanțe.

## Aria de aplicare a Cadrului

17. Nu toate misiunile efectuate de practicieni sunt misiuni de asigurare. Alte misiuni efectuate frecvent care nu sunt consecvente cu descrierea de la punctul 10 de mai sus (și, prin urmare, nu fac obiectul acestui Cadru) includ:
  - Misiunile tratate în Standardele Internaționale privind Serviciile Conexes (ISRS-uri), cum ar fi misiunile pe baza procedurilor convenite și cele de compilare.<sup>3</sup>
  - Întocmirea declarațiilor fiscale în cazurile în care nu se exprimă nicio concluzie de asigurare.

3 ISRS 4400, *Misiuni de efectuare a procedurilor convenite privind informațiile financiare* și ISRS 4410 (Revizuit), *Misiuni de compilare*.

- Misiunile de consultanță (sau de consiliere)<sup>4</sup>, cum ar fi consultanța fiscală sau de management.
18. O misiune de asigurare poate face parte dintr-o misiune mai amplă, de exemplu, atunci când o misiune de consultanță aferentă unei achiziții de întreprinderi include o obligație de a obține o asigurare cu privire la informațiile istorice sau la informațiile financiare prospective. În astfel de circumstanțe, prezentul Cadru este relevant doar pentru acea parte a misiunii care se referă la asigurare.
19. Următoarele misiuni, care pot fi consecvente cu descrierea de la punctul 10, nu sunt considerate misiuni de asigurare în condițiile acestui Cadru:
- (a) Misiunile în care se depune mărturie în cadrul unor acțiuni în justiție cu privire la aspecte care țin de contabilitate, audit, fiscalitate și altele și
  - (b) Misiunile care includ opinii, puncte de vedere sau formulări profesionale din care utilizatorii pot obține un anumit grad de asigurare, în cazul în care se aplică toate cerințele următoare:
    - (i) Acele opinii, puncte de vedere sau formulări au o importanță redusă raportat la întreaga misiune,
    - (ii) Utilizarea oricărui raport scris emis este limitată la utilizatorii vizați specificați în raport,
    - (iii) Conform unui acord scris cu utilizatorii vizați specificați, nu se intenționează ca misiunea să fie o misiune de asigurare și
    - (iv) Misiunea nu este prezentată drept o misiune de asigurare în raportul practicianului.

## Rapoarte cu privire la alte misiuni decât cele de asigurare

20. Un practician care raportează cu privire la o misiune care nu este o misiune de asigurare ce intră în aria de aplicare a acestui Cadru face o distincție clară între raportul său și un raport de asigurare. Pentru a evita confuzia în rândul utilizatorilor, un raport care nu este un raport de asigurare evită, de exemplu:
- Invocarea conformității cu acest Cadru sau cu standardele de asigurare.
  - Utilizarea necorespunzătoare a termenilor „asigurare”, „audit” sau „revizuire”.

---

4 Într-o misiune de consultanță, practicianul aplică aptitudinile, educația, observațiile, experiențele și cunoștințele tehnice aferente procesului de consultanță. Misiunile de consultanță implică un proces analitic care include, în mod obișnuit, o combinație de activități legate de: stabilirea obiectivelor, constatarea faptelor, definirea problemelor sau a oportunităților, evaluarea alternativelor, elaborarea de recomandări, inclusiv de acțiuni, comunicarea rezultatelor și uneori implementare și monitorizare. Rapoartele (în cazul în care sunt emise) se scriu, în general, în stil narativ (sau „formă lungă”). De obicei, activitatea efectuată este destinată exclusiv utilizării de către client și în beneficiul acestuia. Natura și aria de aplicare ale activității se stabilesc prin acord comun între practician și client. Orice serviciu care corespunde definiției unei misiuni de asigurare nu este o misiune de consultanță, ci o misiune de asigurare.

- Includerea unei declarații care ar putea, în mod rezonabil, să fie confundată cu o concluzie bazată pe probe suficiente și adecvate care este menită să crească nivelul de încredere a utilizatorilor vizați cu privire la rezultatul măsurării sau evaluării unui subiect implicat în raport cu criteriile.
21. Practicianul și partea responsabilă pot conveni să aplice principiile acestui Cadru într-o misiune atunci când nu există alți utilizatori vizați în afară de partea responsabilă, însă sunt respectate toate celelalte cerințe ale standardelor de asigurare relevante. În astfel de cazuri, raportul practicianului include o declarație prin care utilizarea raportului este restricționată exclusiv la partea responsabilă.

### **Condiții preliminare pentru o misiune de asigurare**

22. Următoarele condiții preliminare pentru o misiune de asigurare sunt relevante atunci când se analizează dacă o misiune de asigurare să fie acceptată sau continuată:
- (a) Rolurile și responsabilitățile părților adecvate (adică partea responsabilă, persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul, și partea contractantă, după caz) sunt adecvate în circumstanțele date și
  - (b) Misiunea prezintă toate caracteristicile următoare:
    - (i) Subiectul implicat este adecvat,
    - (ii) Criteriile despre care practicianul preconizează că vor fi aplicate la întocmirea informațiilor specifice corespund circumstanțelor misiunii, prezentând inclusiv caracteristicile descrise la punctul 44,
    - (iii) Criteriile despre care practicianul preconizează că vor fi aplicate la întocmirea informațiilor specifice vor fi puse la dispoziția utilizatorilor vizați,
    - (iv) Practicianul preconizează că poate obține probele necesare pentru susținerea concluziei sale,
    - (v) Concluzia practicianului, în forma corespunzătoare fie unei misiuni de asigurare rezonabilă, fie unei misiuni de asigurare limitată, va fi inclusă într-un raport scris și
    - (vi) Un scop rațional care include, în cazul unei misiuni de asigurare limitată, faptul că practicianul preconizează că poate obține un nivel de asigurare pertinent.
23. Subiectele implicite ale diferitelor misiuni de asigurare pot fi foarte variate. În cazul anumitor subiecte implicite, pot fi necesare aptitudini și cunoștințe specializate, dincolo de cele deținute în mod normal de un practician individual. Cu toate acestea, este important ca practicianul să fie convins că persoanele care urmează să efectueze misiunea dețin împreună competențele și capacitățile necesare (a se vedea, de asemenea, punctul 31).

24. Atunci când o misiune potențială nu poate fi acceptată ca misiune de asigurare, este posibil ca partea contractantă să poată identifica o misiune diferită care să răspundă nevoilor utilizatorilor vizați. De exemplu:
- (a) În cazul în care criteriile despre care practicianul preconizează că vor fi aplicate nu sunt adecvate, poate fi efectuată totuși o misiune de asigurare care respectă toate condițiile preliminare de la punctul 22 dacă:
    - (i) Practicianul poate identifica unul sau mai multe aspecte ale subiectului implicit pentru care sunt adecvate acele criterii. În astfel de cazuri, practicianul poate efectua o misiune de asigurare cu privire la acel aspect de sine stătător al subiectului implicit. În asemenea situații, ar putea fi necesar să se clarifice în raportul de asigurare faptul că acesta nu se referă la subiectul implicit inițial în integralitatea sa, sau
    - (ii) Pot fi selectate sau elaborate criterii alternative adecvate pentru subiectul implicit.
  - (b) Partea contractantă poate solicita o misiune care nu este o misiune de asigurare, precum o misiune de consultanță sau o misiune pe baza procedurilor convenite.
25. Nu este adecvat ca, după acceptarea unei misiuni de asigurare, aceasta să fie modificată într-un alt tip de misiune decât una de asigurare, ori ca o misiune de asigurare rezonabilă să fie modificată într-o misiune de asigurare limitată, fără a exista o justificare rezonabilă. O modificare a circumstanțelor care afectează cerințele utilizatorilor vizați sau o neînțelegere cu privire la natura misiunii poate justifica o modificare a tipului misiunii. Dacă este operată o astfel de modificare, probe obținute anterior modificării nu sunt ignorate. Incapacitatea de a obține probe suficiente și adecvate pentru a formula o concluzie de asigurare rezonabilă nu este un motiv acceptabil pentru modificarea unei misiuni de asigurare rezonabilă într-o misiune de asigurare limitată.

### **Elemente ale unei misiuni de asigurare**

26. În această secțiune sunt discutate următoarele elemente ale unei misiuni de asigurare:
- (a) O relație tripartită care implică un practician, o parte responsabilă și utilizatorii vizați,
  - (b) Un subiect implicit corespunzător,
  - (c) Criterii adecvate,
  - (d) Probe suficiente și adecvate și
  - (e) Un raport de asigurare scris, în forma corespunzătoare unei misiuni de asigurare rezonabilă sau unei misiuni de asigurare limitată.



## Relația tripartită

27. Toate misiunile de asigurare implică cel puțin trei părți distincte: practicianul, partea responsabilă și utilizatorii vizați. În funcție de circumstanțele misiunii, ar putea exista și un rol separat de persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul, sau partea contractantă (a se vedea, de asemenea, Anexa 3).
28. Partea responsabilă și utilizatorii vizați ar putea fi din entități diferite sau din aceeași entitate. Ca exemplu pentru ultima situație, într-o structură de consiliu pe două niveluri, consiliul de supraveghere poate dori să obțină o asigurare cu privire la informațiile furnizate de consiliul executiv al respectivei entități. Relația dintre partea responsabilă și utilizatorii vizați trebuie privită în contextul unei misiuni specifice și poate diferi de definiția mai tradițională a tipurilor de responsabilitate. De exemplu, conducerea superioară a unei entități (un utilizator vizat) ar putea contracta un practician pentru efectuarea unei misiuni de asigurare asupra unui anumit aspect din activitatea entității care ține de un nivel de conducere inferior (partea responsabilă), însă pentru care, în cele din urmă, se face responsabilă conducerea superioară.

### Practicianul

29. „Practicianul” reprezintă persoana (persoanele) care efectuează misiunea (de obicei, partenerul de misiune sau alți membri ai echipei misiunii sau, după caz, firma) prin aplicarea aptitudinilor și tehnicilor de asigurare în vederea obținerii unei asigurări rezonabile sau a unei asigurări limitate, după caz, cu privire la absența denaturărilor semnificative din informațiile specifice.<sup>5</sup> Într-o misiune directă, practicianul măsoară sau evaluează subiectul implicat în raport cu criteriile și totodată aplică aptitudinile și tehnicile de asigurare pentru a obține o asigurare rezonabilă sau o asigurare limitată, după caz, cu privire la absența denaturărilor semnificative din rezultatul măsurării sau evaluării.
30. Dacă un practician competent, altul decât un profesionist contabil practician, alege să declare conformitatea cu un standard de asigurare, este important să se recunoască faptul că acele standarde includ cerințe care reflectă premisa de la punctul 5 cu privire la Codul IESBA și ISQC 1 sau alte cerințe profesionale ori cerințe din legi sau reglementări care sunt cel puțin la fel de stricte.
31. O misiune nu este acceptată în cazul în care cunoștințele preliminare despre circumstanțele misiunii indică faptul că cerințele etice cu privire la competență nu vor fi îndeplinite. În unele cazuri, aceste cerințe pot fi îndeplinite de către un practician folosind activitatea unui expert al practicianului.
32. În plus, practicianul trebuie să fie capabil să se implice suficient în activitatea expertului practicianului și a altor practicieni de asigurare într-o măsură suficientă pentru a accepta responsabilitatea pentru concluzia de asigurare cu privire la informațiile specifice și să obțină probele necesare pentru a

5 Termenii „partener de misiune” și „firmă” trebuie interpretați, după caz, ca făcând referire la termenii echivalenți acestora din sectorul public.

concluziona dacă activitatea aceluși expert sau a altor practicieni de asigurare este adecvată în scopurile practicianului.

33. Practicianului îi revine responsabilitatea exclusivă pentru concluzia de asigurare exprimată, responsabilitate care nu este diminuată prin faptul că utilizează activitatea unui expert al practicianului sau a altor practicieni de asigurare. Cu toate acestea, dacă practicianul care utilizează activitatea unui expert al practicianului, după ce a urmat prevederile standardelor de asigurare relevante, concluzionează că activitatea respectivului expert este adecvată în scopurile sale, practicianul poate accepta constatările sau concluziile expertului în domeniul de competență al acestuia ca probe adecvate.

#### *Partea responsabilă*

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

#### *Utilizatorii vizați*

35. Utilizatorii vizați sunt persoana (persoanele) sau organizația (organizațiile), ori un grup (grupuri) al(e) acestora, de la care practicianul se așteaptă să utilizeze raportul de asigurare. Partea responsabilă poate fi unul dintre utilizatorii vizați, însă nu unicul.
36. În unele cazuri, pot exista și alți utilizatori vizați în afară de cei cărora li se adresează raportul de asigurare. Este posibil ca practicianul să nu poată identifica toate persoanele care vor citi raportul de asigurare, în special dacă un număr mare de persoane va avea acces la el. În astfel de cazuri, mai ales în situațiile în care este probabil ca potențialii utilizatori să aibă o gamă largă de interese legate de subiectul specific, utilizatorii vizați ar putea fi limitați la principalele părți interesate, cu interese comune și însemnate. Utilizatorii vizați pot fi identificați în diferite moduri, de exemplu, printr-un acord între practician și partea responsabilă sau partea contractantă ori prin legi sau reglementări.
37. Utilizatorii vizați sau reprezentanții acestora pot fi direct implicați în stabilirea cerințelor aferente misiunii, împreună cu practicianul și partea responsabilă (și partea contractantă, dacă este diferită). Totuși, indiferent de implicarea celorlalți și spre deosebire de o misiune pe baza procedurilor convenite (care implică raportarea constatărilor factice pe baza procedurilor convenite cu partea contractantă și orice terță parte adecvată, mai degrabă decât o concluzie):
- Practicianul este responsabil pentru stabilirea naturii, plasării în timp și amplorii procedurilor și
  - Poate fi necesar ca practicianul să efectueze proceduri suplimentare, în cazul în care acesta ia cunoștință de informații care diferă semnificativ de cele pe baza cărora s-au stabilit procedurile planificate.

38. În anumite cazuri, utilizatorii vizați (de exemplu, băncile sau organismele de reglementare) impun o cerință sau solicită ca partea adecvată (părțile adecvate) să facă demersurile necesare efectuării unei misiuni de asigurare pentru un scop specific. Atunci când misiunile utilizează criterii care sunt proiectate pentru un scop specific, raportul de asigurare include o declarație care semnaleză acest fapt cititorilor. În plus, practicianul ar putea considera că este adecvat să se indice că raportul de asigurare este adresat exclusiv unor utilizatori specifici. În funcție de circumstanțele misiunii, acest lucru se poate realiza prin restricționarea distribuirii sau utilizării raportului de asigurare. În timp ce un raport de asigurare poate fi restricționat atunci când este destinat numai utilizatorilor vizați specificați sau unui scop specific, absența unei restricții cu privire la un anumit utilizator sau la un anumit scop nu indică, în sine, faptul că practicianul deține o responsabilitate juridică în relație cu acel utilizator sau cu acel scop. Măsura în care există o responsabilitate juridică va depinde de circumstanțele fiecărui caz și de jurisdicția relevantă.

## Subiectul implicit

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

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

40. Diversele subiecte implicite au caracteristici diferite, inclusiv măsura în care informațiile legate de acestea sunt calitative sau cantitative, obiective sau subiective, istorice sau prospective și dacă se referă la un moment specific sau la o anumită perioadă. Astfel de caracteristici afectează:
- (a) Precizia cu care poate fi măsurat sau evaluat subiectul implicit în raport cu criteriile și
  - (b) Caracterul convingător al probelor disponibile.
- Raportul de asigurare poate include caracteristicile care au o relevanță deosebită pentru utilizatorii vizați.
41. Gradul de adecvare al unui subiect implicit nu este afectat de nivelul de asigurare, adică, în cazul în care un subiect implicit nu este adecvat pentru o misiune de asigurare rezonabilă, acesta nu este adecvat nici pentru o misiune de asigurare limitată și invers. Un subiect implicit adecvat poate fi identificat și poate fi măsurat sau evaluat în mod consecvent în raport cu criteriile identificate, astfel încât informațiile specifice care rezultă să poată fi supuse unor proceduri pentru a obține probe suficiente și adecvate în vederea sprijinirii unei concluzii de asigurare rezonabilă sau limitată, după caz.

## Criterii

42. Criteriile sunt etaloanele utilizate pentru a măsura sau a evalua subiectul implicit. Criteriile pot fi formale, de exemplu, pentru întocmirea situațiilor financiare, criteriile pot fi reprezentate de Standardele Internaționale de Raportare Financiară sau de Standardele Internaționale de Contabilitate pentru Sectorul Public; atunci când se raportează cu privire la eficacitatea funcționării controalelor interne, criteriile se pot baza pe un cadru de control intern consacrat sau pe obiective individuale de control elaborate în mod specific pentru acel scop; iar când se raportează cu privire la conformitate, criteriile pot fi reprezentate de legile sau reglementările aplicabile ori de un contract aplicabil. Exemple de criterii mai puțin formale ar fi un cod de conduită elaborat intern sau un nivel de performanță convenit (precum numărul de reuniuni pe care se preconizează că un anumit comitet le va avea într-un an).
43. Sunt necesare criterii adecvate pentru măsurarea sau evaluarea rezonabil de consecventă a subiectului implicit în contextul raționamentului profesional. În lipsa unui cadru de referință furnizat de criteriile adecvate, orice concluzie rămâne deschisă pentru interpretări individuale și neînțelegeri. Criteriile adecvate depind de context, adică sunt relevante în circumstanțele misiunii. Chiar și pentru același subiect implicit pot exista criterii diferite, care vor avea ca rezultat măsurări sau evaluări diferite. De exemplu, unul dintre criteriile pe care persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul le-ar putea alege pentru a măsura subiectul implicit legat de gradul de satisfacție al clienților este numărul de reclamații ale clienților rezolvate spre satisfacția acestora, în timp ce altă persoană care efectuează măsurarea sau alt evaluator ar putea alege drept criteriu cumpărăturile recurente în următoarele trei luni de la data achiziției inițiale. Mai mult, criteriile ar putea fi adecvate pentru un anumit set de circumstanțe ale

misiunii, însă ar putea fi inadecvate pentru un set diferit de circumstanțe ale misiunii. De exemplu, raportarea către guverne sau organismele de reglementare ar putea impune utilizarea unui anumit set de criterii, însă aceste criterii ar putea fi inadecvate pentru un grup mai larg de utilizatori.

44. Criteriile adecvate prezintă următoarele caracteristici:
- (a) Relevanță: Criteriile relevante au ca rezultat informații specifice care îi ajută pe utilizatorii vizați în procesul decizional.
  - (b) Exhaustivitate: Criteriile sunt exhaustive atunci când informațiile specifice întocmite în conformitate cu acestea nu omit factori relevanți despre care se poate preconiza în mod rezonabil că vor afecta deciziile luate de utilizatorii vizați pe baza informațiilor specifice respective. Criteriile exhaustive includ, dacă este relevant, etaloane pentru prezentare și descriere.
  - (c) Credibilitate: Criteriile credibile, atunci când sunt utilizate în condiții similare de practicieni diferiți, permit măsurarea sau evaluarea rezonabil de consecventă a subiectului implicit, inclusiv, după caz, a prezentării și descrierii.
  - (d) Neutralitate: Criteriile neutre au ca rezultat informații specifice care nu sunt afectate de subiectivism, după cum este adecvat în circumstanțele misiunii.
  - (e) Inteligibilitate: Criteriile inteligibile au ca rezultat informații specifice care pot fi înțelese de utilizatorii vizați.
45. Descrierile vagi ale așteptărilor sau raționamentelor aferente experiențelor unei persoane nu constituie criterii adecvate.
46. Importanța relativă a fiecăreia dintre caracteristicile de mai sus, atunci când se evaluează gradul de adecvare a criteriilor pentru o anumită misiune, este un aspect care ține de raționamentul profesional. Gradul de adecvare a criteriilor nu este afectat de nivelul de asigurare, adică, în cazul în care criteriile nu sunt adecvate pentru o misiune de asigurare rezonabilă, acestea nu sunt adecvate nici pentru o misiune de asigurare limitată și invers. Criteriile pot fi prescrise de legi sau reglementări ori pot fi emise de organisme autorizate sau recunoscute de experți care urmează o procedură stabilită transparentă (criterii consacrate). Alte criterii pot fi elaborate în mod specific în scopul întocmirii informațiilor specifice în circumstanțele particulare ale misiunii. Măsura în care criteriile sunt consacrate sau elaborate în mod specific afectează activitatea necesară pentru a le evalua gradul de adecvare pentru o anumită misiune, de exemplu, în absența unor indicii care să arate contrariul, criteriile consacrate se presupune că sunt adecvate dacă sunt relevante pentru nevoile de informații ale utilizatorilor vizați.
47. Criteriile trebuie să le fie disponibile utilizatorilor vizați, pentru a le permite acestora să înțeleagă cum a fost măsurat sau evaluat subiectul implicit. Criteriile sunt puse la dispoziția utilizatorilor vizați în unul sau mai multe dintre următoarele moduri:
- (a) Public.

- (b) Prin includerea acestora într-o manieră clară în prezentarea informațiilor specifice.
  - (c) Prin includerea acestora într-o manieră clară în raportul de asigurare.
  - (d) Prin convenție universală, de exemplu criteriul de măsurare a timpului în ore și minute.
48. De asemenea, criteriile pot fi disponibile doar utilizatorilor vizați, de exemplu, termenii unui contract sau criteriile emise de o asociație dintr-un sector de activitate care sunt disponibile numai celor din sectorul respectiv, deoarece ele sunt relevante doar pentru un scop specific (a se vedea, de asemenea, punctul 38).
49. Ca parte a misiunii, practicianul determină măsura în care criteriile sunt adecvate.

## Probe

50. Misiunile de asigurare sunt planificate și desfășurate cu o atitudine de scepticism profesional, pentru a obține probe suficiente și adecvate în contextul misiunii cu privire la rezultatul raportat al măsurării sau evaluării subiectului implicit în raport cu criteriile. Raționamentul profesional trebuie exercitat în analizarea pragului de semnificație, a riscului misiunii și a cantității și calității probelor disponibile atunci când se planifică și se desfășoară misiunea, în special atunci când se determină natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor.

### *Scepticismul profesional*

51. Scepticismul profesional este o atitudine care include, de exemplu, atenția față de:
- (a) Probe care sunt inconsecvente cu alte probe obținute,
  - (b) Informații care pun la îndoială credibilitatea documentelor și răspunsurile la interviuri care vor fi folosite ca probe,
  - (c) Circumstanțe care sugerează necesitatea efectuării de proceduri suplimentare față de cele prevăzute de standardele de asigurare relevante și
  - (d) Condiții care ar putea indica o posibilă denaturare.
52. Menținerea scepticismului profesional pe tot parcursul misiunii este necesară, de exemplu, pentru a reduce riscul de:
- Nesesizare a unor circumstanțe neobișnuite,
  - Generalizare excesivă în momentul în care se trag concluzii pe baza observațiilor și
  - Utilizare a unor ipoteze necorespunzătoare în determinarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor și în evaluarea rezultatelor acestora.
53. Scepticismul profesional este necesar pentru evaluarea critică a probelor. Aceasta include punerea la îndoială a probelor inconsecvente și a credibilității documen-

telor și răspunsurilor la interviu. Include, de asemenea, analizarea suficienței și a gradului de adecvare ale probelor obținute, în circumstanțele date.

54. Cu excepția cazului în care misiunea implică o asigurare privind măsura în care documentele sunt autentice, înregistrările și documentele pot fi acceptate ca fiind autentice dacă practicianul nu are motive să creadă contrariul. Cu toate acestea, practicianul analizează credibilitatea informațiilor care vor fi utilizate ca probe.
55. Nu se poate aștepta ca practicianul să nu țină seama de experiența anterioară cu privire la onestitatea și integritatea persoanelor care furnizează probe. Totuși, încrederea că persoanele care furnizează probe sunt oneste și integre nu îl absolvă pe practician de necesitatea de a-și menține scepticismul profesional.

### *Raționamentul profesional*

56. Raționamentul profesional este esențial pentru efectuarea corespunzătoare a unei misiuni de asigurare. Aceasta deoarece interpretarea cerințelor etice relevante și a standardelor de asigurare relevante și deciziile informate necesare pe parcursul misiunii nu se pot realiza fără aplicarea pregătirii, a cunoștințelor și a experienței relevante asupra faptelor și circumstanțelor date. Raționamentul profesional este necesar în special în luarea unor decizii legate de:
  - Pragul de semnificație și riscul misiunii.
  - Natura, plasarea în timp și amplexarea procedurilor utilizate pentru a îndeplini cerințele standardelor de asigurare relevante și a obține probe.
  - Evaluarea măsurii în care s-au obținut probe suficiente și adecvate și a măsurii în care trebuie depuse mai multe eforturi pentru îndeplinirea obiectivelor din standardele de asigurare relevante. În special, în cazul unei misiuni de asigurare limitată, raționamentul profesional este necesar pentru a evalua dacă s-a obținut un nivel de asigurare pertinent.
  - În cazul unei misiuni directe, aplicarea criteriilor asupra subiectului implicit și, dacă practicianul selectează sau elaborează criteriile, selectarea sau elaborarea lor. În cazul unei misiuni de atestare, evaluarea unor astfel de raționamente realizate de către alte persoane.
  - Concluziile adecvate care trebuie formulate pe baza probelor obținute.
57. Trăsătura distinctivă a raționamentului profesional așteptat din partea unui practician este aceea că este exercitat de un practician ale cărui pregătire, cunoștințe și experiență i-au permis să își dezvolte competențele necesare pentru a realiza raționamente rezonabile.
58. Exercițarea raționamentului profesional în orice caz particular se bazează pe faptele și circumstanțele cunoscute de practician. Consultarea cu privire la aspectele dificile sau controversate pe parcursul misiunii, atât în cadrul echipei misiunii, cât și între echipa misiunii și alte persoane de la nivelul adecvat din cadrul sau din afara firmei, ajută practicianul să realizeze raționamente informate și rezonabile.

59. Raționamentul profesional poate fi evaluat pe baza măsurii în care raționamentul la care s-a ajuns reflectă o aplicare competentă a principiilor de asigurare și măsurare sau evaluare și a măsurii în care este adecvat în contextul faptelor și circumstanțelor cunoscute practicianului până la data raportului său de asigurare și este consecvent cu acestea.
60. Raționamentul profesional trebuie exercitat pe tot parcursul misiunii. Raționamentul profesional nu va fi utilizat ca o justificare a unor decizii care nu sunt, altfel, sprijinite de faptele și circumstanțele misiunii sau de probe suficiente și adecvate.

*Suficiența și gradul de adecvare ale probelor*

61. Suficiența și gradul de adecvare ale probelor sunt interconectate. Suficiența reprezintă un indicator al cantității probelor. Cantitatea probelor necesare este afectată de riscurile ca informațiile specifice să conțină denaturări semnificative (cu cât riscurile sunt mai mari, cu atât probabilitatea să fie necesare mai multe probe crește) și, de asemenea, de calitatea acestor probe (cu cât calitatea este mai ridicată, cu atât cantitatea probelor necesare va fi mai mică). Totuși, obținerea mai multor probe ar putea să nu compenseze calitatea slabă a acestora (a se vedea, de asemenea, punctele 81-82).
62. Gradul de adecvare reprezintă un indicator al calității probelor; respectiv relevanța și credibilitatea lor în sprijinirea concluziei practicianului.
63. Credibilitatea probelor este influențată de sursa și natura lor și depinde de circumstanțele individuale în care sunt obținute. Se pot face generalizări cu privire la credibilitatea diverselor tipuri de probe; cu toate acestea, asemenea generalizări sunt supuse unor excepții importante. Chiar și atunci când probele se obțin din surse externe, pot exista circumstanțe care să le afecteze credibilitatea. De exemplu, probele obținute dintr-o sursă externă pot să nu fie credibile dacă sursa nu este obiectivă sau informată. Deși se recunoaște faptul că pot exista excepții, următoarele generalizări legate de credibilitatea probelor se pot dovedi utile:
- Probele sunt mai credibile atunci când sunt obținute de la surse din afara părții (părților) adecvate.
  - Probele generate intern sunt mai credibile atunci când controalele aferente sunt eficace.
  - Probele obținute direct de către practician (de exemplu, observarea aplicării unui control) sunt mai credibile decât probele obținute indirect sau prin deducție (de exemplu, interviuarea cu privire la aplicarea unui control).
  - Probele sunt mai credibile atunci când există sub formă documentată, fie în formă tipărită, în format electronic sau sub altă formă (de exemplu, o minută scrisă în timpul unei ședințe este în mod normal mult mai credibilă decât o relatare verbală ulterioară a ceea ce s-a discutat).
64. De obicei, se obține un nivel mai mare de asigurare din probe consecvente, obținute din surse diferite sau de natură diferită, decât din elemente ale probelor



analizate în mod individual. Mai mult, obținerea probelor din surse diferite sau de natură diferită poate fie să coroboreze alte probe, fie să indice că un element individual al probelor nu este credibil. Atunci când probele obținute de la una dintre surse sunt inconsecvente cu cele obținute din altă sursă, trebuie să se stabilească procedurile suplimentare necesare pentru soluționarea inconsecvenței.

65. În ceea ce privește obținerea de probe suficiente și adecvate, în general este mai dificil să se obțină o asigurare în privința informațiilor specifice care vizează o perioadă de timp decât în privința informațiilor specifice care vizează un anumit moment în timp. În plus, de obicei, concluziile furnizate despre procese se limitează la perioada misiunii; practicianul nu oferă o concluzie privind măsura în care procesul va continua să funcționeze, în viitor, în maniera specificată.
66. Măsura în care au fost obținute probe suficiente și adecvate pentru a fundamenta concluzia practicianului este un aspect ce ține de raționamentul profesional, care presupune analizarea relației dintre costul aferent obținerii de probe și utilitatea informațiilor obținute. Practicianul își utilizează raționamentul profesional și își exercită scepticismul profesional în evaluarea cantității și calității probelor și, astfel, a suficienței și a gradului lor de adecvare, pentru a-și putea fundamenta raportul de asigurare.

#### *Pragul de semnificație*

67. Pragul de semnificație este relevant pentru planificarea și executarea misiunii de asigurare, inclusiv pentru determinarea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor și pentru evaluarea măsurii în care informațiile specifice sunt lipsite de denaturări. Raționamentele profesionale legate de pragul de semnificație se realizează în contextul circumstanțelor misiunii, însă nu sunt afectate de nivelul de asigurare, adică pragul de semnificație pentru o misiune de asigurare rezonabilă este același cu pragul de semnificație pentru o misiune de asigurare limitată pentru aceiași utilizatori vizați și cu același scop, deoarece pragul de semnificație se bazează pe nevoile de informații ale utilizatorilor vizați.
68. Denaturările, inclusiv omisiunile, sunt considerate a fi semnificative dacă se poate preconiza în mod rezonabil că acestea vor influența, individual sau cumulativ, deciziile relevante ale utilizatorilor vizați luate pe baza informațiilor specifice. Analizarea pragului de semnificație de către practician este un aspect care ține de raționamentul profesional și este afectată de modul în care practicianul percepe nevoile de informații comune ale utilizatorilor vizați ca grup. Cu excepția cazului în care misiunea are ca scop satisfacerea nevoilor de informații particulare ale unor utilizatori specifici, de obicei nu se ia în considerare efectul potențial al denaturărilor asupra utilizatorilor specifici, ale căror nevoi de informații pot varia considerabil.
69. Pragul de semnificație este analizat în contextul factorilor calitativi și, dacă este cazul, al factorilor cantitativi. Importanța relativă a factorilor calitativi și cantitativi atunci când se analizează pragul de semnificație într-o anumită misiune este un aspect care ține de raționamentul profesional.

70. Pragul de semnificație vizează informațiile tratate în raportul de asigurare al practicianului. Prin urmare, în cazul în care misiunea acoperă o parte dintre aspectele care reies din informațiile specifice, dar nu pe toate, pragul de semnificație este luat în considerare numai în raport cu acea parte a informațiilor specifice care este acoperită de misiune.

*Riscul misiunii*

71. Este posibil ca informațiile specifice să nu fie exprimate corespunzător în contextul subiectului implicit și al criteriilor și, prin urmare, pot fi denaturate într-o măsură potențial semnificativă. Această situație apare atunci când informațiile specifice nu reflectă corespunzător aplicarea criteriilor pentru măsurarea sau evaluarea subiectului implicit.
72. Riscul misiunii este riscul ca practicianul să exprime o concluzie neadecvată atunci când informațiile specifice sunt denaturate semnificativ. Riscul misiunii nu se referă și nici nu include riscurile de afaceri ale practicianului, cum ar fi pierderile rezultate din litigii, publicitate negativă sau alte evenimente apărute în legătură cu anumite informații specifice.
73. Reducerea riscului misiunii la zero este adesea imposibilă sau nu este rentabilă și, prin urmare, „asigurarea rezonabilă” reprezintă mai puțin decât o asigurare absolută, ca urmare a unor factori precum:
- Utilizarea testării selective.
  - Limitările inerente ale controlului intern.
  - Faptul că mare parte din probele puse la dispoziția practicianului au caracter mai degrabă persuasiv decât concludent.
  - Utilizarea raționamentului profesional pentru colectarea și evaluarea probelor și formularea concluziilor pe baza acelor probe.
  - În anumite cazuri, caracteristicile subiectului implicit la măsurarea sau evaluarea în raport cu criteriile.
74. În general, riscul misiunii poate fi reprezentat de următoarele componente, deși nu toate aceste componente vor fi neapărat prezente sau semnificative pentru toate misiunile de asigurare:
- (a) Riscurile care nu sunt influențate direct de practician, ce constau la rândul lor în:
- (i) Susceptibilitatea informațiilor specifice de a fi denaturate semnificativ înainte de a fi luate în considerare orice controale aferente aplicate de către partea adecvată (părțile adecvate) (riscul inherent) și
  - (ii) Riscul ca o denaturare semnificativă a informațiilor specifice să nu fie prevenită ori detectată sau corectată la timp de către controlul intern al părții (părților) adecvate (riscul de control) și

- (b) Riscurile care sunt influențate direct de practician, care constau la rândul lor în:
- (i) Riscul ca procedurile efectuate de practician să nu detecteze o denaturare semnificativă (riscul de nedetectare) și
  - (ii) În cazul unei misiuni directe, riscurile asociate cu măsurarea sau evaluarea de către practician a subiectului implicat în raport cu criteriile (riscul de măsurare sau evaluare).

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

- Natura subiectului implicat și a informațiilor specifice. De exemplu, conceptul de risc de control se poate dovedi mai util în cazul în care subiectul implicat are legătură cu întocmirea informațiilor cu privire la performanța entității decât în cazul în care ar avea legătură cu informațiile privind eficacitatea unui control sau existența unei condiții fizice.
- Efectuarea unei misiuni de asigurare rezonabilă sau de asigurare limitată. De exemplu, în cazul misiunilor de asigurare limitată, practicianul poate decide, deseori, să obțină probe prin alte mijloace decât testarea controalelor, caz în care luarea în considerare a riscului de control poate fi mai puțin relevantă decât în cazul unei misiuni de asigurare rezonabilă asupra aceluiași informații specifice.
- Efectuarea unei misiuni directe sau a unei misiuni de atestare. În timp ce conceptul de risc de control este relevant pentru misiunile de atestare, pentru misiunile directe este mai relevant conceptul general de risc de evaluare sau măsurare.

Luarea în considerare a riscurilor este o chestiune care ține de raționamentul profesional, mai degrabă decât un aspect care poate fi evaluat cu acuratețe.

*Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor*

76. Pentru a obține fie o asigurare rezonabilă, fie o asigurare limitată se utilizează, de obicei, o combinație de proceduri. Procedurile pot include:
- Inspecția,
  - Observarea,
  - Confirmarea,
  - Recalcularea,
  - Reefectuarea,
  - Procedurile analitice și
  - Interviewarea.

Natura, plasarea în timp și amploarea exactă a procedurilor vor varia de la o misiune la alta. Teoretic, în cazul multor misiuni de asigurare sunt posibile variații infinite ale procedurilor. În practică, însă, aceste variații sunt dificil de comunicat în mod clar și fără echivoc.

77. Atât misiunile de asigurare rezonabilă, cât și cele de asigurare limitată necesită aplicarea aptitudinilor și tehnicilor de asigurare și strângerea de probe suficiente și adecvate, ca parte a unui proces iterativ și sistematic al misiunii, care include obținerea unei înțelegeri a subiectului implicit și a celorlalte circumstanțe ale misiunii.
78. O misiune de asigurare rezonabilă presupune:
- (a) Pe baza unei înțelegeri a subiectului implicit și a celorlalte circumstanțe ale misiunii, identificarea și evaluarea riscurilor ca informațiile specifice să fie denaturate semnificativ,
  - (b) Proiectarea și aplicarea de proceduri pentru a răspunde la riscurile evaluate și pentru a obține o asigurare rezonabilă care să susțină concluzia practicianului și
  - (c) Evaluarea suficienței și a gradului de adecvare ale probelor obținute în contextul misiunii și, dacă circumstanțele o impun, încercarea de a obține probe suplimentare.
79. Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor pentru a colecta probe suficiente și adecvate într-o misiune de asigurare limitată sunt limitate în comparație cu o misiune de asigurare rezonabilă. Un standard de asigurare care vizează un anumit subiect implicit poate prevedea, de exemplu, că pentru un anumit tip de misiune de asigurare limitată sunt obținute probe suficiente și adecvate în primul rând prin proceduri analitice și interviuri. Totuși, pentru alte tipuri de misiuni de asigurare limitată, în absența unor standarde de asigurare care vizează un anumit subiect implicit, procedurile pentru a colecta probe suficiente și adecvate pot să fie sau să nu fie în primul rând proceduri analitice și interviuri și vor varia în funcție de circumstanțele misiunii, în special în funcție de subiectul implicit, precum și în funcție de nevoile de informații ale utilizatorilor vizați și ale părții contractante, inclusiv de constrângerile relevante legate de timp și de cost. Stabilirea naturii, plasării în timp și amplitudinii procedurilor este un aspect care ține de raționamentul profesional și va diferi de la o misiune la alta.
80. O misiune de asigurare limitată presupune:
- (a) Pe baza unei înțelegeri a subiectului implicit și a celorlalte circumstanțe ale misiunii, identificarea secțiunilor în care este posibil să apară o denaturare semnificativă a informațiilor specifice,
  - (b) Proiectarea și aplicarea unor proceduri pentru a trata respectivele secțiuni și pentru a obține o asigurare limitată care să susțină concluzia practicianului și

- (c) În cazul în care practicianul ia cunoștință de un aspect (aspecte) care îl determină să considere că informațiile specifice ar putea fi denaturate semnificativ, proiectarea și aplicarea unor proceduri suplimentare pentru a obține alte probe.

### *Cantitatea și calitatea probelor disponibile*

81. Cantitatea sau calitatea probelor disponibile este afectată de:
- Caracteristicile subiectului implicit și ale informațiilor specifice. De exemplu, este de așteptat ca, atunci când informațiile specifice sunt mai degrabă orientate către viitor decât istorice, probele să fie mai puțin obiective (a se vedea punctul 40) și
  - Alte circumstanțe, cum ar fi cazul în care probe despre care se poate preconiza în mod rezonabil să existe nu sunt disponibile, de exemplu, din cauza momentului desemnării practicianului, a politicii firmei privind păstrarea documentelor, a sistemelor informaționale inadecvate sau a unei restricții impuse de partea responsabilă.

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

82. O concluzie nemodificată nu este adecvată nici pentru misiunile de asigurare rezonabilă, nici pentru cele de asigurare limitată atunci când:
- Circumstanțele îl împiedică pe practician să obțină probele necesare reducerii riscului misiunii la nivelul adecvat sau
  - Una dintre părțile misiunii impune o restricție care îl împiedică pe practician să obțină probele necesare reducerii riscului misiunii la nivelul adecvat.

## **Raportul de asigurare**

83. Practicianul formulează o concluzie pe baza probelor obținute și furnizează un raport scris care conține o exprimare clară a acelei concluzii de asigurare cu privire la informațiile specifice. Standardele de asigurare stabilesc elementele de bază ale rapoartelor de asigurare.
84. Într-o misiune de asigurare rezonabilă, concluzia practicianului este exprimată într-o formă pozitivă care comunică opinia practicianului cu privire la rezultatul măsurării sau evaluării subiectului implicit.
85. Exemplele de concluzii exprimate într-o formă corespunzătoare unei misiuni de asigurare rezonabilă includ:
- Atunci când sunt exprimate în raport cu subiectul implicit și criteriile aplicabile, „În opinia noastră, entitatea s-a conformat, sub toate aspectele semnificative, cu legea XYZ”,
  - Atunci când sunt exprimate în raport cu informațiile specifice și criteriile aplicabile, „În opinia noastră, situațiile financiare prezintă fidel, sub toate

aspectele semnificative, poziția financiară a entității la [data], precum și performanța sa financiară și fluxurile sale de trezorerie pentru exercițiul încheiat la acea dată, în conformitate cu cadrul XYZ” sau

- Atunci când sunt exprimate în raport cu o declarație a părții adecvate, „În opinia noastră, declarația [părții adecvate] că entitatea s-a conformat cu legea XYZ este prezentată fidel, sub toate aspectele semnificative” sau „În opinia noastră, declarația [părții adecvate] conform căreia indicatorii-cheie de performanță sunt prezentați în conformitate cu criteriile XYZ este prezentată fidel, sub toate aspectele semnificative”.

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

86. Într-o misiune de asigurare limitată, concluzia practicianului este exprimată într-o formă care arată dacă, pe baza misiunii efectuate, practicianul a luat cunoștință de un aspect (aspecte) care îl determină să considere că informațiile specifice sunt denaturate semnificativ, de exemplu, „Pe baza procedurilor efectuate și a probelor obținute, nu am descoperit niciun aspect care să ne determine să considerăm că entitatea nu a respectat, sub toate aspectele semnificative, legea XYZ”.
87. Practicianul poate alege fie un stil de raportare în „formă scurtă”, fie în „formă lungă”, în vederea facilitării comunicării eficiente cu utilizatorii vizati. De obicei, rapoartele în „formă scurtă” conțin numai elementele de bază. Rapoartele în „formă lungă” includ și alte informații și explicații care nu au rolul de a afecta concluzia practicianului. Pe lângă elementele de bază, rapoartele în formă lungă ar putea descrie detaliat termenii misiunii, criteriile utilizate, constatările privind anumite aspecte ale misiunii, detaliile despre calificările și experiența practicianului și ale altor persoane implicate în misiune, prezentarea nivelurilor pragului de semnificație și, în unele cazuri, recomandări. Decizia de a include orice astfel de informații depinde de importanța acestora pentru nevoile de informații ale utilizatorilor vizati.
88. Concluzia practicianului este separată clar de informațiile sau explicațiile care nu sunt menite să influențeze concluzia practicianului, inclusiv orice paragraf de Evidențiere a unor aspecte, paragraf privind Alte aspecte, constatări legate de aspecte specifice ale misiunii, recomandări sau informații suplimentare incluse în raportul de asigurare. Formularea utilizată trebuie să arate clar că paragraful de Evidențiere a unor aspecte, paragraful privind Alte aspecte, constatările, recomandările sau informațiile suplimentare nu sunt menite să distragă atenția de la concluzia practicianului.
89. Practicianul exprimă o concluzie modificată în următoarele circumstanțe:
- (a) Atunci când, conform raționamentului profesional al practicianului, există o limitare a ariei de aplicare și efectul acestui aspect poate fi semnificativ. În astfel de cazuri, practicianul exprimă o concluzie cu rezerve sau declară imposibilitatea exprimării unei concluzii. În unele cazuri, practicianul ia în considerare retragerea din misiune.

- (b) Atunci când, conform raționamentului profesional al practicianului, informațiile specifice prezintă denaturări semnificative. În astfel de cazuri, practicianul exprimă o concluzie cu rezerve sau o concluzie contrară. În misiunile directe în care informațiile specifice reprezintă concluzia practicianului, iar practicianul concluzionează că subiectul implicit sau o parte a acestuia nu este, sub toate aspectele semnificative, conform cu criteriile, o astfel de concluzie va fi, de asemenea, considerată o concluzie cu rezerve (sau contrară, după caz).
90. O concluzie cu rezerve este exprimată atunci când efectele sau posibilele efecte ale unui aspect nu sunt atât de semnificative și de generalizate încât să impună exprimarea unei concluzii contrare sau declararea imposibilității exprimării unei concluzii.
91. În cazul în care după acceptarea misiunii se descoperă că una sau mai multe dintre condițiile preliminare pentru o misiune de asigurare nu este (sunt) îndeplinită (îndeplinite), practicianul discută acest aspect cu partea adecvată (părțile adecvate) și stabilește:
- (a) Dacă aspectul se poate soluționa într-un mod satisfăcător pentru practician,
- (b) Dacă este adecvată continuarea misiunii și
- (c) Dacă, și dacă da, cum trebuie comunicat aspectul în raportul de asigurare.
92. În cazul în care după acceptarea misiunii se descoperă că unele criterii sau toate criteriile sunt necorespunzătoare sau că o parte din sau întregul subiect implicit nu este adecvat(ă) pentru o misiune de asigurare, practicianul ia în considerare retragerea din misiune, dacă legile sau reglementările aplicabile permit. În cazul în care practicianul continuă misiunea, acesta exprimă:
- (a) O concluzie cu rezerve sau o concluzie contrară, în funcție de cât de semnificativ și generalizat este aspectul, atunci când, conform raționamentului profesional al practicianului, criteriile necorespunzătoare sau subiectul implicit neadecvat este probabil să inducă în eroare utilizatorii vizați sau
- (b) O concluzie cu rezerve sau imposibilitatea exprimării unei concluzii, în funcție de cât de semnificativ și generalizat este aspectul, conform raționamentului profesional al practicianului, în alte cazuri.

## Alte aspecte

### *Alte responsabilități privind comunicarea*

93. Practicianul analizează dacă, potrivit termenilor misiunii și altor circumstanțe ale misiunii, acesta a luat cunoștință de vreun aspect care ar trebui comunicat părții responsabile, persoanei care efectuează măsurarea sau evaluatorului, părții contractante, persoanelor responsabile cu guvernanța sau altor persoane.

### *Documentarea*

94. Documentația misiunii oferă o evidență a bazei raportului de asigurare, atunci când este întocmită la momentul oportun și este suficientă și adecvată pentru a

permite unui practician cu experiență, care nu a avut o legătură anterioară cu misiunea, să înțeleagă:

- (a) Natura, plasarea în timp și amploarea procedurilor efectuate pentru conformarea cu standardele de asigurare relevante și cu cerințele legale și de reglementare aplicabile,
- (b) Rezultatele procedurilor efectuate și probele obținute și
- (c) Aspectele semnificative apărute pe parcursul misiunii, concluziile la care s-a ajuns și raționamentele profesionale semnificative care s-au făcut pentru a ajunge la aceste concluzii.

95. Documentația misiunii include informații privind modul în care practicianul a tratat orice inconsecvențe între informațiile identificate de acesta și concluzia sa finală privind un aspect important.

### **Utilizarea necorespunzătoare a numelui practicianului**

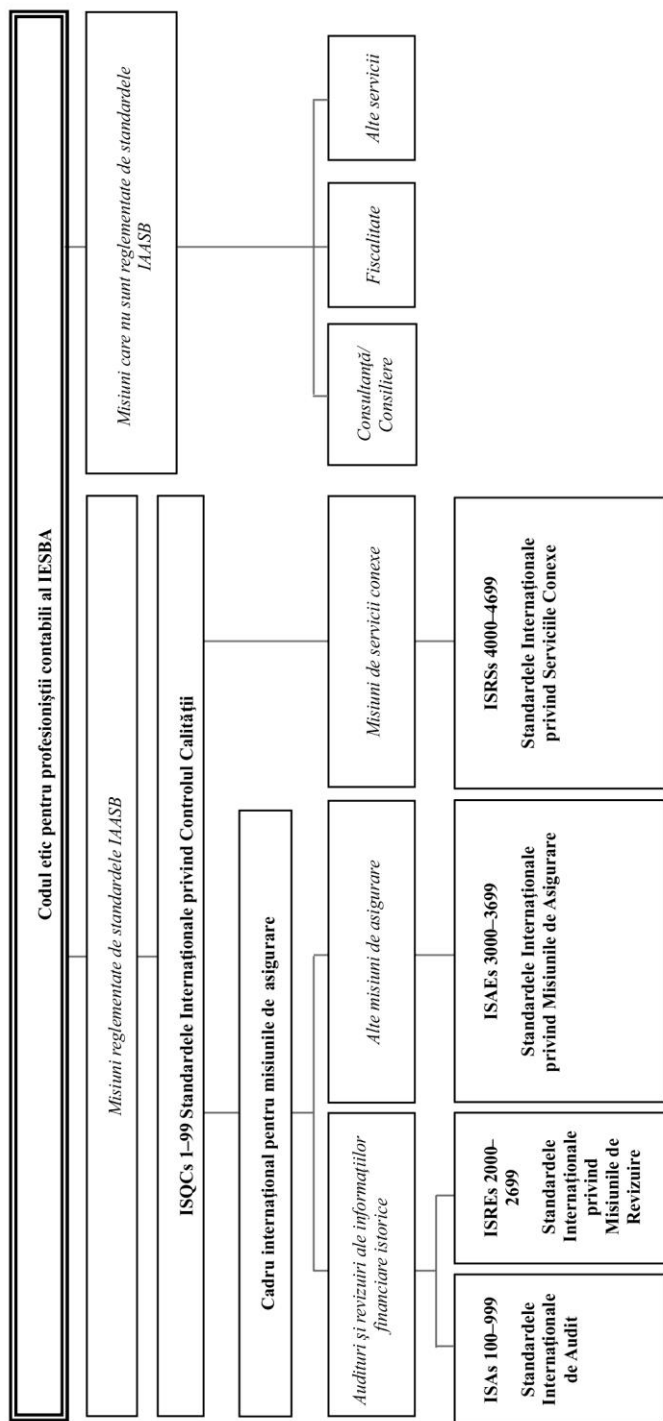
96. Un practician este asociat cu subiectul implicit sau cu informațiile specifice aferente atunci când raportează cu privire la informații despre subiectul implicit sau consimte la utilizarea numelui său într-o relație profesională cu acel subiect implicit sau cu acele informații specifice. Dacă nu există o astfel de asociere a practicianului, terțele părți nu pot presupune nicio responsabilitate a acestuia. Dacă practicianul află că o parte utilizează necorespunzător numele său în asociere cu un subiect implicit sau cu informațiile specifice aferente, îi solicită respectivei părți să înceteze această practică. Practicianul ia în considerare, de asemenea, ce alte măsuri pot fi necesare, precum informarea oricărui utilizator terț cunoscuți cu privire la utilizarea necorespunzătoare a numelui său ori apelarea la consiliere juridică.



**Anexa 1**

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

Această Anexă ilustrează sfera reglementărilor emise de IAASB și relațiile dintre acestea precum și relația dintre ele și *Codul etic pentru profesioniștii contabili* al IESBA.



## Anexa 2

### Misiuni de atestare și misiuni directe

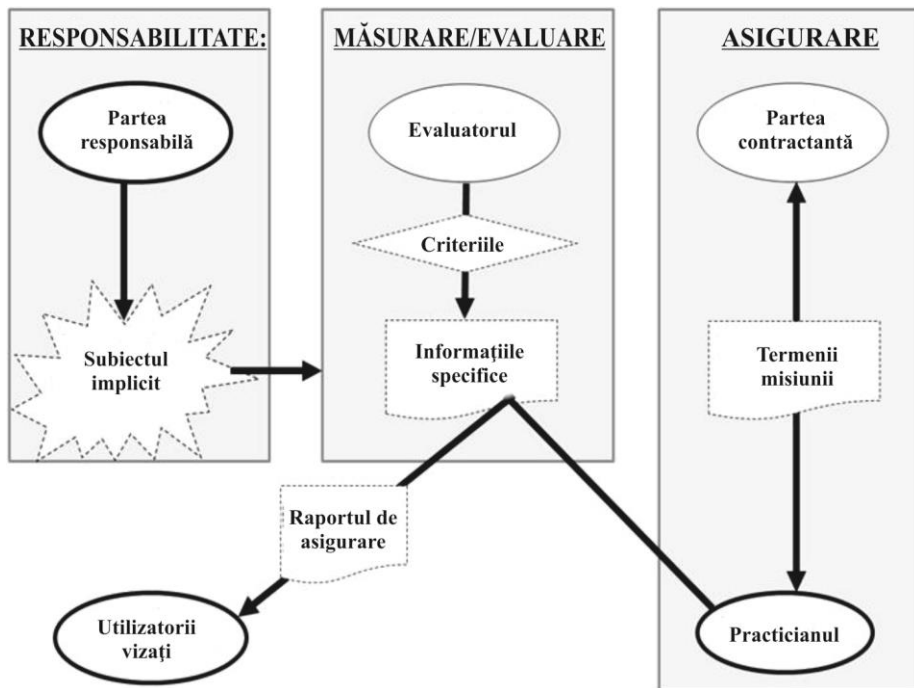
Această Anexă prezintă diferențele dintre o misiune de atestare și o misiune directă.

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

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

## Anexa 3

## Părțile unei misiuni de asigurare



1. Toate misiunile de asigurare implică cel puțin trei părți: partea responsabilă, practicianul și utilizatorii vizați. În funcție de circumstanțele misiunii, ar putea exista și un rol separat de persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul, sau de partea contractantă.
2. Diagrama de mai sus ilustrează legăturile dintre rolurile următoare și misiunea de asigurare:
  - (a) Partea responsabilă este responsabilă pentru subiectul implicit.
  - (b) Persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul utilizează criteriile pentru evaluarea subiectului implicit, în urma căreia rezultă informațiile specifice.
  - (c) Partea contractantă convine asupra termenilor misiunii cu practicianul.
  - (d) Practicianul obține probe suficiente și adecvate pentru a exprima o concluzie care să sporească gradul de încredere al utilizatorilor vizați, alții decât partea responsabilă, cu privire la informațiile specifice.
  - (e) Utilizatorii vizați iau decizii pe baza informațiilor specifice. Utilizatorii vizați sunt persoana (persoanele) sau organizația (organizațiile) ori un grup (grupuri) al(e) acestora, despre care practicianul preconizează că vor utiliza

raportul de asigurare. În unele cazuri, pot exista și alți utilizatori vizați în afară de cei cărora li se adresează raportul de asigurare.

3. Se pot face următoarele observații cu privire la aceste roluri:
- Fiecare misiune de asigurare are cel puțin o parte responsabilă și utilizatori vizați, în afară de practician.
  - Practicianul nu poate fi partea responsabilă, partea contractantă sau un utilizator vizat.
  - Într-o misiune directă, practicianul este totodată și persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul.
  - Într-o misiune de atestare, partea responsabilă sau altă persoană, însă nu practicianul, poate fi persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul.
  - În cazul în care practicianul este cel care a măsurat sau a evaluat subiectul implicit în raport cu criteriile, misiunea respectivă este o misiune directă. Această misiune nu poate fi modificată într-o misiune de atestare de către o altă parte prin asumarea responsabilității pentru măsurare sau evaluare, de exemplu, prin anexarea la informațiile specifice de către partea responsabilă a unei declarații prin care acceptă responsabilitatea pentru aceasta.
  - Partea responsabilă poate fi partea contractantă.
  - În multe misiuni de atestare, este posibil ca partea responsabilă să fie și persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul, și partea contractantă. Un exemplu este cazul în care entitatea contractează un practician în vederea efectuării unei misiuni de asigurare privind un raport întocmit de entitate cu privire la propriile practici de sustenabilitate. Un exemplu în care partea responsabilă diferă de persoana care efectuează măsurarea sau de evaluator este cazul în care practicianul este contractat să efectueze o misiune de asigurare privind un raport întocmit de o organizație guvernamentală în legătură cu practicile de sustenabilitate ale unei companii private.
  - În general, într-o misiune de atestare, persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul oferă practicianului o declarație scrisă privind informațiile specifice. În anumite cazuri, este posibil ca practicianul să nu poată obține o asemenea declarație, de exemplu, atunci când partea contractantă nu este persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul.
  - Partea responsabilă poate fi unul dintre utilizatorii vizați, însă nu unicul.
  - Partea responsabilă, persoana care efectuează măsurarea sau evaluatorul și utilizatorii vizați ar putea face parte din entități diferite sau din aceeași entitate. Ca exemplu pentru ultima situație, într-un sistem de administrare dualist, consiliul de supraveghere poate dori să obțină o asigurare cu privire la informațiile furnizate de consiliul executiv al entității respective. Relația dintre partea responsabilă, evaluator și utilizatorii vizați trebuie privită în

contextul unei misiuni specifice și poate fi diferită de limitele mai tradiționale ale responsabilităților. De exemplu, conducerea superioară a unei entități (un utilizator vizat) ar putea contracta un practician pentru efectuarea unei misiuni de asigurare asupra unui anumit aspect din activitatea entității care ține de un nivel de conducere inferior (partea responsabilă), însă pentru care, în cele din urmă, se face responsabilă conducerea superioară.

- O parte contractantă care nu este și parte responsabilă poate fi utilizatorul vizat.
4. Concluzia practicianului poate fi formulată în legătură cu:
- Subiectul implicit și criteriile aplicabile,
  - Informațiile specifice și criteriile aplicabile sau
  - O declarație emisă de partea adecvată.
5. Practicianul și partea responsabilă pot conveni să aplice principiile din standardele de asigurare într-o misiune atunci când nu există alți utilizatori vizați în afară de partea responsabilă, însă sunt respectate toate celelalte cerințe din standardele de asigurare. În astfel de cazuri, raportul practicianului include o declarație prin care utilizarea raportului este restricționată exclusiv la partea responsabilă.

## Clasificarea subiectelor implicite

Tabelul de mai jos prezintă o clasificare a gamei de subiecte implicite posibile, însoțită de câteva exemple. Pentru unele categorii nu sunt date exemple deoarece este puțin probabil să se întreprindă misiuni de asigurare pentru informațiile din aceste categorii. Clasificarea nu este neapărat completă, categoriile nu se exclud neapărat reciproc, iar unele subiecte implicite sau informații specifice pot avea componente în mai multe categorii, de exemplu, este probabil ca raportarea integrată și raportarea responsabilității sociale corporative să includă atât informații istorice, cât și orientate spre viitor și atât informații financiare, cât și nefinanciare. De asemenea, în unele cazuri, exemplele sunt informațiile specifice, în alte cazuri sunt subiectul implicat sau numai un simplu indiciu privind tipul de întrebare pentru care ar putea fi utile respectivelor informații, în funcție de care dintre acestea sunt mai reprezentative în respectivele circumstanțe.

Informații despre:		Informații istorice	Informații orientate spre viitor
Financiare	Performanță	Situatiile financiare întocmite în conformitate cu un cadru de raportare financiară acceptabil	<ul style="list-style-type: none"> <li>Fluxul de trezorerie prognozat/proiectat</li> </ul>
	Poziție		<ul style="list-style-type: none"> <li>Poziția financiară prognoțată/proiectată</li> </ul>
Nefinanciare	Performanță Utilizarea resurselor/ Raportul calitate-preț	<ul style="list-style-type: none"> <li>Declarația referitoare la gazele cu efect de seră</li> <li>Raportul privind sustenabilitatea</li> <li>Indicatorii-cheie de performanță</li> <li>Declarația privind utilizarea eficientă a resurselor</li> <li>Declarația privind raportul calitate-preț</li> <li>Raportarea privind responsabilitatea socială corporativă</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Reducerile preconizate ale emisiilor datorate unei noi tehnologii sau gazele cu efect de seră ce urmează a fi captate prin plantarea de copaci</li> <li>Declarația că o acțiune propusă va furniza un bun raport calitate-preț</li> </ul>
	Condiție	<ul style="list-style-type: none"> <li>Descrierea unui sistem/proces drept implementat la un anumit moment</li> </ul>	
		<ul style="list-style-type: none"> <li>Caracteristicile fizice, de exemplu, dimensiunea proprietăților imobiliare în leasing</li> </ul>	

Informații despre:		Informații istorice	Informații orientate spre viitor
<b>Despre sistem/ proces</b>	<b>Descriere</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Descrierea unui sistem de control intern</li> </ul>	
	<b>Proiectare</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Proiectarea controalelor dintr-o organizație prestatoare de servicii</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Proiectarea controalelor propuse pentru un proces viitor de producție</li> </ul>
	<b>Funcționare/ Performanță</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Eficacitatea cu care funcționează procedurile de angajare și instruire a personalului</li> </ul>	
<b>Aspecte de comportament</b>	<b>Conformitate</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Conformitatea unei entități, de exemplu, cu clauze restrictive ale contractelor de împrumut sau cu cerințe specifice din legi sau reglementări</li> </ul>	
	<b>Comportament uman</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Evaluarea eficacității comitetului de audit</li> </ul>	
	<b>Altele</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Funcționalitatea unui pachet de programe informatice</li> </ul>	



IAASB

International Auditing  
and Assurance  
Standards Board

ISBN 978-973-159-203-9

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017  
T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570  
[www.iaasb.org](http://www.iaasb.org)  
ISBN:978-1-60815-459-3